

Peter Fischer (Hrsg.)  
Steuervereinfachung

Veröffentlichungen der Deutschen  
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 21

# Steuervereinfachung

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Dr. Peter Fischer

Richter am Bundesfinanzhof  
München

1998

**ojs**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 21 (1998), S. ...

*Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme*

*Steuervereinfachung* / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Peter Fischer. – Köln: O. Schmidt, 1998

(Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.; Bd. 21)

ISBN 3-504-62021-8

978 9

Verlag Dr. Otto Schmidt KG  
Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln  
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1998 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

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

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

# Inhalt\*

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln</i>	
Eröffnung und Rechtfertigung des Themas . . . . .	1
<i>Prof. Dr. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg</i>	
Steuergleichheit durch Steuervereinfachung . . . . .	9
I. Gesetzgeben als Auswählen und Verallgemeinern . . . . .	9
II. Besondere Bestimmtheits- und Verständlichkeitserfordernisse im Steuerrecht . . . . .	11
III. Der Vereinfachungsauftrag als Instrument einer Krisenbewältigung . . . . .	17
IV. Der steuerliche Belastungsgrund zwischen generalisierender Gleichheit und individualisierender Einzelfallgerechtigkeit . . . . .	21
V. Interventionen und Durchbrechungen . . . . .	23
VI. Unausweichlichkeit der Steuerlast . . . . .	26
<i>Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Universität Graz</i>	
Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung . . . . .	29
I. Vorbemerkung . . . . .	30
II. Steuervereinfachung – begrifflich-systematische Überlegungen . . . . .	32
III. Steuergleichheit – die verfassungsrechtlichen Anforderungen . . . . .	36
IV. Steuervereinfachung und Steuerrechtsverhältnis – gleichheitsrechtliche Berührungspunkte . . . . .	38
V. Steuergleichheit und Sachverhaltstypisierungen . . . . .	49
VI. Schlußbemerkung . . . . .	56
VII. Zusammenfassung . . . . .	56
Diskussion . . . . .	66
<i>Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf, LL.M., Köln</i>	
Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen . . . . .	85
I. Steuervereinfachung im Zielkonflikt . . . . .	85

\* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
II. Verfassungsrechtliche Einbindung der Steuerlenkungsnormen als Komplizierungsgrund . . . . .	86
III. Einzelbereiche der steuerlichen Lenkung . . . . .	89
IV. Beispiele für das Grunddilemma des Steuerlenkungsrechts . . . . .	92
V. Die Sachgesetzlichkeit der steuerlichen Lenkung als Antipode der Steuervereinfachung . . . . .	95
VI. Folgerungen . . . . .	97
Diskussion . . . . .	98

*Professor of Law Hugh J. Ault, Boston College*

Steuervereinfachung im internationalen Vergleich . . . . .	107
I. Einleitung . . . . .	108
II. Länderüberblick . . . . .	108
III. Der Entwurf von Steuergesetzen „auf der grünen Wiese“: der „Basic Word Tax Code“ und der deutsche Entwurf eines Steuerrechts für die mittel- und osteuropäischen Länder . . . . .	119
IV. Steuervereinfachung vor einem komplizierten Hintergrund: Aktien-swaps und verwandte Transaktionen . . . . .	120
V. Schlußfolgerungen . . . . .	125

*Oberrat Univ.-Doz. Dr. Peter Quantschnigg, Bundesministerium für Finanzen, Wien*

Vereinfachungen des Einkommensteuerrechts . . . . .	129
I. Die Standortbestimmung . . . . .	129
II. Erscheinungsformen der Kompliziertheit . . . . .	132
III. Gründe für die Kompliziertheit . . . . .	135
IV. Gefahren der Kompliziertheit des Einkommensteuerrechts . . . . .	138
V. Wege zur Vereinfachung des Einkommensteuerrechts . . . . .	139

*Prof. Dr. Michael Lang, Wirtschaftsuniversität Wien*

Steuervereinfachung und Europarecht . . . . .	145
I. Steuervereinfachung als Frage des Standorts des Rechtsanwenders . . . . .	145
II. EG-rechtliche Ansatzpunkte für eine Beseitigung einzelner Steuern . . . . .	147
III. EG-rechtliche Ansatzpunkte für einen Abbau von Differenzierungen bei der Ausgestaltung einzelner Steuern . . . . .	156
IV. Zusammenfassende Würdigung . . . . .	163
Diskussion . . . . .	164

*Prof. Dr. Arndt Raupach, München*

Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung? . . . . .	175
Vorbemerkung . . . . .	176
I. Richterliche Kontrolle von Vereinfachungsmaßnahmen der Finanzverwaltung . . . . .	177
II. Die Entwicklung von Rechtsinstituten zur verfahrensrechtlichen Vereinfachung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung . . . . .	186
III. Steuervereinfachung oder Komplizierung im Wege der Fortbildung des materiellen Steuerrechts durch die Rechtsprechung . . . . .	195
IV. Steuervereinfachung durch richterliche Kontrolle des Gesetzgebers . . . . .	208
Diskussion . . . . .	212

*Dr. Dietrich Meyding, Oberfinanzpräsident a.D., Karlsruhe*

Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung . . . . .	219
I. Einleitung . . . . .	219
II. Grundlagen und Grenzen eines vereinfachenden Gesetzesvollzuges . . . . .	220
III. Gründe für und Wege zu einem vereinfachenden Gesetzesvollzug . . . . .	223
IV. Schlußbemerkung . . . . .	230

*Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht, Rechtsanwalt und Steuerberater, Freiburg*

Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung – Die Verständigungsvereinbarung als Methodenproblem (Korreferat) . . . . .	233
I. Das Problem . . . . .	234
II. Die normative Erfassung des vereinfachenden Vollzuges . . . . .	240
III. Die Gleichmäßigkeit der Steuererhebung . . . . .	242
IV. Die Begrenzung des Anwendungsbereichs von Steuervereinbarungen . . . . .	249
Diskussion . . . . .	258

*Dr. Peter Fischer, Richter am Bundesfinanzhof, München*

Resümee . . . . .	267
I. Steuervereinfachung und Verfassungsrecht . . . . .	267
II. Rechtsvergleichende Aspekte . . . . .	272
III. Vereinfachung des Einkommensteuerrechts . . . . .	274

---

	Seite
IV. Steuervereinfachung und Europarecht . . . . .	275
V. Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung? . . . . .	276
VI. Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung . . . . .	277
VII. Ausblick: 7 Thesen zur Steuervereinfachung . . . . .	279
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.</i> . . . . .	285
Satzung (Auszug) . . . . .	285
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat . . . . .	286
Mitgliederverzeichnis . . . . .	286
Sachregister . . . . .	311

# Eröffnung und Rechtfertigung des Themas

Prof. Dr. *Joachim Lang*  
Universität zu Köln

Meine sehr geehrten Damen und Herren, hiermit eröffne ich die 22. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Vor fast zwei Jahrzehnten veranstaltete unsere Gesellschaft in diesem Großen Festsaal der Universität Wien ihre dritte Jahrestagung. Es ist für uns wieder eine besondere Freude und Ehre, in Österreich tagen und damit deutlich machen zu dürfen, daß sich der wissenschaftliche Auftrag unserer Gesellschaft nicht auf Deutschland beschränkt.

Während wir auf der ersten Wiener Jahrestagung das Thema der Besteuerung von Personengesellschaften<sup>1</sup>, also ein Thema relativ spezifisch deutschsprachiger Steuerrechtsdogmatik behandelten, wenden wir uns heute und morgen einem Gegenstand zu, der alle Länder betrifft, die unter einem überentwickelten Steuerrecht zu leiden haben, das so kompliziert und undurchschaubar geworden ist, daß selbst Fachleute, geschweige denn Steuerzahler die Belastungsgründe nicht mehr zu erkennen vermögen.

Die gesteigerte Unordnung des Steuerrechts, für die in Deutschland der Begriff „Steuerchaos“ geläufig geworden ist<sup>2</sup>, macht die Steuervereinfachung zu einem Postulat höchster rechtspolitischer Akzeptanz. Daher wird sie leider von der Steuergesetzgebung zunehmend als Feigenblatt für steuerverschärfende Maßnahmen mißbraucht, die im Ergebnis die Unordnung des Steuerrechts weiter steigern, das Steuerrecht weiter verkomplizieren wie z. B. das Abzugsverbot für Arbeitszimmeraufwendungen<sup>3</sup>.

---

1 *H. W. Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergütungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil, DStJG 2, Köln 1979.

2 Siehe *J. Lang*, Wege aus dem Steuerchaos, Stb. 1994, 10; *A. Raupach*, Wege aus dem Chaos, in FS F. Klein, Köln 1994; *H. Helsper*, Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz, BB 1995, 17.

3 § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG wurde eingeführt durch das Jahressteuergesetz 1996 (BGBl. I 1995, 1250) ab 1996 für Betriebsausgaben und Werbungskosten (§ 9 Abs. 5 EStG). Durch das Jahressteuergesetz 1997 (BGBl. I 1996, 1250) wurden die Einschränkungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG ab 1997 auf die Sonderausgaben für die Berufsausbildung oder Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf ausgedehnt

Dieses zum Zwecke der Steuervereinfachung eingeführte Abzugsverbot verletzt das Nettoprinzip<sup>4</sup>. Seine Ausgestaltung schafft eine Fülle neuer Abgrenzungsprobleme. Es zeigt exemplarisch, daß das Postulat der Steuervereinfachung nicht politischer Willkür gegenüber Rechtsprinzipien oder dem Bedürfnis des Staates nach Vereinfachung seiner Verwaltung preisgegeben werden darf. Angesichts der Unordnung des Steuerrechts wird die Suche nach Steuervereinfachung zu einem Thema, das Grundfragen des Rechts aufwirft, Verfassungsfragen und rechtsdogmatische Fragen, die sich auf einer zweitägigen Jahrestagung kaum angemessen bewältigen lassen.

Für die Bewältigung des Themas wäre es sicher fruchtbar gewesen, eine große Anzahl von Referenten aus den betroffenen Ländern zu hören und mehr darüber zu erfahren, wie das Thema der Steuervereinfachung in den westeuropäischen Staaten, in den USA, in Japan, in Australien, auch in unbekanntem Steuermusterländern wie Neuseeland und Kroatien angegangen wird, wie ohne die platten Lösungen von Steueroasen auf gerechte, einfache und wirtschaftlich vernünftige Art Steuern erhoben werden können.

Leider verfügen wir nur über zwei Tage, und daher haben wir Herrn Professor *Hugh Ault*, einen hervorragenden Kenner von Steuersystemen in den OECD-Staaten, eingeladen, um uns wenigstens einen knappen Überblick über die Situation in den für unser Thema wichtigsten Ländern zu geben. Vielen Dank, Herr Professor *Ault*, daß Sie sich der Mühe des weiten Wegs von Boston unterzogen haben, um unserer Einladung Folge zu leisten.

---

(siehe § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 5 EStG). Ausführlich zu den Einschränkungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG BMF v. 22. 1. 1998, BStBl. I 1998, 129 (130), mit der methodisch fragwürdigen Extension des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG, daß auch mehrere Räume als ein häusliches Arbeitszimmer anzusehen sind. Kritisch zu der Neuregelung u. a. *W. Heinicke*, in L. Schmidt, EStG, 17. Aufl., München 1998, § 4 Rz. 590 (m. w. N.); *W. Dreneck*, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer, DB-Beilage Nr. 18/1997, 10 f.; *ders.*, in L. Schmidt (aaO), § 19 EStG Rz. 60 (Arbeitszimmer); *K. Strohnner/S. Mainzer*, Lohnsteuer 1996, Köln 1996, S. 128 ff.

4 BfH v. 27. 9. 1996, BStBl. II 1997, 68 (69), verneint allerdings die Verfassungswidrigkeit. Es könne „offenbleiben, ob durch die zur Prüfung stehenden Vorschriften das objektive Nettoprinzip durchbrochen wird oder nicht. Denn jedenfalls bestehen gewichtige Gründe, die eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips rechtfertigen würden . . .“. Das Urteil vermag insofern nicht zu überzeugen, als das von ihm selbst angezogene Erforderlichkeitsprinzip die volle Abzugsfähigkeit in den Fällen gebietet, in denen für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, der Beruf überwiegend zu Hause ausgeübt wird und das Arbeitszimmer den Mittelpunkt einer Berufstätigkeit bildet. So ist § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG entgegen der Auffassung des BfH als *partiell verfassungswidrig* zu beurteilen.

Die tiefste und unmittelbarste rechtliche Beziehung hat die Steuervereinfachung zur Steuergerechtigkeit<sup>5</sup>. Sie wird bei oberflächlicher Betrachtung als Beziehung zweier sich widersprechender Postulate gedeutet: Gerechtigkeit drängt zur differenzierten Berücksichtigung von Individualinteressen. Das macht im allgemeinen das Recht kompliziert. Was jedoch für das Recht im allgemeinen gilt, hat seine Wahrheit im Steuerrecht verloren. Der Einfluß organisierter Gruppeninteressen auf die Steuergesetzgebung und der sozialpolitische Mißbrauch der Steuergesetze haben die Regelhaftigkeit des Steuerrechts zerstört. Nicht die Differenziertheit der Norm, die verschiedene Vorgänge dogmatisch folgerichtig berücksichtigt, sondern die vielfältigen rechtsdogmatischen Brüche verkomplizieren das Steuerrecht. Die Undurchschaubarkeit der Belastungsgründe macht die Kompliziertheit des Steuerrechts zu einem für den Rechtsgedanken unerträglichen Mißstand.

So zielt im Steuerrecht das Vereinfachungspostulat in erster Linie darauf ab, die Regelhaftigkeit wiederherzustellen, den Gruppeninteressen Einhalt zu gebieten und der Lust der Politik entgegenzuwirken, das Steuerrecht für Lenkungs Zwecke zu mißbrauchen. Die Unordnung des Steuerrechts hat die Steuervereinfachung zu einem Gerechtigkeitspostulat gemacht. Und besonders für eine steuerjuristische Tagung gilt die Devise: Mehr, nicht weniger Gerechtigkeit durch Steuervereinfachung!

Das in der klassischen Philosophie verankerte Rechtsdenken identifiziert die Gerechtigkeit mit Gleichheit, ganz im Unterschied zur politischen Ideologie, die Gerechtigkeit stets für bestimmte gesellschaftliche Gruppen zu formulieren pflegt. Entsprechend dem philosophischen Ansatz verankert die Verfassungsjudikatur die Steuergerechtigkeit im Gleichheitssatz<sup>6</sup>.

Ursprünglich sollte das Generalthema der Tagung „Steuervereinfachung und Steuergleichheit“ oder noch prägnanter „Steuergleichheit durch Steuervereinfachung“ lauten. Wir haben uns entschieden, die These der „Steuergleichheit durch Steuervereinfachung“ als maßgeblichen Ausgangspunkt zu wählen und sodann die verschiedenen Aspekte der Steuervereinfachung zu beleuchten. Anstelle einer Aneinanderreihung von Länderberichten, die an der Oberfläche

5 Dazu bereits eingehend die Beiträge in der FS D. Meyding, Steuervereinfachung, Heidelberg 1994; K. Tipke, Über ein gerechteres und einfacheres Steuerrecht, Idee und Verwirklichungsschwierigkeiten, Stbg. 1994, 162; J. Thiel, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis, in FS K. Tipke, Köln 1995, S. 295.

6 Grundlegend der Beschluß des Ersten Senats v. 17. 1. 1957 zur Haushaltsbesteuerung der Ehegatten, BVerfGE 6, 55, 70: „Es besteht jedoch kein Zweifel daran, daß der Gesetzgeber an den Gleichheitssatz gebunden ist, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt“. Im weiteren BVerfGE 9, 9; 13, 202, 298, 338; 23, 253; 26, 310; 29, 335; 35, 335; 36, 330; 43, 118; 47, 29; 49, 360; 50, 391; 61, 343; 65, 354; 66, 223. Siehe auch K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 1993, S. 311 ff., 324 ff.

bleiben müssen und häufig auch bereits Gesagtes wiederholen, war uns daran gelegen, die Vielfalt der Vereinfachungsaspekte soweit auszubreiten, als dies in zwei Tagen möglich ist.

Der erste Tag ist zunächst der verfassungsrechtlichen Strukturierung des Themas gewidmet und wird sodann durch den internationalen Vergleich von Herrn Professor *Ault* abgeschlossen. Herr Professor *Paul Kirchhof*, Richter des deutschen BVerfG, wird unseren Ausgangspunkt, denke ich, überzeugend untermauern. Von ihm stammt der Satz: „Gerechtes Steuerrecht ist einfaches Recht; es ist aber nicht einfach zu haben“<sup>7</sup>.

Anschließend wird sich Herr Professor *Hans Georg Ruppe* mit der Steuergleichheit als Grenze der Vereinfachung befassen. Während Herr Professor *Kirchhof* unseren Ausgangspunkt sozusagen aus der Mitte des Gleichheitssatzes heraus befestigen wird, lotet das *Ruppe*'sche Referat aus, wie weit der Gesetzgeber die Steuervereinfachung treiben darf, ohne den Boden des Gleichheitssatzes zu verlassen.

Die unterschiedlichen Blickwinkel zeigt exemplarisch das Thema der Typisierung und Pauschalierung: Herr Professor *Kirchhof* wird aufzeigen, wieviel Typisierung und Pauschalierung der Steuergleichheit nützlich ist, und Herr Professor *Ruppe* wird erläutern, wieviel Typisierung und Pauschalierung noch mit Steuergleichheit vereinbart werden kann.

Das Referat von Herrn Professor *Karl Heinrich Friauf* wird sich mit der sozialpolitischen Überfrachtung des Steuerrechts befassen. In diesem Referat wird deutlich werden, wieviel Einfachheit und Gleichheit verloren gehen kann, wenn das Steuerrecht außerfiskalisch instrumentalisiert wird. Aktuell wird das Steuerrecht von der Umweltpolitik bedroht. Die ökologische Instrumentalisierung des Steuerrechts problematisiert das Thema der Steuervereinfachung über den Gleichheitssatz hinaus; sie berührt auch die Freiheitsrechte und stellt schließlich den fiskalischen Steuerbegriff in Frage.

Sie sehen, schon die Referate des ersten Tages bieten überreichlich Diskussionsstoff, der in der verfügbaren Zeit kaum bewältigt werden kann. Morgen werden wir uns der praktischen Verwirklichung von Einfachheit im Steuerrecht zuwenden.

---

<sup>7</sup> *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und Vereinfachungen neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988, S. 9. Siehe auch *ders.*, Der Einfluß des Verfassungsrechts auf die Entwicklung des Steuerrechts, Stbg. 1995, 68: „Nur verstehbares ist gerechtes Recht . . . Gegenwärtig kann die Steuergerechtigkeit nicht durch weitere Differenzierungen, sondern nur durch Vereinfachung erreicht werden. Eine Steuer ist nur gerecht, wenn der Steuerpflichtige den Belastungsgrund erkennen und verstehen kann“.

Herr Oberrat im österreichischen Bundesfinanzministerium und Universitätsdozent Dr. *Peter Quantschnigg* wird über die Vereinfachungen des Einkommensteuerrechts sprechen. Das Einkommensteuerrecht ist dem Druck von Gruppeninteressen und der politischen Begierde gesellschaftlicher Gestaltung und Umverteilung besonders stark ausgesetzt. Wenn die daraus resultierenden Differenzierungen auf den Prüfstand gestellt werden, ergeben sich besonders viele Vereinfachungsmöglichkeiten. Ein wissenschaftlicher Konsens ist schnell zu gewinnen. Jedoch erscheint die politische Umsetzung einer Vereinfachung des Einkommensteuerrechts als nahezu unmöglich.

Aus der Sicht des Gleichheitssatzes stellen sich die Fragen, wieviel Verfeinerung des Einkommensteuerrechts nötig ist und wieviel Vergrößerung des Einkommensteuerrechts hingenommen werden kann. Einen häufigen Mittelpunkt der Vereinfachungsdiskussion bildet der Konflikt zwischen Nettoprinzip und Einfachheit des Rechts bei der Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen. Hier ist das Streben nach Befriedigung von Individualinteressen augenfällig. Ein großer Teil der Rechtsprechung hat sich mit der Abgrenzung der Erwerbssphäre von der Berufssphäre zu beschäftigen.

Typisierungen und Pauschalierungen leisten hier insofern einen Beitrag zur Steuergleichheit, als die ungleiche Gewährung von Steuerabzügen im Massenverfahren verringert wird, denn das Massenverfahren begünstigt die gut informierten Steuerstrategen, die mitunter durch unseriöse Steuersparliteratur angeregt werden, mit falschen Tatsachen zu operieren. Das gilt zum Beispiel für die Vortäuschung des bereits erwähnten häuslichen Arbeitszimmers. Im Prinzip kann ein Steuerabzugsverbot als Mißbrauchsnorm gut gerechtfertigt werden. Wo indessen die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers objektiv feststeht, läßt sich eine Begrenzung des Steuerabzuges nicht mehr rechtfertigen. Dem Nettoprinzip muß der Vorrang eingeräumt werden gegenüber dem Bedürfnis nach Verwaltungsvereinfachung<sup>8</sup>.

Herr Professor *Michael Lang* wird sich mit den Verkomplizierungen des nationalen Steuerrechts durch das Europarecht auseinandersetzen. Sein Referat zeigt einen neuen Aspekt der Hilflosigkeit der Steuertheorie gegenüber der Politik auf: den Interessenpluralismus der Steuerstaaten in der Europäischen Union.

Das Mehrwertsteuersystem läßt sich beispielsweise rechtlich relativ einfach und überschaubar umsetzen. Die binneneuropäischen Regelungen haben jedoch das Umsatzsteuerrecht erheblich verkompliziert und belasten die Unternehmen mit einem kaum mehr zumutbaren Verwaltungsaufwand<sup>9</sup>. Der Kon-

<sup>8</sup> Siehe Stellungnahme zu BFH v. 27. 9. 1996 (Fn. 4).

<sup>9</sup> Mit diesem Thema hat sich bereits die 20. DStJG-Jahrestagung „Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt“ befaßt. Siehe *W. Widmann*, Die Entwicklung der Um-

sens über ein europaweit gespanntes Mehrwertsteuersystem mit einheitlichen Steuersätzen und dem Abzug ausländischer Vorsteuern scheidet an vielen Hürden, vor allem an der Tatsache, daß die Umsatzsteuer in den einzelnen nationalen Steueraufkommen einen ganz unterschiedlichen Stellenwert hat. Gegenüber solchen Fakten ist das Vereinfachungspostulat schwerlich zu entfalten.

Der letzte Teil des Programms wird sich kritisch mit der Anwendung der Steuergesetze auseinandersetzen: Herr Rechtsanwalt Professor *Arndt Raupach* wird die Rechtsprechung analysieren. Der Gesetzesvollzug der Verwaltung wird aus der Sicht eines Oberfinanzpräsidenten von Herrn Dr. *Dietrich Meyding*, einem profilierten Streiter für einfacheren Gesetzesvollzug in der Finanzverwaltung, und aus der Sicht eines Rechtsanwalts von Herrn Professor *Joachim N. Stolterfoht* beleuchtet werden. Im Unterschied zu anderen Ländern, wo allzu komplizierte Regelungen anwendungstechnisch überspielt werden, neigen Rechtsprechung und Verwaltung in Deutschland dazu, die Kompliziertheit der Gesetze noch weiter zu vertiefen. Dadurch wird nicht notwendig mehr Rechtsstaatlichkeit geschaffen. Im Gegenteil: Ein Übermaß an Verkomplizierung des Rechts droht die Rechtsanwendung ineffizient zu machen.

Herr Professor *Raupach* hat schon vor dreizehn Jahren in einer Fundamentalanalyse auf die Lust höchstrichterlicher Rechtsprechung zur Bildung eigener, mitunter eigenwilliger Theorien hingewiesen, die in mehr oder weniger kurzen Abständen erneuert werden<sup>10</sup>. Die deutsche Finanzverwaltung reagiert auf die Kompliziertheit der Steuergesetze mit preußischer Perfektion. Die Lust der Verwaltung, die Administration der Steuergesetze überreich mit Verwaltungsvorschriften auszustatten, ist ja schon oft von Herrn Dr. *Meyding* beklagt worden<sup>11</sup>. Von dieser Lust im Verein mit überflüssigen gesetzlichen Differenzierungen zeugen die jüngsten Verwaltungsvorschriften zum privat mitgenutzten Betriebsfahrzeug<sup>12</sup> und – wie sollte es anders sein – zum häuslichen Arbeitszimmer<sup>13</sup>.

---

satzsteuer im Europäischen Binnenmarkt – Fehlentwicklungen und Perspektiven, DSJG 19, Köln 1996, S. 219 ff., mit anschließender Podiumsdiskussion (S. 235 ff.).

10 A. *Raupach*, Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts, Möglichkeiten der Neubesinnung, in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985, S. 15, 59 ff., 77 ff.

11 Siehe u. a. D. *Meyding*, Steuerchaos – und kein Ende?, Stbg. 1993, 550, 551; *ders.*, Steuervereinfachung – das Gebot der Stunde, in FS H. Oettinger, Stuttgart u. a. 1995, S. 103.

12 BMF v. 28. 5. 1996, BStBl. I 1996, 654; v. 11. 3. 1997, DB 1997, 602; v. 12. 5. 1997, BStBl. I 1997, 562.

13 BMF v. 22. 1. 1998 (Fn. 3).

Einen Ausweg verheißen die neuen Ideen des maßvollen Gesetzesvollzugs und kooperativen Verwaltungshandelns. Zur Diskussion steht die rechtsstaatliche Zulässigkeit von rechtlichen Verständigungen<sup>14</sup>. In der Tat läßt sich eine revisionsrechtlich scharfe Unterscheidung zwischen rechtlichen und tatsächlichen Verständigungen beim Gesetzesvollzug im Massenverfahren kaum durchhalten. In den USA, die gewiß die Qualität eines Rechtsstaats für sich in Anspruch nehmen dürfen, ist im sog. office audit die Verständigung, gleich welcher Art, seit langem üblich. Der Internal Revenue Service kommt mit einem Bruchteil der Beamten aus, die in Deutschland benötigt werden, und der Anteil amerikanischer Steuerfälle, die vor Gericht streitig werden, liegt weit unter dem deutschen Niveau.

Nach alledem stellt sich die Frage, wie die Kapazitäten der Verwaltung und der Gerichtsbarkeit rechtsstaatlich optimal einzusetzen sind. Wohlgemerkt geht es nicht darum, dem Fiskus möglichst viel Geld in die Kassen zu scheffeln. Es geht zuvörderst um die Sicherung und Verwirklichung des Rechtsstaats, um die gleichmäßige Aufteilung der Steuerlasten. Der Auftrag der Verwaltung ist zuerst ein rechtsstaatlicher, nicht zuerst ein fiskalischer.

So ist es das Anliegen unserer Gesellschaft, deutlich zu machen, daß über die Steuervereinfachung stets die Steuergerechtigkeit zu herrschen hat. Ich danke den Referenten im Namen der Gesellschaft, daß sie hier ihren Beitrag leisten werden, den gordischen Knoten nicht etwa – wie es unserem Anliegen unangemessen wäre – durchzuschlagen, sondern zu lösen, zumindest etwas zu lockern. Dem Publikum danke ich, daß es sich hier eingefunden hat. Von ihm wünschen wir uns eine Fülle sachverständiger, den Tagungsband bereichernder Diskussionsbeiträge.

---

<sup>14</sup> Grundlegend die Habilitationsschrift von R. Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Köln 1996.



# Steuergleichheit durch Steuervereinfachung

Prof. Dr. Paul Kirchhof

Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg

## Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Gesetzgeben als Auswählen und Verallgemeinern</li><li>II. Besondere Bestimmtheits- und Verständlichkeitserfordernisse im Steuerrecht<ul style="list-style-type: none"><li>1. Konturenarmut des Steuerrechts</li><li>2. Rechtsstaatliche Anforderungen an Voraussehbarkeit und Erklärungs-pflichten</li><li>3. Die steuerjuristische Bestimmung der Steuerlast</li><li>4. Das Gebot verlässlicher und kosteneffizienter Besteuerung</li></ul></li><li>III. Der Vereinfachungsauftrag als Instrument einer Krisenbewältigung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Der Befund der Belastungsungleichheit</li><li>2. Der Gleichheitsmaßstab</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>IV. Der steuerliche Belastungsgrund zwischen generalisierender Gleichheit und individualisierender Einzelfallgerechtigkeit<ul style="list-style-type: none"><li>1. Verfassungsrechtliche Anlässe zur Individualisierung</li><li>2. Verallgemeinerungsfähigkeit als Maßstab der Gleichheit</li></ul></li><li>V. Interventionen und Durchbrechungen<ul style="list-style-type: none"><li>1. Begrenzte Zulässigkeit von Lenkungssteuern</li><li>2. Einzelkriterien für die zulässige Lenkungssteuer</li></ul></li><li>VI. Unausweichlichkeit der Steuerlast<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die Gleichheit im Belastungserfolg</li><li>2. Die Freiheit des Steuerpflichtigen</li></ul></li></ul> |
|---|---|

## I. Gesetzgeben als Auswählen und Verallgemeinern

Gesetzgeben heißt, einen Teil der Wirklichkeit in das Licht des Rechtserheblichen zu rücken, einen anderen Teil desselben Sachverhalts aber im Dunkeln des Rechtsunerheblichen zu belassen, um so nach Maßgabe des jeweiligen Vorhabens einen Regelungsgegenstand auszuwählen, diese Lebenswirklichkeit in der Wechselbeziehung von Sachverhalt und Rechtsfolge zu verstehen und sie verallgemeinernd aufzugreifen. Wenn der Gesetzgeber Regeln für ein gediegenes, schmales, gut vermietetes, altes Haus erläßt, so fragt das Bauordnungsrecht nach der Standfestigkeit des Gebäudes, das Gebührenrecht zählt die Meter der Hausbreite, das Denkmalschutzrecht prüft Alter und Baustil, das Bewertungsrecht sucht den Wert des Wirtschaftsgutes zu erfassen, das Recht der Sollertragsteuern stellt die Vermietbarkeit, das Recht der Ertragsteuern den tatsächlich erzielten Mietzins fest. Jedes Gesetz erfaßt denselben Sachverhalt in einer Teilperspektive und erklärt jeweils andere Elemente des Sachverhalts für rechtsunerheblich.

Dieser Dreiklang von Auswählen, Verstehen und Verallgemeinern bestimmt den Auftrag des Rechtsstaates an den Gesetzgeber. Die verfassungsrechtliche Balance zwischen Freiheit und Bindung entzieht wesentliche Lebensbereiche nahezu jeglicher gesetzlichen Regelung, insbesondere die Privatsphäre, die Inhalte von Religion, Kunst und Wissenschaft; sie fordert für andere, vor allem das Privatvertragsrecht, eine Offenheit für Individualität und Vielfalt, erlaubt für einzelne Gesetzesgegenstände, z. B. das Straßenverkehrsrecht, aber auch eine strikte Ordnung, die dem einzelnen nur noch ein Handeln in strenger Konformität gestattet. Aufgabe des Gesetzgebers ist es stets, einen Sachverhalt je nach Regelungsbedarf und Regelungsziel auszuwählen, seine Bedeutung für die jeweilige Rechtsfolge zu werten und zu gewichten und sodann verallgemeinernd tatbestandlich aufzunehmen.

Das generell abstrakte Gesetz setzt eine Regel, die für eine Vielzahl von Fällen gilt, in die Zukunft vorausgreift, Distanz zu der Individualität und Besonderheit des Einzelfalles wahrt. Diese Generellität des Gesetzes wird zum Sammelpunkt elementarer Gerechtigkeitsforderungen: Das Entscheiden „ohne Ansehen der Person“<sup>1</sup>, die Verallgemeinerungsfähigkeit der Regel als Prüfstein des Kant'schen Imperativs<sup>2</sup>, der Kampf gegen Privilegien und eine „Klassengesetzgebung“ durch einen bestimmten Geltungsumfang des Gesetzes<sup>3</sup>, die Abstraktheit einer objektiv und damit überindividuell vorgegebenen, aus der sachlichen Würdigung der Wirklichkeit sich ergebenden Ordnung<sup>4</sup> sind anerkannte Inhalte gerechten Rechts. Die materiale Allgemeinheit streitet für menschenrechtliche Gleichheit, gewährleistet das Vernünftig-Allgemeingültige und schützt Egalität in Jedermannsrechten; die formale Allgemeinheit wahrt eher die Zuständigkeit des Gesetzgebers; sie hält das Parlament von Regierungs- und Verwaltungsgeschäften fern<sup>5</sup>, verpflichtet die Gesetzgebung auf das Regelhafte, auf Dauer Bedeutsame, in die Zukunft der unbestimmten Vielzahl künftiger Fälle Vorgreifende, stärkt die bundesstaatliche Aufgabentei-

1 Zu dessen Ursprüngen vgl. *E. Dassmann*, „Ohne Ansehen der Person“. Zur Frage der Gleichheit aller Menschen in frühchristlicher Theologie und Praxis, in FS für P. Mikat, 1989, S. 475 f.

2 Vgl. dazu *H. Hofmann*, Das Postulat der Allgemeinheit des Gesetzes, in Starck (Hrsg.), Die Allgemeinheit des Gesetzes, 1987, S. 9 (33 f.).

3 *Heinrich Triepel*, Goldbilanzenverordnung und Vorzugsaktien, 1924, S. 26.

4 Vgl. *Carl von Rotteck*, Lehrbuch des Vernunftrechts und der Staatswissenschaften, Bd. 2, 1840, S. 328 f.; *Werner Kagi*, Die Verfassung als rechtliche Grundordnung des Staates, 1945, S. 51; *P. Kirchhof*, Der allgemeine Gleichheitssatz, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 1992, § 124 Rn. 205 ff.

5 Zur gegenwärtigen Problematik vgl. insbesondere BVerfGE 24, 367 (396 ff.) – Hamburger Deichordnungsgesetz, Einzelfallgesetz, Legal- und Administrativent-

lung zwischen Gesetzgebung und Gesetzesvollzug und schützt den unabhängigen Richter gegen legalistische Einzelweisung.

## II. Besondere Bestimmtheits- und Verständlichkeitserfordernisse im Steuerrecht

### 1. Konturenarmut des Steuerrechts

Das Steuerrecht stellt besondere Anforderungen an die Bestimmtheit und Verständlichkeit des Gesetzes. Der allgemeine Gedanke, die Steuer sei das von der Rechtsgemeinschaft zu erbringende Opfer in Friedenszeiten<sup>6</sup>, und das Postulat, alle Aufgaben der öffentlichen Hand ausschließlich aus Steuergeldern zu finanzieren und das gesamte Steueraufkommen in einem vollständigen Staatshaushalt wieder an die Allgemeinheit der Steuerzahler zurückzugeben<sup>7</sup>, ist zu abstrakt, als daß er schon die konkrete Lastenzuteilung des Gesetzgebers rechtfertigen und ihr tatbestandliche Konturen geben könnte. Wer den allgemeinen Gleichheitssatz: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“ (Art. 3 Abs. 1 GG) schlicht liest, könnte die Kopfsteuer für die gleichheitsgerechte Steuer halten, weil sie jeden Menschen, der die Leistungen dieses Staates entgegennimmt, mit gleichen Beträgen zu seiner Finanzierung heranzieht. Wer sich hingegen die Grundlinien des vom Gesetzgeber geschaffenen Steuerrechts mit seinen Schwerpunkten in der Belastung des Einkommens und des Konsums bewußt macht, entdeckt einen grundlegend anderen Belastungsmaßstab: Nicht die Begünstigung des Menschen durch den Staat, sondern seine Belastbarkeit je nach Verschiedenheit der wirtschaftlichen Ausgangslage wird zum rechtfertigenden Grund für Steuerlasten. Diese Besteuerung je nach Belastbarkeit folgt dann bei den direkten Steuern wiederum anderen Maßstäben als bei den indirekten Steuern: Die Einkommensteuer bemißt sich nach der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit, nimmt also die Einkommen-, Vermögen- und Familienverhältnisse des Steuerpflichtigen sowie seinen Aufwand in die Bemessungsgrundlage auf. Die indirekte Steuer, insbesondere die Umsatzsteuer, hingegen stützt sich auf eine im Konsumgut angelegte Vermutung belastbarer Kaufkraft, die den Konsumenten als Steuerträger in der Anonymität des Marktes läßt und nicht zur Kenntnis nimmt, ob die Nachfrage auf eigenem Einkommen und Vermögen, auf Kredit, Schenkung, Erbschaft, staatlicher Zuwendung oder Almosen beruht. Bei der Ausgestaltung der direkten Steuern hat der Gesetzgeber entschieden, die Belastung von den Sollerträgen zu den

6 *Hermann Heller*, Staatslehre, 4. Aufl., 1970, S. 132 f.

7 Vgl. *Hatschek*, Deutsches und preußisches Staatsrecht, 2. Aufl., 2. Bd., 1930, S. 274 ff.; *K. H. Friauf*, in FS für Jahrreiß, 1974, S. 45 (48); vgl. dazu BVerfGE 55, 274 (302 f.) – Berufsausbildungsabgabe.

Erträgen zu verschieben, also nicht zu prüfen, was jemand erwerben könnte, sondern nur festzustellen, was jemand erworben hat, mag er auch seine Erwerbsfähigkeit durch ein gemeinschaftsfinanziertes Lern- und Studienplatzangebot erworben und sodann mutwillig brachliegen gelassen haben.

Diese Belastungsprinzipien müssen dem Steuerpflichtigen verständlich gemacht und ihm gegenüber gerechtfertigt werden. Er muß verstehen können, warum der wirtschaftlich Erfolgreiche, nicht aber der erwerbsfähige Müßiggänger besteuert wird, warum der Einkommensbezieher anders belastet wird als der Beschenkte, warum der kraft Arbeitsanstrengung Erwerbende gleich besteuert wird wie der durch die Mitnahme von Zufallsgewinnen reicher Gewordene, warum die Einkommensteuer progressiv gestaltet ist, die Umsatzsteuer hingegen jeden Nachfrager gleich belastet und tatsächlich mit steigendem Einkommen und Vermögen degressiv wirkt.

Der rechtfertigende Grund für eine Steuerbelastung und die tatbestandliche Zahlungspflicht wird also für den Steuerpflichtigen erst aus dem Gesetz erkennbar, das den steuerlichen Belastungsgrund regelt und in Tatbestand und Rechtsfolge die Einzellast bestimmt. Der steuerliche Belastungsgrund ist jedenfalls in seinen konkreten Konturen in der Wirklichkeit nicht vorgegeben, sondern wird erst in der gesetzlichen Bestimmung verständlich.

## 2. Rechtsstaatliche Anforderungen an Voraussehbarkeit und Erklärungs-pflichten

Das auf eine stetige Finanzausstattung des Staates angelegte, den Steuerpflichtigen ständig begleitende Steuerrecht muß außerdem der öffentlichen wie der privaten Hand Planungssicherheit geben, die Steuerlasten also voraussehbar und berechenbar machen. Das Rechtsstaatsprinzip erlaubt nur eine Gesetzgebung, die dem Gesetzesadressaten Pflichten verständlich auferlegt<sup>8</sup>, sein Vertrauen in die Richtigkeit oder zumindest Vertretbarkeit der Last gewinnt, seinem Wirtschaften die Vertrauensgrundlage stetiger steuerlicher Bedingungen bietet<sup>9</sup>. Freiheit erfordert eine verlässliche Rechtsordnung, die dem einzelnen sichere Kenntnis seiner Pflichten und deren Grenzen gibt, ihm insbesondere auch einen klaren Rahmen setzt, um sein Leben nach seinem Willen zu gestalten<sup>10</sup>. Auch die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung brauchen berechenbare gesetzliche Vorgaben, um die Steuerlast gleichheitsgerecht zuzuteilen<sup>11</sup>, aber auch die Grenzen der Steuerpflicht strikt achten zu können.

8 Vgl. BVerfGE 83, 130 (145) – Josefine Mutzenbacher; 84, 133 (149) – Warteschleife, jeweils m. N.

9 E. Schmidt-Aßmann, Der Rechtsstaat, in HStR, Bd. I, 1987, § 24 Rn. 81.

10 BVerfGE 60, 253 (268).

11 BVerfGE 84, 239 (268 ff.) – Zinsbesteuerung.

Darüber hinaus stützt sich das Steuerrecht weitgehend auf Erklärungen des Steuerpflichtigen. Vor allem das Einkommensteuerrecht weist jedem Steuerpflichtigen eine Deklarationspflicht zu, erwartet also von ihm die Fähigkeit zu einer Steuererklärung und begründet eine Verfahrensmittelverantwortlichkeit kraft eigener Steuerrechtskenntnis oder zumindest eines steuerrechtlichen Grundverständnisses. Diese Steuererklärungslast setzt ein einfaches und verständliches Steuerrecht voraus. Würde ein Steuergesetz von vornherein eine eigenständige Erklärung des gut vorbereiteten und gutwilligen Steuerpflichtigen ausschließen, könnte es vom Steuerpflichtigen eine solche Erklärung nicht verlangen.

Zieht das Steuerrecht sodann den Erklärungspflichtigen haftungsrechtlich und strafrechtlich für die Richtigkeit seiner Erklärungen zur Verantwortung, so muß das Gesetz Maßstäbe vorgeben, die dem Adressaten zugänglich und vermittelbar sind. Im Strafrecht gelten besondere Bestimmtheitsanforderungen. Wenn durch eine generalklauselartige Verweisung eines steuerlichen Straftatbestandes nahezu alle Steueransprüche des materiellen Steuerrechts strafbewehrt werden, so bezieht Art. 103 Abs. 2 GG dieses Recht in die strafrechtsspezifischen Bestimmtheitsanforderungen ein. Insoweit wirkt das Sonderstrafrecht der §§ 370 und 378 AO auf die Bestimmtheits- und Verständlichkeitsanforderungen der strafbewehrt eingeforderten Steuertatbestände zurück. Würde das Steuerrecht nur noch vom Berater verstanden, müßte er die Steuererklärung auch strafrechtlich voll verantworten; eine Aufteilung in Tatsachenkenntnis des Steuerpflichtigen und Rechtskunde des Beraters führt zu Lücken der Verantwortlichkeit und stellt mit der unvollständig verantworteten Erklärung das Deklarationsprinzip in Frage.

Der Rechtsstaat wäre gescheitert, wenn er ein Steuerrecht schüfe, das die Steuerpflichtigen in die Grauzonen des Rechts führte und damit die wirtschaftlich Erfolgreichen in Deutschland der Gefahr strafwürdigen Unrechts aussetzte. Der Rechtsstaat baut auf den sich seiner Rechte bewußten, auch in seinem Steuerrechtsverhältnis selbstbewußten Bürger, der das Steuergesetz als rechtfertigenden Grund seiner Last versteht, aber auch als Maßstab im juristischen Kampf gegen das Steuerübermaß und für das Steuergleichmaß zu handhaben weiß. Ein Gesetz, das Anlaß zu rechtlicher Unsicherheit, zum Verheimlichen und Verbergen gäbe, gefährdet diese Grundvoraussetzung einer freien Rechtsordnung.

### 3. Die steuerjuristische Bestimmung der Steuerlast

Das Steuergesetz trifft sodann auf einen Steuerpflichtigen, der einer ihm zugeordneten Steuerlast möglichst ausweichen will. Die steuerbewußte Sachverhaltsgestaltung ist legitim, setzt aber einen gesetzlichen Belastungsgrund vor-

aus, der verlässlich die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und seine im nachgefragten Wirtschaftsgut vermutete Kaufkraft erfaßt. Der Rechtsstaat fordert deshalb die unausweichliche Zuteilung der Steuerlast<sup>12</sup>. Eine Steuerbelastung rechtfertigt sich aus der finanzwirtschaftlichen Belastbarkeit des Pflichtigen, nicht aus der Ungeschicklichkeit und Einfallslosigkeit der Gestaltung. Beläßt das öffentlich-rechtliche, unabdingbare Steuerrecht Ausweichmöglichkeiten, die trotz finanzieller Leistungsfähigkeit oder Kaufkraftvermutung eine Darstellung des Sachverhalts außerhalb des Belastungstatbestandes erlauben, so gefährdet dieser Kunstfehler der Steuergesetzgebung die Gleichheit in der Steuerlast, mindert die Verlässlichkeit der Steuerplanung durch öffentliche und private Hand, schwächt die Autorität des steuerlichen Rats und leitet die Kapazität des Beraters in Formalismen, obwohl Rechtsverständnis und ökonomische Vernunft in einer weltoffenen, zunehmend europarechtlich geprägten und hochtechnisierten Wirtschaft für Sachfragen dringend gebraucht werden – eine dramatische Fehlallokation von beruflicher Leistungskraft.

Allerdings können die Belastungsgründe, etwa des Einkommens, des Umsatzes oder des vererbaren Vermögensbestandes nicht in einem einfachen Ausgangstatbestand so sichtbar gemacht werden, daß sie durch bloße Spontanbeobachtung der Wirklichkeit erkannt werden könnten. Das Einkommen verbirgt sich hinter der Bilanz, der Umsatz verhüllt sich zunehmend im Schleier des Europarechts, über Vermögen breitet sich das Geheimnis des Bewertungsrechts. Ersichtlichkeit, Verständlichkeit und Unausweichlichkeit der Steuerlast fordern deshalb nicht immer den laienhaft begreifbaren, nicht interpretationsbedürftigen, computertechnisch vollziehbaren Tatbestand, sondern eine steuerjuristische<sup>13</sup> Definition des Belastungsgrundes, die in einem Ausgangstatbestand den rechtfertigenden Gedanken einer unausweichlichen Steuerlast verständlich macht und dessen Ausprägung in folgerichtig gestalteten<sup>14</sup> Ausführungs- und Verdeutlichungstatbeständen fortsetzt.

Dieses Erfordernis der Unausweichlichkeit und Einfachheit des Steuerrechts ist vor allem im Einkommensteuerrecht gegenwärtig nicht erfüllt<sup>15</sup>: Die unterschiedliche Besteuerung der Gewinne je nach Rechtsform des Unternehmens, aber auch die Gleichbehandlung von Unternehmergewinnen mit den übrigen

12 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. 1, S. 181; K. Vogel, Perfektionismus im Steuerrecht, *StuW* 1980, 206 (208); P. Kirchhof, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, 3 (10).

13 BVerfG, HFR 1992, 460 – Grunderwerbsteuer.

14 Vgl. BVerfGE 84, 239 (271) – Zinsbesteuerung; 87, 153 (170) – einkommensteuerliches Existenzminimum; 93, 121 (136) – Vermögensteuer.

15 Vgl. Arbeitsgruppe von Vertretern der Wirtschaft und der OFD Münster, Vorschlag zur Steuerreform, Stand: 3. 9. 1996.

Einkommen trotz verschiedener Zweckwidmung<sup>16</sup> begründet Gestaltungsmöglichkeiten, die im einkommensteuerlichen Belastungsgrund nicht angelegt sind. Wenn Aufwand und Veräußerungsgewinn unterschiedlich berücksichtigt werden, wird der Steuerpflichtige je nach wirtschaftlichem Vorhaben in die eine oder die andere Einkunftsart gedrängt. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen empfehlen die Banken „intelligente Lösungen“, um laufende Erträge in eine steuerunschädliche Wertsteigerung der Substanz unzuwandeln. Wenn der Gesetzgeber sodann die Steuerfreiheit realisierter Wertsteigerungen in Privatvermögen bei Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung aufhebt, wählen insbesondere Familienunternehmungen Gestaltungen, die Beteiligung an Kapitalgesellschaften von nicht mehr als 25% vorsehen, die Wesentlichkeit der Beteiligung aber dadurch kaum mindern.

Die Berücksichtigung des Wertverzehr in Abschreibungstatbeständen wird genutzt, um ein steuerlich schon abgeschriebenes, also wertloses Wirtschaftsgut nach Veräußerung an den Ehepartner nochmals abzuschreiben. Die Steuerfreiheit der Erträge aus Lebensversicherungen ist für sich genommen ein Gleichheitsproblem und hat weitere Verwerfungen zur Folge, wenn der Steuerpflichtige mit vorhandenem Geldvermögen ein Anlageobjekt finanziert, die Anschaffungskosten jedoch formal in voller Höhe mit einem tilgungsfreien Darlehen aufbringt, das vorhandene Geldvermögen in eine Lebensversicherung einzahlt, mit dieser Versicherung bei Fälligkeit das Darlehen ablöst, die bewußt in Kauf genommenen höheren Zinsaufwendungen dann in voller Höhe steuermindernd als erwerbssichernden Aufwand abzieht, die Erträge aus der Lebensversicherung hingegen steuerfrei entgegennimmt und so diese wirtschaftlich ungünstige Finanzierungsform wegen der Steuererparnisse für Banken und Anleger attraktiv macht. Bei der Besteuerung der Zinseinkünfte<sup>17</sup>, bei den privat mitveranlaßten Ausgaben, bei der Abgrenzung von erwerbssicherndem Aufwand und privaten Lebensführungskosten, etwa den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, bewegen sich die tatsächlichen Gestaltungsgewohnheiten in der Grauzone des Rechts und vermeiden nicht immer den Bereich der Illegalität und Strafbarkeit.

Diese Gestaltungen, bei denen sich in der einkommensteuererheblichen finanziellen Leistungsfähigkeit schlechthin nichts ändert, die rechtstechnische Darstellung dieser Leistungsfähigkeit aber dem gesetzlichen Tatbestand zu entfliehen sucht, haben ihren Ursprung meist in der unzulänglichen steuerjuristischen Ausprägung des Be- oder Entlastungsgrundes. Die der Steuer ausweichende Gestaltung findet umso mehr Belastungsnischen, je weniger der Gesetzgeber den jeweiligen Belastungsgrund einfach begriffen und benannt hat.

16 Vgl. auch BVerfGE 93, 165 (175) – Erbschaftsteuer.

17 Vgl. BVerfGE 84, 239 (260 ff.).

Das einfache ist meist auch das unausweichliche und rechtsstaatlich bestimmte Steuerrecht. Das Erfordernis der Belastungsgleichheit hat zu gewährleisten, daß einerseits die wirtschaftliche Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen steuerrechtlich nicht verfremdet wird, andererseits das Steuerrecht nicht die hinter juristischen Konstruktionen und Gesten verborgene Realität verfehlt.

#### 4. Das Gebot verlässlicher und kosteneffizienter Besteuerung

Schließlich ist das Steuergesetz so auszugestalten, daß der Gesetzeszweck bei der Sachverhaltsermittlung und der Verwirklichung der Rechtsfolgen verlässlich und kostensparend erfüllt werden kann. Die Verlässlichkeit des Gesetzesvollzugs ist ein Gebot der Besteuerungsgleichheit<sup>18</sup>. Das Erfordernis der Kosteneffizienz folgt aus der Funktion des Steuerrechts, das die öffentliche Hand mit frei verfügbaren Finanzmitteln ausstatten soll.

Die Kunst der Steuergesetzgebung besteht deshalb darin, den jeweiligen Belastungsgrund in einfachen und leicht ermittelbaren Tatbeständen zu begreifen. Die Verlässlichkeit und Kosteneffizienz des Gesetzesvollzugs wird bei der gesetzlichen Tatbestandbildung in mehreren Phasen der Normkonkretisierung gesichert: Zunächst faßt der Gesetzgeber den steuerlichen Belastungsgrund und seine Ausprägungen in vollzugsgerecht definierten Tatbeständen und gewährleistet mit diesen Verallgemeinerungen<sup>19</sup> einen einfachen und kosteneffizienten Gesetzesvollzug. Sodann nutzt der Gesetzgeber vor allem bei der Ordnung von Massenerscheinungen und deren Abwicklung einen – freilich nicht unbegrenzten – Spielraum für generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen<sup>20</sup>. Soweit diese Vereinfachungen den im Ausgangstatbestand definierten steuerlichen Belastungsgrund in der Rechtsfolge modifizieren, müssen diese Abweichungen durch den Vereinfachungserfolg gerechtfertigt werden<sup>21</sup>. Schließlich darf der Gesetzgeber die Verwirklichung des Steueranspruchs auch verfahrensrechtlich erleichtern und dabei die für den Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel berücksichtigen<sup>22</sup>. Auch diese Vereinfachung bedarf, wenn sie vom Belastungsgrund des Ausgangstatbestandes abweicht, einer Rechtfertigung durch den damit erzielten Erfolg

18 BVerfGE 84, 239 (268 ff.) – Zinsbesteuerung.

19 Vgl. BVerfGE 82, 126 (151) – unterschiedliche Kündigungsfristen für Arbeiter und Angestellte; BVerfGE 96, 1 (9) – Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag.

20 BVerfGE 82, 126 (151 f.) (Fn. 19); 84, 343 (359) – Absetzungen für teilweise selbstgenutzte Zweifamilienhäuser; BVerfGE 96, 1 (9) (Fn. 19).

21 BVerfGE 78, 214 (226 ff.) – Unterhaltsleistungen an ausländische Empfänger.

22 BVerfGE 81, 108 (117) – ersatzlose Streichung des § 34 Abs. 4 EStG; 84, 348 (364) (Fn. 20).

eines verlässlichen, Belastungsgleichheit sichernden, kosteneffektiven Gesetzesvollzugs.

### III. Der Vereinfachungsauftrag als Instrument einer Krisenbewältigung

Neben dieses Gebot einer verständlichen, Belastungsgleichheit verlässlich herstellenden, den Belastungsgrund sichtbar machenden Steuergesetzgebung tritt heute ein Verfassungsauftrag zur Steuervereinfachung, der auf den Befund einer Gesetzgebungskrise reagiert, die das rechtsstaatliche Prinzip der auswählenden, in seinen rechtfertigenden Gründen verständlichen, allgemeinen, einfachen, verlässlich vollziehbaren Steuergesetzgebung gefährdet und die Belastungsgleichheit verletzt.

#### 1. Der Befund der Belastungsungleichheit

Es ist heute in der Gesetzespolitik<sup>23</sup>, in der wissenschaftlichen Literatur<sup>24</sup>, bei der staatlichen Rechnungsprüfung<sup>25</sup>, bei Steuerberatern<sup>26</sup> und bei Steuerzahlern<sup>27</sup> anerkannt, daß das gegenwärtige Steuerrecht durch eine Vielzahl von

23 Vgl. Deutscher Bundestag, 12. WP, Protokoll der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zur Lage in der Finanzverwaltung v. 22. 9. 1993, Protokoll Nr. 58; Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses zu den Auswirkungen des Steuerrechts in der Praxis v. 9. 3. 1994, Protokoll Nr. 72; G. Uldall, Die Steuerwende, 1996, S. 35 ff.; T. Sarrazin, Mit Mut ist eine gute Steuerreform möglich, in FAZ v. 10. 8. 1996, Nr. 185, 13; Vorschlag zur Steuerreform (Fn. 15), S. 3 f.; vgl. auch schon J. W. Gaddum, Steuerreform: einfach und gerecht!, 1986, S. 13 f.

24 Vgl. Beschlüsse der steuerrechtlichen Abteilung des 57. Deutschen Juristentages, Verhandlungen 57. DJT, 1988, Bd. II, Teil N, S. 197 f. mit Gutachten von P. Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, F 8 f., und den Referaten von A. Uelner, Teil N, 9 f., und J. Isensee, Teil N, 32 f.; J. Lang, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, 1987; J. Isensee, Vom Beruf unserer Zeit zur Steuervereinfachung, in 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Festakt und Ausstellungen, 1994, S. 61 f.; K. Tipke (Fn. 12), Bd. I, S. 125 ff.; 261 f.; Bd. II, S. 633 ff., 713, 1043 ff.; Bühler/Kirchhof/Klein (Hrsg.), Steuervereinfachung, FS für D. Meyding, 1994, passim.

25 Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, Bericht über die Lage der Steuerverwaltung v. 21. 1. 1994, Rn. 39 f., 72 f.

26 Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. (Hrsg.), 17. Deutscher Steuerberatertag 1994, 1995, passim; Bundessteuerberaterkammer, Gemeinsam mit der Gesellschaft zur Förderung der Entbürokratisierung e.V. (Hrsg.), Einsparungen durch einfaches Steuerrecht und effiziente Steuererhebung, Tagungsbericht v. 28. 2. 1994, passim.

27 Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.), Steuervereinfachung, 1986, S. 92 ff., passim.

Einzelfallregelungen, Lenkungsstatbeständen und Widersprüchlichkeiten so verfremdet ist, daß es die Belastungsgleichheit nur unvollkommen verwirklicht und teilweise gänzlich verfehlt. Die Forderung nach einem vereinfachten Steuerrecht stößt jedoch auf Hemmnisse, weil Gewohntes bewahrt, der Vorteil des Wissenden gehütet, die Abhängigkeit des Unwissenden genutzt und die begünstigende Steuernische verteidigt werden soll. Die in der Vereinfachung liegende Gerechtigkeitschance wird vorläufig nicht wahrgenommen, weil die Steuerpolitik und nicht selten auch ein steuerlicher Sachverstand vor der Frage nach der gerechten Lastenverteilung in Ironie und Zynismen flüchten, um Privilegien nicht zu gefährden oder für sich und die eigene Gruppe jedenfalls nicht mehr Belastungen zu riskieren.

## 2. Der Gleichheitsmaßstab

Dieses Festhalten an vertrauten Gepflogenheiten bedarf der Rechtfertigung vor dem Gleichheitssatz, der gebietet, alle Menschen je nach Belastbarkeit gleich zu besteuern.

Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hat zwei Inhalte<sup>28</sup>: die Statusgleichheit und die gestaltende Gleichheit. Der grundlegende Status des Menschen – seine Würde, sein Anspruch auf Freiheit, seine Teilhabe am Rechtsleben und Geschäftsverkehr, sein Anspruch auf Existenzsicherung, geistige Entfaltung und sozialstaatliche Dazugehörigkeit – sind strikt vom Staat zu achten und für jeden Menschen auch formal gleich zu sichern. Die Entscheidungen zum Grundfreibetrag<sup>29</sup> und zum Kinderfreibetrag<sup>30</sup> skizzieren steuerrechtliche Folgen dieser Statusgleichheit.

Daneben handelt Art. 3 Abs. 1 GG von der gestaltenden Gleichheit, die dem Gesetzgeber erlaubt, das Umfeld des Menschen rechtlich zu ordnen und zu verändern, ihn damit in eine staatlich beeinflusste Lebenssituation zu stellen, die den Ausgangsbefund des Vergleichs und das Vergleichsergebnis wesentlich beeinflusst. Wenn der Mensch seinen Beruf im Rahmen des geltenden Berufsrechts ausübt, sein Eigentum auf der Grundlage des Privatrechts oder des Baurechts nutzt, seine Mitgliedschaft in Vereinigungen auf das gegenwärtige Recht stützt, so knüpfen die an den Gleichheitssatz gebundenen gesetzlichen Regelungen nicht an eine vorgefundene, sondern an eine rechtlich gestaltete Wirklichkeit an. Der Gleichheitssatz ist im Rahmen eines gesetzgeberischen Gestaltungsauftrages zu verwirklichen, der Gesetzgeber weniger zur Achtung

28 Vgl. P. Kirchhof in HStR, Bd. V (Fn. 4), § 124 Rn. 194 ff.

29 BVerfGE 87, 153 (170).

30 BVerfGE 82, 60 (88 ff.).

eines vorgefundenen Status, sondern zur bereichsspezifischen<sup>31</sup> Unterscheidung von rechtserheblicher Ähnlichkeit und Verschiedenheit verpflichtet. Im Bereich der gestaltenden Gleichheit enthält der Gleichheitssatz damit einen Gleichbehandlungs- und einen Differenzierungsauftrag.

Das Steuerrecht regelt grundsätzlich marktöffnende Vorgänge, die der Gestaltung des demokratischen Gesetzgebers und damit seinen Wertungen und Beurteilungen unterworfen sind. Es gilt die gestaltende Gleichheit. Der Gesetzgeber bestimmt also den Ausgangspunkt des Vergleiches – die wettbewerbsrechtlich beeinflusste Konkurrenzkraft des Unternehmers, sein währungsrechtlich bestimmtes Zahlungsmittel, seine gewerberechtlich geregelten Produktionsbedingungen – mit und knüpft daran eine wiederum gestaltende – z. B. progressive – Steuerfolge.

Gestaltungsbefugnis allerdings liegt ebenso auch in privater Hand. Die grundrechtliche Freiheit des Steuerpflichtigen berechtigt ihn, sich – etwa durch Einkommenserwerb oder Müßiggang, durch Konsumnachfrage oder Konsumverzicht – von anderen zu unterscheiden; das jeweilige Freiheitsrecht rechtfertigt die Unterschiede, die sich aus der individuellen Inanspruchnahme der Berufsfreiheit, der Eigentümerfreiheit oder der Unternehmerfreiheit ergeben. Der – auch zur differenzierenden Gestaltung berechtigte – Gesetzgeber hat diese Vorgaben zu achten. Eine unverteilende Steuer, die allein in der freiheitlich hergestellten Verschiedenheit in Einkommen, Vermögen oder Kaufkraft den rechtfertigenden Grund für Sonderbelastungen sähe, widerspräche damit elementar den Gewährleistungen der Freiheitsrechte. Andererseits ist der Gesetzgeber berechtigt und teilweise auch verpflichtet, die allgemeinen, jedermann zustehenden Freiheitsvoraussetzungen zu stützen und zu pflegen<sup>32</sup>, insbesondere den Zugang zu Erwerb und Einkommen zu eröffnen. Zwischen diesen beiden Polen des Respekts vor der freiheitlich hergestellten Verschiedenheit und der Verantwortlichkeit für die in den Jedermannsfreiheiten erwarteten, zur Freiheit befähigenden Ausgangsbedingungen hat der Steuergesetzgeber wägend und gewichtend eine Mitte zu finden.

Die daraus folgenden Erfordernisse hat das BVerfG für das Steuer- und Abgabenrecht verdeutlicht. Im Beschluß zum Absatzfonds<sup>33</sup> beschreibt das Gericht

31 Vgl. BVerfGE 84, 239 (268 f.) – Zinsbesteuerung; BVerfGE 93, 121 (135) – Vermögensteuer.

32 Vgl. *H. Krüger*, Verfassungsvoraussetzungen und Verfassungserwartungen, in FS für U. Scheuner, 1973, S. 285 (286); *Th. Würtenberger*, Zur Legitimität des Grundgesetzes in historischer Perspektive, in Brügger (Hrsg.), Legitimation des Grundgesetzes aus Sicht von Rechtsphilosophie und Gesellschaftstheorie, 1996, S. 21 (35); *P. Kirchhof*, Der demokratische Rechtsstaat – Die Staatsform der Zugehörigen, in HStR, Bd. IX, 1997, § 221 Rn. 60.

33 BVerfGE 72, 159 (165).

den Ausgangsbefund legislatorischer Tätigkeit: Der Gesetzgeber bildet seine Tatbestände „nach sozialtypischen Befunden, erfaßt dabei das Individuelle im Typus, verallgemeinert das Konkrete, vergrößert Unterschiedlichkeiten. Er darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen aufzunehmen“. Diese gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings – so sagen es die Entscheidungen zu den Absetzungen für teilweise selbstgenutzte Zweifamilienhäuser<sup>34</sup> und zum Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag<sup>35</sup> auf eine möglichst weite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen. Die Entscheidung zum Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag<sup>36</sup> gibt dem Gericht nochmals Anlaß zu der Klarstellung, daß der Gleichheitssatz „nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung“ fordere, „die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“. Deshalb darf der Gesetzgeber – so die Entscheidung zur einkommensteuerlichen Verschonung des Existenzminimums<sup>37</sup> „einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen“. Er darf auch die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich erleichtern<sup>38</sup> und dabei die für den Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel berücksichtigen, wie es bei der ersatzlosen Streichung des § 34 Abs. 4 EStG<sup>39</sup>, bei den Absetzungen für teilweise selbstgenutzte Zweifamilienhäuser erst bei der Veranlagung zur Einkommensteuer<sup>40</sup> und bei der Aufhebung des Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrages<sup>41</sup> Prüfungsgegenstand gewesen ist. In der diese Entwicklung zu einem vorläufigen Abschluß bringenden Entscheidung über die Aufhebung des Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrages<sup>42</sup> fügt das Gericht hinzu, daß eine Tatbestandstypisierung auch dazu dienen könne, „komplizierte Lebenssachverhalte übersichtlicher und verständlicher zu machen, um so den steuerlichen Belastungsgrund zu verdeutlichen und in das Bewußtsein zu rücken“.

34 BVerfGE 85, 348 (360).

35 BVerfGE 96, 1 (9) – Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag –; dort auch unter Verweis auf BVerfGE 87, 234 (255) – Bemessung der Arbeitslosenhilfe bei Zusammenleben in eheähnlicher Gemeinschaft.

36 BVerfGE 96, 1 (10).

37 BVerfGE 87, 153 (169 ff.).

38 Vgl. BVerfGE 78, 214 (226 f.) – Unterhaltsleistungen an ausländische Empfänger, und oben zu II.4.

39 BVerfGE 81, 108 (117).

40 BVerfGE 84, 348 (364).

41 BVerfGE 96, 1 (10).

42 BVerfGE 96, 1 (10).

#### IV. Der steuerliche Belastungsgrund zwischen generalisierender Gleichheit und individualisierender Einzelfallgerechtigkeit

In diesem Bemühen um einen den steuerlichen Belastungsgrund einfach erfassenden und verständlich begreifenden Gesetzestatbestand sind der individualisierenden und spezialisierenden Regelung somit deutliche Grenzen gesetzt.

##### 1. Verfassungsrechtliche Anlässe zur Individualisierung

Die Grundrechte und das Verhältnismäßigkeitsprinzip geben dem Gesetzgeber Anlaß, die individuellen und konkreten Konturen des jeweiligen Falles soweit als möglich zu berücksichtigen<sup>43</sup>. Vor allem in den Freiheitsrechten ist diese „individualisierende Tendenz“ angelegt, weil sie den Gesetzgeber zur Achtung von Individualität und Besonderheit des Einzelfalles verpflichtet, den der Freiheitsberechtigte in Wahrnehmung seiner Grundrechte gestaltet und geformt hat.

##### 2. Verallgemeinerungsfähigkeit als Maßstab der Gleichheit

Dieser individualisierenden und spezialisierenden Gesetzgebung stellt sich jedoch der Gleichheitssatz entgegen<sup>44</sup>, der den Gesetzgeber verpflichtet, die Steuerlast je nach der Belastbarkeit in Leistungsfähigkeit und Kaufkraft möglichst unausweichlich zuzuteilen.

Diese Gleichheit durch Vereinfachung stellt der Gesetzgeber in drei Stufen her: Zunächst definiert er den die Steuer rechtfertigenden Belastungsgrund einfach, verständlich und verlässlich vollziehbar. Bei den indirekten Steuern wird der Belastungstatbestand völlig entindividualisiert. Die Person des Steuerträgers, ihre Individualität und die Besonderheit ihrer Wirtschaftsverhältnisse sind rechtsunerheblich. Der Steuerschuldner vermittelt die Steuerlast, ohne seinen Kunden aus der Allgemeinheit der Nachfrager aussondern zu müssen.

Auch die direkte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wurde zunächst ohne Ansehen der Person allein nach dem Steuerobjekt bemessen. Die Sollertragsteuer des 19. Jahrhunderts erfaßte die individuelle Leistungsfähigkeit in dem auf Dauer durchschnittlich erzielbaren, geschätzten Reinertrag der Ertragsquellen Grund und Boden, Gebäude und Gewerbebetrieb. Diese Objektivierung des Ertrages wurde als besonders gerecht empfunden, weil es den überdurchschnittlichen Ertrag dank besonderen Geschicks und Fleißes steuerfrei ließ, andererseits den unterdurchschnittlichen Ertrag als Ausdruck wirt-

43 Vgl. dazu P. Lerche, Grundrechtsschranken, in HStR, Bd. V, 1992, § 122 Rn. 18.

44 BVerfGE 96, 1; Lerche (Fn. 43).

schaftlicher Trägheit benachteiligte und so dem liberalen Schlagwort „freie Bahn dem Tüchtigen“ steuerliche Wirklichkeit verschaffte<sup>45</sup>.

Heute belastet der Steuergesetzgeber das Ist-Einkommen. Jetzt bemißt sich die Einkommensteuer nicht nach den in der Erwerbsgrundlage angelegten Ertragerwartungen – den für Tüchtige wie für Untüchtige gleichermaßen erreichbaren Erträgen –, sondern nach den vom Steuerpflichtigen unter den Bedingungen seiner individuellen und konkreten Erwerbsfähigkeit tatsächlich erzielten Einkommen. Diese Belastungsentscheidung vernachlässigt – vergrößernd typisierend – die Verschiedenheit der individuellen Erwerbsbedingungen in Arbeitskraft, Begabung, Kapitalausstattung, Marktzugang und Konjunktorentwicklung, individualisiert aber je nach persönlichem Markteinkommen, existenz- und erwerbssicherndem Aufwand sowie nach gemeindlichen Zuwendungen<sup>46</sup>.

Ist diese verallgemeinernde Auswahl des Belastungsgegenstandes getroffen, trifft das Gesetz in der zweiten Stufe der tatbestandlichen Ausprägung des Belastungsgrundes weitere Verallgemeinerungen. Das Einkommensteuergesetz erfaßt das steuerbare Markteinkommen im Zustandstatbestand der sieben Einkunftsquellen und im Handlungstatbestand der Nutzung dieser Quellen zum Erzielen von Einnahmen; danach typisiert es vergrößernd den existenznotwendigen Aufwand in Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag und bestimmten außergewöhnlichen Belastungen; sodann individualisiert es den Aufwand der erwerbssichernden Ausgaben (Betriebsausgaben und Werbungskosten) mit gelegentlichen entindividualisierenden Vergrößerungen, insbesondere bei der Berücksichtigung des Wertverzehr in Abschreibungsregeln; schließlich erlaubt es den Abzug gemeindlicher Ausgaben im Rahmen strikter, abgestufter Höchstgrenzen. Auf dieser Bemessungsgrundlage bemißt sich die Steuerschuld nach einem progressiven Steuersatz, der die Belastbarkeit der individuellen Leistungsfähigkeit in grob eingeschätzten Eingangs- und Grenzsteuersätzen sowie in pauschalierenden Abstufungen typisiert. Die einzelne Einkommensteuerschuld wird letztlich von diesem für alle Steuerpflichtigen gleichen, ohne Ansehen der Person bemessenen Tarif, also durch eine Grobtypisierung bestimmt.

Auf einer dritten Stufe sieht das Steuergesetz sodann Vereinfachungen vor, die den Grundtatbestand des Belastungsprinzips und seine Ausprägung modifizieren, um die Anwendung des Gesetzes zu erleichtern und die Verwirklichung

45 E. Schremmer, Über „Gerechte Steuern“. Ein Blick zurück ins 19. Jahrhundert, 1994; vgl. auch K. Tipke (Fn. 12), Bd. II, S. 568 f.

46 Zur Unterscheidung zwischen Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO) und gemeindlichen Zuwendungen (§ 10b EStG) vgl. P. Kirchhof, in Kirchhof/Söhn, EStG, Erläuterung zu § 10b (1997), Rn. A 115 ff., B 352 ff., B 673.

des Steueranspruchs verfahrensrechtlich zu verbessern. Zu diesen Detailvereinfachungen<sup>47</sup> gehören typisierende Abgrenzungen von Erwerbs- und Privatsphäre, Aufwandtypisierungen, etwa für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Verpflegungsmehraufwendungen, doppelte Haushaltsführung, das häusliche Arbeitszimmer oder widerlegbare Pauschbeträge, wie den Arbeitnehmerpauschbetrag, die Werbungskostenpauschalen bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung oder jüngst die Ermächtigung, Rechtsverordnungen über die Höhe von besonderen Betriebsausgaben-Pauschbeträgen zu erlassen (§ 51 Abs. 1 Nr. 1c EStG). Andere Vereinfachungen saldieren Einnahmen und Ausgaben, grenzen die Erwerbs- von der Privatsphäre ab<sup>48</sup>, unterscheiden zwischen Vermögenssubstanz und -ertrag bei der – problematischen – Rentenbesteuerung oder bei der begrenzten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen. Diese – den Belastungsgrund vergrößernden – Vereinfachungstypisierungen und -pauschalierungen müssen als Gegenmittel gegen Vollzugerschwerenisse und Ermittlungshemmnisse nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsprinzips durch den Vereinfachungserfolg gerechtfertigt werden<sup>49</sup>. Das französische Recht kennt einen Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 10% des Arbeitslohnes und erübrigt damit nahezu jeden Rechtsstreit über die Werbungskosten<sup>50</sup>.

## V. Interventionen und Durchbrechungen

Einfachheit ist somit ein Gebot für jede Steuergesetzgebung, Vereinfachung hingegen ein Verfassungsauftrag gegenüber einem unverständlichen und widersprüchlichen Steuerrecht. Das Vereinfachungsgebot fordert heute insbesondere eine Entlastung des Steuerrechts von Vergünstigungs- und Interventionsnormen. Es ist anerkannt, daß die Steuerreform vor allem Lenkungs- und Durchbrechungstatbestände beseitigen muß<sup>51</sup>. Ein Abbau möglichst aller Steu-

47 Vgl. dazu K. Offerhaus, H. Beisse, der Große Senat und die Steuervereinfachung, in FS für H. Beisse, 1997, S. 377 (384 ff.).

48 Durch Gesetz etwa in § 4 Abs. 5 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, durch die Finanzverwaltung etwa bei der Gestellung eines Telefons durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, durch die Steuergerichte z. B. bei den Betragsgrenzen für Betriebsveranstaltungen oder die Drei-Objekt-Grenze beim gewerblichen Grundstückshandel, dazu K. Offerhaus (Fn. 47), S. 382.

49 BVerfGE 78, 214 (226 ff.) (Fn. 38).

50 K. Offerhaus (Fn. 47), S. 388.

51 Gutachten der Steuerreformkommission (Eberhard-Kommission), 1971, Schriftenreihe des BMF, Bd. 17, 1971; J. W. Gaddum (Fn. 23); Frankfurter Institut, Bürgersteuer – Entwurf einer Neuordnung von direkten Steuern und Sozialleistungen, 1986; K. Vogel, Die Abschtichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, in ders., Der offene Finanz- und Steuerstaat, 1991, S. 528 ff.; P. Kirchhof, Empfiehlt es sich, das

ervergünstigungen und Lenkungsstatbestände macht die Belastungsgründe wieder verstehbar, ermöglicht eine Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten und gibt den Erwerbenden die Freiheit zu selbstbestimmter ökonomischer Vernunft zurück.

### 1. Begrenzte Zulässigkeit von Lenkungssteuern

Der Gleichheitssatz scheint gegenüber den Lenkungssteuern generell an Schärfe zu verlieren. Eine ungleichmäßige Belastung der jeweiligen Steuergegenstände wird vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt, sofern der Gesetzgeber dadurch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls lenken oder fördern will<sup>52</sup>. Solche Interventionen stellen die Steuer in den Dienst außerfiskalischer Ziele, nutzen also ein Finanzierungsmittel als Instrument des Verwaltungsrechts, verfremden damit ein finanzwirtschaftliches zu einem ordnungsrechtlichen Handlungsmittel des Staates.

Die grundsätzliche Zulässigkeit steuerrechtlicher Regelungen im Dienst außerfiskalischer Ziele<sup>53</sup> wird allerdings nicht selten als eine Zulässigkeit im Belieben des Gesetzgebers mißdeutet. Diese Umdeutung der Abgabenordnung (§ 3) und des Verfassungsrechts ist schlechthin unvertretbar. Jedes dem Staat zur Verfügung stehende Handlungsmittel bedarf in dem konkret verfolgten Handlungsziel und in der jeweils gewählten Ausgestaltung der grundrechtlichen Rechtfertigung. Wie die Zulässigkeit des Einsatzes eines polizeilichen Schußwaffengebrauchs nicht den beliebigen Schußwaffeneinsatz rechtfertigt, so wird auch eine steuerliche Lenkung oder Intervention nicht schon deshalb rechtmäßig, weil Lenkungs- und Interventionsstatbestände nicht grundsätzlich unzulässig sind. Vielmehr bedürfen bei einer Lenkungssteuer beide Alternativen der steuerlich überbrachten Wahlschuld grundrechtlicher Rechtfertigung: Der Steuerpflichtige hat sich entweder einer Steuerlast zu unterwerfen oder aber

---

Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag 1988; Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, erstattet vom Wiss. Beirat beim BMF, Schriftenreihe des BMF, Bd. 43, 1990; Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Goerdeler-Kommission), 1991; J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuches, Schriftenreihe des BMF, Bd. 49, 1993; Thesen der Einkommensteuerkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer (Bareis-Kommission), Schriftenreihe des BMF, Bd. 55, 1995; K. Tipke (Fn. 12), Bd. II, S. 713 ff.; Th. Sarrazin (Fn. 23), S. 13.

52 Vgl. BVerfGE 38, 61 (79 ff.) – Straßengüterverkehrssteuer; 84, 239 (274) – Zinsurteil; 93, 121 (147) – Vermögensteuer.

53 § 3 Abs. 1 Hs. 2 AO 1977; BVerfGE 38, 61 (79 ff.); 84, 239 (274); 93, 121 (147) st. Rspr.

das im Lenkungsstatbestand empfohlene Verhalten zu beachten; der steuerliche Vermögensentzug und die steuerlich bewirkte Freiheitseinschränkung sind je für sich grundrechtserhebliche Eingriffe<sup>54</sup>.

## 2. Einzelkriterien für die zulässige Lenkungssteuer

Der Gleichheitssatz fordert grundsätzlich, die in dem steuerlichen Ausgangstatbestand getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen<sup>55</sup>. Ausnahmen von der Regelbelastung sind gemäß Art. 3 Abs. 1 GG zwar zulässig, bedürfen jedoch der besonderen Rechtfertigung.

Erste Voraussetzung für eine Lenkungssteuer ist, daß die Gesetzgebungskompetenz zur Besteuerung (Art. 105 GG) für die Regelung von Verwaltungszielen in Anspruch genommen werden darf; dies ist insbesondere problematisch, wenn der Bundessteuergesetzgeber Verwaltungsregelungen trifft, für die nach der Kompetenzverteilung für die Regelungsgegenstände des Verwaltungsrechts die Länder zuständig sind. Sodann entstehen verfassungsrechtliche Fragen, wenn bundesrechtlich geregelte Vergünstigungen zu Lasten der Ertragskraft der Länder (Art. 106 Abs. 2, 3, 4, 6 GG) angeboten werden. Außerdem ist zu prüfen, ob durch die Wahl der Steuer als Verwaltungsmittel die Finanzbehörden mit Aufgaben der Verwaltungsbehörden betraut werden, die allgemeinen Regeln der Verwaltungszuständigkeit also durch die Sonderregel des Art. 108 GG überspielt werden dürfen.

Materiell ist eine Lenkungssteuer nur zulässig, wenn der Gesetzgeber damit einen legitimen verfassungsrechtlichen Zweck verfolgt, er erkennbar die Entscheidung getroffen hat, mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen; bloßes gesetzgeberisches Unterlassen ersetzt nicht die Entscheidung über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell belasteter Sachverhalte<sup>56</sup>. Der Lenkungszweck muß mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und grundrechtskonform ausgestaltet sein; vor allem berufsregelnde Steuern haben den Maßstäben des Art. 12 GG zu genügen. Das außerfiskalische Verwaltungsziel muß gleichheitsgerecht verfolgt werden; diese gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Steuerintervention wird insbesondere bei einer Verminderung der Bemessungsgrundlage von progressiven Steuern zum Problem, weil dort die Steuerverschonung mit wachsender steuerlicher Leistungsfähigkeit überproportional ansteigt und den Beziehern höherer Einkommen eine überproportional höhere Steuersubvention

54 P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, HStR, Bd. IV, 1990, § 88 Rn. 58.

55 BVerfGE 23, 242 (256) – Bewertung von Wertpapierbesitz; 84, 239 (271) – Zinsbesteuerung; 87, 153 (170) – Existenzminimum; 93, 121 (136) – Vermögensteuer.

56 BVerfGE 93, 121 (147) – Vermögensteuer.

zuweist als den Beziehern kleinerer Einkommen<sup>57</sup>. Außerdem bedarf es der Rechtfertigung, daß eine steuerliche Lenkung nur die Steuerschuldner, nicht aber sonstige Personen erreicht; eine umweltpolitische Lenkung über das Steuerrecht könnte deshalb den Autofahrer, nicht aber den Mountainbiker erfassen. Schließlich begründet die Möglichkeit, sich von dem steuerlich überbrachten Lenkungsbefehl durch Steuerzahlung „freizukaufen“, einen rechtfertigungsbedürftigen Pflichtendispens, der nur für den Zahlungsfähigen erreichbar ist, den Vermögenslosen aber strikt dem Lenkungsbefehl unterwirft.

Steuerliche Lenkungsprogramme sind darüber hinaus nicht verlässlich. Verwaltungsprogramme, die durch Steueranreize verwirklicht werden, bleiben unverbindlich und können scheitern, wenn die Adressaten des Steuergesetzes die Steuerzahlung einer Verhaltensänderung vorziehen. Eine steuerliche Lenkung kommt deshalb nur in Betracht, wenn der Gesetzgeber letztlich ein Scheitern des steuerrechtlich vermittelten Verwaltungsprogramms hinnehmen kann und darf.

## VI. Unausweichlichkeit der Steuerlast

Das Erfordernis eines einfachen, deshalb verständlichen und verlässlich vollziehbaren Steuerrechts weist jedem Steuerpflichtigen seine Schuld idealtypisch unausweichlich zu und dient damit der Gleichheit im Belastungserfolg, ebenso aber auch der Freiheit von steuerstaatlicher Einwirkung.

### 1. Die Gleichheit im Belastungserfolg

Wenn die Steuervereinfachung die steuerliche Belastungsgleichheit verbessern soll, findet sie ihren Anknüpfungspunkt in der eine Besteuerung rechtfertigenden wirtschaftlichen Ausgangslage des Pflichtigen, insbesondere in Einkommen- und Nachfragekraft, nicht aber in Geschick und Gewandtheit bei der Handhabung des Steuergesetzes. Der Freiheitsberechtigte darf seine – die Besteuerung rechtfertigenden – wirtschaftlichen Verhältnisse beliebig gestalten; hat er jedoch Einkommen erzielt oder ein Konsumgut rechtsverbindlich nachgefragt, so ist die an diese Tatbestände anknüpfende Steuerlast entstanden und nicht mehr veränderbar.

Das Postulat einer Unausweichlichkeit der Steuerlast<sup>58</sup> fordert den in seiner Einfachheit verständlichen und vollziehbaren Belastungsgrund und seine folgerichtige Umsetzung in Ausführungstatbeständen, bemißt die Steuerschuld also nicht nach Rechtskenntnis und Steuervermeidungskunst, sondern nach

<sup>57</sup> Vgl. die erste Problemskizze in BVerfGE 93, 121 (147) – Vermögensteuer.

<sup>58</sup> K. Vogel, *StuW* 1980, 206 (208); K. Tipke (Fn. 12); P. Kirchhof, *StuW* 1996, 3 (10).

den wirtschaftlich vorgefundenen Tatbeständen, die eine Steuerbelastung in ihren Unterschieden rechtfertigen.

Gleichheit durch Vereinfachung enthält den Auftrag, die Grundtatbestände – insbesondere des deutschen Einkommen- und Umsatzsteuerrechts – wieder von allen Verfremdungen und Überwucherungen freizulegen und sie in ihrer einfachen Einsichtigkeit als Belastungsprinzipien für die Besteuerung in Deutschland, in der Europäischen Gemeinschaft und innerhalb eines weltweiten Marktes anzubieten.

## 2. Die Freiheit des Steuerpflichtigen

Daneben dient die Unausweichlichkeit auch der Freiheit des Steuerpflichtigen. Das Steuerrecht ist grundsätzlich auf den unvermeidbaren Eingriff in Einkommen und Kaufkraft, also auf die Forderung des Steuerbetrages zu beschränken. Außerhalb dieses Finanzierungszwecks liegende Freiheitseingriffe hingegen begrenzen die Freiheit des Steuerpflichtigen über die Zahlungspflicht hinaus und sind deshalb grundsätzlich vermeidbar. Wenn der Steuerpflichtige einen Betrag von 1 Mio. DM in einem Steuersubventions- oder Steuerausweichprogramm bindet, um 100 000 DM Steuerschuld zu sparen, erfährt er einen Freiheitsverlust, der nicht durch den Finanzierungszweck der Steuer gerechtfertigt ist.

Wenn das gegenwärtige Steuerrecht in fehlerhaften Beschreibungen des Belastungsgrundes und in Lenkungstatbeständen den Pflichtigen zu Investitionen in bestimmten Regionen oder Branchen veranlaßt, zur Verwendung ausgewählter Güter drängt, einen Verzicht auf staatlich unerwünschte Produktions- und Lebensgewohnheiten nahelegt oder besondere Vertragsgestaltungen zur Regel macht, so begrenzt das Steuerrecht die grundrechtlich garantierten Freiheiten des Steuerschuldners in einer Breitenwirkung, die weit über das steuerliche Finanzierungsrechtsverhältnis hinausgreift. Es veranlaßt den homo oeconomicus zu Verhaltensweisen, die er nach eigener Einsicht und Vernunft nicht gewählt hat; das Bemühen um Verluste, die Hoffnung auf größtmöglichen Wertverzehr, Kapitalfehlleitungen oder eine rechtlich und wirtschaftlich sinnwidrige Komplizierung einer Vertragsgestaltung belegen den Verlust der Freiheit zur ökonomischen Vernunft.

Steuergleichheit in durchdachten und deshalb einfach begriffenen Tatbeständen stellt hohe Anforderungen an Gesetzgebungskunst, Verwaltungskraft und vor allem an die Steuerberatung. Wenn der Gesetzestext nicht mehr nur Vollzugswille und Gehorsam fordert, die nicht gänzlich vermeidbaren Formulierungsmängel eines Gesetzes durch nachdenkendes Verstehen des gesetzlich definierten Belastungsgrundes ausgeglichen werden, müssen alle Organe der Steuerrechtspflege sich in den rechtfertigenden Gedanken der jeweiligen Steu-

er vertiefen und den steuerjuristischen Gehalt des beratungs- und beurteilungsbedürftigen Sachverhalts ermitteln. Aus der steuerlichen Erklärungshilfe ist eine Verstehenshilfe geworden, aus der Umsetzung von Verwaltungsvorschriften eine Wirtschaftsberatung, aus dem Vollzug des Gesetzesbefehls eine Verantwortlichkeit für die Verwirklichung der Gesetzesidee. Hier liegt die Überlebenschance des deutschen Steuerrechts, das wir gegenwärtig im wiedervereinigten Deutschland kaum noch erklären, im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft kaum noch als integrationsfähiges Besteuerungsmodell vermitteln, in einer freiheitlichen Ordnung kaum mehr als Rechtsgrundlage unternehmerischer Freiheit verstehen können. Dieses Recht hat nur eine Zukunft, wenn seine Vereinfachung bald gelingt.

# Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung

Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*  
Universität Graz

## *Inhaltsübersicht*

- I. Vorbemerkung
  - II. Steuervereinfachung – begrifflich-systematische Überlegungen
  - III. Steuergleichheit – die verfassungsrechtlichen Anforderungen
  - IV. Steuervereinfachung und Steuerrechtsverhältnis – gleichheitsrechtliche Berührungspunkte
    1. Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung (bei feststehenden Rechtsfolgen)
      - a) Pauschalierung von Abzugsposten
      - b) Bewertungserleichterungen
      - c) Indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen
      - d) Sonstige Typisierungen
      - e) Sachverhaltsfeststellung anhand außersteuerlicher Daten
      - f) Beurteilung von Sachverhaltselementen durch sachverständige Dritte
    2. Rechtsfolgenfestlegung zwecks Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung
      - a) Fixierung von Rechtsfolgen für schwer ermittelbare oder kontrollierbare Sachverhalte
      - b) Verzicht auf Rechtsfolgendifferenzierung
      - c) Safe haven rules
      - d) Verzicht auf Rechtsfolgenverhängung wegen Unwirtschaftlichkeit der Sachverhaltsermittlung
      - e) Verzicht auf Rechtsfolgenverhängung wegen Unmöglichkeit der Sachverhaltsermittlung
    3. Vereinfachung der Rechtsfolgenermittlung
    4. Vereinfachung im Bereich der Steuerentrichtung und -durchsetzung
  - V. Steuergleichheit und Sachverhaltstypisierungen
    1. Pauschalierung echter Erwerbsaufwendungen
      - a) Pragmatische Erwägungen
      - b) Allgemeine gleichheitsrechtliche Erwägungen
      - c) Widerlegbare Pauschalierungen
      - d) Unwiderlegbare Pauschalierungen
    2. Indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen
    3. Typisierungen im Grenzbereich zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre
  - VI. Schlußbemerkung
  - VII. Zusammenfassung
- Anlage 1: Festsetzung von Erwerbsaufwendungspauschalen als Optimierungsproblem  
Anlage 2: Befragung zum Thema Steuervereinfachung (Auszug)

## I. Vorbemerkung

Zu den wichtigen Erkenntnissen der deutschen steuerjuristischen Diskussion zählt ohne Zweifel die Einsicht, daß die Forderung nach Vereinfachung des Steuerrechts nicht nur einen pragmatischen, allenfalls noch rechtssoziologischen Hintergrund hat, sondern auch der *Verwirklichung von Steuergleichheit* dient und damit eine verfassungsrechtliche Dimension besitzt. Vor allem *Paul Kirchhof* hat diesen Zusammenhang im Schrifttum immer wieder aufgezeigt<sup>1</sup> und in seinem Referat erneut in eindringlicher Schärfe vertreten.

Steuervereinfachung hat aber Grenzen. Ist die politische Entscheidung für ein bestimmtes Steuersystem bzw. eine bestimmte Steuer getroffen worden, so ist damit auch die Entscheidung für einen bestimmten Grad an Komplexität gefallen, der sich nicht mehr beliebig reduzieren läßt<sup>2</sup>. Steuervereinfachung kann daher nicht soweit gehen, daß die Struktur, die Belastungskonzeption der einzelnen Steuer eine wesentliche Veränderung erfährt. Steuervereinfachung ist insoweit nur ein sekundäres, subsidiäres Gestaltungsprinzip, das nur im Rahmen der Wertungen des betreffenden Steuersystems bzw. Steuergesetzes zur Geltung kommen kann<sup>3</sup>.

Damit ist zunächst einmal bloß eine sachimmanente Rangfolge beschrieben: Es macht wenig Sinn, sich für ein ambitioniertes und damit notwendigerweise kompliziertes Steuersystem zu entscheiden, wenn man nicht bereit ist, den damit verbundenen Grad an Kompliziertheit zu akzeptieren. Insofern besteht eine gewisse Bindung an selbst gewählte steuerpolitische Prinzipien. Ob diese Bindung auch eine verfassungsrechtliche Dimension aufweist, kann nur vor dem Hintergrund eines konkreten Staatswesens beantwortet werden. Zumindest für Deutschland und Österreich kann gesagt werden, daß Steuervereinfachung jedenfalls ihre verfassungsrechtliche Grenze im Gleichheitssatz findet.

- 1 Insbesondere im Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, Mainz 1988; ferner: *ders.*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in *Bühler/Kirchhof/Klein* (Hrsg.), *Steuervereinfachung*, FS Meyding, Heidelberg 1994, S. 3 ff.; s. ferner *Sohn*, ZRP 1988, 344, 345; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 1993, S. 371: Vereinfachungsnormen dienen dem Gleichheitssatz, denn nur praktikable Gesetze können gleichmäßig angewendet werden; ähnlich *Tipke/Lang*, *Steuerverrecht*, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz. 130 f.; *Lang*, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, in FS Meyding, a. a. O., S. 33 ff.; vgl. auch *Isensee*, *StuW* 1994, 3, 6 f.; *Vogel*, *Perfektionismus im Steuerrecht*, Bericht über die Fachtagung 1980 des Inst. der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1980, S. 156.
- 2 In diesem Sinne schon „*Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht*“, Bericht der Einkommensteuerkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 7, Bonn 1964, S. 29; ferner *Ruppe*, *Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes*, Wien 1972, S. 218 f.
- 3 *Ruppe* (Fn. 2), S. 218 f.

Steuervereinfachung dient damit zwar zum einen der Steuergleichheit, andererseits steht sie zu ihr in einem Spannungsverhältnis<sup>4</sup>: Steuervereinfachung ist nur in den Grenzen möglich, die im jeweiligen Steuergesetz durch den Gleichheitssatz gezogen werden<sup>5</sup>. Entscheidend ist somit: Wieweit kann Steuervereinfachung gehen, ohne das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verletzen<sup>6</sup>?

Die Auseinandersetzung mit dieser Frage erfordert zunächst einerseits einige terminologisch-systematische Überlegungen zum Begriff der Steuervereinfachung (II), andererseits eine kurze Betrachtung der gleichheitsrechtlichen Schranken der Steuergesetzgebung (III).

4 Das Spannungsverhältnis zwischen Steuervereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist immer wieder thematisiert worden. Schon der Bericht der Einkommensteuerkommission (Fn. 2), S. 29, hält fest, daß sich die Forderungen nach Gerechtigkeit und Einfachheit nebeneinander nur bis zu einem gewissen Grade verwirklichen lassen. *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 8 Rz. 16, sprechen in diesem Zusammenhang von einem Spannungsverhältnis zwischen materieller Rationalität des Steuerrechts (Gerechtigkeit, Ergiebigkeit) und formeller Rationalität (Unmerklichkeit, Praktikabilität): materielle Rationalität entfalte sich zu Lasten von formeller Rationalität, was umgekehrt natürlich bedeutet, daß Verbesserungen im Bereich der formellen Rationalität zu Lasten der materiellen Rationalität gehen. Andere Autoren sehen einen Zielkonflikt zwischen den steuertechnischen Postulaten der Praktikabilität, Stetigkeit, Wohlfeilheit und Bequemlichkeit der Besteuerung einerseits und den materiellen Grundsätzen der Besteuerung (*Pohmer*, in FS Meyding [Fn. 1], S. 21) oder nehmen – wie *J. Lang* – ein Spannungsverhältnis zwischen Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit an (in FS Meyding, [Fn. 1], S. 34). In der verfassungsrechtlichen Diktion von *Isensee* besteht dieses Spannungsverhältnis zwischen den Zielen der Steuervereinfachung und dem grundrechtlichen Differenzierungsgebot (StuW 1994, 7).

5 *Ruppe* (Fn. 2), S. 218 f.

6 Die Antworten im Schrifttum sind eher vage. In der Kommentierung zu § 88 AO von *Söbn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 61, heißt es zu dieser Frage: „Wo die Grenze für steuergesetzliche Vereinfachung liegt, ist ungeklärt“. *Isensee* nimmt eine abstrakte Abwägung vor, wenn er meint, die Vereinfachung (durch Verzicht auf Rechtsfolgendifferenzierung) sei gerechtfertigt, wenn der Gewinn an Praktikabilität des Vollzuges nicht unangemessen ist gegenüber dem Verlust an Einzelfallgerechtigkeit (StuW 1994, 10). Ähnlich *F. Klein*, der die Grenzen der Typisierung (erst) dort sieht, wo die Vereinfachung „nicht mehr im rechten Verhältnis“ zu der mit der Typisierung verbundenen Ungleichheit steht (in FS Meyding [Fn. 1], S. 79). Im gleichen Sinn *Tipke*: „Der Gewinn an Praktikabilität darf nicht durch einen wesentlichen Verlust an Einzelfallgerechtigkeit erkauft werden.“ (Steuerrechtsordnung, [Fn. 1], S. 371).

## II. Steuervereinfachung – begrifflich-systematische Überlegungen

Steuervereinfachung ist ein Begriff, dem ein verdächtiges Maß an Akzeptanz entgegengebracht wird. Es dürfte wenige Forderungen geben, die auf so ungeteilte Zustimmung stoßen wie der Ruf nach Steuervereinfachung. Kein vernünftiger Mensch kann für eine Komplizierung des Steuerrechts eintreten. Bei einer derart breit akzeptierten Forderung ist es meist so, daß über ihren Inhalt und die damit verbundenen Implikationen entweder gar keine oder falsche Vorstellungen bestehen.

Betrachtet man die eindrucksvolle Literatur oder auch die politischen Aussagen zum Thema Steuervereinfachung allein aus den letzten Jahren, so werden unter dem Titel Steuervereinfachung (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) diskutiert:

- der Abbau von Bagatellsteuern<sup>7</sup>;
- der Abbau der Substanzbesteuerung<sup>8</sup>;
- der Abbau von Ausnahmetatbeständen und Steuerbegünstigungen<sup>9</sup>;
- die Senkung der Steuerbelastung bzw. von Steuersätzen<sup>10</sup>;
- eine grundlegende Neuordnung des Steuerrechts nach sachgerechten Prinzipien<sup>11</sup>;
- die Befreiung des Steuerrechts von Lenkungsnormen<sup>12</sup>;
- klare, einfache Gesetzessprache<sup>13</sup>;
- Stetigkeit der Gesetzgebung<sup>14</sup>;
- Zusammenfassung der Steuerrechtsnormen in einem Steuergesetzbuch<sup>15</sup>;

7 Bericht der Einkommensteuerkommission (Fn. 2), S. 28; Zeitler, Vereinfachung des Steuerrechts – Eine Utopie?, in FS Meyding (Fn. 1), S. 87, 91.

8 Lang, in FS Meyding (Fn. 1), S. 43 f.

9 Zeitler, in FS Meyding (Fn. 1), S. 89.

10 Vgl. den Beitrag von Ault, S. 108 ff., zur US-amerikanischen Steuerreform der 80er Jahre.

11 Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 370; Lang, in FS Meyding (Fn. 1), S. 36 ff.; Raupach, Wege aus dem Chaos, in FS F. Klein, Köln 1994, S. 309, 315; Kirchhof spricht von der Zurückführung der Steuertatbestände auf den einfachen, unausweichlichen Belastungsgrund, in FS Meyding (Fn. 1), S. 14.

12 Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 370.

13 Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 370; vgl. hierzu und zu den Vereinfachungsbestrebungen in Großbritannien J. A. Jones, Simplification of Tax Legislation, Bulletin for International Fiscal Documentation 1996, 508; die Steuervereinfachung beschränkt sich hier auf eine Neuformulierung des Gesetzestextes.

14 Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 370; Brand, Compliance: A 21st Century Approach, National Tax Journal 1997, 413, 414.

15 Vgl. Lang, in FS Meyding (Fn. 1), S. 39.

- Vereinfachungsnormen in Form von Typisierungen und Pauschalierungen<sup>16</sup>;
- Änderung von Verfahrensabläufen, speziell in Rechtsbehelfssachen;
- Ersetzung von kontradiktorischen durch konsensorientierte Verfahren<sup>17</sup>.

Dazu kommen zahlreiche konkrete Vorschläge zu Detailregelungen<sup>18</sup>.

Angeichts dieser Meinungsvielfalt kann es sinnvoll sein, den Standpunkt der Betroffenen selbst zu erfahren. Die Steuerreformkommission beim österreichischen BMF hat dies im Rahmen des Fachausschusses „Steuervereinfachung“ im Sommer 1997 durch eine repräsentative Erhebung bei den Steuerpflichtigen (gewerbliche Wirtschaft), den Beratern und den Angehörigen der Finanzverwaltung versucht (Auszug s. Anlage 2, S. 62 ff.). Auch hier ergaben sich sehr disparate Vorstellungen: Während die Berater mit Steuervereinfachung vor allem „Verständlichkeit des Steuerrechts für den Fachmann“ sowie „Voraussehbarkeit der steuerlichen Folgen von Verhaltensweisen“ assoziieren, werden von der Finanzverwaltung in erster Linie „Verständlichkeit des Steuerrechts für den Laien“ sowie „logischer, in sich geschlossener Gesetzesaufbau“ genannt. Bei den Steuerpflichtigen führt die „einfache Ermittlung der Bemessungsgrundlagen“ knapp vor dem „logischen, in sich geschlossenen Gesetzesaufbau“. Auf die Frage, welche Faktoren nach Meinung der Befragten für die Kompliziertheit des Steuerrechts verantwortlich seien, wird auf der inhaltlichen Seite von allen Gruppen vorrangig (und mit geringer Streuung!) die Unübersichtlichkeit der Rechtslage durch *übermäßige Differenzierung (Kasuistik)* genannt, auf der formalen (gesetzestechischen) Seite führt hingegen mit Abstand die Unübersichtlichkeit der Rechtslage durch *zu häufigen Gesetzesänderungen*. Es ist immerhin bemerkenswert, daß auf der inhaltlichen Seite Systemwidrigkeiten und Prinzipienlosigkeit sowie das lenkende (interventionistische) Steuerrecht offenbar als weniger gravierende Faktoren der Kompliziertheit empfunden werden als die Kasuistik und daß auf der formalen Seite mangelhafte Gesetzestechnik und unverständliche Formulierungen in geringerem Maße genannt werden als die Novellierungsfreudigkeit des Steuergesetzgebers.

Ist der Begriff der Steuervereinfachung derart weit und unbestimmt, dann läßt sich Steuervereinfachung offenbar am ehesten als *Ziel* bestimmen. Dabei ist zu

16 Hierzu statt aller *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 372 ff. Zur Pauschalierung der Steuer selbst s. vor allem *Andresen*, Das Wesen der Pauschbesteuerung, Düsseldorf 1962.

17 *Raupach* (Fn. 11), S. 325 ff.

18 Vgl. etwa den bei *Zeitler*, DStZ 1994, 705 referierten 20-Punkte-Plan; *ders.*, in FS Meyding (Fn. 1), S. 94 ff.; dazu auch *Thiel*, in FS Tipke, Köln 1995, S. 316 bzw. Bericht zur Steuerrechtsvereinfachung, zitiert vom BFH, DStR 1996, 2010.

bedenken, daß Steuervereinfachung ein komparativer Begriff ist, der einen Prozeß beschreibt: kompliziertes Steuerrecht soll einfacher gemacht werden. Was aber kompliziertes bzw. was einfaches Steuerrecht ist, kann kaum direkt definiert werden. Leichter ist es, auf die Effekte abzustellen, wobei es scheint, daß meßbare und nicht meßbare Effekte zu unterscheiden sind.

Die *meßbaren* Effekte von Steuervereinfachung sind die Auswirkungen auf die *Steuererhebungskosten*. Kompliziertes Steuerrecht ist jedenfalls mit höheren Erhebungskosten verbunden als einfaches. Das gilt für die Kosten auf Seiten des Steuerpflichtigen und ihrer Berater – den sog. *compliance costs*<sup>19</sup> – ebenso wie für die Kosten der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit. Eine erste Annäherung könnte daher lauten: Eine Maßnahme ist als Maßnahme der Steuervereinfachung anzusehen, wenn sie primär den Zweck verfolgt, *die gesamtwirtschaftlichen Kosten der Steuererhebung bei gegebenem Steueraufkommen zu senken* bzw. das Verhältnis zwischen diesen Kosten und dem Steueraufkommen zu verbessern. Daraus folgt z. B. die Einsicht, daß es keine Maßnahme der Steuervereinfachung darstellt, wenn zwar der Erhebungsaufwand bei einer Gruppe der am Steuererhebungsprozeß Beteiligten vermindert, dafür aber auf eine andere Gruppe verlagert wird. Die Einführung von Quellenbesteuerungstechniken ist daher im allgemeinen keine Maßnahme der Steuervereinfachung, sofern sie lediglich dazu führt, den Erhebungsaufwand von der Finanzverwaltung abzuwälzen, aber nicht insgesamt ein günstigeres Verhältnis zwischen Steueraufkommen und Erhebungskosten erreicht wird. Die Einführung von verbindlichen Zusagen der Finanzverwaltung mag aus der Sicht der Steuerpflichtigen und ihrer Berater ein wichtiges Element der Steuervereinfachung sein<sup>20</sup>, weil Unsicherheiten bei der Steuerplanung vermindert werden und ein Gewinn an Rechtssicherheit eintritt. Ob es sich um eine Maßnahme der Steuervereinfachung handelt, kann aber nur beurteilt werden, wenn die Mehrbelastung der Finanzverwaltung gegengerechnet wird.

Die Bedingung des *gleichbleibenden Steueraufkommens* ist wichtig, um Steuervereinfachung von anderen durchaus legitimen Zielen abzugrenzen. Die Senkung von Steuersätzen mag dazu führen, daß komplizierte und kostenaufwendige Steuervermeidungsstrategien unterbleiben, weil sie sich nicht mehr hinreichend „rechnen“, und daß dadurch die volkswirtschaftlichen Erhebungskosten sinken. Es handelt sich aber doch nicht um eine Maßnahme der Steuervereinfachung, sondern um eine primär durch andere Überlegungen begründete Maßnahme, die *auch* einen Vereinfachungseffekt hat. Umgekehrt führt die

19 Hierzu etwa *Kaplow*, How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax, *National Tax Journal* 1997, 135; International Fiscal Association, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 74b, Rotterdam 1989.

20 So das Ergebnis der geschilderten Umfrage; vgl. Anlage 2, Abschn. III, 10, S. 65.

Streichung von begünstigenden Ausnahmen – seien es Investitionsbegünstigungen, Sonderausgaben oder dergleichen – zweifellos zu einer Verminderung des Ermittlungs- und Kontrollaufwandes sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Verwaltung. Von Steuervereinfachung könnte aber nur gesprochen werden, wenn das Steueraufkommen gleichbleibt, d. h. wenn der Wegfall der Begünstigungen durch eine Senkung des Tarifs kompensiert wird<sup>21</sup>.

Steuervereinfachung läßt sich aber nicht auf diesen quantitativen Aspekt reduzieren, sondern besitzt auch einen *qualitativen Aspekt*. Kompliziertes Steuerrecht schlägt sich nicht nur in Erhebungskosten nieder, sondern leistet einen negativen Beitrag zum Steuerklima, weil es Rechtsverdrossenheit und Steuerwiderstand fördert, die Rechtsakzeptanz vermindert und zur Frustration bei den mit Steuerrecht Arbeitenden führt<sup>22</sup>. Hier spielt sich vieles auf der Ebene des subjektiven Empfindens ab. Im Rahmen der erwähnten Befragung der Steuerreformkommission beim österreichischen BMF äußerten rund 80% der befragten Berater und Finanzbeamten und fast 90% der Vertreter der gewerblichen Wirtschaft die Auffassung, daß das Steuerrecht ein vergleichsweise besonders kompliziertes Rechtsgebiet sei. Über 90% der Berater und der Finanzbeamten waren der Auffassung, daß das Steuerrecht in den vergangenen 10 Jahren wesentlich komplizierter geworden sei und etwa der gleiche Prozentsatz vertrat die Meinung, daß sich die Komplizierung in den letzten 5 Jahren noch beschleunigt habe. Über 80% der Berater und fast 90% der Wirtschaftstreibenden waren der Auffassung, daß die formalen Anforderungen, die heute an Steuerpflichtige und ihre Berater gestellt werden (Aufzeichnungs-, Mitteilungs-, Erklärungspflichten), unverhältnismäßig seien – ein Punkt, den die Finanzverwaltung naturgemäß anders sieht.

Gleichgültig, ob diese Antworten letztlich einer objektiven Überprüfung standhalten: Sie geben jedenfalls eine subjektive Einschätzung und Befindlichkeit wieder, aus der sich deutlich eine *Überforderung* ablesen läßt. Aus den Antworten läßt sich ableiten, daß der Steuervereinfachung offenbar auch Maßnahmen dienen, die – ohne direkten Niederschlag in den Erhebungskosten zu finden – Verständlichkeit und Transparenz fördern, die Voraussehbarkeit steuerlicher Belastungsfolgen erhöhen, die Lösung von Streitfragen erleichtern.

21 Die GrEST-Reformen in Deutschland und Österreich sind gute Beispiele für eine derartige Steuervereinfachung. Die Streichung der Sonderausgaben und anderer Begünstigungen im Zuge des österreichischen Strukturanpassungsgesetzes 1996 ist hingegen keine Maßnahme der Steuervereinfachung, sondern eine Maßnahme der Steuerverschärfung, die mit Vereinfachungen im Ermittlungs- und Kontrollaufwand verbunden ist.

22 Vgl. hierzu *Damm*, in FS Meyding (Fn. 1), S. 133.

Wird Steuervereinfachung in diesem Sinne vom Effekt her definiert, dann ist die notwendige Folge, daß die zum Effekt führenden Maßnahmen vollkommen offen sind. Entscheidend ist nur, ob die Maßnahme die beschriebene Wirkung nach sich zieht.

Bevor näher auf die einzelnen Vereinfachungsschritte eingegangen wird, scheint es notwendig, kurz den gleichheitsrechtlichen Rahmen zu skizzieren, wobei ich mich im Hinblick auf die folgenden Referate auf die *legislative Vereinfachung* beschränke, insbesondere also den Vollzugsbereich ausklammere.

### III. Steuergleichheit – die verfassungsrechtlichen Anforderungen

Steuergleichheit als Grenze von Steuervereinfachung soll im folgenden im Sinn der verfassungsrechtlichen Anforderungen verstanden werden, die der Gleichheitssatz dem Steuergesetzgeber zieht, wobei ich mich aus zeitlichen und sachlichen Gründen auf die Judikatur des österreichischen VfGH beziehe. Die Unterschiede zur deutschen Rechtsprechung sind jedoch gerade auf diesem Gebiet geringfügig.

Nach der ständigen Judikatur des österreichischen VfGH verbietet der Gleichheitssatz nicht nur, Gleiches in unsachlicher Weise differenzierend zu behandeln (Gleichheitssatz 1. Version; *Verbot unsachlicher Differenzierungen*), sondern gebietet auch, wesentlich Ungleiches seiner Eigenart gemäß verschieden zu behandeln. Dem Gleichheitssatz ist – wie der VfGH formuliert – das Gebot einer differenzierenden Regelung wesentlich unterschiedlicher Sachverhalte immanent<sup>23</sup>; Ungleiches darf nicht unsachlicherweise gleich behandelt werden<sup>24</sup>. Diese 2. Version des Gleichheitssatzes – sie läuft auf ein *Differenzierungsgebot* hinaus<sup>25</sup> – spielt bei unserem Thema eine besondere Rolle und verdient daher Hervorhebung.

Sowohl in der 1. als auch in der 2. Version ist mit dem Gleichheitssatz das Verhältnismäßigkeitsprinzip verbunden<sup>26</sup>. Auch wenn Differenzierungen sachlich gerechtfertigt sind, dürfen die damit verbundenen Benachteiligungen nicht unverhältnismäßig sein; oder bezogen auf den Gleichheitssatz 2. Version:

23 VfSlg. 12.641/1991, Verweis auf VfSlg. 2956/1956, 5208/1966, 8435/1978.

24 VfSlg. 6410/1971; 9204/1981; vgl. ferner VfSlg. 12.923/1991: unsachlich und daher gleichheitswidrig ist es, wenn der Gesetzgeber Ungleiches gleich behandelt.

25 Vgl. auch *Isensee*, *StuW* 1994, 10; *ders.*, *Die typisierende Verwaltung*, Berlin 1974, S. 92.

26 Hierzu *Korinek/Holoubek*, *Gleichheitssatz und Abgabenrecht*, in *Gassner/Lechner* (Hrsg.), *Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht*, Wien 1991, S. 88.

Wesentlich ungleiche Fälle müssen ihrer Eigenart nach *angemessen* unterschiedlich behandelt werden<sup>27</sup>.

Der Standpunkt der österreichischen Judikatur zur gleichheitsrechtlichen Zulässigkeit von legislativen Vereinfachungsmaßnahmen läßt sich durch folgende Judikaturformeln kennzeichnen<sup>28</sup>:

Dem Gesetzgeber ist es gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen<sup>29</sup>. Der Gleichheitssatz verbietet es dem Gesetzgeber nicht, bei der Normsetzung zu generalisieren, von einer auf den Regelfall abstellenden Durchschnittsbetrachtung auszugehen und zu typisieren<sup>30</sup>. Insbesondere bilden verwaltungswirtschaftliche Überlegungen bzw. konkreter die Absicht der Verringerung eines vermeidbaren unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes ein aus der Sicht des Gleichheitssatzes anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers<sup>31</sup>. Er darf daher auch pauschalierende Regelungen treffen. „Die Vermeidung aufwendiger Erhebungsmaßnahmen bei schwierig zu ermittelnden Sachverhalten durch Vornahme einer Pauschalierung ist geradezu ein Paradebeispiel einer einfacheren Vollziehung aus Gründen der Verwaltungswirtschaft<sup>32</sup>. Daß damit Härtefälle entstehen, macht das Gesetz nicht gleichheits-

27 Gutes Anschauungsmaterial bietet die Judikatur des österreichischen VfGH zu den abgabenrechtlichen Haftungsbestimmungen (VfSlg. 2896/1955; 5318/1966; 11.771/1988; 11.921/1988; 11.942/1988; 12.572/1990; 12.764/1991; 12.844/1991). Sie verlangt nicht nur, daß die Heranziehung einer Person zur Haftung für fremde Abgabenschulden an sich (dem Grund nach) sachlich begründbar ist, sondern fordert darüber hinaus eine sachlich adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges. Diese Verhältnismäßigkeitsprüfung läßt sich ohne weiteres auf den Gleichheitssatz in seiner 2. Version stützen: Wenn zwischen dem zur Haftung Herangezogenen und dem Abgabenschuldner relevante wesentliche Unterschiede bezüglich ihrer Nahebeziehung zum konkreten Abgabentatbestand bestehen, so wäre eine schematische Gleichbehandlung gerade wieder ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz, weil dann wesentlich Verschiedenes in unsachlicher Weise gleich behandelt wird. Der Gleichheitssatz fordert gerade eine Berücksichtigung dieser wesentlichen Unterschiede in Form einer differenzierenden Regelung. – Auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stützt sich auch die Entscheidung VfSlg. 13.493/1993, die es als unsachlich ansieht, daß bei der Aussetzung der Einhebung der gleiche Zinssatz für die Abgaberrückstände verrechnet wird wie bei der Stundung.

28 Zur deutschen Judikatur speziell zur Zulässigkeit von Vereinfachungsnormen s. etwa *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 374; *Kirchhof*, in FS Meyding (Fn. 1), S. 9 f. Vgl. ferner die Zusammenfassung in BVerfG 10. 4. 1997, 2 BvL 77/92, DStR/E 1997, 555.

29 VfSlg. 10.455/1985; 11.616/1988; 13.659/1993.

30 VfSlg. 11.469/1987 m. w. N.; 11.615/1988.

31 VfSlg. 8696/1979 m. w. N.; 12.642/1991; 13.659/1993 m. zahlr. N.

32 VfSlg. 9624/1983.

widrig<sup>33</sup>. „Nicht jede allfällige Unbilligkeit, die eine einheitliche Regelung mit sich bringt, kann bereits die Unsachlichkeit einer Regelung bewirken“<sup>34</sup>.

Die *Grenzen* dieser Maßnahmen zieht der VfGH allerdings in mehrfacher Hinsicht. Zum einen dürfen pauschalierende Regelungen, auch wenn sie im Interesse der Verwaltungsökonomie getroffen werden, nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen<sup>35</sup>; die gewählten Maßstäbe dürfen keinen Anlaß zu Bedenken geben<sup>36</sup>. Zum anderen hat der VfGH festgehalten, daß verwaltungsökonomische Überlegungen zwar beachtlich sind, aber nicht jegliche Regelung sachlich rechtfertigen können, sondern in einem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen müssen<sup>37</sup>. Schließlich hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, daß es der Gleichheitssatz zwar zulasse, auf die Praktikabilität des Gesetzes Bedacht zu nehmen, diese Erlaubnis jedoch nicht schrankenlos sei; „sie findet ihre Grenze dort, wo anderen Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Erwägungen“<sup>38</sup>.

#### IV. Steuervereinfachung und Steuerrechtsverhältnis – gleichheitsrechtliche Berührungspunkte

Nach der Klärung der Vorfragen geht es nun darum, die Steuervereinfachungsmaßnahmen im einzelnen auf ihre gleichheitsrechtliche Relevanz und Grenzen zu überprüfen.

Steuervereinfachung kann sowohl beim materiellen Recht als auch beim Verfahrensrecht anzusetzen. Letzteres soll hier allerdings außer Betracht bleiben. Zweifellos ist die Simplifizierung der Verfahrensabläufe, die Reduzierung der Kontakte mit dem Finanzamt, die Herabsetzung der Beweissicherungsverpflichtungen, der Aufzeichnungs-, Melde- und Erklärungspflichten, der nachprüfenden Kontrolle auf das unbedingt erforderliche, einsehbare Ausmaß ein überaus wirksamer Schritt der Steuervereinfachung. Die Ausklammerung scheint aber gerechtfertigt, weil Bedenken gegen solche Vereinfachungsschritte aus der Sicht der Steuergleichheit zwar vorstellbar sind, aber doch nur bei Sonderkonstellationen aktuell sein dürften. Allgemeine Fragen dürften hier kaum auftauchen. Es geht daher im folgenden darum, die legislativen Verein-

33 VfSlg. 11.615/1988 m. w. N.

34 VfSlg. 13.659/1993.

35 VfSlg. 4930/1965 zur Kfz-Pauschale; 5022/1965; 9608/1983; 9624/1983; 13.726/1994.

36 VfSlg. 4409/1963; 4930/1965; 4958/1965; 5022/1965; 5160/1965.

37 Z. B. VfSlg. 11.201/1986.

38 VfSlg. 9524/1982; 13.726/1994; inhaltlich ähnlich 13.027/1992; 13.977/1994.

fachungsmaßnahmen im Bereich des materiellen Steuerrechts zu systematisieren und ihre gleichheitsrechtliche Bedeutung zu hinterfragen<sup>39</sup>.

Als Gliederungsgesichtspunkt scheint dabei die Orientierung an der Struktur des Steuerrechtsverhältnisses zweckmäßig. Berücksichtigt man, daß der Gesetzgeber durch Aufstellung steuerrechtlicher Tatbestände das steueranspruchsbegründende Verhalten umschreibt, dessen Verwirklichung in der Realität die Steuerschuld zum Entstehen bringt, die dann durch Entrichtung wieder getilgt wird, dann läßt sich vor diesem Hintergrund eine Typologie von Vereinfachungsmaßnahmen entwickeln, die etwa folgendes Aussehen haben kann<sup>40</sup>:

- Vereinfachung im Bereich der Sachverhaltsermittlung (bei feststehenden Rechtsfolgen)
- Vereinfachung im Bereich der Rechtsfolgenfestlegung (inhaltliche Vereinfachungen)
- Vereinfachung im Bereich der Rechtsfolgenermittlung (formale Vereinfachungen)
- Vereinfachung im Bereich der Abgabentrichtung.

### 1. Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung (bei feststehenden Rechtsfolgen)

Das Wesen der hier zu zählenden Maßnahmen besteht darin, daß im Einzelfall auf eine genaue Ermittlung des tatsächlichen Sachverhaltes im Interesse der Erhebungsvereinfachung verzichtet und der Besteuerung bewußt ein bloß angenommener (fingierter, vermuteter) Sachverhalt zugrundegelegt wird. Die gesetzlich vorgeschriebene Rechtsfolge richtet sich dann nach dem vermuteten, nicht nach dem tatsächlichen Sachverhalt. Der Vereinfachungseffekt dieser Maßnahmen ist umso größer, je schwieriger die Ermittlung des tatsächlichen Sachverhaltes und je einfacher die Ermittlung des angenommenen Sachverhaltes ist.

Zu den Maßnahmen, die diesem Bereich zuzurechnen sind, gehören etwa (ohne Anspruch auf Vollständigkeit):

---

39 Eine Beschränkung auf eine bestimmte Steuer ist dabei nicht vorgesehen. Die Beispiele werden trotzdem – aus naheliegenden Gründen – vorwiegend dem Bereich der ESt entnommen sein.

40 Schon bei *Arndt* (Praktikabilität und Effizienz, Köln 1983, S. 41) findet sich die Unterscheidung von Typisierungen auf der Tatbestandsseite und auf der Rechtsfolgenseite. Der Gedanke wird dort aber nicht weiter verfolgt.

### a) Pauschalierung von Abzugsposten

Ein besonders häufig verwendetes Instrument der Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung ist die Pauschalierung<sup>41</sup> von Abzugsposten (bei der ESt Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen; bei der USt Vorsteuern): Statt der tatsächlichen Aufwendungen werden der Besteuerung betragsmäßig fixierte (unterstellte) Aufwendungen zugrundegelegt, wobei es sich um widerlegbare oder unwiderlegbare Pauschalierungen handeln kann.

Die Vereinfachung besteht in der Verminderung von Beweissicherungspflichten (Belegsammlung, Aufzeichnungen, Nachweise), des faktischen Ermittlungsaufwands, des Kontrollaufwandes, des Betriebsprüfungs- und Kriminalisierungsrisikos und der Streitanfälligkeit, betrifft somit jedenfalls sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung.

### b) Bewertungserleichterungen

Soweit der Steuertatbestand Wertermittlung im Sachverhaltsbereich verlangt (z. B. Betriebsvermögen, Renten, Sachbezüge, Eigenverbrauch), kann Vereinfachung bei der Feststellung der rechnerischen Grundlagen des Steuertatbestandes durch einheitliche Bewertungsregelungen erreicht werden. An die Stelle der einzelfallbezogenen Wertermittlung tritt eine generalisierende Wertfixierung (z. B. Sachbezugsbewertung), der Verweis auf außersteuerliche, einfach zu ermittelnde und unstrittige Größen; an Stelle exakter, aber komplizierter Bewertungsverfahren treten ungenauere, aber einfacher zu handhabende (z. B. Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern; Rentenbewertung nach BewG).

### c) Indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen

Hier werden nicht nur die Aufwendungen (somit Teile der Bemessungsgrundlage) pauschaliert, sondern die Bemessungsgrundlage selbst wird abweichend von den individuellen Verhältnissen festgesetzt. Entweder geschieht dies direkt durch den Gesetzgeber; zumeist jedoch handelt es sich um flexiblere Methoden, bei denen die Bemessungsgrundlage nicht anhand eines Rechenwerkes ermittelt, sondern aus äußerlichen Kriterien (Betriebsgröße, Einheitwert etc.) abgeleitet wird<sup>42</sup>. Eine Steuervereinfachung bedeutet dies dann,

41 Pauschalierungen werden hier als Unterform der Typisierung verstanden, nämlich – in Übereinstimmung mit *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 373 – als Typisierung der rechnerischen Grundlagen eines Steuertatbestandes.

42 Der englische Sprachgebrauch spricht von *presumptive (income) taxation*. S. hierzu weiterführend *Thuronyi*, *Presumptive Taxation*, in ders. (Hrsg.), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, Washington 1996, S. 401 ff.

wenn die fraglichen Kriterien (wesentlich) leichter festgestellt werden können als die tatsächliche Bemessungsgrundlage. In der Praxis kommt es insbesondere zu Pauschalierungen von Einkünften<sup>43</sup>, aber auch des Einkommens selbst<sup>44</sup>.

#### d) Sonstige Typisierungen

Vereinfachungen im Sachverhaltsermittlungsbereich werden nicht nur durch Erleichterungen bei der Ermittlung der rechnerischen Grundlagen erreicht, sondern auch durch die gesetzliche (*unwiderlegbare*) *Vermutung von qualitativen Sachverhaltselementen*. Hierher gehören etwa die einkommensteuerlichen Festlegungen, daß bestimmte Aufwendungen nicht oder nur in einem bestimmten Ausmaß als betrieblich/beruflich veranlaßt *anzusehen sind*, daß Aufwendungen als (nicht) zwangsläufig erwachsen *gelten*, ferner unwiderlegbare Vermutungen über die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern oder die umsatzsteuerlichen Regelungen des Inhalts, daß bestimmte Leistungen als nicht für das Unternehmen bezogen gelten. Der Vereinfachungseffekt besteht wieder darin, daß die Sachverhaltsermittlung im einzelnen unterbleiben kann und das Sachverhaltselement außer Streit gestellt ist. – Eine Maßnahme der Steuervereinfachung liegt aber nur vor, wenn die gesetzliche Vermutung tatsächlich den Zweck der Vereinfachung hat und nicht etwa fiskalisch orientiert ist oder einen Lenkungszweck besitzt. Die Festlegung im österreichischen USt-Recht (§ 12 Abs. 2), daß Leistungen im Zusammenhang mit bestimmten Kraftfahrzeugen als „nicht für das Unternehmen bestimmt gelten“, ist eine gesetzliche Fiktion, die nicht der Steuervereinfachung dient, sondern fiskalisch motiviert ist.

Vereinfachungen der besprochenen Art berühren den Gleichheitssatz vorwiegend in seiner 2. *Dimension*. Typisierungen von qualitativen oder quantitativen Sachverhaltselementen bedeuten stets Verzicht auf differenzierende Behandlung zugunsten einer Einheitsbetrachtung<sup>45</sup>. An die Stelle des individuellen Sachverhaltes mit seinen Besonderheiten und eigentümlichen Ausprägungen tritt eine generalisierende Betrachtung, die unterschiedliche Fälle gleich behandelt. Die entscheidende Frage ist daher, ob es sich um *wesentlich* verschiedene Fälle handelt und – wenn ja – ob die Gleichbehandlung durch Vereinfachungsüberlegungen *gerechtfertigt* werden kann. – Der Gleichheitssatz

43 Im österreichischen ESt-Recht vor allem im Bereich der nicht buchführenden Landwirte; vgl. § 17 EStG und die auf dieser Basis ergangenen Durchschnittssatzverordnungen.

44 § 25 öUStG ermächtigt den BMF, zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens für nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige Durchschnittssätze für die zu entrichtende Steuer oder für die Grundlagen ihrer Berechnung festzusetzen. Von dieser Ermächtigung ist bisher nicht Gebrauch gemacht worden.

45 Vgl. auch *Birk*, *StuW* 1989, 217.

wird allerdings auch in seiner *1. Dimension* berührt, soweit die Typisierung – was in der Regel der Fall ist – selektiv ist<sup>46</sup>. Wenn bestimmte Aufwandspauschalierungen nur bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen gewährt werden, stellt sich die Frage, ob die Sonderbehandlung dieser Gruppe sachlich gerechtfertigt ist. Wenn der österreichische ESt-Gesetzgeber im Betriebsausgabenbereich eine Angemessenheitsgrenze nur bei bestimmten Luxuswirtschaftsgütern einführt<sup>47</sup>, stellt sich die Frage, ob die Ausklammerung anderer, ebenfalls dem Luxusbereich zugehöriger Gegenstände sachlich gerechtfertigt werden kann.

Da diese Instrumente der Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung praktisch von großer Bedeutung sind und andererseits hinsichtlich ihrer gleichheitsrechtlichen Dimension noch nicht hinreichend präzise untersucht sind, soll diese Frage im letzten Teil des Referats ausführlicher erörtert werden.

#### *e) Sachverhaltsfeststellung anhand außersteuerlicher Daten*

Ein Vereinfachungseffekt im Bereich der Sachverhaltsermittlung kann u. U. dadurch erreicht werden, daß zur Feststellung bestimmter Sachverhaltselemente auf leicht feststellbare außersteuerliche Daten abgestellt wird (z. B. Börsenkurse, Sekundärmarktrendite). Der Vereinfachungseffekt besteht darin, daß durch Rückgriff auf unstrittige, leicht ermittelbare Daten der Ermittlungsaufwand, der Kontrollaufwand und die Streitanzahl vermindert werden<sup>48</sup>. Gleichheitsrechtliche Bedenken gegen diese Vorgangsweise sind im allgemeinen nicht zu erwarten.

#### *f) Beurteilung von Sachverhaltselementen durch sachverständige Dritte*

Vereinfachung im Sachverhaltsbereich könnte schließlich dadurch erreicht werden, daß die Entscheidung über das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Sachverhaltselementen neutralen Dritten überlassen wird<sup>49</sup>. Der Vereinfachungseffekt besteht in der Entlastung der Finanzverwaltung von Entschei-

46 Vgl. wiederum *Birk*, *StuW* 1989, 217.

47 § 20 EStG.

48 Es ist evident, daß der Vereinfachungseffekt davon abhängt, ob das außersteuerliche Datenmaterial einfacher zu beschaffen bzw. zu erstellen ist als das steuerliche. Der Rückgriff der steuerlichen Gewinnermittlung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung war seinerzeit als Vereinfachung gedacht, in der Praxis stellte sich heraus, daß die handelsrechtlichen Grundsätze von der steuerrechtlichen Judikatur zu entwickeln waren.

49 Im österreichischen ESt-Recht wurde und wird dies verschiedentlich praktiziert (etwa Ausstellungen von Bescheinigungen über den volkswirtschaftlichen Wert von Erfindungen oder über die wissenschaftliche Tätigkeit von Vereinen durch das jeweils zuständige Ministerium).

dungen, die besonderes Sachwissen erfordern, und in der Verminderung der Streitanfälligkeit. Die Gefahr besteht in einer Beurteilung, bei der die berechtigten fiskalischen Belange nicht hinreichend als objektives Kontrollkriterium zum Tragen kommen. Auch gegen dieses Instrument sind in der Regel keine gleichheitsrechtlichen Bedenken zu erwarten.

## 2. Rechtsfolgenfestlegung zwecks Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung

Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung kann nicht nur dadurch erreicht werden, daß bei gegebenen Rechtsfolgen vereinfachende Annahmen über den Sachverhalt getroffen werden, der dann die fraglichen Rechtsfolgen auslöst, sondern auch durch Festlegung der Rechtsfolgen derart, daß die Sachverhaltsermittlung einfach vonstatten gehen kann.

Im einzelnen sind folgende Maßnahmen denkbar:

### a) Fixierung von Rechtsfolgen für schwer ermittelbare oder kontrollierbare Sachverhalte

Die Fixierung von Rechtsfolgen für schwer ermittelbare Sachverhalte entspricht im Effekt und in der rechtlichen Beurteilung weitgehend den bereits besprochenen Sachverhaltsvermutungen zwecks Vereinfachung der Rechtsfolgengenermittlung. Ob der Gesetzgeber erklärt, daß etwa bestimmte Repräsentationsaufwendungen nicht betrieblich veranlaßt sind (= gesetzliche Vermutung eines Sachverhaltes), oder ob er erklärt, daß der Aufwand nicht abzugsfähig ist (= Festlegung der Rechtsfolge), ist im Ergebnis – und auch für die verfassungsrechtliche Beurteilung – ohne Belang.

### b) Verzicht auf Rechtsfolgendifferenzierung

Vereinfachung kann erreicht werden durch *Vereinheitlichung von Rechtsfolgen* für unterschiedliche Sachverhalte. Eine der wesentlichen Ursachen für die Komplexität des Steuerrechts ist die Kasuistik und Differenzierung<sup>50</sup>, die zur Klärung von oft schwierigen Abgrenzungsproblemen zwingt. Der Mängelkatalog beginnt bei der Unterscheidung der Einkunftsarten im EStG und reicht über sachliche und persönliche Steuerbefreiungen bis zu den Steuersatzdifferenzierungen im Bereich verschiedenster Sachsteuern oder den (freilich europarechtlich vorgegebenen) Ortsbestimmungsregeln des UStG<sup>51</sup>. Besonders ka-

<sup>50</sup> Kirchhof (in FS Meyding [Fn. 1], S. 12) spricht treffend von steuerlichen Überdifferenzierungen. S. auch die empirischen Ergebnisse in Anlage 2, S. 64.

<sup>51</sup> Nach Angaben der EG-Kommission enthält das USt-Recht der Gemeinschaft 26 verschiedene Regelungen über den Leistungsort.

suistisch ist – vermutlich nicht nur in Österreich – die Behandlung der einzelnen Lohnbestandteile im LSt-Recht und im Recht der anderen lohnabhängigen Abgaben und Beiträge.

Der Vereinfachungseffekt, der durch Verzicht auf Rechtsfolgendifferenzierung in diesem Bereich erreicht werden könnte, besteht im Wegfall subtiler Ermittlungsprobleme im Rechts- und/oder Tatsachenbereich und dem damit verbundenen Gewinn an Rechtssicherheit.

Die gleichheitsrechtliche Beurteilung von Vereinfachungsmaßnahmen in diesem Bereich fällt naturgemäß nicht einheitlich aus. Soweit Differenzierungen in den Rechtsfolgen aus Lenkungsgründen oder aus bloßen Zweckmäßigkeitserwägungen (man denke an die Unterscheidung der Einkunftsarten im EStG und die hierfür vorgesehenen differenzierenden Regelungen) vorgenommen wurden, stehen ihrer Rücknahme regelmäßig keine gleichheitsrechtlichen Bedenken entgegen. Im Gegenteil: Die Beseitigung von solchen Differenzierungen ist verfassungsrechtlich geboten, wenn sich für die differenzierende Behandlung keine einleuchtenden sachlichen Gründe finden lassen.

Anders steht es mit Differenzierungen, die sich aus dem Belastungskonzept, aus den tragenden Ordnungsgesichtspunkten der betreffenden Steuer ergeben. Der Gleichheitssatz in seiner 2. Dimension kann es hier gebieten, eine differenzierende Regelung zu treffen bzw. beizubehalten, weil eine Vereinheitlichung zu einer unsachlichen Gleichstellung wesentlich unterschiedlicher Fälle führen würde. Ob ein solches verfassungsrechtliches Differenzierungsgebot besteht, kann nur durch eine Einzelanalyse geklärt werden. Sowohl für das deutsche als auch für das österreichische ESt-Recht ist etwa durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung<sup>52</sup> geklärt, daß die Berücksichtigung unterschiedlicher Leistungsfähigkeit speziell durch Unterhaltszahlungen an Kinder verfassungsrechtlich geboten ist und daher eine entsprechende Differenzierung erfordert. – Grundsätzlich besteht aber in diesem Bereich ein weiter Spielraum des Gesetzgebers, bei dessen Wahrnehmung Gesichtspunkte der Vereinfachung eine Rolle spielen können und sollten.

### c) *Safe haven rules*

Rechtsfolgenfestlegung wird auch durch sog. *safe haven rules* erreicht, durch Regelungen somit, die bei Einhaltung bestimmter inhaltlicher Bedingungen die Verhängung von Rechtsfolgen ohne weitere Kontrolle in Aussicht stellen. In Betracht kommen solche Regeln etwa im Zusammenhang mit der Anerkennung von Vereinbarungen zwischen verbundenen Personen, für die Anerkennung von Finanzierungsinstrumenten als Fremdkapital oder Eigenkapital, für

<sup>52</sup> VfSlg. 12.940/1991; VfGH v. 17. 10. 1997, G 168/96, ÖStZB 1997, 683; BVerfGE 82, 60.

die Unterkapitalisierung von Kapitalgesellschaften, für die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern und dergleichen<sup>53</sup>. Safe haven rules sind als Vereinfachungsinstrument flexibel einsetzbar. Ihr Vereinfachungseffekt besteht darin, daß bei Einhaltung festgesetzter Spielregeln ohne weitreichende Sachverhalts-ermittlungen Klarheit über die Rechtsfolge besteht. Die gleichheitsrechtliche Problematik liegt ähnlich wie bei Typisierungen im Bereich des Sachverhaltes, da es auch hier letztlich um Sachverhaltsvermutungen, allerdings im Kleid von Rechtsfolgefestlegungen, geht.

*d) Verzicht auf Rechtsfolgenverhängung wegen Unwirtschaftlichkeit der Sachverhaltsermittlung*

Steuervereinfachung kann erreicht werden, wenn auf die kostenaufwendige Erfassung von Bagatellsachverhalten verzichtet wird, d. h. die an sich zu ziehenden Rechtsfolgen im Hinblick auf die Geringfügigkeit eines Sachverhaltes nicht verhängt werden. Typische Techniken in diesem Bereich sind Freigrenzen, Bagatellregelungen im Bereich der Steuerfestsetzung<sup>54</sup> und sonstige Geringfügigkeitsregelungen (etwa Kleinunternehmerregelung im USt-Recht, Verzicht auf Vorsteuerkorrektur bei geringfügigen Beträgen). Regelungen dieser Art berühren den Gleichheitssatz insofern, als es zur Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte kommt: der unter der Geringfügigkeitsgrenze liegende Fall wird nicht erfaßt, der darüber liegende löst steuerliche Folgen aus<sup>55</sup>. Zumindest im Grenzbereich sind die beiden Fälle vergleichbar, so daß eine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung erforderlich ist. Sie liegt regelmäßig im Aspekt der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes, woraus sich freilich auch unmittelbar ergibt, daß vereinfachende Regelungen dieser Art ihre Grenze dort finden, wo es nicht mehr um Bagatellsachverhalte geht. In solchen Fällen bedürfte die Außerachtlassung einer zusätzlichen Begründung<sup>56</sup>.

53 Im österreichischen und deutschen Steuerrecht werden diese Regelungen noch nicht in größerem Umfang verwendet. Ein Ansatz kann etwa in § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e öEStG gesehen werden, wonach bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden können. Der Steuerpflichtige kann sich damit begnügen, kann aber auch eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen.

54 Zur Pauschbesteuerung s. die instruktive Monographie von *Andresen*, Das Wesen der Pauschbesteuerung, Düsseldorf 1962.

55 Diese Folgen müssen nicht immer nur belastender Art sein; Gegenbeispiel ist die Kleinunternehmerregelung, bei der daher auch konsequenterweise die Option für Regelbesteuerung offengehalten wird: § 6 Abs. 3 öUStG.

56 Die österreichische Kleinunternehmergrenze mit einem Umsatz von S 300 000/Jahr ist unter diesem Aspekt nicht unbedenklich. Sie bedeutet im Extremfall – Leistun-

*Freibeträge* sind ein Vereinfachungsinstrument insofern, als sie zunächst in ihrer Wirkung der Freigrenze gleichstehen und daher den Verzicht auf die Erfassung von Sachverhalten unter dem Freibetrag ermöglichen. Sie bedürfen aber gleichheitsrechtlich betrachtet stets einer zusätzlichen oder anderen Rechtfertigung, weil sie nicht nur den Bagatellfall erfassen, sondern auch den „Normalfall“ begünstigen<sup>57</sup>.

*e) Verzicht auf Rechtsfolgenverhängung wegen Unmöglichkeit der Sachverhaltsermittlung*

Im Effekt verwandt, aber doch gleichheitsrechtlich zu unterscheiden ist die Vereinfachung durch Verzicht auf Rechtsfolgenverhängung wegen Unmöglichkeit der exakten Sachverhaltsermittlung. Im deutschen wie im österreichischen ESt-Recht werden Gewinne im Bereich der Veräußerung von Privatvermögen sowie das außerhalb des Marktes erzielte Einkommen – imputed income – aus Gründen vor allem praktischer Art zumeist nicht oder nur eingeschränkt erfaßt. Ähnlich liegt die Sache bei jenen Einkommensbestandteilen von Arbeitnehmern, die im englischen Sprachgebrauch als *fringe benefits* bezeichnet werden und bei denen subtile Abrenzungs- oder Bewertungsprobleme auftauchen können, so daß auf die steuerliche Erfassung oft überhaupt verzichtet wird. Bei der Besteuerung von Kapitalerträgen stehen der effizienten, gleichmäßigen Erfassung rechtliche und tatsächliche Hindernisse entgegen, die den Gesetzgeber oft zu Sonderregelungen veranlassen.

Verfassungsrechtlich stellt sich in diesem Zusammenhang die fundamentale Frage, inwieweit der Gesetzgeber berechtigt ist, die Abgrenzung der zu erfassenden Steuertatbestände anhand verwaltungsökonomischer bzw. – allgemeiner – anhand von Praktikabilitätserwägungen vorzunehmen. Eine generelle Antwort ist hier nicht möglich. Die Auswahl und damit auch die Abgrenzung von Besteuerungsobjekten liegt nach österreichischem und wohl auch nach deutschem Verfassungsverständnis im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers. Eine Bindung durch den Gleichheitssatz ist aber jedenfalls insofern anzunehmen, als eine willkürliche Abgrenzung, eine unsachliche Grenzziehung zweifellos auf Bedenken stößt<sup>58</sup>. Die Abgrenzung des Steuertatbestandes

gen in Höhe von S 300 000 an Nichtunternehmer, keine Vorsteuern – eine Steuerersparnis von S 50 000.

57 S. hierzu schon *Ruppe* (Fn. 2), S. 250 ff.

58 In Österreich hat der VfGH im Erkenntnis zur Bankensonderabgabe (VfSlg. 10.001/1984) die Auffassung vertreten, eine auf Kreditunternehmen beschränkte Sonderabgabe könne vor dem Gleichheitssatz nur dann Bestand haben, wenn sich eine sachliche Rechtfertigung dafür finden ließe, daß gerade Kreditunternehmen mit einer derartigen Abgabe belegt werden. Ausführlich zu diesem Thema *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, Tagung der Österreichischen Juristenkommission, Wien 1998.

(bzw. die Normierung entsprechender Steuerbefreiungen) aufgrund von Praktikabilitätsabwägungen ist daher eine gleichheitsrechtlich wohl zulässige Vorgangsweise, sie ist sogar geboten, soweit unpraktikable, nicht vollziehbare Tatbestände zu einer Besteuerungswillkür führen. Die Grenze liegt dort, wo die Praktikabilitätsabwägungen überlagert werden von der Notwendigkeit der Gleichbehandlung gleicher Fälle.

Um ein konkretes Beispiel zu nennen: Eine Steuerbefreiung für zinslose Arbeitgeberdarlehen erlaubt den Verzicht auf die Evidenzhaltung und Bewertung dieser geldwerten Vorteile, sie führt jedoch zu einer bedenklichen Bevorzugung von Arbeitnehmern, die ihre Fremdfinanzierung über den Arbeitgeber organisieren können, gegenüber solchen, die Banken in Anspruch nehmen müssen. Die verfassungsrechtlich unbedenkliche Kompromißlösung geht in diesem Fall in die Richtung, die Steuerfreiheit nur für kleinere Fälle zu gewähren. Das Beispiel zeigt wohl auch, daß die verfassungsrechtlichen Grenzen in solchen Fällen nur im Einzelfall bestimmt werden können.

### 3. Vereinfachung der Rechtsfolgenermittlung

Steuervereinfachung im Bereich der Rechtsfolgenermittlung bedeutet, daß für den festgestellten (tatsächlichen oder vermuteten) Sachverhalt die Rechtsfolge ohne größere Schwierigkeiten ermittelt werden kann. Es geht hierbei nicht um inhaltliche, sachliche, sondern um *formale* Vereinfachung, um Fragen der Gesetzestechnik im weiteren Sinne. Dazu zählen nicht nur logische Geschlossenheit, Widerspruchsfreiheit, verständliche und eindeutige Formulierungen, klare Definitionen, sondern auch – und dies scheint nach den vorliegenden Befunden besonders wichtig (vgl. Anlage 2, S. 64) – eine gewisse Stetigkeit der Rechtslage, eine leichte Zugänglichkeit der Quellen, eine Vorausssehbarkeit der Steuerfolgen von Gestaltungen, klare Übergangsregelungen und Inkrafttrittsvorschriften.

Verfassungsrechtliche Grenzen unter dem Gesichtspunkt der Steuergleichheit sind diesen Maßnahmen nicht gezogen. Im Gegenteil: Massive Verstöße gegen die genannten Postulate können Gleichheitssatzbedenken erwecken. Zumindest der österreichische Verfassungsgerichtshof hat bereits wiederholt übermäßig komplizierte Normen des Steuerrechts unter Gleichheitssatzgesichtspunkten geprüft und gelegentlich aufgehoben<sup>59</sup>. So hat er im Prüfungsbeschluß zum GrESt-Erkenntnis<sup>60</sup> eine Verbindung zwischen dem Gleichheitssatz und der Kompliziertheit des Steuerrechts, speziell in Form kasuistischer Ausnah-

<sup>59</sup> Insofern ist wohl auch der skeptischen Analyse von *Schemmel* entgegenzutreten, der bezweifelt, ob eine Steuerrechtsnorm vom BVerfG wegen Kompliziertheit verworfen werden könnte (StuW 1995, 51).

<sup>60</sup> VfSlg. 11.190/1986.

men, hergestellt: „Es scheint nämlich, daß der ... Grunderwerbsteuerepflicht eine Vielzahl von kasuistischen Ausnahmetatbeständen gegenübersteht, die – wie gerichtsbekannt ist – sowohl auf seiten der Steuerpflichtigen (insgesamt) wie auch auf seiten der öffentlichen Hand zu einem enormen Verwaltungsaufwand führen, der – setzt man ihn in Verhältnis zum Steuerertrag – unverhältnismäßig sein dürfte ... Das scheint dem aus dem Gleichheitsgebot erfließenden Sachlichkeitsgebot der Bundesverfassung insofern zu widersprechen, als damit eine effiziente, an den Kriterien der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit ... orientierte Verwaltungstätigkeit ... geradezu inhibiert erscheint.“<sup>61</sup> Im Erkenntnis VfSlg. 5993/1969 vertritt der VfGH folgende Auffassung: „Im besonderen ergibt sich bei Steuergesetzen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem hieraus abzuleitenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von gleichen Sachverhalten die rechtsstaatliche Verpflichtung, die steuerbegründenden Tatbestände in einer einer gleichmäßigen Anwendung zugänglichen Weise zu umschreiben“<sup>62</sup>. Im Erkenntnis VfSlg. 13.492/1993 meint der VfGH: Ist eine Norm inhaltlich derart unbestimmt, daß sie auf ihre Gleichheitskonformität nicht überprüft werden kann, verstößt sie gegen den Gleichheitssatz. Im jüngsten Erkenntnis<sup>63</sup> zu § 109a EStG, mit dem eine Abzugssteuer bei Werkverträgen eingeführt wurde, stellt der Gerichtshof fest, daß die Ermittlung der Voraussetzungen für die Einbehaltung der Abzugssteuer aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen so schwierig sei, daß die Verpflichtung als unzumutbar angesehen werden müsse. „Solches [nämlich die Ermittlung dieser Voraussetzungen] zu verlangen ... „wäre sachlich nicht mehr zu rechtfertigen.“ Die Vorschrift wurde daher wegen Verstoß gegen den Gleichheitssatz aufgehoben.

#### 4. Vereinfachung im Bereich der Steuerentrichtung und -durchsetzung

Maßnahmen in diesem Bereich berühren vor allem Fragen der Erhebungstechnik. Steuervereinfachung kann erreicht werden durch Quellenbesteuerungstechniken, die den Erhebungsaufwand insgesamt reduzieren, durch deren Ausbau zur Endbesteuerung, durch Erleichterung bei Selbstbemessungen, durch Reduzierung der Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Anzeigen, Erklärungen etc.

61 Im Erkenntnis selbst wird auf dieses Bedenken leider nicht mehr eingegangen, weil die Aufhebung aus anderen Gründen erfolgte.

62 Ähnlich Verwaltungsgerichtshof VwSlg. 5363 F/1979; hierzu *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, S. 45 f.

63 VfGH v. 14. 3. 1997, G 392/96, ÖStZB 1997, 205.

Gleichheitsrechtliche Bedenken können solche Maßnahmen wecken, wenn sie ohne sachliche Rechtfertigungsmöglichkeit in die Struktur der betreffenden Steuer eingreifen. Der österreichische Gesetzgeber hat solche Bedenken selbst bei der Einführung der Endbesteuerung für Kapitalerträge gehabt und deshalb die Regelung durch Erhebung in den Verfassungsrang gegen eine gleichheitsrechtliche Überprüfung abgesichert<sup>64</sup>. Ob dies wirklich erforderlich war – d. h. ob es nicht zumindest im Kernbereich der Zinsenbesteuerung einen hinreichende Rechtfertigung für die Sonderbehandlung gegeben hätte – ist strittig.

Soweit es sich hingegen um rein erhebungstechnische Maßnahmen handelt, sind gleichheitsrechtliche Bedenken in der Regel nicht zu erwarten. Problematisch wird es, wenn die Maßnahmen zu Verschiebungen in der persönlichen Betroffenheit von Steuerzahlungen führen (Haftungen, Übergang der Steuerschuld). Die Heranziehung Dritter als Haftende für die Steuerschuld bedarf zumindest nach der Judikatur des österreichischen VfGH der sachlichen Rechtfertigung, und zwar sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach<sup>65</sup>, wobei Vereinfachungserwägungen allein jedenfalls nicht ausreichen<sup>66</sup>.

## V. Steuergleichheit und Sachverhaltstypisierungen

Abschließend soll genauer auf die Grenzen eingegangen werden, die der Gleichheitssatz – und hier speziell seine 2. Version – den Sachverhaltstypisierungen zieht. Die Überlegungen konzentrieren sich dabei auf 3 Fallgruppen: die Pauschalierung echter Erwerbsaufwendungen in Form widerlegbarer Betriebsausgaben- oder Werbungskostenpauschale<sup>67</sup>, ferner die Pauschalierung von Bemessungsgrundlagen an Hand indirekter Methoden und schließlich die Typisierungen im Mischbereich zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre<sup>68</sup>.

64 Dies ist nach österreichischer Verfassungslage im Prinzip ohne Schwierigkeiten möglich.

65 S. schon oben Fn. 27.

66 Im Erk. VfSlg. 11.616/1988 führt der VfGH Vereinfachungserwägungen für die *einheitliche* (nicht differenzierende) Regelung der LSt-Haftung der Arbeitgeber ins Treffen; die Arbeitgeberhaftung selbst wird nicht in Frage gestellt, sondern – ohne weitere Begründung – als jedenfalls gleichheitssatzkonform beurteilt.

67 Diese Überlegungen gelten selbstverständlich auch für Pauschalierungen von Vorsteuern.

68 Die Überlegungen betreffen somit im wesentlichen die Einkommensteuer; sie sind jedoch auf andere Steuern durchaus übertragbar – etwa auf die typisierende Abgrenzung der Unternehmenssphäre im USt-Recht.

## 1. Pauschalierung echter Erwerbsaufwendungen

### a) Pragmatische Erwägungen

Die Beurteilung von Pauschalierungen echter Erwerbsaufwendungen fällt bereits unter pragmatischem Aspekt recht kontrovers aus. Soweit es sich um widerlegbare Pauschalierungen handelt, wird die Eignung zur Vereinfachung bezweifelt, weil der Steuerpflichtige stets durch eine Kontrollrechnung feststellen müsse, ob seine tatsächlichen Aufwendungen nicht über dem Pauschbetrag liegen<sup>69</sup>. Abgesehen davon, daß dieser Einwand sich nicht gegen die *verwaltungsökonomische* Vorteilhaftigkeit richtet, meine ich, daß dem Einwand nur beschränkt Bedeutung zukommt. Zum einen kann die Kontrollrechnung in vielen Fällen sehr oberflächlich erfolgen. Zum anderen darf nicht übersehen werden, daß die Inanspruchnahme von Pauschalabzügen nicht nur die Belegsammlung und Aufzeichnung erspart, sondern auch den nachfolgenden Kontrollaufwand und die u. U. aufwendigen Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung um die Anerkennung einzelner Posten.

Gegen die Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen wird auch der Vorwurf erhoben, sie führten zu *Mitnahmeeffekten*, weil sie Steuerpflichtige mit Aufwendungen unterhalb der Pauschalbeträge begünstigten<sup>70</sup>. Auf der gleichen Linie liegt der Vorwurf der belastungsminimierenden Strategie zulasten des Fiskus, weil der Steuerpflichtige es in der Hand habe, die jeweils für ihn günstigere Variante – Pauschalierung oder Einzelnachweis – zu wählen.

Diese Sicht scheint mir grundsätzlich verfehlt. Von unerwünschten Mitnahmeeffekten spricht man, wenn Steuerbegünstigungen gewährt werden, die ein bestimmtes volkswirtschaftlich erwünschtes Verhalten durch Steuerentlastung fördern sollen, und nun diese Entlastung auch jenen zugute kommt, die das gewünschte Verhalten auch ohne Steueranreiz gesetzt hätten. Der Fiskus hätte sich bei diesen Steuerpflichtigen den Anreiz und damit den Steuerausfall sparen können. Bei Pauschalierungen von Erwerbsaufwendungen geht es hingegen nicht darum, Verhaltensanreize zu setzen, sondern die Sachverhaltsermittlung zu erleichtern. Die Überlegung, daß derjenige von der Pauschalierung besonders profitiert, dessen Aufwand am weitesten unter den Pauschalsätzen liegt und daß der Fiskus mit weniger Steuerausfall davon gekommen wäre, wenn er den Pauschalbetrag niedriger angesetzt hätte, ist zwar richtig, geht aber am Problem vorbei, weil es hier nicht um Lenkung, sondern um Minimierung des Verwaltungsaufwandes geht. Darauf wird noch einzugehen sein. – Bemerkenswert ist aber in der Tat, daß die Praxis Pauschalierungen dieser Art keinen allzu großen Stellenwert als Vereinfachungsmittel zuschreibt, wobei

69 Z. B. Thiel, in FS Tipke, Köln 1995, S. 316.

70 Thiel, in FS Tipke (Fn. 69), S. 316.

allerdings (nicht überraschend) die Einstellung der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen wesentlich positiver ist als die der Berater (Anlage 2, Abschn. III, 6, S. 65).

#### *b) Allgemeine gleichheitsrechtliche Erwägungen*

Für die weiteren Überlegungen wird trotz allem davon ausgegangen, daß Pauschalierungen von Erwerbsaufwendungen im Prinzip ein geeignetes Mittel zur Steuervereinfachung darstellen. Verfassungsrechtlich ist von Bedeutung, daß solche Pauschalierungen – wie schon angedeutet – mit dem Gleichheitssatz in der 2. Version in Konflikt kommen, wenn wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich behandelt wird. Ob zwei Fälle in diesem Sinn wesentlich ungleich sind, ist nicht absolut zu beantworten, sondern immer nur vor dem Hintergrund der fraglichen gesetzlichen Regelung und der ihr zugrundeliegenden rechtspolitischen bzw. systematischen Wertung. Im Steuerrecht ist die Frage der Gleichheit oder Ungleichheit somit vor dem Hintergrund der jeweiligen Steuer, ihrer Belastungskonzeption und ihrer leitenden Prinzipien zu sehen. Da im ESt-Recht, das vom sog objektiven Nettoprinzip beherrscht ist, unterschiedlich hohe Erwerbsaufwendungen *wesentliche* Unterschiede darstellen, muß die Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen wohl als Verstoß gegen das gleichheitsrechtliche Differenzierungsgebot angesehen werden: Da praktisch kein Steuerpflichtiger genau jenen Betrag an Erwerbsaufwendungen hat, der der Pauschale entspricht, werden unterschiedliche Fälle gleich behandelt; die Einnahmen werden nicht um die jeweils individuellen, sondern einheitlich um angenommene Erwerbsaufwendungen gekürzt.

Für die gleichheitsrechtliche Beurteilung solcher Pauschalierungen ist es nun von entscheidender Bedeutung, ob es sich um *widerlegbare* oder *unwiderlegbare* Typisierungen handelt. *Unwiderlegbare* Typisierungen sind zwingend anzuwenden, auch wenn der Steuerpflichtige den Nachweis abweichender Verhältnisse führen kann und will. Die *widerlegbare* Typisierung ist nur solange anzuwenden, als nicht abweichende Verhältnisse im Einzelfall nachgewiesen werden. Die Realität des Steuerrechts kennt hier praktisch nur die *einseitig* durch den *Steuerpflichtigen* widerlegbare Typisierung: Er kann sich mit der Unterstellung des typisierten Sachverhaltes zufriedengeben, muß dies aber nicht tun; und er wird es nicht tun, wenn die Nachweisführung für ihn zu günstigeren steuerlichen Ergebnissen führt. Die Finanzverwaltung hingegen hat vom typisierten Sachverhalt auszugehen, auch wenn sie den Nachweis abweichender Verhältnisse führen könnte.

### c) Widerlegbare Pauschalierungen

Widerlegbaren Pauschalierungen von Erwerbsaufwendungen liegt – entgegen einer verbreiteten Meinung – *keine Durchschnittsbetrachtung* zugrunde<sup>71</sup>. Ihr Zweck besteht nicht darin, durchschnittliche Verhältnisse an die Stelle der tatsächlichen zu setzen, sondern bis zu einem bestimmten Grenzbetrag auf Nachweisführung und Kontrolle zu verzichten. Es handelt sich daher um für die Beweislastverteilung maßgebende Grenzwerte. Begnügt sich der Steuerpflichtige mit der Pauschale, spart er sich den Nachweis der Aufwendungen und damit die Erfüllung der korrespondierenden Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Begründungspflichten; die Finanzverwaltung spart sich den Prüfungs- und Kontrollaufwand.

*Verwaltungsökonomisch* betrachtet, ist die Festlegung von Pauschalbeträgen für Erwerbsaufwendungen ein *Optimierungsproblem*. Gegenüberzustellen ist einerseits der Steuerausfall, der dadurch entsteht, daß ein Pauschalbetrag abgezogen werden kann, obwohl die effektiven Aufwendungen in fast allen Fällen *unter* der Pauschale liegen<sup>72</sup>, andererseits die Ersparnis, die sich für die Verwaltung durch Wegfall der Kontrollkosten im weiteren Sinn ergibt. Die Festsetzung des Pauschalbetrages unter diesem Gesichtspunkt erfordert daher einerseits Informationen über die tatsächliche Höhe der effektiven Aufwendungen einerseits und über die Kosten der individuellen Erfassung und Kontrolle andererseits. Das Optimum ist erreicht, wenn die Differenz zwischen dem durch die Pauschalierung bewirkten Steuerausfall und der durch die Pauschalierung bewirkten Kostenersparnis das Maximum erreicht (s. hierzu das Beispiel in Anlage I, S. 60).

Die Ermittlung der optimalen Pauschale ist zwar unter verwaltungsökonomischem Aspekt bedeutsam, nicht aber unbedingt unter gleichheitsrechtlichem. *Verfassungsrechtlich* ist vielmehr zunächst zu bedenken, daß Pauschalierungen dieser Art zur Begünstigungen jener Steuerpflichtigen führen, deren tatsächliche Aufwendungen unter der Pauschale liegen. Soweit es sich um echte Erwerbsaufwendungen handelt, kommt es zu einer Gleichbehandlung von wesentlich unterschiedlichen Fällen. Sowohl in der deutschen als auch in der österreichischen Judikatur zum Gleichheitssatz dürfte eine Tendenz bestehen, differenzierende *Besserstellungen* mit einem verfassungsrechtlich milderen Auge zu betrachten als Diskriminierungen. Trotzdem: Mit Vereinfachungsüberlegungen können solche Verstöße nur gerechtfertigt werden, soweit es

<sup>71</sup> Unzutreffend etwa *Arndt* (Fn. 40), S. 52 f.

<sup>72</sup> Auch bei widerlegbaren Pauschalen ist es – und zwar auch bei rationaler Vorgangsweise – nicht ausgeschlossen, daß der effektive Aufwand *über* der Pauschale liegt, da der Einzelnachweis aufwendig ist und Auseinandersetzungen mit der Verwaltung nach sich ziehen kann.

sich um geringfügige Differenzen handelt, d. h. wenn die Abweichung von der Sollbelastung sich in engem Rahmen hält. Der bloße Hinweis auf Kostenersparnisse im Bereich der Verwaltung rechtfertigt nicht jegliche Pauschalierung<sup>73</sup>.

#### d) Unwiderlegbare Pauschalierungen

Die bisherigen Überlegungen führen auch zur Schlußfolgerung, daß verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, Pauschalierungen von Erwerbsaufwendungen unwiderlegbar zu gestalten. Unwiderlegbar typisiert kann nur etwas werden, was nach den Wertungen des konkreten Gesetzes auch typisierbar ist. Das trifft für Erwerbsaufwendungen nicht zu. Mit welchen Aufwendungen ein bestimmter Umsatz erzielt wird, ist einer Durchschnittsbetrachtung nicht zugänglich, weil dies von der Organisation der Tätigkeit abhängt; darüber hinaus muß mit atypischen Aufwandspositionen gerechnet werden<sup>74</sup>. Das Argument der Irrelevanz von Härtefällen ist hier nicht durchschlagend, weil es sich um einen Bereich handelt, wo systemgerecht auch anormale Verhältnisse berücksichtigt werden müssen. Geht man anders vor, dann kommt es entweder zu einer massiven Überbesteuerung oder zu einer Veränderung des Charakters der Einkommensteuer. Letzteres mag verfassungsrechtlich zulässig sein, muß aber dann konsequent durchgezogen werden.

Der Einwand, auch bei der Typisierung (Pauschalierung) von existenzsichernden Aufwendungen bzw. Unterhaltszahlungen werde – verfassungsrechtlich unbedenklich – mit unwiderlegbaren Pauschalen gearbeitet<sup>75</sup>, ist m. E. nicht durchschlagend. Einerseits ist zu berücksichtigen, daß das subjektive oder

73 Dazu kommt, daß die Optimierungsrechnung lediglich die Kosten der Finanzverwaltung erfaßt. Es stellt sich hier die Frage, ob die Kostenersparnis im Bereich der Steuerpflichtigen bei der Optimierung einzurechnen ist bzw. ob sie verfassungsrechtliche Bedeutung hat. Ich meine, daß das grundsätzlich zu verneinen ist. Bei der optimalen Festsetzung von Pauschalabzügen geht es um verwaltungswirtschaftliche Überlegungen: der Verzicht auf Steueraufkommen wird den Einsparungen im Verwaltungsbereich gegenübergestellt und mit diesen gerechtfertigt. Es geht hier um Wirtschaftlichkeitsüberlegungen im Bereich der Hoheitsverwaltung. Daß mit solchen Maßnahmen auch Erleichterungen und Kostenersparnisse im Bereich der Steuerpflichtigen verbunden sind, ist eine erfreuliche Begleiterscheinung, aber kein hinreichender eigener Rechtfertigungsgrund.

74 Sofern es sich um unwiderlegbare Pauschsätze – etwa 20% der Einnahmen – handelt, verschärfen sich die Probleme, weil dann auch unerwartete Entwicklungen auf der Einnahmenseite (Verluste, Forderungsausfall etc.) sich auf die Höhe der berücksichtigten Erwerbsaufwendungen durchschlagen und zur Besteuerung fiktiver Einkünfte führen können.

75 Vgl. z. B. Kirchhof, in FS Meyding (Fn. 1), S. 8. Auch in BVerfG v. 10. 4. 1997, 2 BvL 77/92, DStR/E 1997, 555 (zu § 9a EStG) wird dieses Argument verwendet.

private Nettoprinzip nicht etwa den Abzug der privat veranlaßten Aufwendungen fordert, sondern lediglich die steuerliche Freistellung des *notwendigen* (eigenen oder familiären) *Existenzbedarfes*. Alles was darüber hinausgeht, ist disponibles Einkommen, das gerade die Bemessungsgrundlage der ESt bildet. Anders als bei den Erwerbsaufwendungen werden hier gerade nicht die durch die Privatsphäre veranlaßten Aufwendungen, sondern nur der notwendige Bedarf berücksichtigt. Es wäre geradezu system- und gleichheitswidrig, es in diesem Bereich dem Steuerpflichtigen zu überlassen, die Höhe des indisponiblen Einkommens zu bestimmen. Wenn der Gesetzgeber in diesem Bereich mit unwiderlegbaren Pauschalen oder Typisierungen arbeitet, zieht er verfassungskonform die Grenze zwischen indisponiblen und disponiblen Einkommen. Andererseits darf nicht übersehen werden, daß der Gesetzgeber ohnehin in diesem Bereich durch das Institut der außergewöhnlichen Belastung auf Verhältnisse des Einzelfalles eingeht und zwangsläufig erwachsende atypische Aufwendungen der Existenzsicherung als grundsätzlich abziehbar anerkennt.

## 2. Indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen

Bei Pauschalierungen von Bemessungsgrundlagen, bei denen die Sachverhaltsannahmen nicht direkt durch den Gesetzgeber getroffen werden, sondern im Vollzugsweg aus indirekten Kriterien (Betriebsgröße, Betriebsstruktur, Aufwand etc.) abgeleitet werden, geht es nicht um Optimierung, sondern um eine Durchschnittsbetrachtung anhand von Plausibilitätserwägungen: aus äußeren, leicht ermittelbaren Anzeichen wird auf die Bemessungsgrundlage oder Teile davon geschlossen.

Für die gleichheitsrechtliche Prüfung sind offenbar zwei Hürden zu nehmen: Zum einen dürfen die gewählten Kriterien keine Bedenken erwecken; sie müssen prinzipiell geeignet sein, Schlußfolgerungen auf die fragliche Bemessungsgrundlage oder das sonstige Sachverhaltselement zuzulassen. Zum anderen müssen diese Schlußfolgerungen selbst – somit etwa die angenommene Höhe der Bemessungsgrundlage – plausibel sein; der aufgrund der Kriterien unterstellte Sachverhalt (etwa der aufgrund des Einheitswertes unterstellte Gewinnbetrag) muß sich objektiv nachvollziehbar aus den zugrundeliegenden Kriterien ergeben. Sind diese Bedingungen erfüllt, ist gegen Pauschalierungen anhand von indirekten Methoden gleichheitsrechtlich nichts einzuwenden. Führt eine Pauschalierung dieser Art zu einer Begünstigung (etwa der unterstellte Gewinn erscheint unsachlich niedrig), dann kann die Regelung jedenfalls nicht mehr mit Vereinfacherwägungen gerechtfertigt werden; sie bedarf dann als Sozialzwecknorm einer anderen Begründung (etwa Landwirtschaftssubventionierung).

Alle diese Überlegungen gelten im übrigen weitestgehend auch für Vereinfachungen in Form von Bewertungserleichterungsregelungen.

### 3. Typisierungen im Grenzbereich zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre

Es bleibt abschließend noch die verfassungsrechtliche Dimension jener Vereinfachungsmaßnahmen im Einkommensteuerrecht zu untersuchen, die mit dem Instrument der Sachverhalts- oder Rechtsfolgenfixierung im Grenzbereich zwischen Betriebs- bzw. Berufssphäre einerseits und Privatsphäre andererseits arbeiten. Speziell geht es um Regelungen, die festlegen, daß bzw. in welchem Ausmaß bestimmte Aufwendungen, die regelmäßig auch die Lebensführung berühren, nicht als betrieblich oder beruflich veranlaßt anzusehen bzw. nicht abzugsfähig sind. Als Stichworte seien genannt Repräsentationsspesen, häusliches Arbeitszimmer, Fahrten zur Arbeitsstätte, Verpflegungsmehraufwand auf Reisen, Aufwendungen für Luxusgüter.

Regelungen dieser Art berühren wiederum den Gleichheitssatz in seiner 2. Version dadurch, daß ungleiche Fälle gleich behandelt werden: Der Steuerpflichtige, bei dem solche Aufwendungen im Einzelfall tatsächlich ausschließlich oder ganz überwiegend betrieblich oder beruflich veranlaßt sind, wird demjenigen gleichgestellt, bei dem der Bezug zur Privatsphäre enger ist oder dominiert. Andererseits wird auch der Gleichheitssatz in der 1. Version berührt, weil derartige Aufwendungen anders behandelt werden als „normale“ Betriebsausgaben oder Werbungskosten: Entweder sieht der Gesetzgeber bei solchen Aufwendungen konkrete Abzugsbeschränkungen vor, oder es wird an die Stelle des Veranlassungsprinzips das Erforderlichkeitsprinzip oder ähnliches gesetzt. Die Sonderbehandlung bedarf somit jedenfalls der sachlichen Rechtfertigung<sup>76</sup>. Sie liegt hier nicht allein in Vereinfachungsgesichtspunkten. Soweit es sich um Aufwendungen handelt, bei denen es aus tatsächlichen Gründen nicht möglich ist, den Anteil der betrieblich/beruflichen Veranlassung bzw. der privaten Veranlassung im Einzelfall nach objektiven, nachvollziehbaren Gesichtspunkten zu bestimmen, ist eine gesetzliche Grenzziehung nicht nur aus praktischen Gründen gerechtfertigt, sondern aus verfassungsrechtlichen Erwägungen geradezu geboten, weil eine Berücksichtigung individueller Verhältnisse, wenn sie aus der Natur der Sache heraus praktisch nicht in Betracht kommt, notwendigerweise willkürlich sein müßte.

<sup>76</sup> Dies gilt m. E. jedenfalls für die österreichische Verfassungslage. Das deutsche BVerfG hat es bisher offengelassen, ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich vorgeschrieben ist (v. 23. 1. 1990, BStBl. II 1990, 483, 486), vermutlich würde die verfassungsrechtliche Beurteilung aber ähnlich erfolgen.

Das bedeutet im übrigen auch, daß der Gesetzgeber in diesem Bereich grundsätzlich mit unwiderlegbaren Vermutungen arbeiten darf, doch dürfte hier eine differenzierende Sicht angebracht sein: Während unwiderlegbare Typisierungen dort angebracht sind, wo sich betrieblich/berufliche und private Veranlassung im Regelfall ununterscheidbar vermischen – ich denke an Aufwendungen für Luxuswirtschaftsgüter, Repräsentationsaufwendungen, aber auch für Fahrten zur Arbeitsstätte – oder wo eine Nachweisführung über die jeweilige Veranlassung aus der Natur der Sache heraus objektiv nicht möglich ist, mag eine Widerlegbarkeit dort geboten sein, wo im Einzelfall eine überwiegend oder ausschließlich betrieblich/berufliche Veranlassung in Betracht kommt und anhand objektiver Umstände nachweisbar ist. Zu dieser Gruppe würde ich etwa das häusliche Arbeitszimmer rechnen. Ich halte die einschlägigen Ausführungen im Urteil des BFH v. 27. 9. 1996<sup>77</sup> für ausgewogen und durchaus nachvollziehbar. Das Problem liegt darin, daß mit der Widerlegbarkeit der praktische Vollzugsaufwand möglicherweise derart steigt, daß per Saldo keine Vereinfachung erreicht, sondern wiederum eine Komplizierung bewirkt wird.

## VI. Schlußbemerkung

Steuervereinfachung ist eine komplexe und gar nicht einfache Aufgabe. Es ist einfach, das Steuerrecht kompliziert zu machen; und es ist überaus schwierig und bedarf sorgfältiger Überlegung und der Kooperation zwischen allen Beteiligten, sinnvolle, effiziente Steuervereinfachung vorzunehmen. Die Besteuerungsgleichheit in der Konkretisierung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes ist zwar eine Forderung, die auf diesem Weg als Grenzpfiler zu beachten ist und die Schritte lenkt; sie ist aber – relativ gesehen – sicher nicht von solcher Bedeutung, daß behauptet werden könnte, sie stünde der Vereinfachung wirklich als Hindernis im Wege.

## VII. Zusammenfassung

1. Einfaches Steuerrecht dient der Steuergleichheit, die Beachtung von Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten steht hingegen in einem Spannungsverhältnis zu ihr. Insoweit ist Steuervereinfachung ein sekundärer, *subsidiärer Gestaltungsgesichtspunkt*, der nur im Rahmen der Wertungen des betreffenden Steuersystems bzw. Steuergesetzes zur Geltung kommen kann.
2. Steuervereinfachung läßt sich am ehesten von den *Effekten* her definieren. Der Steuervereinfachung sind zunächst sämtliche Maßnahmen zuzurechnen,

<sup>77</sup> VI R 47/96, DStR 1996, 2010.

die primär den Zweck verfolgen, bei gegebenem Steueraufkommen die gesamtwirtschaftlichen *Kosten der Steuererhebung zu senken* bzw. das Verhältnis zwischen Erhebungskosten und Steueraufkommen zu verbessern. Steuervereinfachung hat aber auch einen *qualitativen* Aspekt. Der Steuervereinfachung dienen auch Maßnahmen, die – ohne direkten Niederschlag in den Erhebungskosten zu finden – die Anwendung des Steuerrechts erleichtern, indem sie die Verständlichkeit, Transparenz, Durchsetzbarkeit und Akzeptanz des Rechts, die Vorausssehbarkeit steuerlicher Belastungsfolgen erhöhen, die Lösung von Streitfragen erleichtern.

3. Der *Gleichheitssatz* verbietet (nach der Judikatur des öVfGH) nicht nur, wesentlich gleiche Fälle ohne sachlichen Grund differenzierend zu regeln (1. Version), sondern gebietet auch, wesentlich ungleiche Fälle in adäquater Weise differenzierend zu regeln. Als Schranke der Steuervereinfachung ist vor allem die 2. *Version des Gleichheitssatzes* (Differenzierungsgebot) von Bedeutung. Der Gleichheitssatz verbietet es dem Gesetzgeber andererseits nicht, bei der Normsetzung zu generalisieren, von einer auf den Regelfall abstellenden Durchschnittsbetrachtung auszugehen und zu typisieren. Allerdings: Vereinfachungsüberlegungen müssen einerseits in einem angemessenen Verhältnis zu den in Kauf genommenen Gleichheitsverstößen stehen, andererseits haben sie zurückzutreten, wenn anderen Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Erwägungen.

4. Bezogen auf das *Steuerrechtsverhältnis* läßt sich eine *Typologie von Vereinfachungsmaßnahmen* entwickeln, die etwa folgendes Aussehen haben kann:

- Vereinfachung im Bereich der Sachverhaltsermittlung (bei feststehenden Rechtsfolgen)
- Vereinfachung im Bereich der legislativen Rechtsfolgenfestlegung (inhaltliche Vereinfachungen)
- Vereinfachung im Bereich der Rechtsfolgenermittlung (formale Vereinfachungen)
- Vereinfachung im Bereich der Abgabentrachtung.

5. *Vereinfachung im Bereich der Sachverhaltsermittlung* kann unter anderem erreicht werden durch Pauschalierung von Abzugsposten, Bewertungserleichterungen, indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen, durch sonstige legislative Typisierungen (Annahmen über qualitative Sachverhaltselemente). Vor allem die Pauschalierungen und sonstigen Typisierungen werfen beachtliche gleichheitsrechtliche Probleme auf (s. unten).

6. Vereinfachende Festlegung von Rechtsfolgen kann zunächst in der *Fixierung von Rechtsfolgen für schwer ermittelbare und/oder kontrollierbare Sach-*

*verhalte* bestehen; sie ist im Effekt und auch gleichheitsrechtlich den Sachverhaltstypisierungen gleichzusetzen.

7. Der *Verzicht auf Rechtsfolgendifferenzierung* ist gleichheitsrechtlich geboten, soweit für die Differenzierung sachliche Gründe nicht erkennbar sind; der Vereinfachungseffekt ist in diesem Fall Nebeneffekt. Im übrigen stößt die Vereinheitlichung von Rechtsfolgen aus Gründen der Vereinfachung gleichheitsrechtlich nur insoweit auf Bedenken, als nach den Wertungen des betreffenden Steuergesetzes eine Differenzierung sachlich gefordert ist.

8. *Safe haven rules* sind Regelungen, die klar definieren, unter welchen Bedingungen die Finanzverwaltung bestimmte (komplizierte) Sachverhalte für steuerliche Zwecke „anzuerkennen“ hat. Sie werden als Beweiserleichterungsregeln dem Vereinfachungsziel in hohem Maße gerecht. Die gleichheitsrechtliche Problematik liegt ähnlich wie bei Sachverhaltstypisierungen, da es sich auch hier letztlich um Sachverhaltsvermutungen, allerdings meist im Kleid von Rechtsfolgefestlegungen, handelt.

9. Der *Verzicht auf Rechtsfolgenverbängung wegen Unwirtschaftlichkeit der Sachverhaltsermittlung* ist ein traditionsreiches, effizientes Instrument der Steuervereinfachung. Typische Techniken sind Freigrenzen, Bagatellregelungen im Bereich der Steuerfestsetzung und sonstige Geringfügigkeitsregelungen. Die sachliche Rechtfertigung für die damit bewirkte Differenzierung liegt regelmäßig im Aspekt der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes. Die gleichheitsrechtliche Grenze liegt daher dort, wo es nicht mehr um Bagatellsachverhalte geht. – *Freibeträge* sind kein Vereinfachungsinstrument, da sie nicht nur den Bagatellfall freistellen. Sie bedürfen daher jeweils (auch) einer Begründung außerhalb der Verwaltungsökonomie.

10. Der *Verzicht auf Rechtsfolgenverbängung wegen Unmöglichkeit der exakten Sachverhaltsermittlung* ist mehr als eine Vereinfachungsstrategie. Er wirft gleichheitsrechtlich sehr unterschiedliche, zum Teil komplexe Fragen auf, die nur im Einzelfall beurteilt werden können.

11. Steuervereinfachung im Bereich der *Rechtsfolgenermittlung* bedeutet, daß für den festgestellten (tatsächlichen oder vermuteten) Sachverhalt die Rechtsfolge ohne größere Schwierigkeiten abgeleitet werden kann. Es geht hierbei um *formale* Vereinfachung, um Fragen der Gesetzestechnik im weiteren Sinn. Dazu zählen nicht nur logische Geschlossenheit, Widerspruchsfreiheit, verständliche und eindeutige Formulierungen, klare Definitionen, sondern auch eine gewisse Stabilität und Kontinuität der Rechtslage, eine leichte Zugänglichkeit der Quellen, klare Übergangsregelungen und Inkrafttretensvorschriften. Vereinfachungsmaßnahmen dieser Art stoßen nicht nur nicht auf gleichheitsrechtliche Bedenken, sondern können verfassungsrechtlich geboten sein: Nach der Judikatur des österreichischen VfGH verstößt eine Steuerrechtsnorm, de-

ren Sinn vom Normadressaten nur mit unzumutbarem Aufwand ermittelt werden kann, gegen den Gleichheitssatz.

12. Vereinfachung im Bereich der *Steuerentrichtung und -durchsetzung* berührt vor allem Fragen der Erhebungstechnik (Quellenbesteuerungstechniken, Erleichterung bei Selbstbemessungen, Reduzierung der Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Anzeigen, Erklärungen etc). Gleichheitsrechtliche Bedenken können allenfalls auftreten, wenn es zu Eingriffen in die materiellen Prinzipien der betreffenden Steuer kommt.

13. *Pauschalierungen von Erwerbsaufwendungen* im Bereich der ESt (von Vorsteuern im Bereich der USt etc.) führen zur Gleichbehandlung von wesentlich ungleichen Sachverhalten. Für ihre gleichheitsrechtliche Beurteilung ist von entscheidender Bedeutung, ob es sich um widerlegbare oder unwiderlegbare Typisierungen handelt. Widerlegbare Pauschalierungen sind nicht als Durchschnittsbetrachtungen, sondern als Beweislastregeln zu beurteilen. Aus der Sicht der Verwaltung geht es um ein Optimierungsproblem, nämlich um die Maximierung der Differenz zwischen Kostenersparnis durch Wegfall von Kontrollaufwand einerseits und Steuerausfall andererseits. Verfassungsrechtlich hingegen sind solche Pauschalierungen nur zulässig, sofern die durch die Pauschalierung bewirkte Abweichung zwischen Ist- und Soll-Belastung geringfügig ist.

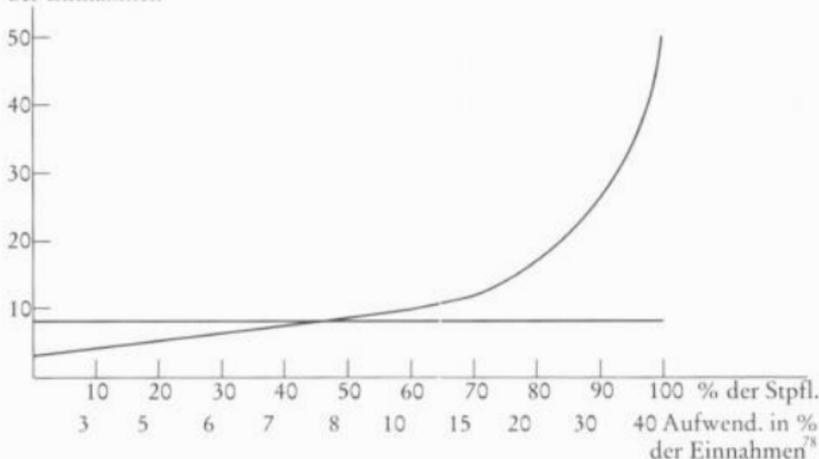
14. Gegen *unwiderlegbare Pauschalierungen* von echten Erwerbsaufwendungen (ausschließlich durch den Betrieb/den Beruf veranlaßten Aufwendungen) bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, weil die fraglichen Sachverhalte nicht typisierbar sind. Der Gesichtspunkt der zulässigen Vernachlässigung von Härtefällen kann daher nicht als Rechtfertigung dienen.

15. Die indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen (etwa anhand äußerer Betriebsmerkmale) ist als Vereinfachungsmaßnahme gleichheitsrechtlich nur zulässig, wenn einerseits die gewählten Kriterien sachgerecht erscheinen (für die Ableitung geeignet sind) und wenn andererseits die abgeleiteten Größen plausibel (nachvollziehbar) sind. Begünstigende Pauschalierungen dieser Art bedürfen einer anderen bzw. zusätzlichen Rechtfertigung.

16. Typisierungen im Grenzbereich zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre berühren zwar den Gleichheitssatz sowohl in seiner 1. als auch in seiner 2. Version, sind aber verfassungsrechtlich als weitestgehend zulässig zu betrachten, und zwar auch dann, wenn mit unwiderlegbaren Typisierungen gearbeitet wird.

### Anlage 1: Festsetzung von Erwerbsaufwendungspauschalen als Optimierungsproblem

Aufwendungen in %  
der Einnahmen



Annahme: Kontrollkosten der Finanzverwaltung betragen 3% des Steueraufkommens (für 10% der Steuerpflichtigen, daher jeweils 0,3% des Aufkommens)

Soll-Aufkommen in % der Bruttoeinnahmen (tatsächl. Aufwendung; Annahme: 30% Steuerbelastung):

29,1 28,5 28,2 27,9 27,6 27,0 25,5 24,0 21,0 18,0 Durchschn. = 25,68<sup>79</sup>

<sup>78</sup> Angenommen wird somit, daß die ersten 10% der Steuerpflichtigen tatsächliche Erwerbsaufwendungen i. H. v. 3% der Einnahmen haben, die nächsten 10% hingegen 5% etc.

<sup>79</sup> Bei den ersten 10% der Steuerpflichtigen, die lediglich 3% Erwerbsaufwendungen haben, sinkt die Steuerbelastung durch diesen Abzug von 30% auf 29,1%. Im Durchschnitt sinkt die Belastung durch Abzug der tatsächlichen Erwerbsaufwendungen von 30% auf 25,68%.

## Ist-Aufkommen bei verschiedenen Pauschalsätzen:

Pauschalsätze	Ist-Belastung <sup>80</sup>	Durchschnitt	Steuer- ausfall	Kosten- ersparnis	Diffe- renz
			in % des Soll-Aufkommens		
5%: 28,5	28,5	25,62	0,23	0,3	+ 0,07
6%: 28,2	28,2	25,56	0,47	0,6	+ 0,13
8%: 27,6	27,6	25,35	1,28	1,5	+ 0,22
9%: 27,3	27,3	25,20	1,87	1,5	- 0,37
10%: 27,0	27,0	25,05	2,22	1,8	- 0,42
12%: 26,4	26,4	24,69	3,85	1,8	- 2,05

**Ergebnis:** Bei einem Pauschalsatz von 8% beträgt die Kostenersparnis der Finanzverwaltung, da 50% der Fälle nicht mehr geprüft werden müssen, 1,5% des Soll-Aufkommens ( $5 \times 0,3\%$ ); der Steuerausfall beläuft sich auf 1,28% des Sollaufkommens, liegt somit deutlich *unter* der Kostenersparnis. Bei niedrigeren Pauschalen ist die Kostenersparnis wesentlich geringer, bei höheren Pauschalen ist der Steuerausfall wesentlich höher. Das Optimum hängt im Einzelfall von den Kontrollkosten ab. Sind diese höher als angenommen, steigt selbstverständlich der mögliche (kostengünstigste) Pauschalsatz.

80 Durch die Anwendung der Pauschalsätze sinkt die Ist-Belastung jener Steuerpflichtigen, deren effektive Aufwendungen *unter* dem Pauschalsatz liegen, unter die „Soll-Belastung“, die sich bei Abzug der tatsächlichen Aufwendungen ergibt (Bereich links der „Treppe“). Die Punkte bedeuten, daß sich kein Unterschied zwischen Soll- und Ist-Belastung ergibt (das sind die Steuerpflichtigen, die von dem Pauschale nicht betroffen sind, weil sie höhere Aufwendungen haben).

**Anlage 2: Befragung zum Thema Steuervereinfachung: Auszug  
(Steuerreformkommission beim österr. BMF, Sommer 1997)**

(Abkürzungen: WT = Wirtschaftstreuhand; gew. Wirtsch. = gewerbliche Wirtschaft; FinVerw. = Finanzverwaltung)

**I. Halten Sie die folgenden Feststellungen für zutreffend oder sind Sie anderer Meinung?**

(Zahlenangaben in Prozent)

**1. Das Steuerrecht ist eine im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten besonders komplizierte Materie.**

	ja	nein, keine Besonderheit	nein, einfacher	kein Urteil möglich
WT	78,2	14,5	0,5	6,8
gew. Wirtsch.	88,4	10,1	0,0	1,4
FinVerw.	80,5	8,9	0,0	10,5

**2. Das Steuerrecht ist in den vergangenen 10 Jahren wesentlich komplizierter geworden.**

	ja	nein, keine Änderung	nein, einfacher	kein Urteil möglich
WT	94,0	3,0	1,1	1,9
gew. Wirtsch.	88,4	4,3	1,4	5,7
FinVerw.	92,5	3,4	0,4	3,7

**3. Dieser Prozeß hat sich in den vergangenen 5 Jahren noch beschleunigt.**

	ja	nein, keine Änderung	kein Urteil möglich
WT	94,9	3,4	1,7
gew. Wirtsch.	85,5	10,1	4,3
FinVerw.	91,7	4,6	3,6

4. Die formalen Anforderungen, die heute an Steuerpflichtige und Berater gestellt werden (Aufzeichnungs-, Anzeige-, Melde- oder Aufbewahrungspflichten) sind unverhältnismäßig.

	ja	nein (angemessen)	kein Urteil möglich
WT	82,1	14,1	3,8
gew. Wirtsch.	87,0	5,8	7,2
FinVerw.	36,8	45,6	17,5

10. Welche Assoziationen verbinden Sie im ersten Moment mit „Steuervereinfachung“? (Mehrfachankreuzungen möglich)

	WT	gew. Wirtsch.	FinVerw.
Verständlichkeit des Steuerrechts für den Laien	30,8	59,4	74,8
Verständlichkeit des Steuerrechts für den Fachmann	70,8	44,9	53,7
Voraussehbarkeit der steuerlichen Folgen von Verhaltensweisen	78,7	76,8	41,8
logischer, in sich geschlossener Gesetzesaufbau	69,6	64,3	63,1
Abfassung der Steuererklärung ohne fachliche Beratung möglich	8,2	43,5	43,2
einfache Ermittlung der Bemessungsgrundlagen	47,0	66,7	53,3
weniger Kontakt mit dem Finanzamt	8,0	5,8	12,2
geringere Steuerbelastung	9,6	14,5	6,3



### III. In welchem Maße wären bzw. sind die nachstehend angeführten Maßnahmen Ihrer Meinung nach allgemein geeignet, zur Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen?

Die Antworten waren auf der folgenden Skala zu geben:

gar nicht sehr  
1-----2-----3-----4-----5

	Mittelwert		
	WT	gew. Wirtsch.	Fin-Verw.
1. Beseitigung von <b>Bagattellsteuern</b>	3,8	4,1	3,2
2. Wichtige <b>Definitionen</b> als Vorspann zu Gesetzen	3,5	3,8	3,0
3. „ <b>Zielbestimmungen</b> “ oder Begründungserwägungen als Vorspann zu einzelnen Steuergesetzen als Hilfsmittel für die Gesetzesauslegung	3,3	3,3	3,2
4. Stärkere Verlagerung des Rechtsstoffes (Regelung von Detailfragen)			
a) in (verbindliche) <b>Verordnungen</b>	3,4	3,7	3,5
b) in (unverbindliche) <b>Erlässe</b>	2,1	2,1	2,4
5. Vermehrter Einsatz von Freigrenzen und anderen <b>Bagattellregelungen</b>	3,1	3,2	2,9
6. <b>Pauschalierung von Abzügen</b>			
a) Betriebsausgaben, Werbungskosten	2,6	3,1	3,4
b) Sonderausgaben	2,7	3,3	3,4
c) außergewöhnliche Belastungen	2,6	3,2	3,3
d) Vorsteuern	2,5	2,8	2,9
7. <b>Pauschalierung von Bemessungsgrundlagen</b> (z. B. Einkünfte, Umsätze)	3,2	2,8	2,6
8. Möglichkeit von (längerfristig verbindlichen) <b>Vereinbarungen</b> mit den Finanzbehörden über den der Besteuerung zugrunde zu legenden <b>Sachverhalt</b>	3,7	3,9	2,7
9. Möglichkeit von verbindlichen <b>Vereinbarungen</b> mit den Finanzbehörden über die <b>Bemessungsgrundlage</b>	3,2	3,5	2,4
10. <b>Verbindliche Auskünfte</b> der Finanzbehörden über die steuerliche Behandlung geplanter Sachverhaltsgestaltungen	4,3	4,3	2,5

## Diskussion

zu den Referaten von *Prof. Dr. Paul Kirchhof*  
und *Prof. DDr. Hans Georg Ruppe*

Leitung  
*Prof. Dr. Gerold Stoll*

*Prof. Dr. Stoll:*

Danke, Herr Prof. *Ruppe*, für diese systematische, gleichzeitig wirklichkeitsnahe Darlegung.

*Prof. Dr. Tipke:*

Ich habe zunächst eine Frage zum besseren Verständnis an Herrn *Ruppe*. Die Umfrage, die sich an Berater in Österreich gerichtet hat, ist ja wohl eine Frage, die hauptsächlich Ökonomen betroffen hat und nicht Juristen. Ist das richtig? Wenn ich es richtig gelesen habe, haben z. B. 70,8% der Berater gesagt, das Steuerrecht müßte auch für Berater verständlich sein. Heißt das, 30% waren der Meinung: „Das Steuerrecht braucht für Berater nicht verständlich zu sein“? Oder was ist mit diesen 30%?

*Prof. DDr. Ruppe:*

Die Umfrage in diesem Bereich richtete sich an alle Angehörigen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Wir haben nicht gefragt, ob sie einen juristischen Abschluß oder einen Abschluß im Bereich der Betriebswirtschaftslehre haben. Es ist statistisch so, daß die überwiegende Zahl der österreichischen Wirtschaftstreuhänder Betriebswirte sind, die allerdings eine intensive Ausbildung im Steuerrecht mitbringen. Was diese konkrete Fragestellung hier betrifft, so ist gefragt worden: „Was fällt Ihnen als erstes zum Stichwort ‚Steuervereinfachung‘ ein“. Ein Anteil von etwa 70% hat geantwortet, sie verbinden damit, daß das Steuerrecht für den Fachmann verständlich sein soll. Der Gegenschluß ist mit Sicherheit unzulässig.

*Prof. Dr. Tipke:*

Dann habe ich eine zweite Frage an Herrn *Kirchhof* und an Herrn *Ruppe*, die ich stellvertretend für Frau Kollegin *Alarcón* von der Universität Murcia in Spanien stelle. Frau *Alarcón* bewegt folgendes Problem: 1985 ist in Spanien für die Arbeitnehmer folgende Sonderregelung eingeführt worden, die von der Regelung für die Unternehmer abweicht. Die Arbeitnehmer können als Werbungskosten Gewerchafts- und Sozialversicherungsbeiträge voll abziehen.

Darüber hinaus können als Werbungskosten 5% der Einnahmen, aber umgerechnet etwa 3000 DM maximal, abgezogen werden. Frau *Alarcón* schreibt dazu: „Die langen Werbungskosten-ABC, wie man sie in deutschen Einkommensteuer-Kommentaren zu § 19 EStG findet, von Arbeitszimmeraufwendungen über Kosten doppelter Haushaltsführung bis zu Verpflegungsmehraufwendungen, sind in Spanien überflüssig geworden. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können auch von Unternehmern übrigens ohnehin nicht abgesetzt werden, da sie in Spanien als Privatausgaben gelten. Ob es sich um Ausbildungs- oder Fortbildungskosten handelt, ob ein Arbeitnehmer ein Arbeitszimmer unterhält oder nicht, ob er Berufs- oder Zivilkleidung trägt, ob er beruflich oder privat telefoniert, beruflich oder privat prozessiert, ob seine Reise eine Studienreise oder eine Vergnügungsreise ist, alles das spielt in Spanien keine Rolle mehr. Ob ein Universitätsprofessor Fachbücher oder Privatbücher anschafft, es endet alles bei der Höchstgrenze von 3000 DM, und zwar unwiderleglich. Verständlich ist, daß das spanische Verfassungsgericht angerufen worden ist. Das hat 1994 entschieden, daß diese Differenzierung nicht gegen den Gleichheitssatz verstoße. Sie entspreche der unterschiedlichen Natur dieser Einkünfte. Der Arbeitnehmer setze regelmäßig keine eigenen Produktionsmittel oder andere Mittel ein. Er werde für einen anderen, den Arbeitgeber tätig. Er erbringe nur seine Dienste für diesen, und es sei Sache des Arbeitgebers, die notwendigen Mittel für die Ausübung dieser Tätigkeit zur Verfügung zu stellen. Und das geschehe in Spanien auch regelmäßig. Es sei z. B. nicht so, daß jemand, der für die Firma andere zum Essen einlade, das selbst bezahle, sondern es werde alles vom Betrieb bezahlt. Es wird dann auch darauf hingewiesen, daß die Einzelermittlung sehr kostenaufwendig sein würde.“ Die Frage von Frau *Alarcón* ist nun: Wie würde der deutsche Verfassungsrichter entscheiden? Die Frage ist auch an Herrn *Ruppe* gerichtet. Wie würde der österreichische Steuerprofessor diese Frage gelöst haben, wenn er im spanischen Verfassungsgericht gegessen hätte?

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Die Frage an den deutschen Verfassungsrichter ist erst zu beantworten, wenn das Verfassungsgericht entschieden hat. Aber ich könnte heute den Maßstab entwickeln, über den das Verfassungsgericht nachdenken wird. Es wäre hier, weil es um die Definition der Einkünfte geht, also den Belastungsgrund unseres Einkommensteuerrechts, eine Frage der Anwendung der Freiheitsprinzipien und des Gleichheitssatzes auf der ersten Stufe. Allein der Vereinfachungseffekt als solcher hat dort keine rechtfertigende Kraft, sondern wir müßten fragen, ob den Vorgaben der Berufsfreiheit des unselbständig tätigen Arbeitnehmers und dem Gleichheitssatz hier genügt ist, wenn der Gesetzgeber nicht den individuell entstandenen Aufwand berücksichtigt, sondern einen Auf-

wandstypus in der Besonderheit des Arbeitnehmers. Dazu kennt die Verfassungsrechtsprechung des deutschen BVerfG – und das war übrigens Gegenstand gemeinsamer wissenschaftlichen Beratungen mit den Kollegen aus Madrid Anfang 1994 – die Unterscheidung zwischen den unternehmerischen Einkünften, für deren Erzielung man Unternehmenskapital braucht, das gepflegt werden muß, um zu den Erträgen zu kommen, und den Einkünften im wesentlichen aus der Arbeitskraft, die mit der Person des Arbeitnehmers verfügbar ist und, wenn sie zusätzlichen Aufwand erfordert, von dem Betrieb finanziert wird. Dieser Differenzierungsgedanke ist uns geläufig; er ist jüngst vor zwei Jahren in der Erbschaftsteuerentscheidung auch ausdrücklich formuliert worden. Auf dieser Grundlage stellt sich sodann die Frage, ob dem Gleichheitssatz mehr genügt ist, wenn das Gesetz einen Elementaraufwand für den Arbeitnehmer im einzelnen anerkennt oder ob es diesen Elementaraufwand des Arbeitnehmers im Typus einer Obergrenze benennt. Ich würde meinen, das ist, wie wir es im Einkommensteuerrecht durchgehend kennen, nicht „prinzipiell möglich oder prinzipiell unmöglich“, sondern bestimmt sich nach der Gewichtung einer regelmäßigen Pauschalierung im EStG. Ich halte z. B. die Unterscheidung des EStG zwischen – unwiderleglich typisiertem – Abzug des existenzsichernden Aufwandes und – individualisierendem – Abzug der Werbungskosten nicht für geboten. Im Freiheitsgedanken, der ja allenfalls für die Individualisierung streitet, erwirbt der Betroffene entgegen der Systematik unseres Einkommensteuerrechts zunächst einmal Einkommen, um davon zu leben. Erst in zweiter Linie erwirbt er Einkommen, um daraus den zukünftigen Erwerb zu sichern. In dritter Linie dient ihm sein Einkommen, um sein Leben angemessen zu gestalten. Was die konkreten Beispiele angeht, etwa die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wäre in der Tat die Frage, ob wir schon in der Sachverhaltsperspektive unsere deutsche Sicht aufrechterhalten müssen, daß wir zur Arbeit und zurück fahren und deshalb ein erwerbsichernder Aufwand entsteht. Oder ob wir der amerikanischen Sicht folgen, wonach die Menschen vom Betrieb nach Hause und zurück fahren. Beide Sichtweisen sind logisch absolut richtig. Die Logik muß vom Gesetzgeber entschieden werden. Sodann ist der für das Gleichheitsproblem sehr interessante Gedanke zu erwägen, die Abziehbarkeit sei von Verfassungen wegen aufrechtzuerhalten, weil viele Menschen fern ihrer Arbeitsstätte im Hinterland wohnen und deshalb benachteiligt seien. Sie sind durch die Fahrtaufwendungen benachteiligt, aber durch die verbilligten Grundstückspreise und die verbilligte Miete bevorzugt. In einer Gesamtsicht der materiell ökonomischen Werte des Steuerrechts könnte man deshalb durchaus der Erwägung nähertreten, diese Fahrten als private Fahrten, nämlich vom Betrieb zur Wohnung und zurück, zu qualifizieren, damit die Abziehbarkeit zu beseitigen und so einem Teil dieses horriblen ABC, unter dem wir alle leiden, zu entgehen. Man könnte dieses ABC weiter durchforsten, aber das möchte ich nicht tun, weil ich nicht

den Eindruck erwecken möchte, als würde ich hier im Vorbeigehen einzelne Positionen des geltenden Steuerrechts verfassungsrechtlich in Frage stellen wollen. Nicht alles fließt, aber es ist flüssiger, als wir meinen.

*Prof. DDr. Ruppe:*

Ich möchte eigentlich nur die Positionen meines Referates hier doch noch einmal wiederholen und vielleicht klarer legen. Für mich gibt es einen großen Unterschied zwischen sogenannten echten Erwerbsaufwendungen und solchen, die sich im Grenzbereich zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre abspielen. Wenn es sich um echte Erwerbsaufwendungen handelt, dann kann ich eigentlich im Rahmen des sowohl in Deutschland als auch in Österreich geltenden Einkommensteuersystems keine Rechtfertigung dafür finden, daß ich nach Einkunftsarten differenziere und einen Typus des Arbeitnehmers aufstelle. Auch der Arbeitnehmer hat sehr verschiedene Erscheinungsformen, und ich kann nicht davon ausgehen, daß nur deswegen, weil zufällig die zivilrechtliche Beschäftigungsart eine andere ist, die Erwerbsaufwendungen steuerlich ganz anders behandelt werden. Ich hätte also schon gegen eine unwiderlegbare Pauschale, die sich nach der Art der Einkünfte richtet, Bedenken.

*N. N.:*

Ich habe eine Frage an Herrn Professor *Kirchhof*. Ich glaube, die meisten hier im Saal haben Ihnen zugestimmt. Die Frage ist, wann und wie kann ihre Botschaft beim Gesetzgeber ankommen? Denn das, was wir im Moment an Steuergesetzgebung erleben, widerspricht Ihren Thesen elementar. Wie kommen wir von der Theorie in die Praxis? Haben Sie dazu irgendwelche Überlegungen anzubieten?

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Sie stellen die Kernfrage: Wenn wir uns in der Sache einig sind. Das Erscheinungsbild der Steuergesetzgebung in Deutschland in der Gegenwart ist nicht ermutigend, muß aber um so mehr den Wissenschaftler, aber auch den Beratungspraktiker veranlassen, hier die Initiativen gegenüber dem Gesetzgeber zu beginnen oder zu verschärfen. Ich habe in den letzten zwei, drei Jahren versucht, die Vereinfachungsdiskussion aus der Nähe zu beobachten. Wir haben in dem Erfordernis einer grundsätzlichen Flurbereinigung im Sinne von Vereinfachung und mehr materieller Gleichheit in allen öffentlichen Veranstaltungen einen Konsens. Wenn man dann an die konkreten Positionen geht – wir hatten eine Reformkommission, die sich etwa 120 Einzelpositionen vorgenommen hat, aber bei den ersten 57 in den Detaildebatten noch keine Steueränderung vorgeschlagen hat –, dann ist eben die Gesprächssituation die, daß der

Gesetzgeber sich den Gruppierungen, die aus der gegenwärtigen Regelung einen Vorteil ziehen, gegenüber sieht. Diese Gruppen streiten natürlich für diesen Vorteil. Deswegen werden wir die notwendige Reform nur erreichen, wenn wir ein Grundprinzip haben, wenn wir den Regelatbestand vom Interventionstatbestand logisch abgrenzen. Das ist möglich – mag es in Grenzfragen auch Streit geben. Der Gesetzgeber hat diese Intervention dann abgestuft abzubauen – nicht von heute auf morgen, sondern in schonenden Übergängen etwa für die Landwirtschaft. Aber wir müssen heute beginnen, damit wir in 10 Jahren am Ziel sind.

Und ein Zweites: Wenn dann die Einzelberechnungen beginnen – ich spreche jetzt von der progressiven Einkommensteuer – und wenn man sieht, daß dort jemand in den einzelnen Tatbeständen der Abzüge des existenz- und erwerbsichernden Aufwandes progressionsmindernd entlastet wird, dann ist dies eine notwendige Folge der Steuergerechtigkeit, solange sie durch einen progressiven Steuersatz realisiert wird. Wer das nicht will, sollte klar sagen, daß er den progressiven Steuersatz nicht will. Umgekehrt aber ist eine progressive Entlastung bei Subventions- und Interventionstatbeständen grundsätzlich fragwürdig.

Berechnungen aus den unterschiedlichsten politischen Gruppierungen kommen, wenn alle Interventionen entfallen, mit Steuersätzen zwischen 12% bis 25% bzw. 20% bis 35% aus. Das wäre eine Entlastung im Sinne der freien Disposition, weil der Steuerpflichtige den Kopf für das Ökonomische und nicht für das die Ökonomie verfremdende Steuerrecht frei hat. Und nebenbei bemerkt, das wäre auch ein entscheidender Beitrag zum Wirtschaften in Deutschlands weltoffenen Märkten. Es macht einen Riesen-Unterschied, ob jemand das Risiko des Spitzensteuersatzes bei 60% und mehr Prozent eingeht, dieses aber durch Gestaltung auf 20 oder 15% drücken kann oder ob er sicher sein kann, daß es, was immer passiert, mehr als 20% nicht sein werden. 20% sind eine ganz andere Kalkulationsgrundlage, um ausländisches Kapital ins Inland zu ziehen. Wenn ökonomische und rechtliche Vernunft sich so lückenlos decken und wir am Prinzip der demokratischen Offenheit für die Vernunft der betroffenen Menschen festhalten, dann gibt es für eine grundlegende Reform kein Halten mehr.

*Prof. Dr. Seeger:*

Ich habe eine Bemerkung zu Ihren Ausführungen, Herr Prof. *Ruppe*. Sie haben eine Kostenquote von 50% im ungünstigsten Fall angesetzt. Glückliches Österreich. Bei uns sind die Kostenquoten bedeutend höher. Schon Anwälte, die eine an sich günstige Kostensituation haben, erreichen das nur selten. Früher war das einmal so. Wenn Sie sich unsere Richtsätze z. B. anschauen: 70%, 80% Kosten sind häufig. Oder wenn Sie sich die Kapitalrendite

anschauen, die man in einem Industriebetrieb erzielen kann, sind es bedeutend höhere Kostenquoten.

Ich habe eine zweite Frage, die bezieht sich vielleicht auf Sie beide: Ich denke an den § 30a AO. Ist dieser durch Typisierungs- oder Vereinfachungsregeln im Sinne Ihrer Ausführungen gedeckt, oder muß man den Rechtfertigungsgrund für die Vorschrift woanders suchen?

Die nächste Frage ist an Sie gerichtet, Herr Prof. *Kirchhof*. Wenn ich mir vor Augen führe, was Sie in der Entscheidung über die Kinderfreibeträge geschrieben haben: Da ist ja über Typisierung gesprochen worden – das hat mich überhaupt nicht überzeugt.

Der BAföG-Satz für Studenten in Deutschland liegt ungefähr bei 1200 DM im Monat. Wenn man das hochrechnet, kommt etwas ganz anderes heraus als die 4000 und ungerade DM, die wir jetzt als Kinderfreibetrag im Steuerrecht haben. Nun ist das mit dem Hinweis gerechtfertigt worden, eine typisierende Regelung sei dem Gesetzgeber durchaus freigestellt. Ich glaube, da ist man dann im Bereich der realitätsfernen Typisierung. Diese scheint mir unzulässig zu sein. Nun kann man natürlich sagen, daß Kleinkinder nicht so teuer sind und es eine Weile dauert, bis sie größer sind. Aber wir haben eine funktionierende Zivilrechtsprechung, die Unterhaltstabellen produziert hat, wie etwa die Düsseldorfer Tabelle oder die gesetzlichen Verwaltungsregelungen zum BAföG. Das könnte man in eine Rechtsverordnung übernehmen, die man immer an die Bedürfnisse anpaßt. Der Verwaltungsaufwand wäre dann an einer Stelle konzentriert, wäre auch relativ einfach, weil die Rechtsprechung dazu ja vorhanden ist, und wir haben auch entsprechende Regelungen im Sozialrecht. Der Hinweis, die aus meiner Sicht zu niedrigen Kinderfreibeträge, die wir jetzt haben, seien durch das Typisierungsrecht des Gesetzgebers doch gerechtfertigt – dafür fehlt mir auf der Basis des Ausgangspunktes, den das Verfassungsgericht gewählt hat, eigentlich das Verständnis.

*Prof. DDr. Ruppe:*

Was mein Schema betrifft, so möchte ich noch einmal sagen: Es dient in erster Linie zur Demonstration des Umstandes, der doch nicht immer so richtig gesehen wird, daß es bei solchen Pauschalierungen nicht um eine Durchschnittsbetrachtung, sondern um eine Frage der Optimierung im Bereich des Verwaltungsaufwandes geht. Daher ist es auch gar nicht beabsichtigt, hier irgendwelche realistischen Annahmen zu treffen. Die hier aufgezeichnete Kurve war willkürlich. Es würde sich aber im Ergebnis nichts ändern, wenn ich auf 70, 80 oder 90% Betriebsaufwand hinaufgehe. Sie können hier, wenn Sie es realitätsgerechter haben wollen, sich die bestimmte Berufsgruppe aussuchen, bei denen diese Annahmen einigermaßen zutreffen könnten. Die Grundaussage war wichtig.

Die zweite Frage kann ich nicht beantworten, weil ich nicht auswendig weiß, was in § 30a der deutschen Abgabenordnung steht. Das werde ich Ihnen überlassen, Herr *Kirchhof*.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Zunächst sagt das Bundesverfassungsgericht im Zinsurteil, wo es sich mit dem Thema Zinsbesteuerung und Bankgeheimnis befaßt hat, daß es um die Besteuerung von Vorgängen geht, die am Markt offenbar sind, also den üblichen staatlichen Aufsichten, nicht nur der Steueraufsicht, sondern der Banken-, Gewerbe- oder Gesundheitsaufsicht unterliegen. Das bedeutet, daß der Staat prinzipiell den Zugang hat, er fragen, beobachten, ermitteln darf. Es war in dem Verfahren vorgetragen worden, daß die Gewährleistung des Bankgeheimnisses eine verfassungsrechtlich garantierte Gewährleistung sei. Das ist vom Bundesverfassungsgericht in dieser Entscheidung zurückgewiesen und verneint worden.

Eine andere Frage ist, ob der Informationseingriff, also die Belastung dadurch, daß der Staat etwas zur Kenntnis nimmt, das prinzipiell nur im unternehmerischen, geschäftlichen Bereich zur Kenntnis genommen werden soll, dem Prinzip der Verhältnismäßigkeit unterliegt. Und dort sagt das Urteil, daß die Zulässigkeit eines Eingriffs in das Bankgeheimnis ganz wesentlich davon abhängt, ob dieser vom Ziel her notwendig ist, um eine gleichmäßige Besteuerung der Zinseinkünfte in der Realität zu gewährleisten. Dann diskutiert das Urteil die zwei Alternativen, die damals entscheidungserheblich waren: Die eine ist die definitive Quellenabgeltungssteuer mit Steuersätzen in Anlehnung an §§ 43, 43a EStG. Wenn der Gesetzgeber diese Abgeltungssteuer vorgesehen hätte, gäbe es aus einkommensteuerrechtlichen Gründen überhaupt keinen Anlaß, das Bankgeheimnis zu durchbrechen. Setzt der Gesetzgeber hingegen nur auf das Deklarationsprinzip, dann muß dieses Deklarationsprinzip durch ein Verifikationsprinzip ergänzt werden, weil eine Besteuerung nur nach Selbsterklärung ohne Kontrolle rechtsstaatlich als nicht ausreichend erachtet wird.

Zweite Frage zu den Kinderfreibeträgen: Sie haben ein relativ frühes Urteil des Ersten Senats zitiert. Der Zweite Senat, der das Plenum nicht angerufen hat – dem können sie entnehmen, daß es eine gemeinsame Auffassung beider Senate ist –, hat deutlich gesagt, daß diese Typisierungen realitätsgerecht sein müssen, d. h. in einem Durchschnittswert, möglicherweise auch in einem unteren Wert, die Wirklichkeit so erfassen müssen, wie sie ist. Deswegen haben wir heute Kinderfreibeträge um 6000 DM. In naher Zukunft steht eine weitere Entscheidung zu den Kinderfreibeträgen in der Zwischenzeit an. Da wird dann Ihre Frage hoffentlich zufriedenstellend beantwortet.

*Prof. Dr. Knievel:*

Ein Ziel der Vereinfachung ist, den Aufwand zu minimieren. Der einfache, mittlere Steuerbürger stellt die Frage, dieser Aufwand könnte bei ihm und den Beratern tendenziell auf die Hälfte reduziert werden, dieser Aufwand könnte in der Finanzverwaltung tendenziell auf die Hälfte reduziert werden, dieser Aufwand könnte bei den Finanzgerichten vielleicht auf die Hälfte reduziert werden, wenn bei den Ertragsteuern statt dem Kalenderjahr der Besteuerungszeitraum ein Zwei-Jahres-Rhythmus wäre. Diesen Hinweis habe ich bisher vermisst.

*Prof. DDr. Rupp:*

Wie bei der Konzeption meines Referates bin ich in der Schwierigkeit, daß es mich auf der einen Seite sehr interessiert hätte, einmal die volle Systematik sämtlicher möglichen Steuervereinfachungsmaßnahmen aufzustellen. Auf der anderen Seite bin ich durch mein Thema, das ein gleichheitsrechtliches war, gebunden gewesen. Ich habe versucht, eine Kombination zu finden, und weiß also ganz genau, daß ich eine ganze Reihe von möglichen Steuervereinfachungsmaßnahmen nicht erwähnt habe. Nur glaube ich, daß es eine Vollständigkeit in diesem Bereich ja gar nicht gibt. Ich habe unter „Steuerentrichtungsinstrumenten“ auch auf Verschiedenes hingewiesen. Selbstverständlich wäre diese Verminderung der Erklärungspflicht, auf die es hinausläuft, – die Verlängerung des Besteuerungsabschnittes – eine durchaus diskussionswürdige Maßnahme. Ob das wirklich den Effekt hat, den Sie hier beschreiben, das möchte ich dahingestellt sein lassen. Ich wüßte also nicht, wieso man weniger vor den Finanzgerichten streitet, wenn die Steuererklärung im Zwei-Jahres-Rhythmus abgegeben wird. Aber das müßte man im einzelnen untersuchen.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Ich hatte ursprünglich vorgesehen, Ihnen in meinem Referat einen Unterabschnitt „Gleichheit in der Zeit“, und zwar für das Einkommensteuerrecht, vorzutragen. Aus Zeitgründen habe ich darauf verzichtet. Ich glaube, da liegt ein grundsätzliches Problem, das Sie in einem ganz wichtigen Aspekt ansprechen: Was ist eigentlich die Zeitdimension unseres Einkommensteuerrechts? Es gibt eine Fülle von Fragestellungen, bei denen man die Zuordnung von Einnahmen und Aufwand in gewisser Weise gestalten kann, wie die Rückstellungen oder Verlustvor- und -rücktrag, auch die unterschiedliche Einkünfteermittlung. Was ist die Zeitperspektive des geltenden Einkommensteuerrechts? Der Grundgedanke ist der, daß der Staat der Gegenwart, des Jahres 1997, an der Leistungsfähigkeit seiner Bürger, ausgedrückt durch ihr Einkommen im Jahre 1997, teilnimmt. Die jeweilige Leistungsfähigkeit der Bürger prägt die Finanzkraft des jeweiligen Staates. Das ergibt sich aus der Perspektive der

Grundrechte, die Freiheit in der Gegenwart garantieren aus der Tatsache, daß Einkommen nur erzielen kann, wer die Markt- und Rechtsbedingungen der Gegenwart nutzt, und jedenfalls für die äußerste Grenze eines Vier-Jahres-Zeitraums auch aus dem Gedanken der Diskontinuität des Parlaments. Das jeweilige Parlament will in Einnahmen und Ausgaben demokratisch souverän über das disponieren, was gegenwärtig vorhanden ist. Ich deute diese Zeitgleichheit nur an, um auch das Thema der Staatsverschuldung noch einzubeziehen.

*Prof. Dr. Doralt:*

Als ich junger Assistent bei Professor *Stoll* war, hat er uns einen alten Lebenserfahrungssatz gesagt: „Je komplizierter und je schlechter die Gesetze, desto mächtiger der Legist“. Ich glaube in der Tat, daß wir diesen Satz zu wenig berücksichtigen. Gesetzgeber ist nicht jemand, den wir idealisieren können, sondern Gesetzgeber sind jeweils konkrete Personen. Und wir wissen aus Österreich, daß die schwierigen Fragen und unklaren Gesetze immer dazu führen, daß die Legisten im Finanzministerium die Hand darauf haben, wie das Gesetz dann tatsächlich vollzogen wird. Aus dieser Überlegung muß ich sagen: Ich bin skeptisch, was das Anliegen unserer Tagung betrifft. Ich glaube, wir können hier unseren Frust abladen, wir werden aber wenig ändern.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Herr *Doralt*, ich möchte nur eine Bemerkung hinzufügen: Je komplizierter das Gesetz, desto größer die Bestimmungsmacht auch in der dritten Gewalt. Es ereignet sich gegenwärtig eine gewaltige Verschiebung der politischen Verantwortlichkeiten vom Gesetzgeber zur Rechtsprechung im Steuerrecht, unglücklicherweise demnächst sogar in der Finanzverfassung. Wenn wir das Grundgesetz mit seinen einfachen und lapidaren und deswegen gestaltungskräftigen Wertungen aus Anlaß der Gewerbesteuer in ein Verwaltungsrecht umdeuten und die Finanzverfassung mit Detailregelungen überfrachten, ist das nicht ein Mehr an Bindung des verfassungsgebundenen Richters, sondern das Gegenteil: Je mehr Einzelinformationen das Gesetz gibt, desto mehr kann der Richter den Ton anschlagen, den er für richtig hält. Diese Beobachtung gehört auch zu unserem Thema, das uns allerdings nicht in die Resignation zwingt, sondern uns um so mehr veranlassen wird, in naher Zukunft eine fundamentale Änderung zu organisieren.

*Dr. Fischer:*

Genau diese letzte Frage, Herr Prof. *Kirchhof*, bewegt mich. Was kann der Richter tun, um Ihrer Vision von einem einfachen Steuerrecht, das Sie auf eine Zeitdimension von 10 Jahren programmiert haben, zum Fortschritt zu verhel-

fen? Sämtliche Oberfinanzpräsidenten der Bundesrepublik haben erklärt, das deutsche Steuerrecht sei nicht mehr vollziehbar. Es stellt sich die Frage: Was folgt hieraus für den Gleichheitsgrundsatz? Ist es nicht so, daß der Gesetzgeber damit selbst ein strukturelles Vollzugsdefizit gesetzt hat? Was folgt hieraus für die Anwendung des Gleichheitssatzes? Und wie kann man gegebenenfalls hilfreiche Sachargumente verfahrensrechtlich in Stellung bringen? Das wäre die erste Frage.

Die zweite Frage ist die nach der Wirkungsmöglichkeit der Judikative in der Kompetenzordnung des Grundgesetzes. Ist es wirklich so, daß die Rechtsprechung hier dem Gesetzgeber zu Hilfe eilen kann? Wir werden später über GNOFÄ, über Vereinfachung des Gesetzesvollzugs, auch über maßvollen Gesetzesvollzug und sonstige Steuervereinfachungen diskutieren. Läßt sich nicht argumentieren, daß diese Fragen mittlerweile einen solchen staatspolitischen und gesellschaftspolitischen Stellenwert haben, daß man sagen muß: Dies ist ein Problem, das in der Kompetenzordnung unseres Grundgesetzes nicht mehr den Gerichten obliegt, auch nicht mehr der Verwaltung, sondern – Stichwort „Wesentlichkeitstheorie“ – das der Gesetzgeber selbst aufgreifen muß.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Herr *Fischer*, ich stimme Ihnen nachdrücklich zu, daß der erste Adressat unserer verfassungsrechtlichen Verpflichtungen der Gesetzgeber ist, das ist überhaupt keine Frage. Sie haben die Äußerung der OFD-Präsidenten zitiert. Wir haben eine Feststellung des Bundesrechnungshofs, der bestimmte Einzelpositionen in seinen jährlichen Berichten benennt, für die er in seiner Amtsverantwortung der Auffassung ist, daß hier das Steuerrecht nicht mehr vollziehbar ist. Wir haben dann die verfassungsrechtliche Verantwortlichkeit der Steuergerichtsbarkeit, die allein in der Vielzahl der Fälle die Gleichheit vor dem Gesetz und die konkrete Bewältigung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe im Steuerrecht garantieren kann. Wenn wir, was einige dieser Amtsträger festgestellt haben, uns bewußt sind, daß einzelne Regelungen nicht mehr gleichmäßig vollziehbar sind, dann kann diese Norm nicht mehr angewandt werden. Daraus ergeben sich Ungleichheiten, also Rückwirkungen auf die Parallelnormen, die angewandt werden können. Und für diesen Fall der offensichtlichen Ungleichheiten haben wir im Binnensystem unsere Rechtsgewährleistung in den drei Gewalten klare Verfahrens- und Abhilfeinstrumentarien entwickelt. Also: Erstadressat des Gleichheitssatzes ist der Gesetzgeber. Nur er kann letztlich die große Reparaturleistung erbringen. Aber damit sind die anderen beiden Staatsgewalten nicht vollständig entlastet.

*Prof. Dr. Seer:*

Ich habe noch eine Frage an Sie, Herr *Ruppe*. Hinsichtlich der Typisierung stimme ich Ihnen gerne und auch vollständig zu bis auf eine Sache, die ich entweder nicht richtig verstanden habe oder die dann doch etwas anders zu sehen ist. Sie hatten hinsichtlich des Pauschbetrages gesagt, daß sich dieser nicht an einem Durchschnittsfall zu orientieren brauche, weil er letztendlich nur eine Beweislastregel enthalte. Das erscheint mir nicht ganz richtig zu sein. Ein Pauschbetrag ist eine Beweislastregel, aber wenn er zu hoch gegriffen ist, also nicht den Regelfall abbildet, dann führt er unweigerlich zur Diskriminierung der anderen, die diesen Pauschbetrag nicht erhalten. D. h., ich muß immer den Reflex sehen, daß die Entlastung des einen die Belastung des anderen bedeutet. Und deswegen meine ich, daß sich der Pauschbetrag, der also quasi dann nur eine Beweislastregel enthält, auch gleichzeitig an dem Regelfall orientieren muß. Das war das eine, was ich dazu gerne ergänzen wollte.

Das andere ist an Sie gerichtet, Herr *Kirchhof*: Ihre Rangfolge, die Sie jetzt häufig auch schon in der Literatur aufgestellt haben, daß Sie sagen, das Einkommen wird zuerst zum Leben gebraucht und dann im zweiten Schritt für die Erwerbsaufwendungen – das überzeugt mich bis heute nicht, damit habe ich immer Schwierigkeiten, weil ich meine, wir müssen zuerst fragen: Was ist überhaupt Einkommen? Das Einkommen kann meines Erachtens erst das nach Abzug der Erwerbsaufwendungen i. S. des objektiven Nettoprinzips sein. Und erst was ich dann als Saldo habe – und dann stimme ich Ihnen auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips gern zu – kann zum Leben gebraucht werden und dann vielleicht zur Ersparnis. Deswegen meine ich schon, daß es einen auch qualitativen Unterschied, und das hat Herr *Ruppe* meines Erachtens richtig herausgestellt, zu den Erwerbsaufwendungen ausmacht, die insoweit meines Erachtens einer unwiderlegbaren Typisierung nicht so sehr nahe stehen, nicht so sehr geöffnet sind, sondern allenfalls dort, wo Schnittstellen zur privaten Lebensführung existieren. Und bei den anderen, den Nicht-Erwerbsaufwendungen, habe ich eine größere Bandbreite für unwiderlegbare Typisierungen.

*Prof. DDr. Ruppe:*

Ich darf vielleicht noch ein Wort zu diesem Schema sagen. Ich glaube nicht, daß wir hier Meinungsverschiedenheiten haben. Wenn Sie von diesen Annahmen ausgehen, dann würden Sie bei einer Durchrechnung dazu kommen, daß die durchschnittlichen Erwerbsaufwendungen ungefähr 14% ausmachen. Ich glaube nicht, Herr *Seer*, daß Sie mir zustimmen, daß man diesen durchschnittlichen Erwerbsaufwand ansetzen dürfte. Das ist nicht möglich. Sondern es geht darum, daß man solche Pauschalierungen zunächst einmal unter einem

rein verwaltungsökonomischen Aspekt zu betrachten hat: Was ist der sich auf der einen Seite ergebende Steuerausfall, und was erspare ich mir auf der anderen Seite aus der Sicht der Finanzverwaltung? Hier habe ich bei diesen Annahmen, die getroffen wurden, ein Maximum von 8%, bei denen ich die meisten Steuerpflichtigen erfasse, ich also den höchsten Effekt im Bereich der Kostenersparnis und den geringsten Steuerausfall habe. Ich habe aber dazu gesagt, daß es hier nicht gleichzeitig um die verfassungsrechtlich maßgebende Grenze geht, sondern daß ich auch, und ich glaube, da stimmen wir durchaus überein, verfassungsrechtlich solche Pauschalierungen nur dann für zulässig halte, wenn die Begünstigung der links von dieser Treppe Liegenden insgesamt geringfügig ist. Das ist vielleicht zu wenig über die Bühne gekommen. Da sehe ich die Grenze. Da würde es auch ein hoher Verwaltungsaufwand – daß die Finanzverwaltung höchst unökonomisch arbeitet und der Kontrollaufwand sehr hoch ist – meines Erachtens nicht rechtfertigen, plötzlich mit den Pauschalen bis 20 oder 30% hinaufzugehen, weil man dann noch immer etwas erreichen würde. Dies würde ich nicht für zulässig halten.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Herr Seer, wir stimmen darin überein, daß nur das disponible Einkommen, also die Einnahmen nach Abzug des erwerbs- und existenzsichernden Aufwandes sowie der gemeinnützigen Zuwendung, steuerliche Bemessungsgrundlage sein kann, und das aus verfassungsrechtlichen Gründen. Unser Problem liegt nur in der logischen, d. h. auch rechtlich bewertenden Reihung. Und da meine ich in der Tat: Wenn wir es vom Freiheitsgedanken her sehen, erwirbt der einzelne zunächst einmal, um zu existieren. Und erst wenn das gesichert ist, dann erwirbt er weiter, um zukünftigen Erwerb zu sichern. Und gleiches gilt nach dem Sozialstaatsprinzip: Wenn wir nicht erst die Existenz des Menschen aus eigenem Einkommen sichern, müßte der Sozialstaat, weil jeder auf Zuteilung des Existenzminimums einen Anspruch hat, hier in Reserve stehen. Das sind bekanntlich nicht theoretische Fragen, wie die Diskussion um das Ehegattensplitting beweist. Wenn wir die Ehefrau als einkommenslos definieren, könnte man das Splitting abschaffen. Dann wäre sie eben einkommenslos und hätte dadurch einen Anspruch auf Sozialhilfe. Daher ist der Staat hier schon im Wort, während Gleiches nachher beim betrieblichen Aufwand nicht gilt. Dieser Aufwand wird durch die freiheitliche Disposition des Unternehmers bestimmt. Damit tritt der Freiheitsgedanke mehr in den Vordergrund, Gleichheit und Sozialstaatlichkeit treten mehr in den Hintergrund. Ich weiß, daß dieses ein noch zu vertiefendes Thema ist. Fast jedes Mal, wenn ich mit den Vertretern der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu sprechen habe, müssen wir uns zunächst verständigen: Ist der Orientierungspunkt neben dem einzelnen Menschen der Betrieb oder die Familie? Darauf antwortet jeder

Steuerpraktiker, der im Alltag das Geschäft betreibt, es geht um den Betrieb. Das ist aber in der verfassungsrechtlichen Wertung höchst fragwürdig, um nicht zu sagen unrichtig. Es ist der Grundgedanke des privatwirtschaftlichen Erwerbssystems, daß jeder sich und seine Existenz, die ökonomischen Grundlagen individueller Freiheit, durch eigenen Erwerb sichert. Sonst funktioniert das ganze System nicht. Deswegen ist erster Orientierungspunkt in der verfassungsrechtlichen Wertung der einzelne Mensch, zweiter Orientierungspunkt ist die Familie mit wesentlichen Konsequenzen zur Definition des Existenzminimums, und dritter Orientierungspunkt, im wirtschaftlichen Alltag dominierend, ist der Betrieb. Das Verfassungsrecht engagiert sich insbesondere für die Rechtsmaßstäbe und Rechtsbetroffenen, die im Kontext der Lautstärke des politischen Lebens die Schwächeren sind. Vielleicht mag dies auch ein Anlaß dafür sein, diese Gewichtung so zu akzentuieren. Es ist keine verfassungsrechtliche Stufenfolge, sondern die verfassungsrechtlich gebotene Hervorhebung, daß hier zwei gleichgewichtige verfassungsrechtliche Grundsatzwertungen im Steuerrecht, jedenfalls im Recht der direkten Steuern, wirksam werden müssen.

*Dr. Drenseck:*

Herr *Kirchhof*, ich stimme Ihnen zu, daß der Steuerpflichtige arbeitet, wirtschaftet, um zu leben. Aber er kann doch nur mit dem leben, was übrigbleibt. Und aus diesem Grunde, meine ich, kann das objektive Nettoprinzip nicht zur Disposition stehen.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Herr *Drenseck*, ich stelle die Gegenfrage. Ich kann nur arbeiten, wenn ich morgens gefrühstückt habe. Sonst bin ich unfähig, etwas zu tun. Die Bedingungen des existenzsichernden Aufwandes und des erwerbssichernden Aufwandes sind doch gleichermaßen *conditio. um erwerben zu können*. Dies gilt insbesondere, wenn ich den Aufwand zur Existenzsicherung auf ein Minimum definiere und den Aufwand zur Erwerbssicherung aus guten Gründen mit-schreitend mit den willentlichen Dispositionen des unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen. Aber daß das eine, der Erwerb, ohne das andere ginge, vermag ich nicht einzusehen.

*Prof. Dr. List:*

Ein Gedanke zurück zu der vorhergehenden Diskussion über die Verpflichtung des Gesetzgebers, entsprechend einfache Gesetze zu schaffen. Nun gibt es verschiedene Entscheidungen des BVerfG, in denen der Gesetzgeber verpflichtet wird, eine entsprechende verfassungsgemäße Regelung zu treffen. Was ist, wenn der Gesetzgeber diese Regelung nicht trifft? Ist die Verpflichtung

tung des BVerfG für den Gesetzgeber sanktioniert oder wie muß man das verstehen?

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Herr List, ich glaube, wenn das Verfassungsgericht seine Hausaufgaben lege artis erfüllt, kann es diesen Fall nicht geben. Nehmen wir das Beispiel der Rentenbesteuerung. Das Verfassungsgericht hat – nach Unvereinbarkeitserklärung plus Reparaturauftrag – keine Frist gesetzt. Das ist wohl bedacht worden, aber man würde es heute vielleicht neu überdenken. Normalerweise setzt das Verfassungsgericht für die Erfüllung des Reparaturauftrages eine Frist und regelt die Rechtsfolge der Fristversäumnis. Die Frist haben wir z. B. beim Existenzminimum auf viele Jahre bemessen, weil wir gewußt haben, daß die Erhöhung des Existenzminimums wegen der großen Breitenwirkung der vielen Betroffenen eine mittelfristige Finanzplanung anstoßen muß. Wir ließen uns von der Vermutung leiten, der Gesetzgeber werde am Tag nach dem Urteil mittelfristig planen, sich darauf einstellen, die benötigten Milliardenbeträge langfristig bereitzustellen. Geschehen ist in den ersten drei Jahren jedoch nichts. Im vierten Jahr hat man dann festgestellt, daß die Anpassung finanzwirtschaftlich kaum noch zu leisten sei. Daraus haben wir gelernt. Deswegen haben wir bei der Vermögensteuer und bei der Erbschaftsteuer die Fristen kürzer gesetzt und die Rechtsfolgen der Fristversäumnis unmißverständlich definiert.

*Prof. Dr. Boreis:*

Ich kann nicht für die betriebswirtschaftliche Steuerlehre sprechen, aber ich möchte doch versuchen, den möglichen Dissens genau zu benennen. Der besteht zwischen den beiden, in den vorherigen Diskussionsbeiträgen aus meiner Sicht zusammengefügt, aber nicht zusammenpassenden Fragestellungen. Der Ökonom fragt, ob jemand ein Einkommen erwirtschaftet hat. Das bedeutet, daß ich wissen muß, was ich für dieses Einkommen an Aufwendungen hatte. Deshalb ist für den Ökonomen die Einkommensermittlung oder die Ermittlung dessen, was jemand danach konsumieren kann, vorrangig. Ich muß also erst das Einkommen vor Konsum ermitteln, dann erst weiß ich, ob dieses Einkommen ausreicht, um meinen Lebensunterhalt zu fristen. In diesen Kontext gehört für mich die Frage der Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sofern diese in keinerlei Beziehung zum Konsum stehen. Sie muß ich unabhängig von den Einnahmen, von den Erwerbseinnahmen abziehen dürfen. Da gibt es keine Möglichkeit einzugreifen. Ich vermute, daß Sie darunter das objektive Nettoprinzip verstehen. Nur bei all den Aufwendungen, die auch privat mitveranlaßt sein können, verfälsche ich möglicherweise die Einkommensermittlung, indem ich schon hier diesen Privataspekt miteinbeziehe. Da

kann man eingreifen. Wenn ich es als Ökonom betrachte – ich kann nur ein Einkommen konsumieren, das ich erwirtschaftet habe. Deshalb muß ich zwei Dinge auseinanderhalten. Das Einkommen, das ich erwirtschaftet habe, kann ich für meinen Lebensunterhalt, für den meiner Kinder, konsumieren. Wenn ich das bis dahin zusammenzähle, sagt das Verfassungsgericht zu Recht, darf der Staat nicht eingreifen. Der bestehende Streit betrifft das subjektive Nettoprinzip. Ich muß fragen, reicht das Einkommen aus, um meinen Konsum zu bestreiten? Ist  $Y$  größer als der Konsum? Es heißt nicht, daß ich zwangsläufig sagen muß, ich muß als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung die Größe Einkommen minus Konsum nehmen. Das scheint mir der Dissens zu sein. Aber der beruht auf der Frage, wie typische indisponible Aufwendungen bei Progression zu behandeln sind. Das ist jedoch ein völlig anderer Aspekt als die Frage nach der notwendigerweise zu gewährenden vollständigen Abziehbarkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Herr *Bareis*, ich bin sehr dankbar für Ihre Klarstellung. Wenn ich die beiden Kategorien betrieblicher Aufwand und Konsum als die Ordnungsschemata ansehe, ist alles unwiderleglich logisch.

Wenn ich aber frage: Wie befähige ich mich zum Gewinn und Überschuß? – dann beginnt der Aufwand vielleicht früher. Indem ich in der Nacht vorher nicht erfroren bin, weil ich meine private Wohnung geheizt habe, indem ich morgens gefrühstückt habe, indem ich mich ordnungsgemäß gekleidet habe, um in diese Rechtsgemeinschaft hineinzugehen, indem ich mir eine Brille gekauft habe, um das kleingedruckte Steuerrecht zu lesen. All das sind doch Befähigungen zum Erwerb. Von Verfassungs wegen bietet diese Befähigung des einzelnen zum freiheitlichen Handeln das Ordnungsschema. Daß unser heutiges Thema wieder die Unternehmensbesteuerung in den Mittelpunkt rückt und deswegen beim Unternehmen ansetzen muß, das bestreitet niemand. Aber es ist für das Verfassungsrecht keine logisch zwingende Prämisse.

*N. N.:*

Eine Entscheidung des BVerfG betraf die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten einer Anwältin, die ein Kind hatte. Der dissentierende Richter hat die Auffassung vertreten, das seien Betriebsausgaben. Deswegen müßten sie eigentlich abzugsfähig sein. Sinngemäß haben Sie gerade etwas Ähnliches gesagt: Ohne daß ich sozusagen mein Überleben sichere, kann ich nicht arbeiten. Das ist, wenn Sie so wollen, eine Umschreibung dafür, was notwendige Erwerbsaufwendungen sind. Da kommen wir in die Diskussion über den Unterschied zwischen Deutschland und Amerika hinein. Sagen wir einmal, wir fahren zum Betrieb und die Amerikaner fahren nach Hause. Wenn ich das

beides in dieser Weise durchwirkt sehe – das ist ja auch faktisch der Fall –, kann man nicht sagen, es ließe sich faktisch trennen; wir sind nur bei einer begrifflichen Unterscheidung. Für mich ist diese Frage nach dem verfassungsrechtlichen Schutz des objektiven Nettoprinzips beantwortet worden, als Sie vorhin gesagt haben, das seien nicht Prinzipien unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Ranges, sondern nur mit unterschiedlicher praktischer Akzentuierung. Also insofern kann man sich den logischen Aufwand nicht sparen, weil wir ja eine Systematik für unser Steuerrecht brauchen; aber wenn wir die verfassungsrechtliche Frage so sehen dürfen, daß wir sagen, die Garantie des Existenzminimums wird nicht höher gesetzt – höher gesetzt vielleicht schon, aber der Schutz des Nettoprinzips bleibt dabei nicht auf der Strecke –, dann ist eigentlich diese Frage nur eine Frage zwischen Verfassungsrechtlern und Betriebswirten und mehr eine terminologische Frage als eine für den Ausgang eines Rechtsstreits verfassungsrechtlich relevante.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Natürlich ging es mir darum, zu zeigen, daß beide Aufwandstatbestände verfassungserheblich sind und man auf die Abziehbarkeit des einen wie des anderen nicht verzichten kann. Aber: Die fließenden Grenzen sind natürlich nicht in dem Sinne zu verstehen, daß die Typisierung des Existenzminimums im geltenden Steuerrecht unbeschrieben auf den betrieblichen Bereich übertragen werden könnte. Ich habe in meinem Referat in Anlehnung an die Erbschaftsteuerentscheidung besonders betont, daß die Zweckwidmung der Erwerbsgrundlage eines Kapitals, das wir als versteuertes Einkommen definieren müssen, im betrieblichen Bereich eine ganz andere ist, man könnte auch sagen, daß da viel mehr Sozialpflichtigkeiten vorab bereits erfüllt worden sind: Vom Umweltrecht über die Mitbestimmung bis zu der tarifvertraglichen Bindung der Preisgestaltung, die nicht mehr Ausdruck individueller Freiheit ist, sondern Ausdruck kollektiver Freiheit. Diese Dinge wird man jedenfalls bei der Definition der Vergleichsebenen und der beiden Vergleichsgruppen mit berücksichtigen müssen. Insofern bleibt ein wesentlicher Unterschied. Aber Ihr Ausgangsfall zeigt, wie deutlich wir mit unausgesprochenen Prämissen arbeiten. Bei der Anwältin, die sich, ich vereinfache jetzt, ein Kindermädchen nehmen muß, um den Kopf für den Erwerb frei zu haben, erscheint das Kindermädchen wie eine Lohnangestellte wie im Betrieb. Von der Funktion her ist das zweifellos richtig, nur liegt das Problem tiefer. Es liegt in der Tatsache, daß wir die Arbeit der erziehenden und betreuenden Eltern, herkömmlich der erziehenden und betreuenden Mutter, weil sie nicht entgolten wird, als „Nicht-Arbeit“ definieren, obwohl sie vielleicht für die Produktivität der Gesamtwirtschaft, die ich nicht auf die Volkswirtschaft reduziere, die viel größere Leistung erbringt und langfristig zukunftsgehem auch in der Frei-

heitsvoraussetzung unserer Demokratie viel wichtiger ist. Das Bundesverfassungsgericht hat deshalb in der Trümmerfrauen-Entscheidung gesagt, daß mit jedem Reformschritt des Generationenvertrages berücksichtigt werden muß, daß die erziehende Mutter zu diesem Generationenvertrag beigetragen hat. Natürlich hat sie nichts gezahlt, weil sie keinen Lohn bekommt, aber sie ist die Trägerin des Systems. Deswegen betont auch der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts, daß mit jedem Rentenreformschritt diese Gleichheitswidrigkeit ein Stückchen repariert werden muß; dazu sind Fristen gesetzt worden.

*Prof. Dr. Tipke:*

Herr *Kirchhof*, ich spreche Sie nochmals an, immer in der Hoffnung, wir könnten Sie doch von Ihrem Standpunkt wegbringen und immer in der Hoffnung, daß Herr *Bareis* sieht, hier gibt es keinen Gegensatz zwischen Ökonomen und Juristen, sondern ein Gegensatz der Juristen untereinander. Sie sagen, erst muß ich morgens frühstücken, nur dann kann ich arbeiten. Aber wovon frühstücken Sie denn? Sie brauchen doch, um frühstücken zu können, Einnahmen. Der Unternehmer muß erst etwas einsetzen, dann kann er etwas herausholen, und wenn er etwas herausholt, dann kann er davon frühstücken und kann sich davon kleiden, es sei denn, er sei Sozialhilfeempfänger. So herum, meine ich, geht das.

*Prof. Dr. Trzaskalik:*

Ich halte die Diskussionsebene nicht für so sinnvoll. Man könnte auch sagen: frühstücke ich lieber oder arbeite ich lieber, es bringt nicht viel. Ich schließe mich im Ergebnis in dem Fall, Herr *Kirchhof*, auch Herrn *Ruppe* an. Drehen Sie doch mal die Variante um. Was mir auch nicht behagt ist, daß Sie aus den Pauschalierungsmöglichkeiten bei Kinderfreibeträgen usw. Rückschlüsse auf die Pauschalierungen der Erwerbskosten schließen. Drehen Sie es einmal um. Wir sind uns ja einig, daß man Betriebsausgaben und dergleichen voll zum Abzug zulassen kann. Ich sage nur mal „kann“. Jetzt übertragen Sie das Beispiel auf Ihren Unterhaltsaufwand. Wie würden Sie es denn verfassungsrechtlich sehen, wenn wir den vollen Aufwand für Kinder, den jeder beliebig bestimmen darf, für abzugsfähig erklären? Da bekämen Sie doch offenkundig Schwierigkeiten. Und deshalb meine ich, es besteht schon aus diesem Grunde ein Unterschied zwischen den Arten der Ausgaben.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Also, damit kein Mißverständnis aufkommt: Daß man Betriebsausgaben voll abziehen *kann* (nicht muß), ist Ihre These, nicht meine. Mir geht es nur darum, zu zeigen, daß wir Typisierungen und Pauschalierungen im betrieblichen Bereich schon heute haben. Den Wertverzehr stellen wir nicht individuell fest,

sondern wir bilden aus guten Gründen einen Typus und einen Riesenkatalog je nach Wirtschaftsgütern, die über den Daumen gepeilt abgeschrieben werden. Dies ist das einzig richtige und einzig vernünftige System, weil wir sonst die Wirklichkeit nicht erfassen könnten. Die Ausgangsfrage von Herrn Seer war, ob es sozusagen eine logische Priorität gibt? Da sind wir uns einig, die gibt es nicht. Dabei würde ich auch, das habe ich versucht deutlich zu machen, möglicherweise wieder unterscheiden *können* – nicht müssen – zwischen den verschiedenen Einkunftsarten in dem Bewußtsein, daß die Art der Einkünfte nicht über die Steuerbelastung entscheidet. In der deutschen Wirtschaftsordnung wird der betrieblich veranlaßte Aufwand des Arbeitnehmers im Regelfall vom Betrieb gezahlt, während im Unternehmen der betriebliche Aufwand von dem Unternehmer gezahlt wird; dieses sind reale Unterschiede, die gleichheits-erhebliche Rechtsfolgen haben können. Wir dürfen hier nicht einfach nur in einer Steuersystematik ein undurchlässiges Ordnungsschema an den Gleichheitssatz herantragen, sondern können im Gegenteil aus dem Gleichheitssatz diese Ordnungsschemata im wesentlichen bestätigen.



# Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen<sup>1</sup>

Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*, LL. M., Köln

## *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Steuervereinfachung im Zielkonflikt</li><li>II. Verfassungsrechtliche Einbindung der Steuerlenkungsnormen als Komplizierungsgrund</li><li>III. Einzelbereiche der steuerlichen Lenkung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Direkte Steuern</li><li>2. Indirekte Steuern</li></ul></li><li>IV. Beispiele für das Grunddilemma des Steuerlenkungsrechts<ul style="list-style-type: none"><li>1. Indirekte Steuern</li><li>2. Direkte Steuern</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>V. Die Sachgesetzlichkeit der steuerlichen Lenkung als Antipode der Steuervereinfachung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Notwendigkeit einer tatbestandsmäßigen Differenzierung</li><li>2. Verfassungsrechtliche Anforderungen</li><li>3. Wirtschafts- und sozialpolitische Ausgleichszwänge</li></ul></li><li>VI. Folgerungen</li></ul> |
|---|---|

## **I. Steuervereinfachung im Zielkonflikt**

Der Weg der Steuervereinfachung gleicht einer Gratwanderung, wenn nicht dem Versuch, den Idealkurs zwischen Scylla und Charybdis zu finden. Über das Ziel der Steuervereinfachung ist man sich im Grundsatz einig. Die Steuervereinfachung bezeichnet ein hochrangiges Postulat. In ihr verbinden sich Aspekte der steuerlichen Gerechtigkeit mit Elementen der Freiheit der Steuerpflichtigen.

Komplikationen des Steuerrechts tendieren, gleichgültig ob sie absichtsvoll herbeigeführt worden sind oder nicht, regelmäßig dahin, Ungleichheiten zu kaschieren. Für den Bürger, der angesichts des heute erreichten Besteuerungsniveaus sein gesamtes wirtschaftliches und in weitem Maße auch sein persönliches Verhalten am Steuerrecht orientieren muß, führt die Komplizierung zu verstärkter Unsicherheit und Abhängigkeit und damit letztlich zu mehr Unfreiheit. *Paul Kirchhof* hat deshalb kürzlich in einem Beitrag über die Vereinfachung als „vergessenes Ziel der Steuerreform“ apodiktisch festgestellt: „*Steuervereinfachung macht frei*“.

Andererseits müssen wir einräumen, daß sich das Ziel der Steuervereinfachung in der Praxis vernünftigerweise nur im Sinne einer Optimierung, nicht einer Maximierung anstreben läßt. Die beiden Themen des heutigen Vormittags

---

<sup>1</sup> Dieser Beitrag gibt im wesentlichen das auf der 22. Jahrestagung gehaltene Referat wieder; der Vortragsstil wurde beibehalten.

haben das in ihrer antinomischen Parallelität sehr deutlich werden lassen. Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit kann es nur innerhalb eines in seiner strukturellen Einfachheit durchschaubaren Steuersystems geben. Deshalb tendiert Steuervereinfachung grundsätzlich zur Verbesserung der Steuergleichheit. Indessen kann das Postulat der Steuergleichheit – so wie generell das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot – nicht die Herstellung einer schematischen Gleichförmigkeit der steuerlichen Rechtsfolgensetzung legitimieren, die die in der Rechtswirklichkeit bestehenden Verschiedenheiten negieren würde. Den Anforderungen des Gleichheitsgebots entsprechen vielmehr nur die steuerrechtlichen Lösungen, die die bestehenden Verschiedenheiten nach Maßgabe ihres Gewichts und ihrer Bedeutung im Rahmen des jeweiligen Normzwecks berücksichtigen.

Damit wird das Postulat der Steuergleichheit, das zunächst die Steuervereinfachung gefordert hat, gleichzeitig zu ihrer notwendigen Grenze: Die Steuervereinfachung sollte soweit, sie darf aber auch *nur* soweit getrieben werden, wie das Gewicht der bestehenden normrelevanten Verschiedenheiten das jeweils gestattet. Bereits in der Relation zur Wahrung der verfassungsrechtlich gebotenen Steuergleichheit wird die Steuervereinfachung damit zu einer hochkomplexen Aufgabe.

Wenn wir uns nun bildlich vorstellen, daß die Aufgabe der Optimierung zwischen den Postulaten der Steuervereinfachung und der Steuergleichheit in einem zweidimensionalen Koordinatensystem gelöst werden kann und muß, so führt uns die hinzutretende Befrachtung der Steuer mit Lenkungszwecken in eine zusätzliche dritte Dimension. Das genuin steuerliche Raster wird durch ein weiteres Netzwerk ergänzt und überlagert, das der Eigengesetzlichkeit der jeweils verfolgten ordnungspolitischen Lenkungsagenden, ihren sachlichen Anforderungen, aber auch ihren verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen Rechnung zu tragen hat.

## II. Verfassungsrechtliche Einbindung der Steuerlenkungsnormen als Komplizierungsgrund

Im Rahmen des heutigen Themas soll nicht erneut die Grundsatzfrage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des steuergesetzlichen Interventionismus als solchem aufgeworfen werden. Sie gilt spätestens seit dem Werkfernverkehrsurteil des BVerfG von 1963 als entschieden, auch wenn man bis heute kritisieren muß, daß das BVerfG seinerzeit die ökonomische Instrumentalisierbarkeit der Steuern zu Lenkungszwecken allzu unkritisch als vorgegeben vorausgesetzt und zu wenig über die verfassungsrechtlichen Implikationen der Lenkung durch Steuergesetze reflektiert hat.

Ich darf die bekannte Passage aus dem Werkfernverkehrsurteil BVerfGE 16, 147 (161) zitieren, die die Diskussion bis heute prägt:

„Gesetzliche Eingriffe in das Spiel der wirtschaftlichen Kräfte sind auch in der Form von Steuergesetzen nicht unzulässig. Steuern, die dem Pflichtigen ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten nahelegen sollen, ohne ihn dazu rechtlich zu zwingen, hat es seit je gegeben. Daß ein steuerrechtlicher Eingriff vorwiegend einen wirtschaftspolitischen Zweck verfolgt, führt also (!) nicht schon zu der Folgerung, es liege ein verfassungswidriger Formenmißbrauch vor. Von einem solchen Mißbrauch wäre allenfalls zu sprechen, wenn das Steuergesetz dem ihm begrifflich zukommenden Zweck, Steuereinnahmen zu erzielen, geradezu zuwiderhandelte, indem es ersichtlich darauf ausginge, die Erfüllung des Steuertatbestands praktisch unmöglich zu machen, also in diesem Sinne eine ‚erdrosselnde‘ Wirkung auszuüben. Um dergleichen handelt es sich jedoch hier nicht.“

Die so formulierte Konzeption ist seitdem vielfach wiederholt worden. In jüngster Zeit trägt sie u. a. die Kammerentscheidung zur Spielautomatensteuer vom März 1997 und das Urteil zur Verpackungsteuer und den Landesabfallabgaben vom Mai 1998.

Diese Konzeption bildet zugleich auch das Credo für die Bestrebungen zum Einstieg in die sog. ökologisch-soziale Steuerreform. Ich kann nicht umhin anzumerken, daß ich diese verfassungsrechtliche Grundlegung für äußerst schmal und brüchig halte. Angesichts der Tragweite der Umgestaltung der Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung, die mit der Ökosteuerreform angestrebt wird, erscheint eine grundlegende Neudiskussion der Grundrechts-Kompetenz-Zusammenhänge wie auch der rechtsstaatlichen Prämissen des Steuerlenkungsrechts spätestens jetzt unverzichtbar. Sie muß allerdings an dieser Stelle ausgeblendet bleiben, weil sie den Gegenstand dieses Referats überschreiten würde.

Wenn wir mit der bisherigen Rechtsprechung davon ausgehen und realistischere Weise davon ausgehen müssen, daß das Steuerrecht im Grundsatz ein legitimes Mittel der außersteuerlichen Lenkung darstellt und als solches auf zahlreichen Feldern einsetzbar ist – von der Wirtschafts- und Verkehrspolitik über die vielfältigen Bereiche der Sozialpolitik bis hin zur Gesundheits- und zur Umweltpolitik – dann muß mit um so größerem Nachdruck darauf bestanden werden, daß die *doppelte Instrumentalisierung* der Steuer: als Werkzeug staatlicher Einnahmezielung und zugleich als Werkzeug gezielter Verhaltenslenkung zu einer *doppelten verfassungsrechtlichen Einbindung* führt. Wie *Kirchhof* formuliert hat: „Der steuerliche Vermögensentzug und die steuerlich bewirkte Freiheitseinschränkung sind je für sich grundrechtserhebliche Eingriffe“. Sie unterliegen damit dem Gebot der *Doppellegitimation*, also einer doppelten Rechtfertigung.

*Felix Weyreuther* hat im Zusammenhang mit Umweltabgaben ebenso knapp wie zutreffend formuliert: „Was die Lenkung als Rechtfertigung einer Heranziehung zu Abgaben anlangt, ist als Ausgangspunkt festzuhalten, daß die

Lenkung selbst der Rechtfertigung bedarf und der Staat dem nicht deshalb entgeht, weil er sich auf die Schaffung nur eines Abgabentatbestandes zurückzieht“. Beide Belastungsalternativen, das Verhaltensgebot und der seiner Durchsetzung dienende Vermögensentzug qua Steuer, müssen jeweils für sich verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein. Ihre Zulässigkeitsvoraussetzungen müssen jeweils voll erfüllt sein. Der Grundrechtsschutz, der bei unmittelbar verhaltenslenkenden Eingriffen zu beachten wäre, greift intensitätsgleich auch gegenüber der durch die Steuer vermittelten Verhaltenslenkung durch. Die steuerliche Lenkung eröffnet dem Gesetzgeber m. a. W. ein zusätzliches Handlungsinstrumentarium. Sie verschafft ihm dagegen nicht die Möglichkeit, das verfassungsmäßig vorgeprägte Verhältnis zwischen Freiheit und Bindung zum Nachteil der Betroffenen zu verschieben.

Das Gebot der Doppellegitimation impliziert nach meiner Auffassung auch, daß der Gesetzgeber im Falle der Steuerintervention gleichzeitig über die Steuer- und die Sachgesetzgebungshoheit verfügen muß. Der Doppellegitimation korrespondiert also das Erfordernis einer *Doppelkompetenz*. Es greift jedenfalls dann durch, wenn bei einer steuerlichen Regelung – wie es bei Ökosteuern typischerweise der Fall ist – die interventionistische Komponente gegenüber dem allenfalls mit verfolgten Fiskalzweck klar im Vordergrund steht.

Insgesamt zeigt sich, daß die steuerlichen Lenkungsnormen in ein *doppeltes verfassungsrechtliches Netzwerk* eingebunden sind. Die daraus resultierenden Bindungen überschneiden einander. Sie wirken grundsätzlich kumulativ, nicht dagegen subtraktiv. In Rechtsprechung und Schrifttum finden sich allerdings nicht selten Argumentationsmuster, die der Kumulation der rechtlichen Bindungen auszuweichen suchen, ja beide gegeneinander ausspielen wollen. Selbst bei reinen Lenkungssteuern, die unter genuin steuerrechtlichen Aspekten schlechterdings nicht hätten eingeführt werden können – als Paradigma weise ich nur auf die Steuern auf Abfall von der Art der kommunalen Einwegverpackungsteuer hin – hat man geglaubt, offenkundige Lücken bei der Rechtfertigung auf der Ebene des sachlichen Lenkungszwecks mit der Erwägung überbrücken zu können, die Abgabe führe ja immerhin zu einem begrenzten fiskalischen Ertrag und lasse sich deshalb jedenfalls auf der steuerrechtlichen Beurteilungsebene rechtfertigen. Das entsprechende Argumentationsmuster ließe sich auch in umgekehrter Richtung verwenden. Ich halte es nach beiden Richtungen hin gleichermaßen für unzulässig. Die Lenkungsfunktion, die einer Abgabe aufgebürdet wird, kann in keinem Fall ihre kompetenzrechtliche und materielle Legitimation erleichtern. Sie führt notwendig zur Verdoppelung des Rechtfertigungsbedarfs.

Angesichts dieser Prämissen zeichnet sich unausweichlich ein essentieller Konflikt zwischen dem übergreifenden Ziel der Steuervereinfachung und den sach-

lichen Notwendigkeiten der Lenkungssteuer ab. Die Lenkungsebene und die Steuer-(Fiskal-)ebene mit ihren jeweils divergierenden Anforderungen müssen beide gleichermaßen ihren Niederschlag in der Ausgestaltung des lenkungssteuerlichen Tatbestands finden. Der Tatbestand wird dabei notwendig kompliziert. Eine Vereinfachung der Steuer durch Befrachtung mit sachlichen Lenkungsagenden halte ich in Anbetracht der durch den jeweiligen Lenkungsaspekt aktivierten zusätzlichen verfassungsrechtlichen Bindungen im Hinblick auf Grundrechte und rechtsstaatliche Anforderungen für schlechterdings ausgeschlossen.

Eine bloße Scheinlösung wäre es, wenn man die Lenkungssteuer normativ „stromlinienförmig“ ausgestalten wollte, dabei aber die Realisierung grundrechtlicher Anforderungen, die sich im Hinblick auf den sachlichen Lenkungszweck im Einzelfall ergeben können, in das Verfahren des Steuererlasses aus Billigkeitsgründen verwiese. Entsprechende Ansätze finden sich zwar vereinzelt auch in der älteren Rechtsprechung des BVerfG. Sie verdienen aber keine Gefolgschaft. Der Billigkeitserlaß ist kein adäquates Verfahren zur teilweisen Gesetzeskorrektur im Hinblick auf nicht spezifisch steuerbezogene verfassungsrechtliche Anforderungen. Die stillschweigende Verweisung auf seine Möglichkeit als Korrektiv schafft Rechtsunsicherheit. Sie führt im übrigen per Saldo nicht zur Steuervereinfachung, sondern verschiebt lediglich das Komplizierungspotential. Wenn schon aus verfassungsrechtlichen Gründen, vor allem in Hinblick auf grundrechtliche Differenzierungsgebote, bestimmte steuerrechtlich vermittelte Lenkungsagenden nicht uneingeschränkt durchgesetzt werden dürfen, dann ist es Sache des Gesetzgebers selbst, die erforderlichen Ausnahmetatbestände und Ausnahmegruppen normativ zu regeln. Er muß damit freilich eingestehen, daß es ein einfaches Steuerlenkungsrecht nicht geben kann.

### III. Einzelbereiche der steuerlichen Lenkung

Geht man von der grundsätzlichen Zulässigkeit des steuergesetzlichen Interventionismus aus, dann können Gegenstand von Lenkungsagenden sämtliche Steuerarten: direkte wie indirekte Steuern, sein. Als Lenkungsmittel stehen gezielte Sonderbelastungen auf der einen, Förderungsmaßnahmen durch zweckbezogen-gezielte Steuerentlastungen auf der anderen Seite. Die Kombination der Möglichkeiten führt zu insgesamt vier Kategorien.

#### 1. Direkte Steuern

Im Bereich der direkten Steuern, namentlich der Einkommensteuer, erscheint die Befrachtung mit Lenkungszwecken wegen des zwangsläufig eintretenden

Konflikts mit dem übergreifenden Gebot der Besteuerung nach dem Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit in besonderem Maße als Fremdkörper. Damit eine steuerliche Lenkungsnorm den Anforderungen der auf dem Gleichheitssatz beruhenden Gebote der Steuergerechtigkeit und der Besteuerung nach Maßgabe der individuellen Leistungsfähigkeit genügt, muß sie – unabhängig davon, ob sie die Betroffenen im Vergleich mit den übrigen Steuerpflichtigen begünstigt oder verstärkt belastet – vor dem Hintergrund des konkret verfolgten Lenkungszwecks spezifisch gerechtfertigt werden. Daraus folgt zugleich, daß der Anwendungsbereich der Lenkungsnorm in Abhängigkeit von dem jeweiligen Lenkungszweck und seinen Modalitäten ausgestaltet und präzise abgegrenzt werden muß.

Das gilt in gleicher Weise auch für subventionäre Steuerentlastungsnormen zur Anregung bestimmter Verhaltensweisen. Auch sie durchbrechen nicht anders als gezielte Sonderbelastungen die grundsätzlich gebotene Gleichbehandlung der gleich Leistungsfähigen. Die *Sonderentlastung* entfernt sich in gleicher Weise vom Postulat der Steuergleichheit wie die *Sonderbelastung*. Der Rechtfertigungsbedarf ist daher prinzipiell der gleiche, wenn er auch in jeweils unterschiedlichen Richtungen wirkt. Wenn Sonderbelastungen nicht mit der „Schrotflinte“ auferlegt werden dürfen, dann ist auch die „Gießkanne“ kein legitimes Instrument für die Austeilung von Steuervergünstigungen. Darin, daß das nicht immer hinreichend beachtet worden ist, scheint mir die Ursache für nicht wenige Fehlentwicklungen unseres Einkommensteuerrechts zu liegen.

Lenkungsnormen im Bereich der Einkommensteuer treten nach alledem – sollen nicht zentrale verfassungsrechtliche Anforderungen der genuin steuerlichen Ebene aufgegeben werden – zwangsläufig in Widerspruch zum Ziel der Steuervereinfachung. Eine als Lenkungsinstrument eingesetzte Einkommensteuer kann nicht zugleich einfach und leistungsgerecht sein. Hieran ist u. a. auch bei dem vielfach diskutierten Vorschlag zu denken, der die sog. Kilometerpauschale, die Arbeitnehmer bisher für den Weg zur Arbeitsstätte mit dem Kraftfahrzeug in Anspruch nehmen können, durch eine vom benutzten Verkehrsmittel unabhängige allgemeine Wegepauschale ersetzen möchte. Steuerbegünstigt wäre danach nicht mehr der Aufwand für den Weg zum Arbeitsplatz, sondern das Wohnen in räumlicher Distanz zum Betrieb. Der Vorschlag stützt sich – insoweit ein seltener Fall – gleichermaßen auf Vereinfachungsbestrebungen wie auf umweltpolitische Lenkungszwecke. Er unterliegt aber nach meiner Auffassung gleichwohl erheblichen Bedenken. Man mag darüber streiten, ob der (volle oder pauschalierte) Ansatz der Wegekosten zum Arbeitsplatz als Werbungskosten im Hinblick auf das Prinzip der Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich geboten ist oder ob er dem steuerlich irrelevanten Bereich der privaten Lebensführung zugeordnet werden dürfte. Eklatant

gleichheitswidrig erscheint es in jedem Fall, wenn der Gesetzgeber an der prinzipiellen Abzugsfähigkeit der Wegekosten als Werbungskosten festhält, dabei aber eine Pauschalierung anordnet, die bei einem Teil der Arbeitnehmer (den Kraftfahrern) nur einen unrealistisch kleinen Bruchteil ihrer effektiven Aufwendungen berücksichtigt, andere (die Radfahrer und Bahnbenutzer) dagegen weit über ihren tatsächlichen Aufwand hinaus begünstigt.

## 2. Indirekte Steuern

Neben der Lenkung durch tatbestandliche Modifikationen bei den direkten Steuern kommen entsprechende Maßnahmen auch bei den vorhandenen indirekten Steuern in Betracht. Charakteristisch erscheinen insoweit aus der aktuellen umweltpolitischen Diskussion etwa die Staffelung der Kraftfahrzeugsteuer nach Maßgabe des Schadstoffausstoßes und die Bemessung der Mineralölsteuer für Treibstoffe als Instrument zur Regulierung des Verkehrsvolumens. Allerdings wird man hier die Verflechtung der Motivationsbündel von Fiskal- und Lenkungspolitik nicht aus dem Blick verlieren dürfen. Wer die Kette der allmählichen Anhebungen der Tabak- und der Branntweinsteuer in den zurückliegenden Jahrzehnten verfolgt hat, weiß, welche Probleme hier schlummern: Stets wurden in den Gesetzesbegründungen hehre gesundheitspolitische Motive als Grund für die Steuererhöhung beschworen, gleichwohl ging es aber in jedem Fall ganz offensichtlich darum, das Steueraufkommen aus Haushaltsgründen zu erhöhen – was sich nur erreichen ließ, wenn die Raucher und Trinker sich durch die Steuererhöhung in ihrem Verhalten nicht wesentlich beeinflussen ließen.

Bei der nunmehr geforderten stufenweisen Heraufsetzung der Mineralölsteuer wäre es nicht anders. Angesichts der Bedeutung, die die durch den Individualverkehr vermittelte freiheitliche Entfaltung für das Lebensgefühl der breiten Masse gewonnen hat, läßt sich das Verkehrsvolumen durch mäßige Steuererhöhungen praktisch kaum beeinflussen. Würden die den Kfz-Verkehr belastenden Steuern aber über die Prohibitivgrenze hinaus angehoben, wie es der Plan einer steuerlichen Anhebung des Benzinpreises auf 5,- DM/Liter innerhalb einer Reihe von Jahren ernsthaft vorsieht, dann müßte sich der Gesetzgeber fragen lassen, ob er unter den Prämissen unserer Verfassungsordnung legitimiert ist, den Individualverkehr zu einem Privileg der Wohlhabenden zu machen.

Prohibitiv angesetzte Lenkungsagenden bei den Verbrauch- und Aufwandsteuern laufen praktisch auf eine Beschränkung der persönlichen Freiheit nach Maßgabe der individuellen Zahlungsfähigkeit hinaus. Diese Konsequenz aber entspricht schwerlich den verfassungsrechtlichen Prämissen, unter denen der demokratische und soziale Rechtsstaat angetreten ist.

Im Hinblick auf das Postulat der Steuervereinfachung bleibt zu bedenken, daß eine derart über die Schmerzgrenze hinaus getriebene steuerliche Lenkung zwangsläufig einen vielfältigen, komplexen Korrektur- und Ausgleichsbedarf herbeiführen würde. Bei einer starken Anhebung der Mineralölsteuer wären Kompensationsregelungen für bestimmte Wirtschaftszweige und Berufsgruppen ebenso unausweichlich wie Ausnahmen für strukturschwache, dünnbesiedelte Räume, über deren präzise Grenzziehung in sektoraler wie regionaler Hinsicht sich wiederum trefflich streiten ließe. Nicht zuletzt würden Regelungen über höchstzulässige Treibstoffmengen, die im Tank aus dem benachbarten Ausland mitgebracht werden dürfen, erforderlich, um den sonst unvermeidlichen Tanktourismus zu begrenzen. Ein besonderes Kontrollregime an den Grenzen müßte etabliert werden, wobei sich zwangsläufig europarechtliche Probleme ergäben. Die zunächst so einfach erscheinende steuerliche Lenkungsmaßnahme erwiese sich als Pandorabüchse für Komplikationen.

#### IV. Beispiele für das Grunddilemma des Steuerlenkungsrechts

Nachdem wir die populäre Vorstellung von der Einfachheit einer pauschal ansetzenden steuerlichen Lenkung definitiv haben verabschieden müssen, erscheint es sicher nicht notwendig (und wäre im Rahmen dieses Referats auch von vornherein nicht möglich), unser geltendes Steuerrecht im Detail zu durchforsten, um weitere Belege konkret vorzustellen. Zwei knappe Hinweise müssen insoweit genügen:

##### 1. Indirekte Steuern

Im Bereich der indirekten Steuern haben wir gerade erst dieser Tage in Deutschland am Beispiel der Einführung des neuen Systems einer *emissionsabhängigen Kraftfahrzeugsteuer* erlebt, welches Komplikations- und Konfliktpotential sich selbst bei einer derart einfachen Aufwandsteuer, deren Erhebung nach dem Hubraummaßstab traditionell völlig unproblematisch gewesen ist und die geradezu als Prototyp einer einfachen Steuer angesehen werden konnte, bei der Befrachtung mit umweltpolitischen Lenkungszwecken ergeben kann. Da sich das individuelle Emissionsverhalten jedes einzelnen PKW, auf das die Steuer letztlich hätte bezogen sein müssen, mit vertretbarem Aufwand nicht feststellen läßt, knüpft die neue Regelung an Katalysatorklassen als Hilfsgrößen an. Dabei handelt es sich um den Versuch einer typisierenden Vereinfachung als Ausweg aus einer durch die Lenkungsmaßnahme gerade erst in das Steuerrecht hineingetragenen Komplikation.

Angesichts der Vielzahl der Fahrzeugtypen, der Unterschiede zwischen den in der Industrie verwandten Katalysatorarten, ihrer jeweils verschiedenen Ein-

führungszeitpunkte und wegen des zumindest partiellen Fehlens einer leicht und unmißverständlich feststellbaren Klassifizierung kam es trotz dieser Typisierung nahezu zwangsläufig zu einem Chaos. Zahlreiche Steuerpflichtige wurden verunsichert und wandten sich an die Finanzämter, die ihrerseits nicht entsprechend vorbereitet waren. Die Presse hat von Finanzämtern berichtet, bei denen teilweise die Telefonzentralen zusammenbrachen und ganze Gruppen von Sachbearbeitern von ihren regulären Aufgaben abgezogen und zur Beruhigung der in ihrer Verunsicherung aufgebrauchten Kraftfahrer eingesetzt werden mußten. Es bedurfte schließlich eines aufwendigen und komplizierten Verfahrens, in dem die Hilfsdienste der Industrie in Anspruch genommen werden mußten und anschließend die Straßenverkehrsbehörden zahllose Kfz-Scheine einzeln zu ändern hatten, um allmählich Ordnung in das durch die Lenkungsabsicht herbeigeführte steuerliche Chaos zu bringen.

## 2. Direkte Steuern

Im Bereich der direkten Steuern hat sich über die Jahrzehnte hinweg die *steuerliche Wohnbauförderung*, namentlich die Förderung des Eigenheimbaus, zum Kristallisationspunkt von immer neuen Komplikationen entwickelt (insbes. §§ 7b–c und §§ 10e ff. EStG). Am Beginn dieser Entwicklung waren die Fördertatbestände noch vergleichsweise einfach, in ihren Konsequenzen aber wegen des systemwidrigen Versuchs, bestimmte Formen privater Einkommensverwendung einseitig steuerlich zu privilegieren, extrem gleichheitswidrig und ungerecht. In der Folge hat dann der Gesetzgeber über die Jahrzehnte und über mehrere aufeinander folgende Systemwechsel hinweg versucht, den „Pelz zu waschen“, ohne ihn wirklich naß werden zu lassen. Die steuerliche Wohnbauförderung wurde dabei unter dem Blickwinkel der Belastungsgleichheit kaum erträglicher, in jedem Fall aber komplexer und komplizierter. Sie wurden zur „Puppe in der Puppe“, zu einer Sondermaterie innerhalb der Einkommensteuer, mit eigener Literatur und eigenen Spezialisten. Das Ziel der Steuervereinfachung blieb dabei zwangsläufig auf der Strecke.

Zu einer vergleichbaren Krebsgeschwulst innerhalb des Einkommensteuerrechts, die mit ihren Metastasen nicht nur die grundlegenden Postulate der gleichmäßigen Besteuerung nach dem Maßstab der Leistungsfähigkeit auszuhöheln, sondern zugleich auch zu immer neuen Komplizierungen zu führen droht, könnte die seit 1994 geltende *Tarifbegrenzung zugunsten der gewerblichen Einkünfte* (§ 32c EStG) werden, deren weitergehender Ausbau ungeachtet vielfältiger Kritik gefordert und politisch betrieben wird. Die Kappung der Progression ist eindeutig als Lenkungsmaßnahme im Sinne einer Förderung der gewerblichen Tätigkeit im Hinblick auf die Sicherung und Schaffung von Arbeitsplätzen eingeführt worden. Der zusätzlich ins Spiel gebrachte Gedan-

ke, es solle hier auch eine Kompensation für die Belastung dieser Einkünfte mit der (ohnehin als Betriebsausgabe abziehbaren) Gewerbesteuer gewährt werden, kann aus einer Reihe von Gründen nicht tragen. Falls die Erhebung der Gewerbesteuer gegenüber den Pflichtigen nicht mehr gerechtfertigt werden kann, dann muß sie aufgehoben und muß der Einnahmeausfall bei den Gemeinden sowie ihr Hebesatzrecht anderweitig ausgeglichen werden. Es läßt sich jedenfalls nicht rechtfertigen, daß der Gesetzgeber versucht, die notwendige, aber politisch nicht durchsetzbare Korrektur bei der Gewerbesteuer durch einen systemfremden und eklatant gleichheitswidrigen Eingriff in das Einkommensteuerrecht zu vermeiden.

Verfassungspolitisch tendiert das durch § 32c EStG geschaffene Ausnahmerecht zugunsten der gewerblichen Einkünfte auf Dauer dahin, daß die Legitimation des Privateigentums im Produktivbereich ins Zwielicht geraten muß. Wenn der Gesetzgeber die Gewerbetreibenden von einer nach regulären Maßstäben gerechtfertigten Steuerbelastung verschont, um Investitionen zur Schaffung und Sicherung von Arbeitsplätzen anzuregen, dann bedarf es keiner ausgesprochen antikapitalistisch getönten Brille, um zu der Frage zu gelangen, ob die mit Hilfe dieser Steuervergünstigung in privater Hand geschaffenen Werte nicht „eigentlich“ der Allgemeinheit zustehen müßten.

Unabhängig davon erzeugt eine derartige interventionistische Sonderregelung zugunsten der gewerblichen Einkünfte, wenn sie längerfristig bestehen bleiben sollte, eine Vielzahl von komplexen Abgrenzungsproblemen. Ich nenne nur einige der in Betracht kommenden Punkte:

- die Frage nach der Notwendigkeit einer Unterscheidung zwischen „guten“ (tarifbegünstigten) und „schlechten“ (d. h. nicht begünstigten) gewerblichen Einkünften;
- die Berücksichtigung der Art der Einkommensverwendung (Begünstigung auch der Entnahmen zu Privatzwecken?);
- die Behandlung der Gewinnanteile aus Personengesellschaften;
- die Notwendigkeit einer Gleichstellung von bestimmten wertungsmäßig vergleichbaren nicht gewerblichen Einkünften, namentlich solchen aus selbständiger Arbeit; Behandlung der freien Berufe;
- die Behandlung der auf gewillkürtes Betriebsvermögen entfallenden Gewinnanteile;
- die Behandlung der Einkunftsteile, die nur aus formalen Gründen, namentlich im Hinblick auf die Rechtsform, als gewerblich qualifiziert werden.

Der Schematismus des derzeit geltenden § 32c EStG verletzt, auch wenn man die zugunsten der Regelung angeführten Motive akzeptiert, die steuerliche Gleichheit in einem unerträglichem Maß. Wollte man andererseits versuchen,

die angedeuteten Probleme im Interesse der Steuergerechtigkeit zu lösen, dann müßte aus der Vorschrift ein Regelungskonglomerat erwachsen, neben dem die steuerliche Förderung des Wohneigentums geradezu als Musterbeispiel für eine einfache, überschaubare Regelung erschiene. Eine Lösung, die dem Interventionszweck gerecht würde und dabei zugleich sowohl dem verfassungsrechtlichen Gebot der Belastungsgleichheit als auch der rechtspolitischen Forderung nach Steuervereinfachung Rechnung trüge, erschiene als die Quadratur des Kreises.

## V. Die Sachgesetzlichkeit der steuerlichen Lenkung als Antipode der Steuervereinfachung

Versuchen wir nun, die bisher eher punktuell angesprochenen Gründe für den Widerstreit zwischen einer steuerlichen Lenkung und dem Postulat der Steuervereinfachung systematisch zusammenzufassen, dann treffen wir auf *drei Gruppen von Kriterien*. Diese Gruppen stehen allerdings nicht in chemischer Reinheit nebeneinander. Sie berühren und überschneiden einander in vielfältiger Weise. Bei einer idealtypischen Betrachtung können sie indessen gleichwohl deutlich unterschieden werden.

### 1. Notwendigkeit einer tatbestandsmäßigen Differenzierung

Das erste Kriterienbündel ergibt sich aus der *Sachgesetzlichkeit der steuerlichen Lenkung als eines wesensmäßig zielgerichteten Prozesses*. Jedwede Lenkung muß, soll sie ihre Ziele effektiv erreichen und sollen zugleich „Steuerverluste“ und unerwünschte oder gar kontraproduktive Nebenwirkungen vermieden werden, in tatbestandsmäßiger Hinsicht präzise differenzieren.

Als sachgerechtes Lenkungsmittel kommt weder die „Gießkanne“ in Betracht, die – ohne Rücksicht auf die konkrete Realisierung des verfolgten Lenkungszwecks – über die (im Hinblick auf diesen Zweck) „Gerechten“ und „Ungerechten“ gleichermaßen ausgegossen wird, noch umgekehrt der steuerliche „Vorschlaghammer“, der „Gerechte“ und „Ungerechte“ unterschiedslos trifft. Eine ziellose „Gießkannenpolitik“ führt zu ungerechtfertigten Steuerausfällen, die zu einem sonst vermeidbaren Anziehen der Steuerschraube an anderer Stelle zwingen. Andererseits wirkt eine interventionistische Sonderbelastung bei fehlender Zielgenauigkeit schädlich, unter Umständen ausgesprochen kontraproduktiv. Eine sachgerechte Lenkung kann deshalb auf der normativen Ebene nicht einfach sein. Sie bedarf vielmehr, wenn schon der Einsatz von Mikrometerschrauben im Steuerrecht nicht möglich ist, zumindest der Stellgenauigkeit – um im Bild zu bleiben – des Schraubenziehers.

Eine möglichst präzise, am Lenkungszweck orientierte Ausdifferenzierung und Abstimmung der steuerlichen Lenkungsstatbestände erscheint als Voraussetzung für die effektive Verfolgung des Lenkungszwecks bei gleichzeitiger Vermeidung von lenkungspolitisch unerwünschten Nebenwirkungen als unverzichtbar.

## 2. Verfassungsrechtliche Anforderungen

Neben der Sachgesetzlichkeit der Lenkung – und in Wechselwirkung mit ihr – stehen zwingende verfassungsrechtliche Kriterien einer normativen Vereinfachung entgegen. In erster Linie kommen insoweit *grundrechtliche* Anforderungen in Betracht. Die Grundrechte, die im Einzelfall von einer steuerlichen Lenkungsmaßnahme thematisch betroffen sein können, begründen für den Gesetzgeber einen Rechtfertigungszwang, der am jeweils verfolgten (als verfassungsrechtlich legitim vorausgesetzten) Lenkungszweck orientiert sein muß. Je nach der Eigenart des Lenkungszwecks und der ihm immanenten Modalitäten ergeben sich dadurch zwingende Konkretisierungs- und Differenzierungsnotwendigkeiten.

Werden Steuern im Bereich der Wirtschaftslenkung eingesetzt, dann kommt besonders häufig das in Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Grundrecht der Berufs- und Gewerbefreiheit zum Tragen. Art. 12 GG i. V. m. rechtsstaatlichen Grundsätzen gestattet nicht eine undifferenzierte Lenkung mit dem „Vorschlaghammer“. Er verlangt vielmehr eine am jeweiligen Lenkungszweck orientierte Ausdifferenzierung des Lenkungsinstrumentariums nach den Maßstäben der Erforderlichkeit, Eignung und Verhältnismäßigkeit. Das gilt uneingeschränkt auch dann, wenn wir als Lenkungsmittel nicht das direkte Gebot oder Verbot einsetzen, sondern uns vielmehr der steuerlichen Lenkung bedienen.

Andererseits muß das aus dem Gleichheitssatz folgende Erfordernis einer gleichheitsgerechten Differenzierung nach Maßgabe des jeweiligen Lenkungszwecks beachtet werden. Wo der Lenkungszweck sich bei den Steuerbetroffenen ungleich zur Geltung bringt, da gebietet der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, daß dem folgend auch die steuerliche Lenkungsmaßnahme differenzierend ausgestaltet wird. Auch die Beachtung der Anforderungen des Gleichheitssatzes steht damit dem Vereinfachungsbestreben entgegen.

## 3. Wirtschafts- und sozialpolitische Ausgleichszwänge

Schließlich darf nicht übersehen werden, daß die steuerliche Lenkung in der Praxis oftmals Korrekturen oder Ausgleichsregelungen an anderer Stelle provoziert oder gar erzwingt. Dabei kann es sich namentlich um sozialpolitische oder auch um wirtschaftspolitische Zwänge handeln.

Bei aller Euphorie im Sinne einer indirekten Lenkung durch Steuern wird der Gesetzgeber oftmals nicht darüber hinwegsehen können, daß pauschale Lenkungsmaßnahmen jedenfalls in Teilbereichen unerwünschte bis hin zu unerträglichen Konsequenzen zeitigen. Wie in Medizin und Pharmazie, so stehen auch bei der steuerlichen Lenkung „Risiken und Nebenwirkungen“ im Raum. Um ihnen zu begegnen, sei es von vornherein bei Einführung der steuerlichen Lenkungsnorm oder sei es nachträglich im Rahmen von Gesetzesänderungen, wird der Gesetzgeber nicht umhin können, anderweit an geeigneten steuerrechtlichen Schrauben zu drehen. Die Diskussion über die Notwendigkeit von sozialpolitisch und/oder regionalpolitisch motivierten Sonderregelungen zum Ausgleich für die geforderte prohibitive Anhebung der Mineralölsteuer liefert dazu plastisches Anschauungsmaterial.

Auch insoweit ergeben sich wiederum mannigfache Komplizierungen, die dem Postulat der Steuervereinfachung zuwiderlaufen.

## VI. Folgerungen

Als Fazit dieser Überlegungen bleibt festzuhalten, daß der Einsatz der Steuern als Lenkungsmittel notwendigerweise in eine durch die Sachgesetzlichkeit der Lenkung bedingte Spannung zum Postulat der Steuervereinfachung tritt. Es ist kaum zu hoch gegriffen, wenn wir hier von einem *natürlichen Antagonismus* sprechen. Rückblickend will mir scheinen, als hätten wir die Formulierung meines Themas umstellen sollen. Nicht: „Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen“, sondern umgekehrt: „Steuerliche Lenkung versus Steuervereinfachung“. Denn die eintretenden Verwerfungen gehen von der Eigenart der steuerlichen Lenkung, nicht zuletzt von ihrem grundsätzlichen Konflikt mit den Anforderungen einer gleichheitsgerechten Besteuerung aus. Sie folgen dagegen nicht aus dem übergreifenden Streben nach Steuervereinfachung.

Um in meinem Anliegen nicht mißverstanden zu werden, sei angemerkt, daß auf einer *sekundären Ebene, nämlich im Binnenbereich* der steuerlichen Lenkungsnormen, das Streben nach vereinfachenden Regelungen durchaus wieder Bedeutung erlangen kann. Steuerliche Lenkung braucht wohl nicht stets so kompliziert ausgestaltet zu sein, wie sie uns in der Praxis gegenübertritt. Insoweit könnte im Detail so manche Regelung vereinfacht werden, was nicht selten auch die Effizienz der betreffenden Steuern als Lenkungsmittel verbessern mag.

Auf der *primären Ebene* dagegen, auf der die Befrachtung des Steuerrechts mit Lenkungsagenden frontal mit den Strukturen der an Leistungsfähigkeit und Steuergerechtigkeit orientierten fiskalischen Besteuerung zusammenstößt, muß das Ziel der Steuervereinfachung zwangsläufig zurücktreten. Einen Kö-

nigsweg, auf dem die konträren Anforderungen beider Bereiche miteinander versöhnt werden könnten, gibt es nicht.

Wer es mit dem Postulat der Steuervereinfachung wirklich ernst meint, wird deshalb nicht umhin können, das Konzert der immer neuen Forderungen nach verstärktem steuerlichen Interventionismus, das uns heute vor allem im Bereich der Umweltpolitik entgegenschallt, nachhaltig zu dämpfen. Wenn wir unser Steuerrecht vereinfachen wollen, müssen wir der modisch gewordenen Versuchung widerstehen, die Steuern als Allheilmittel gegen sämtliche Übel dieser Welt instrumentalisieren zu wollen.

---

## Diskussion

zu dem Referat von *Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf, LL.M.*

Leitung

*Prof. Dr. Gerold Stoll*

*Dr. Fischer:*

Herr Professor *Friauf*, ich bin persönlich mit dem unerbittlichen dienstlichen Schicksal geschlagen, den § 10e EStG auslegen zu müssen. Nun ist ja der § 10e EStG aus dem EStG herausgenommen und auf ein Spezialgesetz ausgelagert worden. Ich frage mich: Ist damit wirklich etwas gewonnen, auch für Ihr Thema? Kann man solches vielleicht exemplarisch als Musterlösung darstellen? Ich meine, es ist nichts gewonnen. Ich glaube, Steuervereinfachung muß im Bereich der materiellen Normen stattfinden. Die Einfachheit bei der Eigenheimförderung scheidet eben daran, daß man versucht hat, jedem einzelnen seine kleine Gerechtigkeitsnische auszupolstern. Und wir müssen beispielsweise dann über Klagen von Leuten entscheiden, die einen Tag vor Einzug in das neue Haus ihren Öltank noch auffüllen lassen und dann Vorkosten geltend machen wollen. Andererseits wird nicht berücksichtigt, daß die meisten Leute Finanzierungsaufwand haben. Man treibt die Leute in Ausweichgestaltungen, die festzumachen sind an den Stichworten „Zwei- und Drei-Kontenmodelle“. Ich glaube, dieses mehr formale Argument, wo eine Norm plaziert ist, ob im Wirtschaftsrecht oder im Steuerrecht, gibt für den Praktiker eigentlich weniger her. Wir müssen uns vielmehr darüber verständigen, wie man das materielle Recht vereinfachen kann.

*Prof. Dr. Friauf:*

Das würde ich ganz genauso sehen, wenn man die Entwicklung seit den vielen Fassungen des § 7g EStG über § 10e EStG bis zur heutigen Lage verfolgt. Dann sind die Grundprobleme eigentlich immer die gleichen gewesen. Der Gesetzgeber hat an Symptomen kuriert, hat hier und da Akzente anders gesetzt, hat das Begünstigungsvolumen differenziert, gewisse familienpolitische Gesichtspunkte nachträglich eingeführt und auch wieder geändert. Aber die Grundprobleme sind dieselben geblieben. Ich sehe das ganz genauso.

*Spindler:*

Herr Professor *Friauf*, ich bin außerordentlich froh über Ihre deutlichen Worte zu dem gespaltenen Steuersatz, das wird ja nicht immer so deutlich gesagt. Ich habe dazu noch eine Nachfrage. Habe ich Sie richtig verstanden, daß Sie eigentlich mehr rechtspolitisch so gewertet haben? Oder haben Sie es auch verfassungsrechtlich so gemeint? Konkret: Sehen Sie den jetzigen Zustand schon als verfassungsrechtlich problematisch an oder würde das erst dann deutlich werden, wenn, wie in Aussicht genommen, noch eine weitere Herabsetzung stattfinden würde?

*Prof. Dr. Friauf:*

Ich sehe erhebliche verfassungsrechtliche Probleme; die Dinge sind verfassungspolitisch höchst prekär, aber da braucht man eigentlich nicht mehr zu diskutieren. Die Einbuße an Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit ist extrem stark. Es fällt ja auch auf, daß man sich in der bisherigen Diskussion bemüht hat, ungefähr in dem Begünstigungsrahmen zu bleiben, der sich noch etwa durch die Kompensation der Gewerbesteuer erklären, wenn schon nicht rechtfertigen läßt. Ich habe angedeutet und würde das auch vertiefen wollen, daß ich hier keine wirkliche Rechtfertigung sehe. Man kann die Gewerbesteuer, zumal sie ohnehin als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, nicht durch Modifikation der Einkommensteuer kompensieren wollen. Sondern man müßte dann die notwendigen politischen Beschlüsse im Gewerbesteuerbereich fassen. Jedenfalls hat – dies steht verfassungspolitisch völlig außer Frage – der Gesetzgeber weit mehr zerschlagen, als er an anderer Stelle wiedergutmachen kann. Wenn man die Problematik vertiefen und verfassungsrechtlich analysieren würde, kann man mit großer Wahrscheinlichkeit voraussehen, daß man zum Verdikt einer Verfassungswidrigkeit schon bei der jetzigen Regelung kommen würde, auf jeden Fall natürlich verstärkt in dem Maße, wie die Kappung noch nach unten abgesenkt würde.

*Sarrazin:*

Herr Professor *Friauf*, sind Sie auch der Meinung, daß in Deutschland zugunsten dieser steuerlichen Lenkungsnormen die Tatsache sehr verführerisch ist, daß der Politiker es damit schafft, die sonst verfassungsrechtlich sehr schwierige Mischfinanzierung, d.h. eine Finanzierung durch Bund, Länder und möglicherweise auch Gemeinden, zustande zu bekommen, indem er Beihilfen nicht außersteuerlich, sondern auf steuerlichem Wege gibt. Und empfinden Sie nicht auch, daß der Steuerbegriff nachher reichlich strapaziert wird, wenn man dann in den Bereich der Negativ-Steuer kommt und Eigenheimzulagen und Investitionszulagen, die ja dann nur noch aus Steuertöpfen finanziert werden, ansonsten ja mit der Steuer eigentlich weniger zu tun haben, noch als Steuern betrachtet?

*Prof. Dr. Friauf:*

Die finanzverfassungsrechtlichen Konsequenzen, Herr *Sarrazin*, auf die Sie anspielen, müssen natürlich sehr ernst genommen werden. Politisch ist der Weg einfach. Ich erreiche auf diese Weise eine Mischfinanzierung, die auf direktem Wege nicht durchsetzbar wäre. Aber gerade deshalb ist es aus Sicht der Verteilungsregelung der Finanzverfassung um so problematischer. Unser Art. 104a GG ist ganz gewiß nicht der Weisheit allerletzter Schluß, er ist eher ein pragmatischer Kompromiß. Aber als solcher muß er eben auch beachtet werden. Und ich würde meinen, daß man aus der Sicht der Finanzverfassung die Strukturen des Art. 104a GG nicht dadurch unterlaufen kann, daß ich eine direkte Finanzierung in eine Steuererleichterung umgieße und damit für den Lenkungszweck und für die Betroffenen praktisch dasselbe erreiche, nur mit unterschiedlichen Auswirkungen für die Kassen der betroffenen Gebietskörperschaften. Also der Gesichtspunkt, den Sie andeuten, spielt im politischen Raum ohne Zweifel eine erhebliche Rolle, aber ich würde ihn verfassungsrechtlich nicht als relevant ansehen können.

*Prof. Dr. Schulze zur Wiesche:*

Ich sehe doch große Bedenken hinsichtlich des gespaltenen Steuersatzes, und zwar hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit. Warum soll jemand, der 100 000 DM aus einem Unternehmen entnimmt, und jemand, der 100 000 DM Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat, unterschiedlich besteuert werden? Denn der entnommene Gewinn schafft keine neuen Arbeitsplätze, und insofern müßte man hier, um in der Verfassung zu bleiben, noch einmal zwischen stehengelassenen und entnommenen Gewinnen unterscheiden. Der entnommene Gewinn darf nicht begünstigt sein.

*Prof. Dr. Friauf:*

Ich kann eigentlich nur sagen, Herr *Schulze zur Wiesche*, völlig d'accord. Die prinzipiellen Bedenken, die man gegen den gespaltenen Steuersatz ohnehin erheben muß, kumulieren sich noch in dem Augenblick – worauf Sie mit Recht hinweisen –, in dem dieser gespaltene Steuersatz auch auf die entnommenen Gewinne angewandt wird, bei denen ganz offensichtlich ist, daß der wirtschaftliche politische Lenkungszweck, der die Tarifkappung bei den gewerblichen Einkünften vermeintlich rechtfertigen soll, nicht zum Zuge kommt.

*Prof. Dr. Tanzer:*

Am Vormittag haben wir, glaube ich, eine Übereinstimmung darin erzielt, daß bereits Grundprinzipien des Steuerrechts in den Lastenausteilungsregelungen umstritten sind, nicht festgemacht werden können und so gesehen nicht ohne weiteres einsichtig und vermittelbar sind. Bei Lenkungsmaßnahmen ergibt sich dann noch das zusätzliche Problem, daß sie selbständig zu begreifen sind, in ihren Funktionen, ihren Wirkungen und ihren Sachgerechtigkeiten selbständig abschichtbar sind. Diese Sachgerechtigkeiten können sich überdies von Periode zu Periode über die Zeitspannen hinweg verändern. Eine Vorhersehbarkeit der Bestandskraft von Lenkungsmaßnahmen in Steuergesetzen ist noch schwieriger zu prognostizieren und auch aus verfassungsrechtlicher Sicht noch schwerer argumentierbar und haltbar ist als bei den Grundprinzipien. D.h. der Verlaß auf Lenkungsnormen ist ein noch geringerer als sich dies ohnehin bereits aus der Grundkonzeption der Steuergesetze ergibt. Das bedeutet dann wiederum, daß dem Standpunkt der Steuervereinfachung noch weniger Rechnung getragen werden kann, wenn, wie Prof. *Ruppe* am Vormittag ausgeführt hat, die Berechenbarkeit des Steuereingriffs – und dazu rechnen dann auch Lenkungsmaßnahmen – ein ganz wichtiger Aspekt in der Bevölkerung ist für die Akzeptanz von Steuernormen und für die Vereinfachung des Steuerrechtes schlechthin.

*Prof. Dr. Friauf:*

Ich sehe das im wesentlichen ganz genauso. Ich habe in meinem Referat den temporären Aspekt der steuerlichen Lenkung, also den periodenübergreifenden Aspekt, etwas an den Rand gerückt, aber es ist sicher kein Zufall, daß gerade im Bereich der steuerlichen Lenkungsregelungen in der Praxis Rückwirkungsprobleme bei Gesetzeskorrekturen eine sehr viel größere Rolle spielen als sonst im Steuerrecht. Die Verfassungsgerichtsbarkeit hat oft dazu geneigt, die Probleme zu überspielen, indem man sich mit der Qualifizierung als sogenannte unechte Rückwirkung beholfen hat, die nur einen bedingten verfassungsrechtlichen Schutz auslöst, aber das war sicherlich kein sehr akzeptabler Ausweg. Sicher ist: Je mehr der Gesetzgeber aus Lenkungsgründen an

steuerlichen Schräubchen dreht, um so mehr liefert er sich selbst dem Zeitproblem aus, daß er das übermorgen nicht mehr als akzeptabel ansieht, geradezu als kontraproduktiv, was er vorgestern noch gezielt durch steuerliche Maßnahmen eingeleitet hat. Der Steuerpflichtige, der sich auf die gesetzgeberische Lenkung verlassen hat, der auf eigenes Risiko gehandelt hat, bleibt letztlich dabei als der Dumme in der Mitte sitzen. Sicher ist dies ein gewichtiges Argument, das man zusätzlich gegen den Überspann steuerlicher Lenkung mit ins Feld führen muß.

*Dr. Greif:*

Ich bin ein Vertreter eines Unternehmens, der mit den Dingen in der Praxis leben muß. Ich möchte zwei Anmerkungen machen. Herr Prof. *Friauf*, ich habe bei Ihnen eigentlich bei dem Thema „politische Zwänge“ die Aussage vermißt, wie wir jetzt gerade die Änderungen beim Umwandlungssteuerrecht oder beim Unternehmensteuerreformgesetz sehen. Nehmen wir § 50c Unternehmensteuerreformgesetz. Das Richtige wäre gewesen, den § 17 zu ändern, nämlich die Grenze von 25 auf 10% herunterzusetzen. Die Unternehmer sind keine Wähler, aber eben die Unternehmensverkäufer sind Wähler, also da geschieht nichts. Dazu hätte ich gerne eine Aussage von Ihnen gehört.

Zum zweiten zum Thema § 32c EStG: Wenn ich jetzt höre „Begünstigung des eingehaltenen Gewinnes“, dann muß ich auch als Praktiker sagen: Den § 32b hat es mal vor 30 Jahren gegeben, da ist man gescheitert. Das kann man im Grunde genommen nicht machen – trotzdem wird es hier wieder vorgeschlagen. Dann frage ich den Vertreter, hier den Rechtsanwalt, dann soll er doch für die Gewerbesteuer plädieren. Daraufhin ist das Thema wahrscheinlich relativ schnell erledigt. Ich meine nämlich, man muß wirklich sehen, daß diese Leistungsfähigkeitsbesteuerung, die hier hochgehalten worden ist, im Grunde genommen eben nicht durchgeführt wird. Wir haben die Durchbrechung in vielfacher Form, die Schedulenbesteuerung, und es ist eben so, wie es heute auch schon mehrmals angeklungen ist, daß im Prinzip mächtige Interessengruppen aktiv sind und jeder versucht, seinen Besitzstand zu wahren.

Wenn ich vielleicht noch eines nachlegen darf zur Diskussion heute morgen: Was mir aufgefallen ist – gerade weil noch ein paar Politiker anwesend sind und Vertreter aus dem Bundesfinanzministerium: Diese mußten sich doch eigentlich durch die Diskussion heute bestätigt gefühlt haben, die teilweise wirklich sehr akademisch war – „ob vor Frühstück oder nach Frühstück“ – und die im Grunde an den eigentlichen Themen hier vorbei ging. Diese Anmerkung gestatte ich mir.

*Prof. Dr. Friauf:*

Da kann man eigentlich nur ein Wort zu sagen: Das Fatale ist, daß selbst wohlmeinende Einzelinitiativen, die man in ihrer Tendenz politisch billigen mag und die vielleicht sogar wirtschaftlich notwendig sind, in der Wahl ihrer Mittel kontraproduktiv sein können. Insofern kann man bei der Behandlung unseres heutigen Themas nur einen übergreifenden Ansatz wählen, der es in Kauf nimmt, daß die eine oder andere Konzeption für die Betroffenen mit Nachteilen verbunden sein kann. Auch Steuervereinfachung bedeutet nicht notwendigerweise Steuerentlastung.

*Prof. Dr. Tipke:*

Ich möchte doch noch etwas zu dem sagen, was der Praktiker aus Baden-Württemberg hier ausgeführt hat. Die Kalamität rührt einfach daher, daß wir keine Unterscheidung zwischen Unternehmensbesteuerung und Besteuerung von privaten Personen haben. Auch die Verfassung kennt eine solche Unterscheidung nicht. Mich würde es überhaupt nicht stören, wenn man sagen würde, Unternehmen werden günstiger besteuert, werden anders besteuert als natürliche Personen. Aber was doch nicht angeht ist, daß man in einem Personensteuergesetz – und das Einkommensteuergesetz ist bisher ein Personensteuergesetz – eine Tarifspaltung in der Weise vornimmt, daß man das Einkommen, das aus dem Betrieb herausgezogen wird für den privaten Konsum, so behandelt, als sei es noch dem Betrieb zuzuordnen. Das ist es doch nicht. Herr *Schulze zur Wiesche* hat, meine ich, völlig recht. Man kann das, was ein Arbeitnehmer konsumiert, nicht anders behandeln als das, was ein Gewerbetreibender konsumiert.

*Prof. Dr. Bareis:*

Jetzt muß ich als Ökonom doch noch fragen, ob ich das richtig vernommen habe. Wenn ich Sie richtig verstanden habe, Herr *Friauf*, sagen Sie, die Gewerbesteuer gehört abgeschafft. Aus meiner Sicht ja, denn es ist eindeutig eine Sonderbelastung für eine bestimmte Tätigkeit, für die ich keine Rechtfertigung im Vergleich zu den freien Berufen oder den Land- und Forstwirten finde. Jetzt gelingt es den diesmal wirklich armen Politikern nicht, diese Gewerbesteuer abzuschaffen. Weil wir eine bestimmte Regelung in unserer Finanzverfassung haben. Daraufhin versucht eine Gruppe eine gewisse Entlastung derjenigen zu erreichen, die diese Gewerbesteuer zahlen müssen. Und jetzt kommen Sie mit dem Schwert des Verfassungsrechts und sagen, da wird jemand begünstigt, das sei verfassungswidrig. Das verstehe ich nun wieder nicht. Denn jetzt sind wenige durch diese Gewerbesteuer in zusätzlich ungerechtfertigter Weise belastet. Ich beklage mit Ihnen die Schwierigkeiten, die wir daraus bekommen haben.

Aber ich muß den Gesetzgeber etwas in Schutz nehmen, daß er versucht, eine gewisse Entlastung zu erzielen. Das ist der erste Punkt.

Der zweite Punkt, der mir aus ordnungspolitischer Sicht große Schwierigkeiten bereitet, ist die selbstverständliche Gleichsetzung der Entnahme von Gewinnen und Konsum. Sie wissen nicht, was derjenige, der aus einem bestimmten Unternehmen Beträge entnimmt, mit diesem Geld tut. Und es ist ordnungspolitisch ausgesprochen erwünscht, daß dieses Geld, das ja an sich auf den Kapitalmarkt zurückfließt, möglicherweise in andere Verwendungen rentabler angelegt werden kann – so daß ich überhaupt kein Verständnis dafür habe, wenn wir sagen, Gelder, die in einem bestimmten Unternehmen erwirtschaftet worden sind, wollen wir dort begünstigen, weil sie dort erwirtschaftet worden sind. Wir müssen dem einzelnen die Freiheit lassen, daß er dieses Geld herauszieht und anderweitig womöglich günstiger anlegt. Es ist nicht gesagt, daß diese Entnahme eine Konsumentnahme ist.

Sie wollen ja in einem bestimmten Unternehmen erwirtschaftete Gewinne günstiger besteuern, nicht ausgeschüttete Gewinne günstiger besteuern. Das ist ein ganz entscheidender Schlag gegen die marktwirtschaftliche Ordnung, weil dieses Geld dem Kapitalmarkt vorenthalten wird. Es wird in einem bestimmten Unternehmen eingesperrt. Und dagegen wende ich mich.

*Prof. Dr. Friauf:*

Wenn ich auch noch ein Wort dazu sagen darf. Wenn ich auf Ihre Argumentationsebene zu Punkt zwei bleibe, Herr Kollege *Bareis*, dann muß ich natürlich fragen, wie es sich denn eigentlich rechtfertigen läßt, daß die, sagen wir 100 000 DM, die der Anwalt im Jahr aus seiner Praxis entnimmt und am Kapitalmarkt anlegt, in der Spitze der Progression versteuert werden müssen, während die gleichen 100 000 DM, die ein ebenso einkommensstarker Handwerksmeister oder Unternehmer verdient, nur zum reduzierten Steuersatz versteuert werden. Die Herkunft der Einkünfte aus einer bestimmten Einkommensart kann doch nicht eine Rechtfertigung für die differenzierte steuerliche Belastung sein. Man könnte durchaus meinen, daß – wenn man überhaupt zu einer differenzierten Regelung kommen wollte – man die Konzeption der Betriebssteuer im Sinne meines Kollegen *Tipke* näher zu diskutieren hätte, wengleich sich mir selbst auch hier einige verfassungsrechtlichen Federn sträuben. Aber ich glaube, meine Damen und Herren, wenn Sie einverstanden sind, sollten wir versuchen, die ohnehin sehr knappe Diskussion auf den eigentlichen Themenkreis der Steuervereinfachung zu konzentrieren und nicht auf das Gesamtfeld auszudehnen, das natürlich sachlicher Berührung immer offen steht.

*Prof. Dr. Sieglöb:*

Ich werde versuchen, mich ganz kurz zu fassen. Heute morgen haben wir gehört, die Betriebe wären für die Ökonomen der Mittelpunkt und nicht der Mensch. Ich weiß nicht, ob das so richtig ist. Wir alle wissen, Steuern werden von Menschen bezahlt und nur von denen.

Punkt zwei: Wenn Gewerbesteuer bezahlt wird, dann wird sie offenbar auch von Menschen bezahlt, und die Überwälzungsthese ist längst ad acta gelegt. Von daher hat ein Unternehmen, ein Gewerbebetrieb die Gewerbesteuer bezahlt, in der zweiten Runde kommt die Einkommensteuer hinzu. Nun wäre ich ganz mit Herrn *Bareis* und offensichtlich auch mit Ihnen der Meinung, daß die Gewerbesteuer abgeschafft gehört. Offenbar ist das nicht möglich, wie man derzeit an dem Tauziehen sieht, und deshalb hat man eine sehr ungute Entlastung, sehr kompliziert, gewählt. Es wäre gut, diese wieder abzuschaffen. Nur, vom Ergebnis her ist diese Entlastung natürlich gut, denn wenn man den kombinierten Einkommen-/Gewerbsteuersatz unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe ansetzt, dann ist in allen Bereichen dieser kombinierte Satz höher als der einfache Einkommensteuersatz bis in die Progression. Jetzt kann ich es mit den Herren aus der Praxis nur so halten und sagen: Wer das als Begünstigung empfindet, der möge doch bitte in den gewerblichen Bereich überwechseln. Dann hat er diese Begünstigung.



# Steuervereinfachung im internationalen Vergleich\*

Professor of Law *Hugh J. Ault*  
Boston College

## *Inhaltsübersicht*

- |   |  |
|---|--|
| I. Einleitung   | b) Neunumerierung  |
| II. Länderüberblick   | c) Neuformulierung   |
| 1. Vereinigte Staaten   | d) Beurteilung   |
| a) Verminderung der Spitzensteuersätze, Abflachung der Steuersatzstruktur und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage | 4. Niederlande   |
| b) Beseitigung der steuerlichen Bevorzugung von capital gains   | a) Sozialversicherung und Einkommensteuer  |
| c) Einschränkung von Steuervermeidungsstrategien  | b) Persönliche Frei- und Absetzbeträge   |
| d) Die Folgeentwicklung   | c) Beschränkungen der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben   |
| e) Beurteilung  | d) Beurteilung   |
| 2. Vereinigtes Königreich   | 5. Frankreich  |
| a) Schwerpunktsetzung auf die Normadressaten  | III. Der Entwurf von Steuergesetzen  |
| b) Zweck- und prinzipienorientierte Gesetzesformulierung  | „auf der grünen Wiese“: der „Basic Word Tax Code“ und der deutsche Entwurf eines Steuerrechts für die mittel- und osteuropäischen Länder |
| c) Stillfragen  | IV. Steuervereinfachung vor einem komplizierten Hintergrund: Aktienswaps und verwandte Transaktionen                                     |
| d) Umgliederung und Numerierung   | 1. Kapitulation  |
| e) Beurteilung  | 2. Flickwerk-Lösung  |
| 3. Australien   | 3. Ein neuer allgemeiner Grundsatz   |
| a) Grundlegende Gliederung  | V. Schlußfolgerungen   |

„The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought to be clear and plain to the contributor, and to every other person“.

*Adam Smith's Second Canon of Taxation!* (1776)

\* Das Manuskript wurde im wesentlichen im Sept. 1997 abgeschlossen.

1 Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Book 5, Chapter 2, Part 2.

## I. Einleitung

Die vergleichende Analyse von Rechtsproblemen ist bekanntlich ein gefährliches Unterfangen. Das geschriebene Recht unterscheidet sich im allgemeinen vom tatsächlich praktizierten Recht, und institutionelle und kulturelle Faktoren machen sinnvolle Schlußfolgerungen aus der vergleichenden Analyse schwierig. Das gilt insbesondere im Bereich des Steuerrechts, wo wirtschaftliche Entwicklungen, politischer Druck oder auch nur Zufälligkeiten eine bedeutsame Rolle bei der Ausgestaltung des Fiskalsystems gespielt haben. Trotzdem kann es – mit den gebotenen Vorbehalten – lehrreich sein, manche Themen unter rechtsvergleichendem Aspekt zu untersuchen, um die Struktur von Problemen und mögliche Lösungen im eigenen System besser verstehen zu können<sup>2</sup>.

In diesem Sinne möchte ich einige Aspekte des allgemeinen Problems der Steuervereinfachung sowie ihres Gegenstücks, der Steuerkomplexität, aus einem rechtsvergleichenden Blickwinkel diskutieren. Um das Thema überschaubar zu halten, möchte ich zuerst kurz den Diskussionsstand zum Problem der Steuervereinfachung in den USA, in Großbritannien, Australien, den Niederlanden und Frankreich in den vergangenen Jahrzehnten untersuchen. Anschließend möchte ich einen Blick auf einige jener Techniken werfen, die beim Entwurf von Steuergesetzen „auf der grünen Wiese“ im Zusammenhang mit dem kürzlich veröffentlichten „Basic World Tax Code and Commentary“ bzw. dem deutschen Entwurf eines „Steuergesetzes für die mittel- und osteuropäischen Staaten“ verwendet wurden, um zu sehen, welchen Beitrag dies für die Vereinfachungsdebatte leisten kann. In der Folge will ich die Analyse auf ein einziges Problem konzentrieren, nämlich die steuerliche Behandlung von bestimmten komplexen Finanzierungsinstrumenten, um für einen konkreten Bereich einige der Schwierigkeiten und Grenzen aufzuzeigen, die der Entwicklung und Einführung von Vereinfachungsvorschlägen entgegenstehen. Abschließend sollen einige vorläufige Schlußfolgerungen aus dieser Analyse gezogen werden.

## II. Länderüberblick

### 1. Vereinigte Staaten

Der eindeutig wichtigste Schritt in Richtung Steuervereinfachung war in den Vereinigten Staaten die Verabschiedung des Steuerreformgesetzes 1986. Im Anschluß an die „President's Proposals for Fairness, Growth and Simplicity“

<sup>2</sup> S. Ault, *Comparative Income Taxation*, Kluwer 1997.

schlug dieses Gesetz viele miteinander verbundene Schritte in Richtung Vereinfachung ein. Es wird allerdings zu zeigen sein, daß im darauffolgenden Jahrzehnt viel von diesem Gewinn an Vereinfachung wieder verspielt wurde.

*a) Verminderung der Spitzensteuersätze, Abflachung der Steuersatzstruktur und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage*

Mit dem Gesetz von 1986 wurde die Steuersatzstruktur der persönlichen Einkommensteuer dramatisch abgeflacht und die Spitzensteuersätze reduziert. Nach der Reform gab es nur mehr zwei relativ niedrige Steuersätze mit einem Spitzensatz von 28%.

Die Reform von 1986 erweiterte überdies in gewichtiger Weise die Steuerbemessungsgrundlage durch Beseitigung einer Reihe von vorher existierenden Abzügen. Der Abzug für private Zinszahlungen wurde abgeschafft. Ferner wurde – besonders bedeutsam vom Standpunkt der Vereinfachung – ein „Selbstbehalt“ für die meisten Abzüge von nicht betrieblich tätigen Steuerpflichtigen eingeführt. Derartige Abzüge dürfen erst geltend gemacht werden, wenn sie in Summe 2% des adaptierten Gesamteinkommens übersteigen. Auf diese Weise wurde erreicht, daß bei vielen Steuerpflichtigen persönliche und Investitionsausgaben nicht mehr auf einer individuellen Basis berücksichtigt wurden, sondern durch die „standard deduction“ abgegolten wurden, einer Pauschalabsetzung, die grundsätzlich allen Steuerpflichtigen zusteht.

Eine weitere wichtige Auswirkung des Gesetzes von 1986 war die Beseitigung einer Reihe von Steuervergünstigungen, speziell von Begünstigungen, die nicht die genaue Ermittlung des Einkommens zum Ziel hatten, sondern bestimmte Verhaltensweisen oder Investitionen begünstigen wollten. Die einschlägigen Regelungen zählten zu den komplexesten des Steuerrechts, da der Kongreß versucht hatte, möglichst genau jene Personengruppe zu umschreiben, der die speziellen Begünstigungen zugute kommen sollte, und zu verhindern, daß die Begünstigungen über den eigentlichen Zweck hinaus in Anspruch genommen werden konnten.

*b) Beseitigung der steuerlichen Bevorzugung von capital gains*

Der wahrscheinlich wichtigste Schritt in Richtung einer Steuervereinfachung im Gesetz von 1986 war die Beseitigung der bevorzugten Behandlung der capital gains. Im Schrifttum wurde die Bevorzugung der capital gains häufig als Ursache für die Kompliziertheit des Steuerrechts genannt. Sie war der Grund dafür, daß die Steuerpflichtigen versuchten, durch geschickte Transaktionen laufende Zins- oder Dividendeneinnahmen in Wertsteigerungen des Kapitalstammes umzuwandeln; überdies förderte die Bevorzugung die Aufnahme von

Darlehen, um die volle Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen mit der Begünstigung von Veräußerungsgewinnen zu kombinieren. Die Bevorzugung hatte obendrein Auswirkungen auf die Entlohnung der Arbeitnehmer. Dort hatte sie komplizierte Gestaltungen zur Folge, die wiederum bezweckten, Lohneinkünfte in capital gains zu transformieren.

#### *c) Einschränkung von Steuervermeidungsstrategien*

Investitionen in den Vereinigten Staaten gegen Ende der 70er und Anfang der 80er Jahre waren charakterisiert durch die rasche Zunahme von Verlustbeteiligungsmodellen, d. h. von Transaktionen, die durch die Kombination von abzugsfähigen Zinsaufwendungen und Abschreibungen darauf ausgerichtet waren, beträchtliche Verluste zu erzeugen, die dann mit Lohneinkünften und Einkünften aus anderen Investitionen ausgeglichen werden konnten. Als primäre Antwort auf diese Verlustbeteiligungsmodelle führte der Gesetzgeber die sogenannten „passive activity loss“-Regeln ein, die, in groben Zügen gesprochen, die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten aus passiven Tätigkeiten – das sind solche, bei denen der Investor nicht aktiv am Wirtschaftsleben teilnimmt – beschränkt auf Überschüsse aus derartigen Investitionen. Wenngleich die Bestimmungen selbst, insbesondere hinsichtlich der in ihnen enthaltenen Definitionen, kompliziert waren, so führten sie letztlich doch zu einer merkbaren Vereinfachung, da sie die meisten der Transaktionen, die sie treffen wollten, wirksam beseitigten. In diesem Fall führte somit kompliziert formuliertes Recht zu einer Vereinfachung im Sachverhaltsbereich.

#### *d) Die Folgeentwicklung*

Die mit dem Steuerreformgesetz von 1986 erzielten Vereinfachungen waren nur von kurzer Dauer. Beinahe unverzüglich wurden die Steuersätze wieder angehoben, und die Unterscheidung zwischen gewöhnlichen Einkünften und capital gains lebte wieder auf. Der jüngste Gesetzgebungsakt, der „Taxpayer Relief Act of 1997“ (Steuerzahlerentlastungsgesetz), der im August dieses Jahres verabschiedet wurde, ließ ebenfalls eine Reihe der Ursachen für Kompliziertheit wieder aufleben. An erster und wichtigster Stelle sei erwähnt, daß durch dieses Gesetz der Steuersatz für capital gains wesentlich herabgesetzt wurde, und zwar für viele Steuerpflichtige auf 10%, der maximale Satz beträgt 20%. Damit diese neuen Regeln anwendbar sind, müssen Wirtschaftsgüter bestimmte Voraussetzungen erfüllen. In einem Kommentar dazu wurde bereits festgestellt, daß es nunmehr zumindest sechs verschiedene Wege gibt, capital gains zu besteuern und zwar in Abhängigkeit davon, um welche Art von Wirtschaftsgut es sich handelt, zu welchem Zeitpunkt es gekauft und wann es verkauft wird.

Die neuen Gesetze führten auch eine Reihe neuer Absatzposten ein, hauptsächlich zur Unterstützung von Ausbildung und Pensionsvorsorge, wobei jede der Bestimmungen eine beachtliche Zahl von Legaldefinitionen enthält.

Die einzig merkbare Vereinfachung durch die neue Gesetzgebung betrifft den Bereich des Außensteuerrechts. So ist beispielsweise eine Bestimmung enthalten, die es natürlichen Personen ermöglicht, anzurechnende ausländische Steuern, sofern diese \$ 300 nicht übersteigen, unmittelbar und ohne Rücksicht auf die, vor allem bei den betrieblichen Einkünften geltenden, Anrechnungsregeln und -beschränkungen geltend zu machen. Die Anrechnung ausländischer Steuern kann unmittelbar im Zuge der normalen Steuererklärung beantragt werden.

#### *e) Beurteilung*

Daß der Steuervereinfachung in den Vereinigten Staaten generell kein Erfolg beschieden war, hat eine Reihe von Ursachen. Zu erwähnen sind unter anderem: die Notwendigkeit, mit aggressiven Steuerzahlern fertig zu werden; eine Rechtstradition, die mehr mit Detailregeln arbeitet, als auf allgemeine Grundsätze abzustellen und schließlich eine komplexe Wirtschaft.

Drei Umstände stechen als Quellen der Kompliziertheit heraus. Der eine ist die Struktur des Gesetzgebungsprozesses. Steuergesetze werden von der Verwaltung vorgeschlagen, dann in beiden Häusern des Kongresses einer Debatte unterworfen und modifiziert. Im allgemeinen können Abänderungen durch den Kongreß gemacht werden, wobei es aber keinen Kontrollmechanismus gibt, der sicherstellt, daß die Gesetzgebung irgendwelchen Strukturen und Grundsätzen folgt. Jede Bestimmung ist Gegenstand eines politischen Kompromisses, wobei die unterschiedlichsten Interessengruppen versuchen, auf den Gesetzgeber Einfluß zu nehmen, um die Bestimmung entweder zu erweitern oder einzuschränken. Dieser politische Druck besteht in jedem System, aber in einem parlamentarischen System besteht eine größere Chance, eine grundlegende Struktur und einen Zusammenhang in der Gesetzgebung beizubehalten.

Ein zweites Problem ist die derzeitige Budgetlage. Als prozessuale Vorgabe, die in den letzten Gesetzgebungsperioden bereits zu berücksichtigen war, gilt, daß jede vorgeschlagene Steueränderung, die zu einer Aufkommensverringering führt, durch einen korrespondierenden Vorschlag, durch den die Staatseinnahmen in gleichem Umfang erhöht werden, ausgeglichen werden muß. Das Steuergesetz muß aufkommensneutral sein. Diese Forderung macht es beinahe unmöglich, eine einheitliche Struktur bei der Gesetzgebung einzuhalten, und die Bestimmungen nehmen immer stärker einen ad-hoc-Charakter an.

Letzter Grund – und wahrscheinlich auch am wichtigsten – ist der Umstand, daß es historisch gesehen niemals eine wirkliche politische Wählergruppe für die Steuervereinfachung gegeben hat. Es ist wie mit dem Wetter: „Jeder redet darüber, aber niemand unternimmt etwas dagegen“. Dies trifft in der Vergangenheit auch auf die Steuervereinfachung zu. Dieses Phänomen könnte sich aber ändern. Während des letzten Präsidentenwahlkampfes gab es eine spürbare anfängliche Unterstützung für einen Steuervereinfachungsvorschlag, dem zufolge die bestehende Einkommensteuer durch eine cash-flow-Steuer ersetzt werden sollte. Eines der Hauptargumente, das für den vorgeschlagenen Wechsel ins Spiel gebracht wurde, war die Vereinfachung. Die Vertreter einer cash-flow-Steuer behaupteten, daß ein Großteil der Steuerzahler ihre Steuererklärung dann auf einer Postkarte abgeben könnten. Gleichgültig, ob das zutrifft: zumindest haben die Vertreter einer cash-flow-Steuer das Thema der Vereinfachung auf das Tapet gebracht, so daß es in der Diskussion eines Tages wieder auftauchen kann. Allerdings: Der erste Steuergesetzgebungsakt nach der Präsidentenwahl hat – wie schon gesagt – der Steuervereinfachung wenig Bedeutung beigemessen.

## 2. Vereinigtes Königreich

In Großbritannien läuft seit 1995 ein umfangreiches Projekt, das sich mit der Steuervereinfachung auseinandersetzt. Das Projekt beschäftigt sich vorrangig mit der formalen Struktur und der Formulierung des bestehenden Rechts, also mit der Gesetzestechnik. Inhaltliche Aspekte sind nicht oder nur in geringem Umfang betroffen. Das „Tax Law Rewrite“-Projekt (Steuerrechts-Reformulierungs-Projekt), wie es genannt wird, setzt sich aus drei Gruppen zusammen. Das „Projekt Team“, dem ein leitender Beamter der Finanzverwaltung vorsteht, zeichnet für den eigentlichen Neuentwurf verantwortlich. Dem Team gehören Mitglieder der Finanzverwaltung, Parlamentsmitarbeiter und Vertreter des privaten Sektors an. Die Arbeit wird überwacht von einem Lenkungsausschuß (Steering Committee), bestehend aus außenstehenden Beamten, und einem Konsultationsausschuß, durch den Vertreter des privaten Sektors und Fachleute, die ebenfalls Vorschläge einbringen können<sup>3</sup>. Das Projekt soll sich über fünf Jahre erstrecken. Der erste Teil der Neufassung, der sich mit den betrieblichen Einkünften natürlicher Personen auseinandersetzt, wurde im Juli 1997 veröffentlicht<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Tax Law Rewrite, The way forward, July 1996.

<sup>4</sup> Tax Law Rewrite, First Exposure Draft, Trading Income of Individuals, London, 1997.

*a) Schwerpunktsetzung auf die Normadressaten*

Das Neuformulierungs-Projekt rückt ausdrücklich die Person in den Mittelpunkt, an die sich die betreffenden Teile des Gesetzes richten, und paßt entsprechend die Gesetzesdiktion an. So haben Normen, die hauptsächlich von natürlichen Personen als Steuerpflichtige zu berücksichtigen sind, eine andere Struktur als Normen, die sich hauptsächlich an Kapitalgesellschaften richten. Durch diese Vorgehensweise wird der von Fall zu Fall unterschiedliche Kenntnisstand der Steuerzahler ebenso berücksichtigt wie der Umstand, daß unterschiedliche Ausgangssituationen einen unterschiedlichen Gesetzesstil erfordern.

*b) Zweck- und prinzipienorientierte Gesetzesformulierung*

Im Rahmen des Projektes wurde überlegt, in Form einer Primär- oder Grundsatzzgesetzgebung die leitenden Prinzipien und Zielsetzungen der steuerlichen Regelungen zu fixieren, während die Details in Durchführungsgesetzen näher zu behandeln gewesen wären. Der Gedanke wurde allerdings verworfen. Die nunmehrigen Entwürfe beginnen allerdings oft mit einer Beschreibung der Bestimmungen im Überblick und schreiten von generellen Belangen zu den spezielleren fort.

*c) Stilfragen*

Ziel der Neufassung ist es jedenfalls, das neuformulierte Gesetz so verständlich wie nur möglich zu machen. Dazu wurde eine Reihe von Verordnungen erlassen. Lange Sätze sind zu vermeiden; die Gegenwartsform und der Indikativ sollen, soweit wie möglich, verwendet werden; positive Formulierungen sind negativen vorzuziehen. Große Teile der Entwürfe sprechen den Steuerpflichtigen in der zweiten Person an („You are not entitled to rent-a-room relief for income arising from an unfurnished letting“ – „Sie haben keinen Anspruch auf die ‚Zimmervermietungsbegünstigung‘ für Einkünfte aus der Vermietung von unmöblierten Räumlichkeiten“.) Allgemein soll juristische Fachsprache vermieden werden. Soweit allerdings bestimmte Rechtsbegriffe Gegenstand tiefschürfender Interpretationen durch die Gerichte gewesen sind, sollen diese traditionellen Begriffe trotz ihrer Sperrigkeit beibehalten werden. Dazu ein Beispiel: Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung von Arbeitnehmern auf solche, die „zur Gänze, ausschließlich und notwendigerweise“ der Beschäftigung dienen, wird beibehalten, um sicherzustellen, daß das komplizierte case law zu dieser Formulierung keine Änderung erfährt.

#### *d) Umgliederung und Numerierung*

Abgesehen von der Neuformulierung der Gesetze sieht das Projekt auch eine Neugliederung und Neunummerierung der Bestimmungen vor. Das aktuelle Einkommensteuergesetz ist über beinahe 200 Jahre durch Ergänzungen angewachsen, wobei dem logischen Aufbau geringe Aufmerksamkeit geschenkt wurde. Das Projekt greift hier tief in die Struktur des Gesetzesaufbaus ein. So wird es künftig getrennte Gesetze geben für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer, für Abschreibungen, für andere Steuern und generell für das Abgabungsverfahren. Innerhalb eines jeden Gesetzes wird das alte, aus dem 19. Jahrhundert stammende System aus Fällen und Erläuterungen ersetzt durch eine Struktur, die den logischen Zusammenhang zwischen den verschiedenen Abschnitten und den Inhalt der verwendeten Begriffe klarstellt. Die Gesetze werden neu durchnummeriert, wobei ein System aus Nummern und Buchstaben Verwendung finden wird.

#### *e) Beurteilung*

Der Hauptvorteil des britischen Steuerneuerfassungsprojektes liegt in der Änderung der formalen Struktur des gesetzten Rechts. Anders als in den meisten anderen Ländern wurde das Steuerrecht des Vereinigten Königreiches nie formal kodifiziert. Seine Struktur entspricht den Prinzipien des 19. Jahrhunderts und basiert auf Begriffen, die mit der Struktur eines modernen Steuersystems, und zwar insbesondere im Bereich der Einkommensbesteuerung nicht mehr übereinstimmen. Ob die Neufassung selber tatsächlich zu einem einfacheren Steuerrecht führt, bleibt abzuwarten.

### **3. Australien**

Die Situation in Australien entspricht weitgehend der im Vereinigten Königreich. 1993 rief die Australische Regierung das „Tax Law Improvement Project „TLIP““ (Steuerrechtsverbesserungsprojekt) ins Leben, dem die Aufgabe zukommt, das Australische Einkommensteuerrecht neu zu strukturieren, zu nummerieren und umzuformulieren. Die ersten beiden Endfassungen des neugefaßten Rechts wurden 1997 publiziert. Wie in Großbritannien zielte das australische Projekt nicht darauf, inhaltliche Änderungen in der Steuerpolitik vorzunehmen, es sollten bloß die Struktur und Präsentation der Grundlagen des bestehenden Steuerrechts modifiziert werden<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Tax Law Improvement Project, Building the New Tax Law (Information Paper No. 2, Canberra, April 1995).

### *a) Grundlegende Gliederung*

Die Neugliederung folgt einer dreistufigen Struktur bestehend aus sogenannten Kernbestimmungen (core provisions), allgemeinen Bestimmungen (general provisions) und Spezialthemen. Die Kernbestimmungen beinhalten die allgemeinen Bestimmungen über Einkünfte und Einkommen sowie Abzugsposten, ferner die Regeln über die zeitliche Zuordnung und die persönliche Zurechnung der Einkünfte sowie die Grundzüge der Steuerveranlagung. Die allgemeinen Bestimmungen setzen sich genauer mit bestimmten Arten von Einkünften, z. B. Einkünften aus Umlaufvermögen, bzw. mit komplizierteren Abzugsposten wie Abschreibungen auseinander. Die Spezialbestimmungen schließlich behandeln Bereiche wie die Besteuerung von capital gains, von Körperschaften, von Gewinnausschüttungen und von Finanztransaktionen. Dem System liegt ein Pyramidenkonzept zugrunde, wobei die Kernbestimmungen die Spitze darstellen und die Spezialbestimmungen die Basis. Am Ende des materiellen Rechts befindet sich ein Abschnitt, in dem Legaldefinitionen und wiederkehrende Formulierungen enthalten sind. (In der ursprünglichen Fassung wurde dieser Abschnitt als „Toolbox“ bezeichnet, später wurde die Bezeichnung aber in „Wörterbuch“ umgewandelt.)

### *b) Neunumerierung*

Die meisten Beschwerden über das gegenwärtige australische Steuerrecht betrafen das Numerierungssystem, das durch Ergänzungen und Abänderungen während der letzten 60 Jahre immer komplizierter geworden war. Nummern wie 159GZZZZA (2) (b) (iii) (B) waren keine Ungewöhnlichkeit und machten das Arbeiten mit den Gesetzesparagrafen und vor allem das Verständnis ihres Zusammenhanges schwierig. Das vorgeschlagene System verwendet eine Kombination aus zwei Zahlen, verbunden mit der Möglichkeit, einen Buchstaben hinzuzufügen, sofern sich ein zusätzlicher Paragraph als notwendig erweist.

### *c) Neuformulierung*

Der Neuformulierung liegt der Ansatz zugrunde, daß die Rechtsbegriffe in einer einfachen Sprache ausgedrückt werden sollen. Dieser Technik wurde der Vorzug gegeben gegenüber einerseits der Verwendung der „traditionellen“ englischen Rechtssprache mit ihren technischen Begriffen und Ausdrücken und andererseits der als schwammig (fuzzy) empfundenen europäischen Rechtssprache, die mehr mit allgemeinen Prinzipien als mit Detailregelungen arbeitet. Die ersten Entwürfe enthielten signifikante Änderungen im Bereich einiger traditioneller Begriffe und Formulierungen. Da dies auf Kritik stieß, orientierten sich spätere Entwürfe stärker an der traditionellen Sprache. Um

mit dem Problem bestehender Verwaltungsentscheidungen, die zur bisherigen Formulierung ergangen waren, fertig zu werden, hat die australische Finanzverwaltung zugesagt, daß die alten Entscheidungen dort ihre Gültigkeit behalten, wo das alte Recht den gleichen Gedanken zum Ausdruck bringt wie das neue Recht, und der Steuerpflichtige annehmen kann, daß sich der grundlegende Zweck nicht geändert hat, solange dies nicht kundgetan wurde<sup>6</sup> (was selbstverständlich voraussetzt, daß das alte Recht so interpretiert werden konnte, daß man wußte, was sein Zweck war. In diesem Fall muß man sich dann aber die Frage stellen, warum das Gesetz überhaupt neu geschrieben werden mußte.)

Wie beim britischen Projekt spricht auch der australische Entwurf den Steuerpflichtigen überwiegend in der zweiten Person an. Anders als im Vereinigten Königreich wird allerdings offenbar dem potentiellen Rechtsadressaten weniger Aufmerksamkeit geschenkt; vielmehr wird versucht, das Gesetz allgemein so zu formulieren, daß es auch ein Laie verstehen kann.

#### *d) Beurteilung*

Das australische Steuerrechtsverbesserungsprojekt war Gegenstand heftiger Kritik sowohl von Seiten der Praxis als auch von akademischer Seite. Es wurde daran ausgesetzt, daß es weder zur Vereinfachung noch zur Klarstellung der bestehenden Rechtslage beitrage und in manchen Fällen das Ganze nur noch schlimmer mache. Einige der Entwürfe wurden verschiedentlich charakterisiert als „gönnenhaft“ (patronizing), „konfus und primitiv“, „logisch fragwürdig und zweifelhaft in Hinblick auf Kostenersparnis“ und schließlich als ein „Fehlschlag“<sup>7</sup>. Zumindest teilweise dürfte die Schwäche des Entwurfes darauf beruhen, daß zuviel Augenmerk dem Stil und der Präsentation und zuwenig Aufmerksamkeit dem Verhältnis zwischen den Formulierungstechniken und den zugrundeliegenden inhaltlichen Prinzipien geschenkt wurde.

#### **4. Niederlande**

Die Niederlande führten 1990 eine große Steuerreform durch, die in weiten Teilen durch Vereinfachungsüberlegungen bestimmt wurde. Die Reform übernahm die übliche Form einer Erweiterung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Senkung der Grenzsteuersätze, wie sie typisch war für viele Steuerreformen nach der Reform in den USA im Jahr 1986. Die Anzahl der Tarifstufen wurde dementsprechend von neun auf drei reduziert und auch die

6 Taxation Ruling TR97/16, ATO 1997.

7 Graeme Cooper, „A Rose is a Flower is a Plant“: Tax Simplification South of the Equator, Canadian Tax Foundation, 1995 Conference Report.

Spitzensteuersätze wurden wesentlich gesenkt. Anders als bei entsprechenden Steuerreformen in vielen Ländern bildeten die Einkünfte aus Investitionstätigkeit keinen Schwerpunkt der niederländischen Reform. Aus dem Blickwinkel der Steuervereinfachung lagen die wichtigsten Änderungen in der Vereinheitlichung von Sozialversicherungsbeiträgen und Einkommensteuer, in der Reduktion der persönlichen Frei- und Absetzbeträge und in der Neustrukturierung der Absetzposten.

#### *a) Sozialversicherung und Einkommensteuer*

Vor der Reform von 1990 wurden die Sozialversicherungsbeiträge und die Einkommensteuer aufgrund recht unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen und im Rahmen unterschiedlicher Systeme erhoben. Die Sozialversicherungsbeiträge waren aus der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Im Zuge der Reform wurden die beiden Abgaben vereint, und zwar in der Weise, daß die erste Einkommensstufe nunmehr Gegenstand der kombinierten Einkommen- und Sozialversicherungsteuer mit einem Satz von ca. 37% ist. Der größte Teil der Steuerzahler wird einzig mit diesem Steuersatz belastet.

#### *b) Persönliche Frei- und Absetzbeträge*

Im alten Recht war für die Familienbesteuerung ein kompliziertes System von Begünstigungen vorgesehen, durch das die unterschiedlichen Familien- und Arbeitssituationen der Steuerzahler berücksichtigt wurden. Eine Reihe besonderer Begünstigungen gab es für Alleinverdiener, Alleinerziehende und dergleichen. Durch die Reform wurde die Anzahl der Begünstigungen wesentlich eingeschränkt und ihre Höhe begrenzt. Außerdem wurden die Bedingungen, unter denen ein steuerfreies Existenzminimum zwischen Ehegatten (und in manchen Fällen auch zwischen Lebensgefährten) übertragen werden kann, geändert.

#### *c) Beschränkungen der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben*

Vor der Reform gab es in den Niederlanden eine komplexe Judikatur hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von gemischten Aufwendungen, das heißt von Aufwendungen, die sowohl die berufliche als auch die private Sphäre betreffen, sowie der Behandlung des Ersatzes solcher Aufwendungen durch den Arbeitgeber. Die Reform versuchte die Behandlung solcher Aufwendungen dadurch zu vereinfachen und zu rationalisieren, indem einerseits die grundsätzlichen Anforderungen für den Abzug verschärft wurden; andererseits wurde eine Reihe von ziemlich willkürlichen Regeln erlassen, die sich mit vielen gewöhnlich auftretenden Ausgaben auseinandersetzen. So gibt es beispielsweise eine absolute Grenze für die Abzugsfähigkeit von Kongreßkosten (IFA!). Unter-

halb dieser Grenze sind Kongreßkosten bis zu einer Höhe von 1000 Gulden zur Gänze abzugsfähig, die restlichen bis zur absoluten Grenze mit 75%. Rückerstattungen durch den Arbeitgeber sind nicht steuerbar, beim Arbeitgeber sind aber nur 75% der Aufwendungen abzugsfähig. Ähnliche Regeln gelten für Fahrtkosten zur Arbeitsstätte, Computer, Arbeitsmittel, Firmenwagen u. ä.

#### *d) Beurteilung*

Anders als bei den anderen Fällen, die hier besprochen wurden, lag der Schwerpunkt der niederländischen Vereinfachungsbemühungen grundsätzlich bei der Behandlung natürlicher Personen, und zwar bei den persönlichen Begünstigungen und Abzugsposten. Das alte System war bereits zu kompliziert, um von denen verstanden oder angewendet zu werden, die davon am meisten betroffen waren. Die Antwort darauf vom Standpunkt der Steuervereinfachung war, die Bestimmungen derart abzuändern, daß allgemeinere Kategorien vorgesehen wurden, wodurch allerdings notgedrungenerweise auch ein gewisses Maß an Willkür in ein System hineingebracht wird. Dazu ein Beispiel: Der unterschiedlichen Behandlung von unmittelbar angefallenen und erstatteten Aufwendungen liegt offensichtlich die Annahme zugrunde, daß bei erstatteten Aufwendungen die Wahrscheinlichkeit, daß diese für betriebliche Zwecke getätigt wurden, größer ist. Wenn dies auch in vielen Fällen zutreffen mag, so wird es dennoch Situationen geben, in denen dies nicht stimmt. Das Mehr an Vereinfachung geht in diesem Einzelfall auf Kosten einer gerechten Behandlung.

### **5. Frankreich**

Von allen hier berücksichtigten Staaten scheint in Frankreich die öffentliche Diskussion über beziehungsweise die Aufmerksamkeit gegenüber einer Steuervereinfachung am geringsten zu sein. Wenngleich es nur möglich ist, über die Ursachen dieser Tatsache zu spekulieren, dürften einige Faktoren verantwortlich sein. In erster Linie dürfte eine Rolle spielen, daß die Einkommensteuer, die in anderen Systemen die Hauptbeschwerdequelle über die Kompliziertheit ist, im französischen Steuersystem eine viel geringere Rolle spielt als in den meisten anderen OECD-Staaten. Beinahe die Hälfte der Haushalte ist von der Steuer befreit und die Einkommensteuer macht nur 8% des Bruttoinlandsproduktes aus. Die Einkommensteuer wird ergänzt durch zwei zusätzliche Abgaben, der „contribution sociale généralisée“ (allgemeiner Sozialbeitrag) und der „contribution au remboursement de la dette sociale“. Diese beiden Abgaben haben eine wesentlich weitere Bemessungsgrundlage als die traditionelle Einkommensteuer, ihre Sätze sind nicht progressiv, und sie werden weitgehend

durch einen Quellenabzug erhoben. Somit dürften viele Probleme, die in anderen Ländern Ursache für komplizierte gesetzliche Lösungen sind, in Frankreich bereits aufgrund der besonderen Fiskalstruktur nicht auftreten.

Ein zweiter Faktor, der eventuell zu der geringeren Anzahl an Beschwerden über ein zu kompliziertes Recht beiträgt, ist die Formulierung der französischen Steuergesetze. Wenngleich es in den letzten Jahren in der Steuergesetzgebung zu einer Zunahme von Detailregelungen und Komplexität gekommen ist, spiegelt sich im grundlegenden Gesetzesstil noch immer die Methode des „code civile“ wider, wonach rechtliche Normen eher in Form allgemeiner Grundsätze ausgedrückt werden als in detaillierten Gesetzesbestimmungen, die versuchen, alle Eventualitäten zu berücksichtigen. Dieser Gesetzesstil ist gekoppelt an eine Verwaltungstradition, die stark auf die Anwendung administrativen Ermessens vertraut. So gibt es die Möglichkeit der Verständigung („agrément“) mit der Finanzverwaltung hinsichtlich vieler Dinge, die in anderen Ländern Gegenstand gesetzlicher Bestimmungen sind, sowie die Möglichkeit der individuellen Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen („fortait“) für Kleinunternehmen. Das Resultat sind jedenfalls weniger komplizierte Gesetze und mehr Vertrauen in Lösungen auf Verwaltungsebene.

### III. Der Entwurf von Steuergesetzen „auf der grünen Wiese“: der „Basic World Tax Code“ und der deutsche Entwurf eines Steuerrechts für die mittel- und osteuropäischen Länder

Viele der Ursachen für die Komplexität des Steuerrechts ergeben sich aus der Geschichte und dem Umfeld des bestehenden Rechts. Gesetze werden ohne hinreichende Rücksichtnahme auf das Zusammenspiel der Bestimmungen geändert, Gerichtsentscheidungen werden durch gesetzliche Maßnahmen, die nicht in die allgemeine Systematik des Gesetzes passen, umgestoßen und so fort. Wie würde das Steuerrecht aussehen, wenn man am Anfang beginnen könnte, unbelastet von historischen Bürden?

Aus der jüngsten Zeit gibt es zwei äußerst interessante Beispiele eines derartigen „Neubeginns“ zum Entwurf eines Einkommensteuersystems. Beide sind als Modelle für eine Steuergesetzgebung in den sich neu entwickelnden Marktwirtschaften in Mittel- und Osteuropa gedacht. Der „Basic World Tax Code“ samt Kommentar, der als ein Projekt im Rahmen des Internationalen Steuerrechtsprogramms der Harvard Universität entwickelt wurde<sup>8</sup>, umfaßt ein Modell für die Einkommensteuer, die Mehrwertsteuer, Verbrauchsteuern sowie das Verfahrensrecht. Bei der Entwicklung wurde davon ausgegangen, daß die

<sup>8</sup> Hussey/Lubick, Basic World Tax Code and Commentary, Arlington 1996.

Regeln in einem Umfeld angewendet werden sollen, in dem es nur geringe Erfahrungen mit der Verwaltung von Steuern westlichen Stils gibt, weswegen notwendigerweise ein Schwerpunkt auf die Einfachheit, und zwar sowohl im inhaltlichen Aufbau als auch bei der Vollziehung gelegt werden mußte. Der „Entwurf eines Steuergesetzbuches für mittel- und osteuropäische Staaten“, der für das deutsche Bundesministerium der Finanzen entwickelt wurde<sup>9</sup>, deckt weitgehend die gleichen Bereiche ab.

Die Modelle weisen interessante Unterschiede auf, da, wie zu erwarten war, das Harvardmodell weitgehend auf amerikanischen Konzepten und Regeln über die Formulierung von Gesetzen basiert, während sich im deutschen Modell ausdrücklich große Teile des deutschen Steuerrechtssystem widerspiegeln. Aus Zeitgründen ist es unmöglich, im Rahmen dieses Vortrages detailliert auf die beiden Kodifikationen einzugehen, aber einige Punkte scheinen es wert, erwähnt zu werden. Das Harvardmodell sieht für Sachbezüge der Arbeitnehmer (die sogenannten *fringe benefits*) auf Ebene des Arbeitnehmers eine Steuerbefreiung vor. Dadurch vermeidet man komplizierte Bewertungsfragen und Probleme bei der Erhebung der Steuer wie sie typisch sind für Steuersysteme, in denen *fringe benefits* miterfaßt werden. Statt dessen werden die *fringe benefits* einer speziellen „Ersatz“-Steuer auf der Ebene des Arbeitgebers unterworfen, wobei die Bewertung in den meisten Fällen anhand der Kosten des Arbeitgebers, die sich leicht aus den Aufzeichnungen des Arbeitgebers entnehmen lassen, erfolgt.

Das deutsche Modell geht sogar noch weiter. Es entwirft eine konsumorientierte Steuer, die tatsächlich Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Bemessungsgrundlage ausschließt. Beide Modelle sind äußerst lehrreich aus dem Blickwinkel der Steuervereinfachung.

#### **IV. Steuervereinfachung vor einem komplizierten Hintergrund: Aktien-swaps und verwandte Transaktionen**

Ich möchte nun einen Blick auf eine konkrete Situation werfen, die ein wichtiges, aktuelles Problem betrifft, und auf einige der Konsequenzen, die sich daraus im Hinblick auf Vereinfachungsbemühungen im generellen ergeben. Ich hoffe, daß dies helfen wird, einige der Quellen der Kompliziertheit hervorzuheben und einige mögliche Antworten darauf aufzuzeigen. Ich werde dazu die Vereinigten Staaten als Beispiel heranziehen, aber die gleichen oder ähnlichen Probleme könnten in jedem Land auftauchen.

<sup>9</sup> J. Lang, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, Bonn 1993.

Wie Sie alle wissen, baut das Internationale Steuerrecht auf einem System von Klassifikationen und Zuteilungen von Besteuerungsrechten entweder zum Wohnsitz- oder zum Quellenstaat auf. Bezogen auf beschränkt Steuerpflichtige und ihre Besteuerung im Quellenstaat bedeutet dies, daß einige Einkünfte auf Nettobasis besteuert werden, andere auf Bruttobasis und manche überhaupt nicht. Nehmen wir die USA als Beispiel: Betriebliche Einkünfte werden mit dem normalen Steuersatz versteuert, Dividenden werden mit einem Steuersatz von 30% besteuert, der typischerweise durch Doppelbesteuerungsabkommen auf 5–15% herabgesetzt wird, und keine Steuer wird von „capital gains“ beschränkt Steuerpflichtiger erhoben (mit Ausnahme von Wertsteigerungen von Grund und Boden).

In den vergangenen Jahren wurden viele dieser Unterscheidungen durch innovative Finanzinstrumente verwischt oder beseitigt. Techniken wurden entwickelt, um das Eigentum an Kapital aufzuspalten, und zwar sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht, wobei die Teile einzeln bewertet und gehandelt werden können. Man wird mehr und mehr zu der Schlußfolgerung gedrängt, daß es keine nicht weiter reduzierbaren Elemente im System der Besteuerung von Kapitaleinkünften gibt. Um dieses Problem und die Fragen, die es in Bezug auf die Steuervereinfachung aufwirft, darzustellen, möchte ich einen Blick auf drei Transaktionen werfen, die wirtschaftlich gesehen zu sehr ähnlichen Ergebnissen führen, steuerlich aber unterschiedlich behandelt werden.

Stellen Sie sich als erstes Beispiel einen *Aktien-Swap* vor, bei dem versucht wird, die wirtschaftlichen Folgen des Haltens einer Aktie nachzubilden, ohne den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen ausgesetzt zu sein. Ausgehend von diesem Ausgangsfall stellen Sie sich vor, ein in den USA nicht ansässiger Steuerzahler erwirbt Aktien einer US-Kapitalgesellschaft. Als sowohl rechtlicher wie auch wirtschaftlicher Eigentümer hat er die Chance, an Wertsteigerungen der Aktie teilzuhaben, auf der anderen Seite trägt er das Risiko eines Kursverlustes und schließlich bezieht er Einnahmen in Form der Dividenden. Aus Sicht des US-Steuerrechts würde eine Quellensteuer in Höhe von 30% oder im Falle eines Doppelbesteuerungsabkommens auch weniger von den Dividendenzahlungen einbehalten werden, und es gäbe keinen Versuch, Gewinne aus der Veräußerung zu besteuern, selbst wenn es sich dabei um thesaurierte (einbehaltene) Gewinne handeln würde, die als Dividenden einer Besteuerung unterlägen.

Stellen Sie sich nun vor, daß dieser beschränkt Steuerpflichtige, anstelle die Aktie zu kaufen, mit einem amerikanischen Vertragspartner auf vertragsrechtlicher Basis einen „total return“ Aktienswap eingeht. Nach den Bedingungen des Swapvertrages zahlt jener beschränkt Steuerpflichtige seinem amerikanischen Vertragspartner regelmäßig einen bestimmten Betrag und ist verpflich-

tet, Kursverluste der Aktie abzudecken. Der US-Partner erhält die vertraglich vereinbarten Zahlungen und ist verpflichtet, einen Betrag entsprechend der auf diese Aktie geleisteten Dividendenzahlungen sowie Beträge entsprechend den Wertsteigerungen zu leisten. Nach traditionellem Verständnis ist dies bloß eine Wette über den Wert der Aktie, und das Verhältnis zwischen dem Dividendenfluß und den vereinbarten fixen Zahlungen würde, zumindest nach traditionellem Verständnis, zu keinerlei Quellenbesteuerung führen.

Stellen Sie sich nun vor, daß der amerikanische Steuerzahler, also die Person, die die dividendenorientierten Zahlungen leistet, tatsächlich die Aktie besitzt. In diesem Fall hat er seine Verpflichtung, eine der Dividende und der Wertsteigerung entsprechende Zahlung zu leisten, effektiv abgesichert. Er bezieht Einnahmen aus den Dividenden und kann die Zahlungen, die er in gleicher Höhe an den nicht ansässigen Steuerpflichtigen tätigt, als Ausgaben abziehen. Die Vereinigten Staaten werden keine Quellensteuer auf die Einkünfte aus den Dividenden erheben, wengleich diese wirtschaftlich gesehen bei einem beschränkt Steuerpflichtigen anfallen. Natürlich besitzt der beschränkt Steuerpflichtige die Aktie nicht wirklich, er kann kein Stimmrecht ausüben, er muß auf die Kreditwürdigkeit seines Vertragspartners vertrauen; es gibt somit einige Unterschiede zum Eigentümer. Wirtschaftlich gesehen aber „besitzt“ der nicht ansässige Steuerzahler die Aktie in der Hinsicht, daß er den Dividendenfluß erhält, das Risiko eines Kursverlustes trägt, dafür aber die Möglichkeit einer Wertsteigerung hat. Sollte diese Situation tatsächlich anders behandelt werden als die ungesicherte Position?

Ein zweiter, damit verwandter Fall einer derivativen Transaktion ist die *Wertpapierleihe*. In einer Übereinkunft über eine Wertpapierleihe verleiht der Eigentümer der Wertpapiere, ein Nichtansässiger, seine Anteilspapiere an einer US-Kapitalgesellschaft, bei der die Dividendenzahlungen Gegenstand einer Quellenbesteuerung wären, und erhält im Gegenzug dafür ersatzweise Zahlungen in Höhe der ausgeschütteten Dividende. Im allgemeinen, in einem rein innerstaatlichen Kontext, wird kein Zusammenhang zwischen den Ersatzzahlungen und den ihnen zugrundeliegenden Wertpapieren gesehen. Handelt es sich in so einem Fall bei den Wertpapieren um Aktien und ist der Empfänger der Ersatzzahlungen eine Körperschaft, so besteht daher beispielsweise keine Möglichkeit, vom Schachtelprivileg bzw. der Beteiligungsertragsbefreiung Gebrauch zu machen. Sofern der Wertpapierleihe Kommunalanleihen zugrundeliegen, deren Zinsen eigentlich steuerbefreit wären, sind sie im Fall der Wertpapierleihe nicht befreit.

Als dritte verwandte Transaktion stellen Sie sich vor, daß der nichtansässige Steuerzahler einfach einen *Terminkontrakt* über die US-Aktie kauft. Der Preis des Kontraktes wird beeinflußt vom momentanen Preis der Aktie und den Nettokosten für das Halten des Kontraktes über die Laufzeit. Im Effekt

rechnet der Käufer die möglichen Einnahmen aus den Dividenden mit dem Zinsvorteil aus der hinausgeschobenen Zahlung auf und hat wiederum das Risiko des Wertverlustes der Aktie und die Möglichkeit, an Wertsteigerungen zu partizipieren. In diesem Fall spiegeln sich die Finanzierungskosten einschließlich der Einkünfte aus den Dividenden im Preis der Aktie wider und führen letztlich beim Verkauf der Aktie zu einem Überschuß, der nicht der Steuer unterliegt.

Wir haben hier somit drei Fälle, in denen aktienbezogene Gewinne, die sich im Grunde ähneln, einer unterschiedlichen Behandlung zugeführt werden, und es ist schwer, sie nach irgendwelchen Grundsätzen zu unterscheiden. Welche Bedeutung hat dies nun für Themen wie Kompliziertheit und Einfachheit?

An erster Stelle sei folgendes angemerkt: Es ist offensichtlich, daß einige Aspekte der zugrundeliegenden geschäftlichen Transaktionen selbst ziemlich kompliziert sind. Und deswegen durfte auch erwartet werden, daß die steuerlichen Antworten notwendigerweise kompliziert sind. Zweitens: Steuerzahler, die sich an solchen Geschäften beteiligen, werden typischerweise ausreichend Erfahrung haben und in der Lage sein, mit einer komplizierten steuerlichen Antwort auf eine derartige Situation zurechtzukommen. Auf der anderen Seite gibt es Antworten, die einfacher sind als andere, und es ist interessant zu sehen, wie einige der Staaten, die vorhin besprochen wurden, damit zurechtgekommen sind oder beabsichtigen, mit derartigen Transaktionen umzugehen.

### 1. Kapitulation

Die einfachste Antwort auf die Kompliziertheit der oben beschriebenen Transaktionen wäre es, den Versuch aufzugeben, Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einzubeziehen. Dies ist im Grunde die Lösung, die, wie bereits oben erwähnt, in den Vereinigten Staaten im Zuge der letzten Präsidentenwahl vorgeschlagen wurde, als ein sogenannter „flat tax“-Vorschlag auf das Tapet gebracht wurde und anfänglich auch starke Unterstützung erhielt. Die „flat tax“ war im großen und ganzen eine Konsumsteuer vom Subtraktionstyp, bei der Kapitaleinkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen waren.

In ähnlicher Weise hat ein bekannter Autor aus Großbritannien geäußert, es gäbe keinen Weg, um Schwierigkeiten bei der Besteuerung von Kapitalerträgen zu vermeiden, und – in Übereinstimmung mit einem Vorschlag des Institute for Fiscal Studies – eine cash flow Steuer angeregt, die aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer die Ersparnisse und Zinsen eliminieren

würde<sup>10</sup>. Der oben diskutierte deutsche Vorschlag für eine Besteuerung in den mittel- und osteuropäischen Staaten schließt ebenfalls effektiv eine Besteuerung der Kapitaleinkünfte aus.

Die Vereinfachung, die eine solche Änderung der Bemessungsgrundlage mit sich bringt, wiegt nach Ansicht ihrer Initiatoren die potentielle Ungerechtigkeit auf, die dieser Vorschlag im Hinblick auf eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und auf horizontale Gerechtigkeitsüberlegungen aufweist.

## 2. Flickwerk-Lösung

Die konkrete Antwort in den Vereinigten Staaten auf die oben dargestellten Probleme war im wesentlichen ein reaktives und prinzipienloses Flickwerk, wobei mit Hilfe der bestehenden Regeln versucht wurde, mit den speziellen Aspekten jeder einzelnen Situation fertigzuwerden. Im Fall der Aktien-Swaps überlegen die Finanzbehörden die Anwendung einer Durchgriffsregel, nach der Zahlungen, die in *Abhängigkeit* von der Dividende geleistet werden, wie Dividendenzahlungen selbst behandelt werden würden und als solche auch Gegenstand eines Quellensteuerabzuges wären. Eine solche Regel wäre allerdings wiederum nicht anwendbar, wenn dem Swap an Stelle einer bestimmten Aktie ein *Index* zugrundeliegen würde. Der Fall, daß der Swap einen begrenzten *Aktienkorb* betrifft, in dem alle Aktien die gleichen grundlegenden finanziellen Merkmale aufweisen, würde wahrscheinlich wieder von der vorgeschlagenen Regel gedeckt sein; da aber die Bestimmung auf keinerlei Prinzipien fußt, ist es unklar, was nun tatsächlich die Rechtslage sein wird.

In Hinblick auf die Wertpapierleihe gibt es, wie oben dargestellt, im innerstaatlichen Bereich keine „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ der zugrundeliegenden Transaktion, um die Art der Zahlung zu bestimmen. Im internationalen Kontext hingegen sollen nach den jüngsten Regelungen die Ersatzzahlungen für Zwecke des Quellensteuerabzuges als abzugspflichtige Kapitalerträge betrachtet werden. Sie würden dann aus einer US-Quelle stammen und wie Dividenden einer innerstaatlichen Quellenabzugsteuer unterliegen. Die Regelungen gehen überdies davon aus, daß diese Charakterisierung generell für Abkommenszwecke gilt. Wiederum wurde das Problem durch eine reaktive, unsystematische Bestimmung gelöst, die viele Fragen unbeantwortet läßt.

Für den Fall von Terminkontrakten schließlich gibt es keine speziellen Regeln. Daher werden die wirtschaftlich gleichwertigen Transaktionen für Steuer-

10 *Malcolm Gammie*, Tax Simplification – Right Path or Dead End? A Response to the Inland Revenue's Report „The Path to Tax Simplification“, Canadian Tax Foundation, 1995 Conference Report.

zwecke unterschiedlich behandelt, wodurch die Steuerzahler geradezu eingeladen werden, durch Manipulation und komplizierte Transaktionen die Anwendung des für sie günstigeren Steuerregimes zu erreichen.

### 3. Ein neuer allgemeiner Grundsatz

Eine Alternative zur Behandlung der erwähnten Finanztransaktionen, bei der vergleichbare wirtschaftliche Ergebnisse steuerlich unterschiedlich behandelt werden, ist, sich wieder auf das grundlegende Realisationsprinzip zu besinnen. Das ist genau das, was einige Staaten tun, allen voran Neuseeland und Australien. Das neuseeländische System geht am weitesten und verlangt eine Vermögenszuwachsrechnung für die meisten Finanztransaktionen. In Australien gibt es einen umfassenden Gesetzgebungsvorschlag, der – je nach Art des Instruments – mit einer Mischung aus „mark-to-market“ (Wertzuwachsbesteuerung ohne Realisation) und internem Zinsfuß arbeitet. Für Futures und Terminkontrakte wird eine Rechnungslegung auf Basis der Marktwerte bzw. geschätzter Marktwerte verlangt werden.

Aus dem Blickwinkel der Steuervereinfachung läßt sich festhalten, daß durch die Einführung einer auf dem Marktpreis basierenden Methode all diese prinzipienlosen Detailregeln, wie sie etwa charakteristisch für die Lösung in den Vereinigten Staaten sind, vermieden werden können. Auf der anderen Seite verlagern sich dadurch die Probleme auf die Ebene der Bewertung, insbesondere in den Fällen, in denen die zugrundeliegenden Wertpapiere nicht öffentlich gehandelt werden. Dennoch scheint ein derartiger Ansatz langfristig geeigneter zu sein, gleichmäßige Ergebnisse bei einem Minimum an Kompliziertheit im Umgang mit wirtschaftlichen Transaktionen hervorzubringen, die von ihrer höchst eigenen Natur her kompliziert sind.

## V. Schlußfolgerungen

Ich glaube, daß es auf Grundlage dieses, zugegebenermaßen kurzen Überblicks möglich ist, einige vorläufige Schlußfolgerungen zum Problem der Steuervereinfachung zu ziehen. Keines dieser Ergebnisse ist aufsehenerregend oder neu, aber es ist hilfreich, die Vorstellungen, die in einem innerstaatlichen Umfeld entwickelt wurden, durch eine vergleichende Untersuchung zu bestätigen.

(1) *Vereinfachung ist ein komplexes Problem.* Die australischen und britischen Erfahrungen zeigen, daß die Verwendung einer einfacheren Sprache sowie ein logischer Aufbau verbunden mit systematischer Numerierung das Steuerrecht zwar leichter verständlich und durchschaubarer machen, daß es dadurch aber

nicht unbedingt *einfacher* wird. Komplizierte Überlegungen können in unterschiedlichen Graden von Verständlichkeit ausgedrückt werden, aber sie bleiben dadurch noch immer kompliziert. Es kommt hinzu, daß kürzer nicht notwendigerweise auch einfacher bedeutet. Wie die amerikanischen „passive activity“-Regeln zeigen, kann eine komplizierte Gesetzesregel im Ergebnis zu einer großen Vereinfachung – und zwar zur Vereinfachung von Wirtschaftsabläufen – führen, wenn sie nämlich die Wirkung hat, komplizierte Steuervermeidungstransaktionen zu verhindern. Überdies kann die Steuervereinfachung für einige Steuerzahler von viel größerer Bedeutung sein als für andere, wie das britische Projekt zeigt. Abschließend sei erwähnt, daß die Reduzierung der Anzahl der Tarifstufen, wie sie oft im Zusammenhang mit Vereinfachungen vorgeschlagen wird, tatsächlich nur eine relativ geringe Rolle bei der Erreichung von Vereinfachungszielen spielt, wengleich eine generelle Reduktion in der Gesamtsteuerbelastung einigen Druck, der zu dieser Kompliziertheit führt, beseitigen kann.

(2) *Die Einkommensteuer ist eine komplizierte Steuer.* Die Erfahrungen in all den erwähnten Staaten bestätigen, daß die Einkommensteuer ein von Natur aus kompliziertes Instrument zur Deckung der öffentlichen Ausgaben ist. Die Differenzierungen, die notwendig sind, insbesondere wenn unterschiedliche Tarife für unterschiedliche Einkunftsarten verwendet werden, führen notwendigerweise zu schwierigen Problemen, wie das Beispiel des Wertpapierhandels zeigt. Dieser Umstand hat zu Vorschlägen geführt, die bisherige Bemessungsgrundlage oder zumindest den Teil davon, der sich mit den Einkünften aus Ersparnissen auseinandersetzt, aufzugeben und die Steuer einfach auf Basis des Konsums zu erheben, eine unbestreitbar einfacher anzuwendende Steuer.

(3) *Steuerbegünstigungen sind eine wesentliche Quelle der Kompliziertheit des Steuerrechts, und ihre Beseitigung führt zu größerer Einfachheit.* Die Einkommensteuer ist kompliziert genug, wenn man sie bloß zur Aufbringung von Staatseinnahmen einsetzt. Wenn sie als Instrument für die Gewährung von steuerlichen Anreizen für die unterschiedlichsten Aktivitäten oder Investitionen herangezogen wird, steigt notwendigerweise die Kompliziertheit. Wie die Erfahrungen in den Vereinigten Staaten zeigen, ist es allerdings sehr schwer, zu verhindern, daß sich solche Bestimmungen wieder in das Steuerrecht „einschleichen“, selbst wenn sie bereits einmal beseitigt worden sind.

(4) *Lösungen, die auf Grundsätzen basieren, tragen im allgemeinen weniger zur Kompliziertheit bei als Ad-hoc-Lösungen.* Das Phänomen einer zunächst eng gefaßten Regel, von Steuerzahlern, die an der Grenze dieser Regel agieren, und von einer weiteren Regel als Antwort darauf und so weiter ist ein Charakteristikum vieler Steuerrechtssysteme, vor allem aber des amerikanischen. Statt sich auf zentrale Grundsätze rückzubedenken und Lösungen in der Art und Weise auszuarbeiten, daß damit neue Antworten auf neue Fragen gegeben

werden können, führt der eingeschlagene Weg notwendigerweise zu Kompliziertheit und Verwirrung.

(5) *Einfachheit kann nicht ohne Nachteile erreicht werden.* Grundsätzlich wird in der Diskussion über Einfachheit, ohne viel darüber nachzudenken, davon ausgegangen, daß es sich dabei um ein anstrebenswertes Ziel handelt. Dabei darf man allerdings nicht vergessen, daß die Vereinfachung auch Nachteile mit sich bringen wird. Dazu ein Beispiel aus einem grundlegenden Bereich des Steuerrechts: Eine simple Bestimmung, die zwei Steuerzahler in der gleichen Weise behandelt, ohne Faktoren zu berücksichtigen, wodurch sich ihre Situation unterscheidet, kann auch ungerecht sein. Jede willkürliche Regel – wie etwa die niederländischen Regeln über die Begünstigung von Arbeitnehmerinkünften oder der amerikanischen Selbstbehalt für bestimmte Abzugsposten – erzielt Einfachheit auf Kosten der Gerechtigkeit. Eine darauf hinauslaufende Regel kann eine Verbesserung sein, aber es muß berücksichtigt werden, daß damit auch negative Auswirkungen verbunden sind.

In institutioneller Hinsicht kann sich ergeben, daß eine Vereinfachung des gesetzten Rechts eine größere Kompliziertheit anderer Teile des Rechts nach sich zieht. So folgt beispielsweise aus der relativen Einfachheit der Struktur der französischen Steuergesetze ein Bedarf weitreichender Verwaltungsentscheidungen für all jene Bereiche, die nicht im Gesetz selbst geregelt sind. Oder ein anderes Beispiel: Die australischen mark-to-market Bestimmungen für Wertpapiertransaktionen sind ihrer Form nach zwar einfach, verlangen aber notwendigerweise weitere Regeln im Bewertungsbereich. – Die Erhebung von Steuern im Abzugswege an der Quelle mag die Situation der Steuerzahler vereinfachen, da sie von der Last, eine Steuererklärung ausfüllen zu müssen, befreit werden; sie erhöht aber den Aufwand für den jeweiligen Schuldner der Einkünfte, da dieser nunmehr für die Richtigkeit der Steuerabfuhr einzustehen hat.

(6) *Unterschiedliche institutionelle, politische und kulturelle Strukturen haben einen Einfluß auf das Problem der Einfachheit.* Das Steuerrecht ist in keinem Vakuum entstanden, und der institutionelle Rahmen, in dem es in Erscheinung tritt, hat notwendigerweise Auswirkungen auf die Kompliziertheit oder Einfachheit. Wenn beispielsweise Gerichtshöfe gewöhnt sind, Interpretationsfragen mit Hilfe zweckorientierter, teleologischer Überlegungen zu lösen, statt sich einfach hölzern an den Gesetzeswortlaut zu halten, dann besteht für den Gesetzgeber eine geringere Notwendigkeit, sämtliche möglichen Situationen im Gesetz mitzuberücksichtigen. Gleichmaßen gilt, daß dann, wenn die „Steuerkultur“, das Steuerklima aggressives Verhalten der Steuerzahler unterstützt, auch mehr Detailregelungen sowie generelle Mißbrauchsbestimmungen notwendig sein werden, was sowohl zu Kompliziertheit als auch zu Unsicherheit führt. Auf der anderen Seite untergräbt ein zu großes Vertrauen auf

administrative Ermessensentscheidungen und Verständigungen mit der Verwaltung das Grundprinzip der Rechtsstaatlichkeit. Diese Probleme gehen selbstverständlich weit über den Bereich des Steuerrechts hinaus und sind Teil der grundlegenden gesellschaftlichen Abwägung zwischen persönlichen Rechten und gemeinschaftlicher Verantwortung. Es ist zumindest beruhigend, daß wir als Steuerfachleute nicht die einzigen sind, die sich mit solchen Problemen auseinanderzusetzen haben.

# Vereinfachungen des Einkommensteuerrechts\*

Oberrat Univ.-Doz. Dr. Peter Quantschnigg  
Bundesministerium für Finanzen, Wien

## *Inhaltsübersicht*

- |  |  |
|--|--|
| I. Die Standortbestimmung                  | 3. Wechselbeziehungen zu anderen Rechtskreisen             |
| 1. Einleitung                              | 4. Einsatz des Einkommensteuerrechts für Lenkungsmaßnahmen |
| 2. Objektive Kompliziertheit               | 5. Die Mißbrauchs- und Gestaltungsabwehr                   |
| 3. Subjektive Kompliziertheit              | IV. Gefahren der Kompliziertheit des Einkommensteuerrechts |
| II. Erscheinungsformen der Kompliziertheit | V. Wege zur Vereinfachung des Einkommensteuerrechts        |
| III. Gründe für die Kompliziertheit        |  |
| 1. Vielzahl an Einkunftsarten              |  |
| 2. Verflechtung mit dem Handelsrecht       |  |

## **I. Die Standortbestimmung**

### **1. Einleitung**

Meine Damen und Herren, ich darf mit einer persönlichen Erfahrung beginnen. Ich habe ja mit Steuerreformen in Österreich schon einige Erfahrungen gesammelt. Wir haben in Österreich vor etwa zehn Jahren den Versuch begonnen, die Vermögensteuer sowie die Gewerbesteuer zu vereinfachen. Am Ende dieses Prozesses stand in beiden Fällen die radikalste Form der Steuervereinfachung, nämlich die Abschaffung der betreffenden Steuern. Daß das gelungen ist, ist einigen glücklichen Konstellationen zuzuschreiben, glücklicheren Konstellationen, als sie offenkundig zur Zeit in der Bundesrepublik Deutschland gegeben sind. Daß das gelungen ist, ist aber auch durchaus darauf zurückzuführen, daß es sich hierbei um Steuern gehandelt hat, die antiquiert waren, die – das hat man ja auch in der Bundesrepublik immer wieder betont – aus Zeiten stammen, die nicht mehr den unsrigen entsprechen. Die Vermögensteuer zum Beispiel, eine Kriegsteuer, schien uns zeitlich überholt. Ebenso entspreche die Gewerbesteuer nicht mehr internationalen Standards. Wie ist das bei der Einkommensteuer? Kommen wir am Ende auch zu dem Ergebnis, wenn wir Vereinfachungen der Einkommensteuer unternehmen, die Einkommensteuer gehörte eigentlich abgeschafft? Es ist jede Diskussion über Steuervereinfachungen

\* Dieser Beitrag gibt im wesentlichen das auf der 22. Jahrestagung gehaltene Referat wieder; der Vortragsstil wurde beibehalten.

chung auch eine „existentielle“ Diskussion. Man hat sie auch in die Richtung zu führen, ob die betreffende Steuer überhaupt Existenzberechtigung im Rechtsleben hat.

Kurz einige philosophische Betrachtungen: Was ist die Einkommensteuer? Wie hat sie sich im Laufe der Zeit entwickelt? Wie wurde sie im Laufe der Zeit beurteilt? Die Einkommensteuer ist eine Steuer, die es seit vielen Jahren, man kann schon fast von Jahrhunderten sprechen, geschafft hat, die unterschiedlichsten Meinungen auf sich zu ziehen. Sie genießt ein breites Meinungsspektrum, das vor allem in den Zeitabläufen sehr deutlich erkennbar wird. Sie wurde etwa in der Mitte des vorigen Jahrhunderts als göttliche Strafe bezeichnet. Sie hat auch schon die Qualifikation erfahren, dicht an die Grenzen des Kommunismus zu führen. Als „gleichmacherische Steuer“ hat man sie bezeichnet. Sie sei gekennzeichnet durch „rücksichtslose Zudringlichkeit gegenüber Familienverhältnissen“. Sie sei ein Instrument der Verewigung hämischer Denunziationen. Sie sei eine Steuer, die den Müßiggang begünstige, die Faulheit belohne und die Fleißigen, die Tüchtigen bestrafe.

An der Wiege der Einkommensteuer steht also deren tiefe Ablehnung, und erst gegen Ende des vorigen Jahrhunderts hat sie dann eine gewisse Wertschätzung erfahren. Es haben diverse Parteiprogramme begonnen, die Einkommensteuer als eine Zielvorstellung aufzunehmen, und es gelang dann bekanntlich gegen Ende des vorigen Jahrhunderts, eine für damalige Verhältnisse sehr moderne Einkommensteuerrechtsordnungen zu kreieren. 1925 verleiht *Schumpeter* der Einkommensteuer bereits die Auszeichnung, die reinste und technisch und juristisch schönste Gestalt des Steuergedankens überhaupt zu sein und den Höhepunkt der Steuerkunst des liberalen Bürgertums darzustellen. In der zweiten Hälfte dieses Jahrhunderts nannte ein in Österreich nicht unbekannter Steuerrechtler, Sektionschef *Dr. Egon Bauer* im Wiener Finanzministerium, die Einkommensteuer als Königin der Steuern. Faktum ist jedenfalls, daß die Einkommensteuer in den Staatshaushalten der westlichen Industrienationen einen Stellenwert hat, der sie zu einem nicht mehr wegzudenkenden Teil unseres Finanzwesens macht.

## 2. Objektive Kompliziertheit

Lohnt es sich nun, um diese Steuer zu kämpfen, wenn man sich dieses Meinungsspektrum vor Augen führt? Sollten wir uns darum bemühen oder sollten wir gleich eine neue Steuer überlegen, die an die Stelle der Einkommensteuer tritt? Sie ist zugegebenermaßen eine manchmal etwas „überreif“ wirkende Steuer. Sehr viele Dinge sind ausgereizt. Die lange Existenz der Steuer, der zunehmend sich in den letzten Jahren dynamisierende Einfallsreichtum der Berater hat dazu einiges beigetragen. Sicherlich haben dann auch Winkelzüge

des Gesetzgebers, um wiederum die Berater an ihrem Beratungserfolg zu hindern, ihren Beitrag geleistet. Die Einkommensteuer ist jedenfalls in der Einstellung der Staatsbürger trotz aller ihrer Schwächen, ihrer Ausgereiztheit, ihrer Mängel akzeptiert. Und es ist demokratiepolitisch gerade im Steuerwesen sehr wichtig, wenn man einer Steuer dieses Attribut verleihen kann. Sie ist auch in die ökonomischen Abläufe integriert. Sie ist fixer Bestandteil im Rechnungswesen. Und sie ist ein wichtiges Korrektiv zur immer stärker betonten indirekten Besteuerung. Wenn wir die Entwicklungen der europäischen Union verfolgen, so ist eine Lastigkeit zugunsten der indirekten Steuern deutlich feststellbar. Die Einkommensteuer ist dabei ein wichtiges Korrektiv, etwa um umverteilungspolitische Akzente zu setzen.

Was bietet sich überdies als Ersatz an? Die Ressourcenbesteuerung z. B., die immer wieder erwähnt wird, verfolgt eine gänzlich andere Steuerkonzeption und ist mit der Einkommensteuer überhaupt nicht vergleichbar. Sie wird sicherlich über kurz oder lang verstärkt in die Steuerrechtsordnungen Eingang finden. Allerdings wird sie mittelfristig wohl keine breite Basis für die Besteuerung darstellen können. Ich darf hier auf die Entwicklungen in der europäischen Union verweisen, wo eine Richtlinie seit vielen Jahren im Entwurf existiert, immer wieder überarbeitet wird, immer wieder Korrekturen daran angebracht werden, aber im Kern der Sache sich nicht sehr viel an konkreten Entwicklungen abzeichnet.

In dem Zusammenhang eine Meinung aus der modernen Steuerrechtswissenschaft, nämlich jene von *Tipke*: „Man mag der Einkommensteuer im Vergleich zu anderen Steuern die höchste Gerechtigkeitsqualität zubilligen. Aber die effiziente Umsetzung dieser Idee hat sich als besonders kompliziert und aufwendig, ja zum Teil als unmöglich erwiesen. Was ist Einkommen? Geht es um das erwerbbarere oder um das erworbene, konsumierbare oder um das konsumierte Einkommen? Muß auch nicht realisiertes Einkommen erfaßt werden? Wie grenzt man theoretisch und praktisch Aufwendungen zur Erzielung von Einnahmen von Privataufwendungen ab? Wie ermittelt man das Einkommen? Dürfen auch notwendige private Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden?“ *Tipke* kommt zum Schluß, die Einkommensteuer ist zwar die ergiebigste Steuer, aber sie ist besonders verwaltungsaufwendig. Und dann noch ein sehr markanter Satz: „Ihre Merklichkeit fordert in besonderem Maße zum Steuerwiderstand heraus“.

Das führt uns eigentlich schon nahtlos zum Kern unseres Themas, nämlich ob diese entsetzliche, verdammenswerte, wunderbare, königliche Einkommensteuer die Kompliziertheit vielleicht schon in sich trägt. Ob ihr nicht die Kompliziertheit immanent ist. Man wird diese Fragen wohl mit einem bedingten „Ja“ beantworten müssen. Die Einkommensteuer hat, und daher habe ich

auch *Tipke* zitiert, wenn man ihre Prinzipien hochhält, gleichsam naturgegebene Probleme in der Umsetzung.

### 3. Subjektive Kompliziertheit

Wenn wir uns mit der Standortbestimmung befassen, so stellt sich die Frage, wie kompliziert die Einkommensteuer aus heutiger Sicht empfunden wird. Das subjektive Empfinden ist bei der Einkommensteuer, zumindest nach meiner Beobachtung, zunehmend jenes, daß es sich dabei um eine komplizierte Steuer handelt. Es ist eine Steuer, die jeder mann bewußt wird, weil sie unmittelbar trifft. Die Umsatzsteuer ist auch eine Steuer, die uns alle trifft, wahrscheinlich sogar einen größeren Personenkreis als die Einkommensteuer. Aber sie ist in ihrer Merkllichkeit nicht so allgegenwärtig wie die Einkommensteuer. Bei der Einkommensteuer muß das Bemühen um Einfachheit relativ größer sein als bei den indirekten Steuern. Anders gesagt muß sie relativ einfacher sein als die indirekten Steuern, damit sie wenigstens als gleich kompliziert empfunden wird.

Von wem wird die Einkommensteuer als schwierig empfunden? Eigentlich von allen. Von den Steuerpflichtigen natürlich, aber auch von den Abgabenerhebenden. Zugegebenermaßen empfinde selbst ich die Einkommensteuer als kompliziert. Ich habe auch schon vieles an ihr verbrochen und zu ihrer Kompliziertheit beigetragen. Die Einkommensteuer wird weiter von den Beratern kompliziert empfunden. *Ruppe* hat ja dazu bereits berichtet<sup>1</sup>.

## II. Erscheinungsformen der Kompliziertheit

Was heißt überhaupt „kompliziertes Steuerrecht“? Eine vielleicht eher im formalen Äußeren angesiedelte Erscheinungsform der Kompliziertheit ist die Rechtssprache. Die Rechtssprache, die durchaus im Positiven und im Negativen die „subjektive Empfindlichkeit“ beeinflussen kann. Schwierig wird empfunden, wenn die Rechtssprache in langen Sätzen abgefaßt ist, wenn Tacitus als Vorbild der Satzbildung dient, also einer Aussage sehr viele Relativsätze beigegeben werden, wenn sehr viele Aussagen in einen Satz verpackt sind, die einzelnen Aussagen nicht klar voneinander abgegrenzt sind. Das hat man bei der Einkommensteuer in der Tat einige Male nicht wirklich gut genug beachtet. Es gibt sicherlich im Einkommensteuergesetz einige Bestimmungen, die durch bloße sprachliche Verbesserungen klar werden. Ich komme dann noch darauf, daß wir in Österreich schon einmal den Versuch unternommen haben, sprachliche Verbesserungen vorzunehmen.

<sup>1</sup> Vgl. den Beitrag *Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung*, S. 29 ff.

Klammerausdrücke können ein Quell der Unklarheit sein, sie können erläutern, sie können einschränkend sein, sie können unter Umständen auch eine abschließende Aussage treffen. Klammerausdrücke sollte man deshalb weitgehend vermeiden.

Wenn wir weiter in die Erscheinungsformen der Kompliziertheit gehen, dann steht an nächster Stelle die Umschreibung einer großen Zahl an Tatbeständen. Damit geht schließlich auch eine große Zahl erfaßter unterschiedlicher Sachverhalte einher. Je mehr Tatbestände, desto mehr Verknüpfungsaufwand ist gegeben, um einen bestimmten Sachverhalt einem bestimmten Tatbestand zuzuordnen. Wir können natürlich die Sachverhalte nicht verringern, die sind vorgegeben und nicht reduzierbar. Wir können aber die Tatbestände verringern und somit die Subsumierungsarbeit straffen. Hätten wir z. B. nur eine Einkunftsquelle, würden wir uns beim Erzielen bestimmter Einnahmen oder Einkünfte etwas leichter tun, sie zuzuordnen.

Ein nächster Punkt: Kompliziertheit durch Ausnahmebestimmungen. Das ist ein Schlagwort, das uns sofort griffig ist. Nicht immer weiß man, was damit wirklich gemeint ist, aber jeder weiß, daß wir zu viele Ausnahmebestimmungen haben. Ausnahmebestimmungen sind dem ursprünglichen Konzept des Einkommensteuerrechts nicht gerade immanent. Es sind vielmehr dem Grundkonzept „beigemischte“ Komplikationen. Hier kann man wirklich gegensteuern. Alles was man zur Gegensteuerung tun kann, sollte man unternehmen. In Österreich ist auf diesem Gebiet schon einiges geschehen. Wir haben einige Ausnahmebestimmungen radikal eliminieren können. Zufriedenheit besteht allerdings noch nicht. Es ist z. B. leider nicht gelungen, bei den Sonderausgaben bestimmte Tatbestände gänzlich wegzubekommen. Man hat zwar das Niveau der steuerwirksamen Sonderausgaben in mehreren Etappen reduziert, aber die Vielzahl an Tatbeständen ist geblieben. Sie wirken zwar kaum mehr, aber der administrative Aufwand ist gleich geblieben. Oder wenn ich mir § 7 im deutschen Einkommensteuergesetz anschau und die daran angefügten §§ 7a usw., da ist bald das Alphabet erschöpft. Ich will mir nicht allzu heftige Kritik anmaßen, aber eine Bemerkung zu § 7k dEStG, zur Anparabschreibungen, die der ehemaligen Art Investitionsrücklage gleicht: Wir waren skeptisch, denn wir haben unsere Investitionsrücklage aus gutem Grund abgeschafft. Gerade als wir diese in Österreich abgeschafft haben, ist sie in der Bundesrepublik in ähnlicher Form eingeführt worden. Das zeigt, daß wir gerade in dem Bereich Einkommensteuer voneinander lernen können, wenn wir schon Erfahrungen machen, die nicht allzu gut sind, dann sollten wir sie jeweils austauschen und daraus Nutzen ziehen.

Inhaltlich schwierige Tatbestände – eine weitere Erscheinungsform der Kompliziertheit: Es sind solche, die entweder in ihrem inneren Aufbau schwer verständlich sind oder bei denen die Subsumierung von Sachverhalten unter

dem betreffenden Tatbestand schwierig ist. Wenn ich mit letzterem beginnen darf. Ein ganz einfacher Tatbestand, wenn man ihn im Gesetz liest: Die wirtschaftliche Eingliederung bei der Organschaft. Kurz, prägnant, sofort verständlich. Wenn wir uns dann allerdings fragen, was hinter der wirtschaftlichen Eingliederung steckt, dann werden wir auf eine Vielzahl von geschriebenen Literaturseiten, auf eine Vielzahl von Meinungen, auf ein großes Spektrum an Judikatur stoßen und immer noch nicht genau wissen, was wirtschaftliche Eingliederung bedeutet. Also schwammige, unpräzise, auch im Wandel der Zeit vielleicht dann in ihren Inhaltskernen sich ändernde Tatbestände, die uns aus den Rudern laufen, sollten vermieden werden. Übrigens eine Aufgabe, die wir uns in Österreich im Rahmen der Steuerreformkommission stellen. Wir empfehlen, derartige Begriffe abzubauen, konkret ein Konzept einer Gruppenbesteuerung, das derartige Begriffe vermeidet.

Wenn ich zum ersten Teil zurückkehren darf: Unter schwierigem Tatbestand verstehe ich einen solchen, der im inneren Aufbau Schwierigkeiten bereitet. Da gibt es eine Vielzahl an Beispielen. Für mich war immer der § 15a dEStG besonders kompliziert, eine Bestimmung, die schon äußerlich einen beachtlichen Umfang aufweist; eine Bestimmung, die die Haftungsverhältnisse bis ins Detail nuanciert, ohne aber wirklich präzise zu sein; eine Bestimmung, die – so könnte ich es mir vorstellen – im Vollzug einige Schwierigkeiten bereitet. Wir haben in Österreich seinerzeit auch eine ähnliche Bestimmung gehabt, nämlich § 23a öEStG, haben es allerdings geschafft, mit etwa 10% an Normendichte auszukommen und haben damit ähnliche Effekte erreicht. Wo das öEStG sicherlich schlechter liegt, ist z. B. der Bereich der Vermietung und Verpachtung (§ 288 EStG). Da gibt es Regeln und Gegenregeln, Ausnahmen von Regeln und Ausnahmen von Gegenregeln. Der Grund dafür liegt in der Bekämpfung verschiedener Verlustbeteiligungsmodelle, denen man unbedingt begegnen wollte. Sonderabschreibungen durften dabei aber nicht angetastet werden, so daß diese im Fall unerwünschter Gestaltungen mühsam wieder eingefangen werden mußten. Sicherlich ist das einer der Kernbereiche für wirkliche Reformen im österreichischen Einkommensteuergesetz. Hier wäre z. B. zu überlegen, diese Einkunftsart zu definieren. Dies würde bewirken, die künstliche Hängigkeit stiller Reserven, die vielfach die Grundlage dafür ist, daß man so kompliziert formuliert hat, in eine natürliche Steuerhängigkeit umzuwandeln. Viel an schwierigen Sonderregelungen könnten im Falle eines Betriebsvermögensvergleiches beseitigt werden.

Eine Vielzahl unterschiedlicher abgabenrechtlicher Verfahren sollte man vermeiden. Es ist – so stelle ich auch für die Bundesrepublik Deutschland fest – kein allzu großer Handlungsbedarf auf diesem Gebiet gegeben. Im österreichischen Einkommensteuerrecht gab es bis vor einigen Jahren unterschiedliche Verfahren, etwa für Freibetragsentragungen, Jahresausgleiche und Veranla-

gungen. Hier kam es immer wieder zu Verwechslungen und in der Folge zu Fristversäumnissen. Dem hat man in Österreich erfolgreich durch eine Vereinheitlichung der Verfahren sowie der Fristen entgegengewirkt. Hier ist die Vereinfachung bereits geglückt.

### III. Gründe für die Kompliziertheit

#### 1. Vielzahl an Einkunftsarten

Nun zu den Gründen für die Kompliziertheit und zu einigen Überlegungen, wie man es besser machen könnte.

Ein Grund für die Kompliziertheit im Einkommensteuergesetz ist sicherlich die Vielzahl der Einkunftsarten, innerhalb deren das Einkommen erfaßt wird. Je mehr Einkunftsarten, desto mehr Einzelsachverhalts-Subsumtionen sind notwendig. Auf diesem Gebiet gibt es sehr beachtenswerte Vorarbeiten in der Bundesrepublik zur Verminderung der Einkunftsarten. In Österreich hat man sich noch weniger intensiv mit dem Thema befaßt. Man könnte etwa daran denken, mit zwei, drei Einkunftsarten das Auslangen zu finden. Wir bräuchten dann nicht so oft prüfen: Ist die Wertänderung der Einkunftsquelle steuerlich maßgeblich oder unmaßgeblich, müssen wir sie steuerlich berücksichtigen oder nicht berücksichtigen? In welcher Einkunftsart-Systematik befinden wir uns? Es gibt ja – das kann man durchaus sagen – pro Einkunftsart eigene Ermittlungssysteme. Da könnte man verdichten und dadurch Vereinfachung schaffen.

#### 2. Verflechtung mit dem Handelsrecht

Manchmal tut man dem Einkommensteuerrecht auch unrecht. Hier darf ich das Körperschaftsteuerrecht miteinbeziehen. Nicht alle Kompliziertheiten sind „hausgemacht“ und nicht alle dem System des Einkommensteuergesetzes immanent. Teilweise sind die Dinge auch aus anderen Rechtskreisen rezipiert, nämlich wenn wir an die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz denken. Über das Maßgeblichkeitsprinzip wird das Steuerrecht mit den diversen Schwierigkeiten, die aus dem Handelsrecht herrühren, geradezu infiziert. Nahezu unüberschaubare Bereiche fließen eins zu eins ins Einkommensteuerrecht ein, wenn man etwa an den Komplex der Rückstellungen denkt. Die Entwicklung, die sich hier abspielt, ist ja eine beachtliche. Die diversen Rückstellungen, neue Rückstellungstypen wie Aufwandsrückstellungen, u. ä. machen dem Rechtsanwender das Leben schwer.

### 3. Wechselbeziehungen zu anderen Rechtskreisen

Es gibt auch Wechselbeziehungen zu anderen Rechtskreisen, wie dem Mietrecht oder dem Arbeits- und Sozialrecht, die das Einkommensteuerrecht komplizieren. Ich kann das zumindest für Österreich sagen. Österreich hat eine Mietengesetzgebung, die durchaus restriktiv ist und die dem Vermieter einiges an Lasten auferlegt. Leihweise wird im österreichischen Einkommensteuergesetz gegengesteuert. In der Vergangenheit war dies stärker der Fall, in letzter Zeit gab es bereits Korrekturen. Bis vor kurzem war z. B. die Bildung der mietenrechtlich gebotenen Mietzinsreserve steuerlich abzugsfähig. Das ist eine Reservenbildung aus den Mieten, die dazu dient, spätere Investitionen aus dieser Reserve decken zu können. Es handelt sich dabei um eine rein verrechnungstechnische Größe. Man hat sie bisher steuerlich deshalb zum Abzug zugelassen, weil in diesem Ausmaß bei den Mieten eine latente Vorbelastung besteht. Nun berechtigen latente Belastungen dieser Art i. d. R. nicht einmal zur Bildung von Rückstellungen. Die systemgerechte Vorsorge wäre jene über Rücklagen. Dennoch ließ man bis vor kurzem einen Steuerabzug für diese latente Belastung der Mieten zu; dies sogar bei den außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Grund dafür ist in der Abfederung der mietenrechtlichen Restriktion durch das Steuerrecht zu sehen. Dieser Zielsetzung ist es nicht nur zu verdanken gewesen, daß es überhaupt zu einer solchen Steuerentlastung gekommen ist; darüber hinaus war diese auch ziemlich kompliziert zu berechnen, weil die steuerlichen Einnahmen und Ausgaben nicht in vollem Umfang den mietenrechtlich maßgeblichen Einnahmen und Ausgaben entsprechen. Schließlich wurde die steuerliche Berücksichtigung der Mietzinsreserve im Zuge der Budgetkonsolidierung im Jahre 1996 aufgegeben.

Weitere Verflechtungen zum Mietrecht existieren im Bereich der sogenannten Zehntel- bzw. Fünfzehntelabsetzungen, das sind Sonderformen beschleunigter Abschreibungen. Diese sind zu einem Gutteil mietenrechtlich bedingt. Sieht der Mietrechtsgesetzgeber Zeiträume vor, innerhalb derer erhöhte Mieten zur Abdeckung von Investitionen des Vermieters eingehoben werden, so sollen die Ausgaben zeitlich synchron mit den höheren Mieteinnahmen abgesetzt werden können. Andernfalls käme es zu zeitlichen Verwerfungen in der Einnahmen-Ausgaben Situation: Die Einnahmen würden relativ früher besteuert als die durch sie gedeckten Ausgaben. Die beschleunigten Abschreibungen stimmen Einnahmen und Ausgaben zeitlich aufeinander ab. Diverse Detailprobleme wie die Behandlung von Vorauszahlungen der Investitionen u. ä. machen die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht gerade einfacher.

Ein weiteres – für Österreich – besonders beklagenswertes Beispiel sind die Verflechtungen mit dem Arbeits- und Sozialrecht. In Lohnzahlungen enthalte-

ne Zulagen und Zuschläge werden vielfach steuerfrei gestellt. Was ist die Wurzel dieser Regelungen? Die Arbeitnehmer würden andernfalls höhere Zulagen und Zuschläge den Unternehmen abverlangen. Hier bilden sich Allianzen und Koalitionen zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern, wo beide Gruppen zusammenspielen, wo man eigentlich glaubt, Arbeitnehmerinteressen werden tangiert; es stehen aber doch auch Arbeitgeberinteressen dahinter. Es ist besonders schwer, in diesem Bereich gegenzusteuern. Man trifft auf Fronten, die man fast nicht aufbrechen kann. Und solange das nicht gelingt, muß man sich mit der Kompliziertheit in den betreffenden Tatbeständen abfinden.

#### 4. Einsatz des Einkommensteuerrechts für Lenkungsmaßnahmen

Geradezu reflexhaft wird alles, was wichtig empfunden wird, mit der Forderung nach „steuerlicher Berücksichtigung“ verknüpft. Ich greife nur einen Themenkomplex heraus, nämlich die Forschung, ein besonders griffiges Thema. Die steuersubventionelle Förderung eines so wichtigen Bereiches wie der Forschung zergeht geradezu auf der Zunge. Wenn man sich die heutige Situation rund um die Forschung realistisch ansieht, dann erkennt man, daß man mit steuerlichen Maßnahmen kaum etwas bewegen kann. Man braucht heute wissenschaftliche Zentren, die, wenn wir uns Gentechnologie und ähnliche Dinge vorstellen, derartige Bedürfnisse abdecken. Es ist dabei soviel Kapital im Spiel – auch so viel menschliches Kapital – daß das Steuerrecht hier gar nichts bewirken kann. Wir sollten uns daher von der Vorstellung lösen, daß wir alles oder viel über das Steuerrecht lösen können. Im Gegenteil: Wir verlieren hier unnötig Mittel, die anderswo nutzbringender eingesetzt werden können. Das muß man auch immer wieder der hohen Politik vermitteln: Auf längere Sicht lohnt es sich, nicht den Versuchungen plakativer Steuerpolitik zu erliegen, sondern gründlich zu analysieren und erst nach sorgfältiger Abwägung das Einkommensteuerrecht für Lenkungsmaßnahmen einzusetzen. Ich komme an diesem Punkt nochmals auf die Sonderausgaben zurück, die ein breites Spektrum an steuerpolitischen Interventionen aufweisen. Auch hier hat man kritisch zu hinterfragen: Sind die davon ausgehenden Förderungen – sie bestehen ja Großteils in einer Sparförderung – überhaupt noch zeitgemäß, d. h. aus aktueller wirtschaftspolitischer Sicht angebracht? Lohnt es den Aufwand im Verhältnis zu den wirtschaftspolitischen Effekten? Ich habe bereits erwähnt, daß in Österreich das steuerwirksame Ausmaß bei den Sonderausgaben stark zurückgenommen wurde, so daß gerade die zuletzt gestellte Frage, bezogen auf Österreich, mit einem mehrfach unterstrichenen „Nein“ zu beantworten ist.

Fraglich ist auch, ob die Bausparförderung in das Einkommensteuergesetz hineingehört oder andere Transferleistungen wie Mietzinsbeihilfen.

## 5. Die Mißbrauchs- und Gestaltungsabwehr

Man wird derartige Bestimmungen bis zu einem gewissen Grad benötigen, weil es wohl im Wesen des Menschen liegt, Lasten zu reduzieren bzw. anders gesagt zu vermeiden. Die Steuer ist so eine Last. Relativ komplizierte Regelungen sind dazu leider notwendig. Allerdings soll § 15a dEStG hier nicht Vorbild sein; es geht wohl auch ein bißchen einfacher, wie der vergleichbare § 23a öEStG (in Geltung bis 1988) zeigt.

## IV. Gefahren der Kompliziertheit des Einkommensteuerrechts

Wir haben verfassungsrechtliche Bedenken gegen ein kompliziertes Steuerrecht bereits gehört<sup>2</sup>. In Österreich gibt es eine bemerkenswerte Judikaturlinie des Verfassungsgerichtshofes, die eine verfassungsrechtliche Problematik in der Kompliziertheit von Steuergesetzen ortet. *Ruppe* hat darüber berichtet<sup>3</sup>. In der Tat muß man sich die Frage stellen, bis zu welchem Grad das Steuerrecht kompliziert sein darf, um nicht die Rechtsstaatlichkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung – somit die Gleichbehandlung – in Frage zu stellen. Ist das Steuerrecht nur mehr wenigen Spezialisten zugänglich, so ist es nicht mehr allgemein anwendbares Recht. Es setzt sich das Spezialwissen Weniger gegen das Nichtwissen Vieler durch.

In Österreich gab es schon die Situation, daß im Bereich des Steuerrechts tätige Vollzugsorgane den Rechtsvollzug wegen der zunehmenden Kompliziertheit des Steuerrechts zu verweigern drohten. Die Rechtsanwendung sei unzumutbar, lautete die Begründung. Denkt man eine solche Entwicklung zu Ende, so gelangt man in letzter Konsequenz sogar zu einer Gefährdung der verfassungsmäßigen Ordnung.

Ein weiterer Aspekt: Das Steuerrecht wurde in den letzten Jahren zunehmend zu einem Faktor der staatlichen Standortpolitik. Das hat seinen Grund darin, daß man immer häufiger auf internationale Subventionsverbote trifft. Ein uns besonderes „nahestehendes“ Subventionsverbot ist das Beihilfenverbot des Art. 92 EGV. Die Nationalstaaten greifen im Sinne eines Ausweichmanövers vermehrt zum Mittel der Steuerrechtsgestaltung und bieten auf diesem Weg Standortvorteile an. Innerhalb der EU besteht allerdings die Tendenz, das Beihilfenverbot auch auf das Steuerrecht anzuwenden. Zudem wird der Steuerwettbewerb argwöhnisch verfolgt; es zeichnen sich bereits Gegenmaßnahmen ab. Was als Mittel der Standortpolitik jedenfalls bleiben wird, ist die Ausgestaltung eines Steuerwesens in Form eines einfachen und überschauba-

<sup>2</sup> Vgl. den Beitrag von *Kirchhof*, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, S. 9 ff.

<sup>3</sup> Vgl. den Beitrag, S. 29 ff.

ren Steuerrechts. Dies hat durchaus einen ökonomischen Stellenwert, macht es doch einerseits die Steuerbelastung berechenbarer und spart es andererseits Beratungskosten. M. E. wird daher die Einfachheit oder Kompliziertheit des Steuerrechts in zunehmenden Maße standortpolitische Bedeutung erlangen. Wer zu kompliziert ist, wird das als Standortnachteil zu spüren bekommen.

## V. Wege zur Vereinfachung des Einkommensteuerrechts

Ich habe hier einige Möglichkeiten zusammengetragen, was nicht heißen soll, daß diese alle gemeinsam umzusetzen wären. Es sind vielmehr Einzelaspekte, die in ein Gesamtkonzept einzubinden wären.

- *Der sparsame Einsatz von Gesetzesänderungen:* Ich stelle diesen Punkt deshalb an den Anfang, weil er einerseits zu den „drückendsten“ Kompliziertheiten gehört und andererseits meine berufliche Situation als Steuerlegist im besonderen betrifft. Es ist zuzugeben, daß auf diesem Gebiet viel zu verbessern wäre. In Österreich werden seit einigen Jahren Steuergesetze am laufenden Band produziert. Besonders unangenehm ist der Umstand, daß Steuergesetze mehrmals jährlich geändert werden. Es leiden darunter sowohl der Überblick über die Rechtsmaterie als auch der Planbarkeit von Steuerlasten. Die häufigen Gesetzesänderungen geschehen zwar nicht gerade mutwillig, ein Mehr an Disziplin wäre aber angezeigt. Die Bundesrepublik ist hier offenkundig weiter als Österreich. Das Konzept der Jahressteuergesetze, wonach sich die Steuerrechtsänderungen zumindest auf einen Durchgang pro Jahr beschränken, sollte Vorbild für Österreich sein.
- *Die Verbesserung der Rechtssprache:* Dazu darf ich kurz über eine Erfahrung berichten, die wir im Jahr 1988 gemacht haben: Wir haben im Jahre 1988 ein neues Einkommensteuergesetz konzipiert. Es wurden damals Sprachwissenschaftler eingeschaltet, die uns sagen sollten, wie ein besserer sprachlicher Aufbau der Rechtsnormen auszusehen hätte. Man hat daraus einiges gelernt und konnte einige sprachliche Verbesserungen anbringen, so vor allem bei der Sprachlogik.

Sehr bewährt hat sich z. B. das Rezept, einem Satz soweit als möglich nur eine Aussage beizugeben. Für weitere Aussagen sind weitere Sätze zu bilden. Dies macht die Rechtssprache klarer und vermeidet automatisch zu lange Satzkonstruktionen. Weiter sollte man sich jener Sprachmuster bedienen, wie sie allgemein zum Einsatz kommen. Eine juristische Kunstsprache sollte weitgehend vermieden werden. Es wurde auch der Versuch unternommen, den äußeren Aufbau der Tatbestände zu optimieren. Aufzählungen wurden durch das Voransetzen von Gedankenstrichen und das Untereinanderfügen der Einzelelemente der Aufzählungen optisch aufgelockert,

- bei Unteraufzählungen eben diese Technik durch Voranstellen von „Kügelchen“ angewendet. Die Lesbarkeit des Gesetzes hat dadurch gewonnen. In der praktischen Handhabung des Rechtsgutes hat sich allerdings herausgestellt, daß die Verweis- und Zitierfähigkeit etwas gelitten hat (man denke an Verweise bzw. Zitierungen in der Art „§ X Z 3 zweiter Teilstrich drittes ‚Kügelchen‘“). Eine sparsame Handhabung solcher Instrumente ist daher angezeigt. Bei allen Vorteilen der sprachlichen und optischen Optimierung des Rechtsgutes besteht überdies die Gefahr, daß lange bestehende Normen, zu denen es bereits gesicherte Auslegung gibt, (unbewußt) auch inhaltlich verändert werden. In diesem Fall kommt es zu einem erneuten Interpretationsprozeß, der den Vereinfachungseffekt stark relativiert.
- Der *Mut zur Lücke*: Ein gut klingendes Schlagwort. Es muß dabei allerdings klar sein, daß wir es beim Steuerrecht mit einem Eingriffsrecht zu tun haben. Die Höchstgerichte sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in Österreich neigen zu restriktiven Auslegungen von Eingriffsnormen (man denke etwa an das im Richterrecht stark vertretene Verbot steuerbelastender Analogien). Das ist verständlich, soll doch der den Eingriff herbeiführende Gesetzgeber klar sagen, wie weit der Eingriff in die Rechtssphäre des Normunterworfenen zu gehen hat. Eine restriktive Auslegung von Eingriffsrechten dient also dem Schutz des Normunterworfenen und soll sein Vertrauen in die Rechtsordnung bewahren. Aus dem Gesagten resultieren Gefahren für einen Steuergesetzgeber, der den Mut zur Lücke aufbringt. Ist er zu mutig, so riskiert er eine restriktive – somit den Fiskus belastende – Sinnauf-füllung von Normen. Erosionsprozesse können in Gang gesetzt werden und müssen dann durch Präzisierung der Norm erst wieder eingefangen werden. Was ich mir allerdings vorstellen könnte, ist der verstärkte Einsatz von gesetzlichen Leitmotiven, die eine Interpretationsanleitung geben. Flankiert man den Mut zur Lücke durch derartige Gesetzestechniken, so läßt sich das Risiko für den Gesetzgeber wohl deutlich reduzieren.
  - *Reduktion der Einkunftsarten*: Wie ich bereits erwähnt habe, könnten auf diesem Weg erhebliche Vereinfachungspotentiale freigemacht werden. Die in praktisch jeder Einkunftsart unterschiedlichen Grundsätze der Einkunfts-ermittlung könnten reduziert werden. Ich habe bereits auf Vereinfachungs-effekte bei Überführung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in die betriebliche Einkunftsart hingewiesen. Abgrenzungsprobleme zwischen den Einkunftsarten könnten vermieden werden. Ich bin mir natürlich bewußt, daß dies in Österreich nach Wegfall der Gewerbesteuer einfacher ist als in der Bundesrepublik Deutschland, wo der Fortbestand dieser Abgabe solche Vereinfachungsschritte schwieriger macht.
  - *Gleichbehandlung wirtschaftlich gleich gelagerter Sachverhalte*: Dazu ein Beispiel aus dem österreichischen Rechtsbereich: Zurückgehend auf die Ju-

dikatur des RFH, werden Gewinnbeteiligungen aus Lebensversicherungen in Österreich grundsätzlich nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet; sie sind daher grundsätzlich nicht einkommensteuerpflichtig. Was hat sich aus dieser – wirtschaftlich nicht leicht verständlichen – Differenzierung zu den Kapitaleinkünften entwickelt? Es wurden Lebensversicherungen angeboten, die ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Sparprodukte sind. Die krassesten Ausformungen in diese Richtung hat man vor einigen Jahren gesetzlich in den Bereich der steuerpflichtigen Kapitalanlagen überführt.

Abgrenzungsprobleme folgten, und es kam wie es kommen mußte: Bald begann der neue Steuertatbestand an den „Rändern“ wieder zu bröckeln, und man mußte ihn bereits mehrfach nachbessern. Der Einfachheit des Steuerrechts dienen solche Prozesse wohl nicht. Richtiger wäre es gewesen, die Problematik von Grund auf zu lösen und eine generelle Steuerpflicht für Gewinnbeteiligungen aus Lebensversicherungen herbeizuführen. Eine derartige Maßnahme wäre klar, transparent und letztlich im wesentlichen komplikationslos gewesen.

- *Verbesserungen im Bereich der Maßgeblichkeitsprinzips:* Wie ich bereits erwähnt habe, beschert das Maßgeblichkeitsprinzip dem Steuerrecht Komplikationen, die nicht hausgemacht sind und daher auch nicht hausgemacht beseitigt werden können. Ich will hier bewußt die inhaltliche Rechtfertigung dieses Prinzips und Alternativen dazu unbehandelt lassen. Sehen wir dieses Prinzip als vorgegeben an, könnte ich mir dennoch Vereinfachungen vorstellen. Im Hinblick auf die moderne Ausgestaltung des Handelsrechts sowohl in der deutschen Bundesrepublik als auch in Österreich könnte auf den bestehenden Dualismus der Gewinnermittlungsvorschriften verzichtet werden. Die eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften rühren ja daher, daß es über viele Jahrzehnte keine ausreichend kodifizierten handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften gegeben hat. Dieser Zustand hat sich in den letzten Jahren gravierend geändert. Hinterfragt man nun kritisch die Grundsätze der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, so kommt man zu dem Ergebnis, daß kaum Unterschiede bestehen. Was hindert also daran, die eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungsbestimmungen aufzugeben? Die bestehenden speziellen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht könnten in der Weise fortgeführt werden, daß gesetzlich eine Art Mehr-Weniger-Rechnung vorgesehen wird, die den handelsrechtlichen Gewinn punktuell an den steuerlichen Gewinn heranführt. Vorarbeiten dazu gibt es in Österreich, sie harren allerdings noch einer Umsetzung.
- *Rückführung von Tatbeständen auf ihre ursprüngliche Funktion:* In diesem Zusammenhang denke ich primär an das Instrument der Übertragung stiller

Reserven. Ursprünglich sollte damit die Ersatzbeschaffung im Unternehmen erleichtert werden. Was hat sich aber daraus entwickelt? Eine Vielzahl von Einzelbestimmungen, die eine Übertragung zunächst allgemein zulassen, dann aber – zur Vermeidung von Erosionsprozessen – für viele Fälle Einschränkungen vorsehen. Führt man dieses Instrument auf seine ursprüngliche Bedeutung zurück, so könnte man sich viele Detailregelungen ersparen.

- *Vermeidung der Übernahme steuerlicher Ersatzfunktionen für außersteuerliche Rechtsbereiche:* Ich habe in diesem Zusammenhang bereits auf die Auswirkungen der Verflechtungen zwischen Mietrecht bzw. Sozial- und Arbeitsrecht hingewiesen. Es sollte Aufgabe der betreffenden Rechtskreise sein, eigenständige Lösungen zu finden. Eine Abwälzung auf das Steuerrecht sollte vermieden werden.
- *Orientierung am objektiven Nettoprinzip:* Eine Ausrichtung der Einkommensbesteuerung, die zugegebenermaßen an ihrer systematischen Grundausrichtung rührt. Die Vereinfachungsvorteile liegen auf der Hand. Es käme zum Wegfall des Instruments der außergewöhnlichen Belastung, die zu einer Reihe einzelfallspezifischer Problemstellungen führt. Wo man glaubt, öffentliche Unterstützung angeeignet zu lassen, sollte dies über Transferleistungen erfolgen. In diesem Zusammenhang hätte der Wegfall der außergewöhnlichen Belastung auch die Beseitigung derzeit verschwommener Verhältnisse zwischen bereits bestehender Transferleistungen (z. B. das Pflegegeld) und steuerlicher Absetzbarkeit der dadurch (teilweise) abgegoltenen Aufwendungen zur Folge. Ein interessanter „Nebenaspekt“ der Einführung des objektiven Nettoprinzips wäre eine – aus meiner Sicht einfachgesetzlich herstellbare aber dennoch verfassungskonforme – Entkrampfung im Bereich der Familienbesteuerung. Die familiäre Situation müßte nicht im Steuerrecht berücksichtigt werden, wodurch sich die einfachgesetzlichen Spielräume bei der Berücksichtigung von Familien(-Kinder)lasten beachtlich ausweiten würden.
- *Vermehrter Einsatz von Ausgabenpauschalierungen:* Das Thema wurde bereits von *Ruppe*<sup>4</sup> abgehandelt. Ich darf ergänzend eigene Erfahrungen einbringen. Nach Einführung der entsprechenden gesetzlichen Grundlagen im Jahr 1993 wurde in vielen Verhandlungsrunden mit Wirtschaftsvertretern eine Ausgabenpauschalierung im Bereich der Gastronomie und Hotellerie diskutiert. Bisher konnten keine Fortschritte erzielt werden, und zwar aus folgenden Gründen: Das BMF hat anhand einer Stichprobe die fiskalischen Effekte einer solchen Pauschalierung analysiert. Nimmt man an den durchschnittlichen Ausgaben der betreffenden Branche Maß, so ist zu erwarten,

<sup>4</sup> Vgl. den Beitrag, S. 29 ff.

daß Steuerpflichtige mit unter dem Durchschnitt liegenden Ausgaben von der Pauschalierung Gebrauch machen, Steuerpflichtige mit höheren Ausgaben hingegen ihren Gewinn „traditionell“ ermitteln. Trotz eines in der Pauschalierung vorgesehenen durchschnittlichen Ausgabenansatzes muß der Fiskus dabei verlieren. Es wurde daher versucht, die Ausgabenpauschalierung in einem deutlich unter dem Durchschnitt liegenden Bereich anzusiedeln. Dies stieß auf den Widerstand der Wirtschaft, die aus – von ihrer Warte – verständlichen Gründen eine derartige Pauschalierung unter Hinweis auf die geringe Akzeptanz durch die betreffenden Branchenbetriebe abgelehnt hat. Das Problem hat sich im übrigen dadurch verschärft, daß eine Ausgabenpauschalierung ohne Vorsteuerpauschalierung eine – nicht einmal – halbe Sache wäre. Die befürchteten Steuerausfälle haben sich damit auch auf Umsatzsteuer bezogen. Bei Pauschalierungen zeigen sich also gewaltige Tücken in der praktischen Umsetzung.



# Steuervereinfachung und Europarecht\*

Prof. Dr. Michael Lang  
Wirtschaftsuniversität Wien

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Steuervereinfachung als Frage des Standorts des Rechtsanwenders</li><li>II. EG-rechtliche Ansatzpunkte für eine Beseitigung einzelner Steuern<ul style="list-style-type: none"><li>1. Das Verbot der Erhebung von Abgaben zollgleicher Wirkung</li><li>2. Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie</li><li>3. Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>III. EG-rechtliche Ansatzpunkte für einen Abbau von Differenzierungen bei der Ausgestaltung einzelner Steuern<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die Grundfreiheiten des EGV</li><li>2. Das Verbot diskriminierender Abgaben (Art. 95 EGV)</li><li>3. Art. 92 EGV</li></ul></li><li>IV. Zusammenfassende Würdigung</li></ul> |
|--|---|

## I. Steuervereinfachung als Frage des Standorts des Rechtsanwenders

Der Ruf nach Steuervereinfachung ist – nicht nur auf dieser Tagung – in aller Munde. Der offensichtlich bestehende Konsens ist aber bereits dann gefährdet, wenn es um die konkreten Auswirkungen dieser Forderung geht. Oft löst die Frage, ob eine gesetzgeberische Maßnahme zu Vereinfachungen führt, kontroverse Diskussionen aus. Dies zeigt sich bei fast jeder neuen Regelung, die nach den Intentionen der Gesetzesverfasser vereinfachend wirken soll. Beispielsweise wurde vor einigen Jahren in Österreich die Möglichkeit geschaffen, bei bestimmten Einkünften die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz, der sich nach einem bestimmten Prozentsatz der Umsätze bemißt, festzusetzen<sup>1</sup>. Dadurch sollte die Gewinnermittlung vereinfacht werden<sup>2</sup>. Von Kritikern wurde eingewendet, daß der steuerliche Berater nunmehr in jedem einzelnen Fall zusätzlich überprüfen muß, ob der pauschale Abzug von Betriebsausgaben für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist oder ob statt dessen die tatsäch-

\* Für die Diskussion dieses Manuskripts und für wertvolle Anregungen bedanke ich mich sehr herzlich bei den Herren Universitätsassistenten Dr. Josef Schuch, Mag. Gerald Tojfl, MMag. Christoph Urtz, MMag. Tobias Vetter, Mag. Ulf Zebetner und Mag. Mario Züger; bei Herrn Mag. Züger auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur. Das Manuskript wurde im Sept. 1997 abgeschlossen.

1 § 17 Abs. 1 EStG 1988 i. d. F. BGBl. 1993, 818.

2 Geadke, Anmerkung zu den Pauschalierungsbestimmungen, SWK 1993 A 409 (410).

lich angefallenen Betriebsausgaben abgezogen werden sollen. Bei der Erstellung der Steuererklärungen ist somit nunmehr ein zusätzlicher Gesichtspunkt zu beachten<sup>3</sup>.

Ähnliche Probleme stellen sich verständlicherweise auch dann, wenn man die europarechtlich bestehenden Vorgaben für die nationalen Steuerrechtsordnungen beurteilen will. Auch auf diesem Gebiet wird nur in wenigen Fällen Konsens zu erzielen sein, welche Maßnahme vereinfachend wirkt. Zusätzlich wird es auch auf die Interessenlage des Betrachters ankommen: Beispielsweise wird in der Literatur einmütig an den kasuistischen und kaum vollziehbaren Regelungen über den Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht Kritik geübt<sup>4</sup>. Einen Unternehmer, der verschiedenartige sonstige Leistungen ausführt, stellt die Anwendung des § 3a dUStG oder des § 3a öUStG oft vor große Probleme. Umgekehrt kann es für einen Unternehmer, der europaweit tätig ist, eine Vereinfachung bewirken, wenn er damit rechnen kann, daß ein- und dieselbe sonstige Leistung in allen Mitgliedstaaten der EU nach den gleichen Grundsätzen behandelt und eine Doppelbesteuerung vermieden wird, wengleich auch einzuräumen ist, daß die zahlreichen Sonderregelungen, die den Mitgliedstaaten der EU zugestanden wurden, diese Vereinfachungswirkung in Frage stellen können<sup>5</sup>.

Diese einführenden Bemerkungen bringen bereits die Schwierigkeiten des mir gestellten Themas zum Ausdruck. Steuervereinfachung und Europarecht könnte man unter unterschiedlichsten Gesichtspunkten diskutieren. Ich möchte bloß zwei Themenkreise herausgreifen: Zum einen will ich mich mit einer Auswahl jener EG-rechtlichen Regelungen beschäftigen, die dazu geeignet sein könnten, ein Verbot der Erhebung von bisher bestehenden Steuern zu bewirken. Dabei setze ich voraus, daß eine Einschränkung der Vielfalt an bestehenden Steuern jedenfalls vereinfachende Wirkung hat. Diesen Überlegungen ist Abschnitt II gewidmet. In Abschnitt III wende ich mich – wiederum anhand einiger ausgewählter Beispiele – EG-rechtlichen Ansatzpunkten zu, die bei den bestehenden Steuern zu einem Abbau von Differenzierungen führen können. Daß die Anwendungsbeispiele überwiegend aus dem österreichischen Recht stammen, hängt nicht damit zusammen, daß ich den Blick über

3 Vgl. *Witzmann*, Pauschalierung für Unternehmen, SWK 1993 A 410 (410 ff.); *Gaedke*, Ist die „verbesserte“ Pauschalierung wirklich besser?, SWK 1993 A 466 (467).

4 *Hannold*, Der Ort der sonstigen Leistung, in Achatz (Hrsg.), Praxisfragen zum UStG 1994, 1995, S. 19; *Scheiner*, Anwendungsprobleme der Binnenmarktregelung aus österreichischer Sicht, in Achatz (Hrsg.), Praxisfragen im Umsatzsteuer-Binnenmarkt, 1997, S. 1 (2 f.); *Hannold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 1997, S. 326.

5 Vgl. *Ruppe*, Gemeinschaftsrechtliche Einflüsse auf das österreichische Steuerrecht, in Aicher/Korinek (Hrsg.), Wandlungen im österreichischen Wirtschaftsrecht unter dem Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts, in Druck.

den eigenen Tellerrand hinaus scheuen würde. Vielmehr ist die Diskussion in Österreich zur Frage der Übereinstimmung des Steuerrechts mit den EG-rechtlichen Anforderungen derzeit besonders intensiv. Dies ist darauf zurückzuführen, daß Österreich erst seit kurzer Zeit Mitglied der EU ist. Daher hat Österreich Nachholbedarf.

## II. EG-rechtliche Ansatzpunkte für eine Beseitigung einzelner Steuern

### 1. Das Verbot der Erhebung von Abgaben zollgleicher Wirkung

Zu den Grundlagen der Gemeinschaft gehört die Zollunion. Dies ist in Art. 9 und auch in Art. 12 EGV verankert. Die Zollunion umfaßt das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle zu erheben. Die Beseitigung der Zollgrenzen zwischen den Mitgliedstaaten der EU hat zweifellos eine wesentliche Vereinfachung bewirkt. Um das Verbot der Erhebung von Zöllen wirksam abzusichern, wurde es auch auf Abgaben zollgleicher Wirkung erstreckt<sup>6</sup>. In ständiger Rechtsprechung versteht der EuGH darunter eine den Waren wegen des Überschreitens der Grenze von dem betreffenden Staat einseitig auferlegte – auch noch so geringfügige – finanzielle Belastung<sup>7</sup>. Auf die Bezeichnung und die Art der Erhebung kommt es nicht an<sup>8</sup>. Die Erhebung derartiger Abgaben ist selbst dann verboten, wenn sie nicht zugunsten des Staats erfolgt<sup>9</sup> und keine diskriminierende oder protektionistische Wirkung hat und wenn die belastete Ware nicht mit inländischen Waren im Wettbewerb steht<sup>10</sup>. Vom Verbot sind lediglich jene Belastungen ausgenommen, die ein der Höhe nach angemessenes Entgelt für einen tatsächlich geleisteten Dienst darstellen<sup>11</sup>. Das individuelle Interesse des Importeurs muß aber im Vordergrund stehen<sup>12</sup>.

6 EuGH v. 14. 12. 1962, Rs. 2 und 3/62, *Lebkuchen*, Slg. 1962, 869; *Vofß* in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Kommentar zur Europäischen Union (Loseblatt), Art. 12 EGV Rz. 8.

7 EuGH v. 1. 7. 1969, Rs. 2 und 3/69, *Diamantarbeiders*, Slg. 1969, 211; vgl. auch EuGH v. 1. 7. 1969, Rs. 24/68, *Kommission/Italien*, Slg. 1969, 193; v. 26. 2. 1975, Rs. 63/74, *Cadsky*, Slg. 1975, 281; v. 20. 3. 1984, Rs. 314/82, *Kommission/Belgien*, Slg. 1984, 1543.

8 EuGH v. 1. 7. 1969, Rs. 2 und 3/69 (Fn. 7); vgl. EuGH v. 18. 6. 1975, Rs. 94/74, *IGAV*, Slg. 1975, 699.

9 EuGH v. 18. 6. 1975 (Fn. 8); v. 25. 1. 1977, Rs. 46/76, *Bauhuis*, Slg. 1977, 5; v. 9. 11. 1983, Rs. 158/82, *Kommission/Dänemark*, Slg. 1983, 3573; v. 20. 3. 1984 (Fn. 7); EuGH v. 17. 9. 1997, Rs. C-28/96, *Fricarnes*, Slg. 1997, I-4939.

10 EuGH v. 1. 7. 1969, Rs. 2 und 3/69 (Fn. 7).

11 EuGH v. 1. 7. 1969, Rs. 24/68 (Fn. 7); v. 11. 10. 1973, Rs. 39/73, *REWE*, Slg. 1973, 1039 u. a.

12 EuGH v. 1. 7. 1969, Rs. 24/68 (Fn. 7); v. 26. 2. 1975 (Fn. 7).

Das Verbot der Erhebung von Abgaben zollgleicher Wirkung hat in Österreich noch vor dem EU-Beitritt Bedeutung erlangt. Vergleichbare Regelungen sind nämlich auch im EWRA enthalten. Im Erkenntnis v. 24. 11. 1994, 94/16/0182 ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, daß der überwiegend zur Finanzierung der Wirtschaftskammern erhobene Außenhandelsförderungsbeitrag eine verbotene Abgabe zollgleicher Wirkung darstellt. Diese Abgabe wurde anlässlich der Einfuhr und der Ausfuhr von Waren erhoben<sup>13</sup>. Das Erkenntnis des VwGH hatte weitreichende Auswirkungen: Aufgrund der unmittelbaren Anwendbarkeit des Verbots der Erhebung von Abgaben zollgleicher Wirkung ging der VwGH davon aus, daß der Außenhandelsförderungsbeitrag mit Wirkung v. 1. 1. 1994 – dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des EWRA – nicht mehr erhoben werden durfte. Dies führte zu einer Reihe von Rückerstattungsanträgen<sup>14</sup>.

## 2. Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie

Bereinigungsfunktion wird im Schrifttum auch Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie beigemessen. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift hindern die Bestimmungen der Mehrwertsteuer-Richtlinie „einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind“. Die Rechtsprechung des EuGH hat aus dieser Regelung ein Verbot der zusätzlichen Erhebung von Abgaben, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, abgeleitet<sup>15</sup>. Zur Beurteilung der Frage, ob eine Abgabe den Charakter einer Umsatzsteuer aufweist, hat der EuGH einen Katalog von Kriterien entwickelt. Demnach kommt es insbesondere darauf an, ob die Abgabe die Eigenschaft einer allgemeinen Steuer hat<sup>16</sup>, ob sie proportio-

13 *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II, 2. Aufl., 1988, S. 132.

14 Vgl. *Piller*, Möglichkeiten der Rückerstattung des Außenhandelsförderungsbeitrags, SWI 1994, 398 ff.

15 EuGH v. 31. 3. 1992, Rs. C-200/90, *Dansk Denkvit*, Slg. 1992, I-2217; v. 7. 5. 1992, Rs. C-347/90, *Bozzi*, Slg. 1992, I-2947; vgl. *Achatz*, Zur EU-Konformität der Fremdenverkehrsabgaben, SWK 1997 S 516 (519); *Moritz*, Die Vereinbarkeit österreichischer indirekter Steuern mit Art. 33 der 6. MWSt-RL, FJ 1996, 271; *Grabitz/Nettesheim*, Gleichartige Steuern im Gemeinschaftsrecht, EWS 1990, 246 (250).

16 EuGH v. 13. 7. 1989, Rs. 93 und 94/88, *Wisselink*, Slg. 1989, 2671; v. 16. 12. 1992, Rs. C-208/91, *Beaulande*, Slg. 1992, I-6709; jüngst EuGH v. 26. 6. 1997, Rs. C-370, 371 und 372/90, *Spanische Glückspielsteuer*, UR 1997, 357; v. 17. 9. 1997, Rs. C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navis*, EWS 1997, 397.

nal zu den der Besteuerung unterworfenen Leistungen ist<sup>17</sup>, an welche Bemessungsgrundlagen die Steuer anknüpft<sup>18</sup>, ob sie letztlich vom Verbraucher getragen wird<sup>19</sup> und ob sie nur den Mehrwert oder den gesamten Wert eines Wirtschaftsgutes erfaßt<sup>20</sup>. Diese Kriterien werden als bewegliches System gedeutet<sup>21</sup>. Während der EuGH den Umsatzsteuercharakter im Falle einer diesen Kriterien entsprechenden Mehrwertsteuer bejaht und dementsprechend die Erhebung derartiger Abgaben als unzulässig ansieht, hat *Ruppe*<sup>22</sup> überzeugend dargelegt, daß eine die primärrechtlichen Wurzeln der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie beachtende Interpretation des Art. 33 zum Ergebnis hat, daß jene Umsatzsteuern unzulässig sind, die – anders als Mehrwertsteuern – den Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten oder den freien Warenverkehr beeinträchtigen. Vor allem ist daher die Erhebung von kumulativen Umsatzsteuern verboten. Demgegenüber verlangt der EuGH bei seiner Interpretation des Art. 33 die Gleichartigkeit zur bestehenden Mehrwertsteuer und stellt folglich vor allem auch auf die damit verbundene Besteuerungstechnik ab. Daher sah der EuGH auch erst einmal – im Fall der dänischen Arbeitsmarktabgabe<sup>23</sup> – eine Steuer im Widerspruch zu dieser Richtlinienvorschrift.

Am Prüfstand des EuGH stand auch schon die deutsche Grunderwerbsteuer<sup>24</sup>. Die Vorfrage, ob die in Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ausdrücklich genannte Grunderwerbsteuer überhaupt daraufhin überprüft werden kann, ob sie den Charakter einer Umsatzsteuer hat, bejahte der EuGH implizit<sup>25</sup>. Im Ergebnis sah der EuGH allerdings keinen Verstoß gegen Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie als gegeben an, ohne dies aber ausführlich zu begründen.

In Österreich hat der VwGH dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Handelskammerumlage dem Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie entspricht<sup>26</sup>. Die Handelskammerumlage wird nach Maßgabe der an die Unternehmen geleisteten Umsätze erhoben und soll der Finanzierung der Wirtschaftskam-

17 EuGH v. 3. 3. 1988, Rs. 252/86, *Bergandi*, Slg. 1988, 1343; v. 26. 6. 1997 (Fn. 16); v. 17. 9. 1997 (Fn. 9).

18 EuGH v. 31. 3. 1992 (Fn. 15).

19 EuGH v. 31. 3. 1992 (Fn. 15); v. 26. 6. 1997 (Fn. 16).

20 EuGH v. 31. 3. 1992 (Fn. 15).

21 Vgl. EuGH v. 31. 3. 1992 (Fn. 15).

22 *Ruppe*, Verbot mehrwertsteuergleicher Abgaben im EG-Recht, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Flick, 1997, S. 971 (1980).

23 EuGH v. 31. 3. 1992 (Fn. 15).

24 Vorlageantrag des FG Düsseldorf v. 17. 12. 1984, UR 1986, 110.

25 EuGH v. 8. 7. 1986, Rs. 73/85, *Kerrutt*, Slg. 1986, 2219.

26 VwGH v. 18. 9. 1996, 96/15/0065; dazu *Zorn*, Vorlage an den EuGH betreffend Handelskammerumlage, ÖStZ 1996, 468 (470 ff.).

mern dienen<sup>27</sup>. Der VwGH räumte in seinem Vorlageantrag zwar ein, daß die Kammerumlage der Mehrwertsteuer nicht ähnlich erscheint, da sie „nicht in einem Prozentsatz der Entgelte aus Lieferungen und Leistungen des Schuldners dieser Abgabe besteht, sondern in einem Anteil des Vorsteuerbetrages aus den beim Unternehmer eingegangenen Lieferungen und sonstigen Leistungen, und damit auch nicht an den Mehrwert aus Umsatz und vorangegangenem Umsatz angeknüpft wird. (. . .) Dessen ungeachtet erhebt sich die Frage, ob sie nicht der Intention und damit dem Geist der Richtlinie 77/388/EWG widerspricht. Diese Intention geht nämlich dahin, das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht dadurch zu beeinträchtigen, daß der Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belastet wird (. . .). Eine derartige Beeinträchtigung kann aber auch dadurch bewirkt werden, daß eine dem Mehrwertsteuersystem immanente Kürzungskomponente, nämlich die Vorsteuer, nicht in vollem Ausmaß zum Tragen kommt und dadurch die Umsatzsteuer atypisch und allgemein erhöht wird. Für das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems scheint es nämlich unerheblich, ob die zu vermeidende Beeinträchtigung durch eine zusätzliche, der Umsatzsteuer gleichartige Abgabe oder durch einen Zuschlag zur Umsatzsteuer oder durch eine Abgabe erfolgt, die generell eine die Umsatzsteuer erhöhende Auswirkung hat“<sup>28</sup>. Die Einschätzung, ob der EuGH der Kammerumlage den Charakter einer Umsatzsteuer beimessen wird, ist aber im österreichischen Schrifttum geteilt<sup>29</sup>.

Fraglich ist, ob die von den Ländern und Gemeinden erhobenen Anzeigen- und Ankündigungsabgaben dem Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zuwiderlaufen<sup>30</sup>. Besteuerungsgegenstand sind die Anzeigen in Zeitungen oder sonstigen Druckwerken und die öffentlichen Ankündigungen durch Druck, Schrift, Bild oder Ton. Die unterschiedliche Ausgestaltung der Anzeigen- und Ankündigungsabgaben in den Ländern und Gemeinden erschwert eine einheitliche Beurteilung<sup>31</sup>. Für die Qualifikation als Umsatzsteuer spricht regelmäßig der proportionale Steuersatz und die Heranziehung des Entgelts als Bemessungsgrundlage. Dagegen kann jedoch die fehlende Allgemeinheit der Steuer ins Treffen geführt werden. Ob Steuerträger letztlich der Letztverbraucher ist, ist schwierig zu beurteilen, wird aber nach dem vom EuGH zugrunde

27 Rief, Kammerumlage I richtlinienwidrig?, RdW 1996, 29.

28 VwGH v. 18. 9. 1996 (Fn. 26).

29 Dafür Rief, RdW 1996, 29; dagegen Moritz, FJ 1996, 276; Ruppe, in Aicher/Korinek (Fn. 5).

30 Moritz, FJ 1996, 276; Taucher, Gemeindefinanzautonomie und gemeindeeigene Besteuerung, ÖGZ 1996, 2 (13); Rief, RdW 1996, 29.

31 Taucher, ÖGZ 1996, 2 ff.; ders., Ankündigungsabgabe auf Prospektwerbung, ÖGZ 1995, 2 ff.

gelegten Verständnis eher zu verneinen sein. Vor allem aber kennt die Anzeigen- und Ankündigungsabgabe keine dem Vorsteuerabzug vergleichbare Regelung. Daher hat sich mittlerweile auch die Europäische Kommission dagegen entschieden, ein Vertragsverletzungsverfahren durchzuführen<sup>32</sup>.

Ungeklärt ist auch, ob die Fremdenverkehrsabgaben gegen das Verbot des Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie verstoßen<sup>33</sup>. Fremdenverkehrsabgaben werden meist als Ortstaxe oder als Interessentenbeitrag erhoben. Ortstaxen knüpfen an die Nächtigung ortsfremder Personen an und sind bei Nächtigung in gewerblichen Betrieben oder Privatzimmern vom Unterkunftgeber zu entrichten. Sie sind jedenfalls keine allgemeinen Abgaben, da sie nur Personen treffen, die in einem Fremdenverkehrsort übernachten. Sie knüpfen zwar an den einzelnen Umsatz an, werden allerdings meist in einem fixen Betrag pro Nächtigung erhoben. Zum Teil erfolgt auch eine Bemessung der Steuer durch Pauschalierung. In keinem Fall bemißt sich die Fremdenverkehrsabgabe aber in einem proportionalen Verhältnis zum Entgelt. Sie besteuert auch nicht den Mehrwert und wird nur auf einer Stufe erhoben. All das spricht gegen die Anwendung des Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>34</sup>.

Von den Ortstaxen unterscheiden sich aber die Interessentenbeiträge. Sie werden von den Unternehmern erhoben, die mittelbar oder unmittelbar Nutzen aus dem Fremdenverkehr ziehen. Bemessungsgrundlage ist meist der Umsatz des Betriebes. Ob diese Merkmale rechtfertigen, von einer „allgemeinen Steuer“ zu sprechen, ist angesichts der Unschärfe dieses vom EuGH verwendeten Begriffs zweifelhaft<sup>35</sup>. Weiterhin ist die Tarifgestaltung meist nicht proportional. Darüber hinaus besteuern die Interessentenbeiträge nicht den Mehrwert und werden nur auf einer einzigen Umsatzstufe erhoben. Daher wird im österreichischen Schrifttum die Erhebung von Fremdenverkehrsabgaben nach Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie mehrheitlich als zulässig angesehen<sup>36</sup>. Aufgrund der dennoch bestehenden Zweifel hat sich der VwGH aber erst kürzlich entschlossen, diese Frage dem EuGH vorzulegen<sup>37</sup>.

32 Stellungnahme der Europäischen Kommission, abgedruckt in RdW 1996, 392.

33 *Achatz*, SWK 1997 S 522 ff.; *Moritz*, FJ 1996, 274 f.; Anmerkung *Doralt*, RdW 1996, 392.

34 Parlamentarische Anfragebeantwortung des BMF, SWK 1996 A 537; *Moritz*, FJ 1996, 275; *Achatz*, SWK 1997 S 523 f.

35 *Moritz*, FJ 1996, 274 mit Verweis auf EuGH v. 19. 3. 1991, Rs. C-109/90, *Giant*, Slg. 1991, I-1385.

36 *Moritz*, FJ 1996, 275; *Achatz*, SWK 1997 S 523; *Taucher*, ÖGZ 1996, 13; a. A. *Rief*, RdW 1996, 29.

37 VwGH v. 12. 8. 1997, 96/17/0435 u. a. betreffend Abgaben nach dem Tiroler Tourismusgesetz 1991 beim EuGH registriert unter C-344/97; v. 12. 8. 1997, 96/17/0409-6 u. a. betreffend Abgaben nach dem Steiermärkischen Tourismusgesetz 1992 beim EuGH registriert unter C-337/97.

Ob die Getränke- und Speiseeissteuer vom Verbot des Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie umfaßt ist, ist umstritten<sup>38</sup>. Ihr Gegenstand ist die Lieferung von Getränken und Speiseeis einschließlich der darin verarbeiteten Früchte. Die Getränkesteuer weist Ähnlichkeiten mit der Umsatzsteuer auf: Sie knüpft an den Umsatz an, ihre Bemessungsgrundlage ist das Entgelt. Sie wird proportional zum Preis bemessen und auf den Endverbraucher überwält. Sie ist allerdings keine allgemeine Steuer. Darüber hinaus belastet sie nicht die Wertschöpfung, da sie auf einer Stufe erhoben wird, ohne eine den Vorsteuerabzug vergleichbare Entlastungsmöglichkeit vorzusehen. Dies läßt eine Subsumtion der Getränkesteuer unter Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie durch den EuGH als unwahrscheinlich erscheinen<sup>39</sup>. Diese Position hat auch bereits das FG Hamburg in seinem Beschluß v. 14. 5. 1984 in Hinblick auf die Hamburger Getränkesteuer bezogen<sup>40</sup>. Die im Schrifttum angeführten EG-rechtlichen Bedenken konzentrieren sich daher auch auf Art. 3 der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie<sup>41</sup>, zu der allerdings noch keine Rechtsprechung des EuGH vorliegt und der hier ausgeklammert bleiben soll<sup>42</sup>.

Zur Frage, ob Vergnügungsteuern unter Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie fallen können, liegt bereits Judikatur des EuGH vor<sup>43</sup>. Der EuGH hatte die Erhebung einer derartigen Abgabe durch eine belgische Gemeinde von den Bruttoeinnahmen aus bestimmten Darbietungen und Vergnügungen für zulässig erachtet. Aus diesem Urteil ergibt sich, daß eine Steuer, die keine allgemeine Steuer ist, nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird und sich auf den Bruttobetrag aller Einnahmen bezieht, nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer nach Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie aufweist. Daher hat *Moritz* zurecht darauf hingewiesen, daß die in Österreich erhobenen Vergnügungsteuern im Hinblick auf diese Regelung ebenfalls unbedenklich sind<sup>44</sup>.

38 *Novacek*, Ist die österreichische Getränkesteuer EG-widrig?, *ÖStZ* 1996, 230 ff.; *Matzinger*, Getränkesteuer – nicht EU widrig, *RdW* 1997, 363 ff.; *Novacek*, Getränkesteuer – nicht EU-widrig?, *RdW* 1997, 481; *Taucher*, *ÖGZ* 1996, 13; *Moritz*, *FJ* 1996, 273.

39 Parlamentarische Anfragebeantwortung des BMF, *SWK* 1996 A 537; *Matzinger*, *RdW* 1997, 364; *Novacek*, *RdW* 1997, 481; *Taucher*, *ÖGZ* 1996, 13; *Moritz*, *FJ* 1996, 273.

40 *FG Hamburg* v. 14. 5. 1984, *EFG* 1985, 77.

41 *Matzinger*, *RdW* 1997, 364 f.; *Novacek*, *RdW* 1997, 482; Sonderrundschreiben des Fachsenats für Steuerrecht: Getränkesteuer und Europarecht, *ÖStZ* 1997, 390.

42 Ausführlich *Moritz*, Die gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung der speziellen Verbrauchsteuern und das österreichische Steuersystem, *ÖStZ* 1997, 394 ff.

43 *EuGH* v. 19. 3. 1991 (Fn. 35); vgl. auch *EuGH* v. 3. 3. 1988 (Fn. 17); v. 15. 3. 1989, *Rs.* 317/86, *Lambert*, *Slg.* 1989, 787; v. 26. 6. 1997 (Fn. 16).

44 *Moritz*, *FJ* 1996, 274.

Überlegenswert ist, ob die in Österreich erhobene Normverbrauchsabgabe mit Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie vereinbar ist<sup>45</sup>. Diese Frage stellt sich insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsentwicklung: Der österreichische Gesetzgeber hatte nämlich ursprünglich eine 32%ige Luxussteuer beim Erwerb bestimmter Kraftfahrzeuge erhoben. Die Umsatzsteuer-Richtlinien der EG haben dies nicht mehr zugelassen. Um aber dennoch eine zusätzliche Belastung für Kraftfahrzeuge vorzusehen, hat der Gesetzgeber die Normverbrauchsabgabe eingeführt, die den Entfall der bisherigen 32%igen „Luxussteuer“ kompensieren sollte<sup>46</sup>. Allerdings kann es auf eine allenfalls bestehende Absicht des Gesetzgebers, die in den Richtlinien enthaltenen Vorgaben zu umgehen, nicht ankommen. Entscheidungserheblich ist ausschließlich die Frage, ob die Merkmale des Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie erfüllt sind. Legt man diesen Maßstab an, fehlt allerdings die Allgemeinheit der Steuer. Die Normverbrauchsabgabe erfaßt nämlich nur PKW und Kleinkraftwagen. Auch fehlt es an einem einheitlichen proportionalen Steuersatz. Die Normverbrauchsabgabe wird darüber hinaus im Regelfall nur im Zeitpunkt der Lieferung erhoben. All dies spricht gegen einen Verstoß gegen Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>47</sup>.

Somit scheint fraglich, ob Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie tatsächlich die Vielfalt der bestehenden indirekten Steuern beschneiden kann<sup>48</sup>. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind nur jene Steuern verboten, die der Umsatzsteuer sehr stark ähneln. Von besonderer Bedeutung sind nach der – insbesondere auch von *Ruppe* heftig kritisierten<sup>49</sup> – Rechtsprechung auch Fragen der Regelungstechnik. Dementsprechend haben es auch die nationalen Gesetzgeber in der Hand, im Wege der Ausgestaltung der einzelnen indirekten Steuern zu verhindern, daß das Verbot des Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie eingreift.

### 3. Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie

Eine andere Frage ist, ob Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie eine wirksame Schranke gegen den Wildwuchs der indirekten Steuern sein kann. Nach dieser Vorschrift dürfen die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbzzweck keinerlei an-

45 *Moritz*, FJ 1996, 275 f.

46 *Kobler*, Zulassungsabgabe gegen Unternehmer gerichtet?, SWK 1991 T 52; *Barentsh/Schmid*, KFZ-Anschaffungen werden trotz Streichung der Luxussteuer versteuert, SWK 1991 T 55.

47 *Moritz*, FJ 1996, 276.

48 Vgl. *Moritz*, FJ 1996, 277; *Ruppe*, in FS Flick (Fn. 22), S. 981 ff.

49 *Ruppe*, in FS Flick (Fn. 22), S. 974 ff.

dere Steuern oder Abgaben auf die nach Art. 4 der Richtlinie gesellschaftsteuerbaren Vorgänge sowie auf Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der gesellschaftsteuerbaren Vorgänge erheben. Weiterhin darf keine Steuer auf die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehenden Eintragung oder sonstigen Formalität erhoben werden, der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbzzweck aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann. Art. 12 sieht von diesem Verbot zwar einige Ausnahmen vor, doch steht die Erhebung der meisten als Ausnahme genannten Abgaben unter dem Vorbehalt, daß es keinen Unterschied machen darf, ob der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung oder der satzungsmäßige Sitz der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person mit Erwerbzzweck im Hoheitsgebiet des die Steuer erhebenden Mitgliedstaates liegt oder nicht.

In Österreich wurde 1993 überlegt, eine jährlich zu entrichtende Registergebühr von S 10 000 für Kapitalgesellschaften einzuführen<sup>50</sup>. Eine derartige Registergebühr wäre wohl mit Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie nicht vereinbar gewesen<sup>51</sup>. Der Umstand, daß die Abgabe nicht nur bei der Eintragung der Gesellschaft, sondern auch in den darauffolgenden Jahren erhoben werden sollte, hätte nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>52</sup> nichts am Verstoß gegen Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie geändert<sup>53</sup>. Um den ins Auge springenden Richtlinienverstoß zu vermeiden, wurde statt dessen eine Mindestkörperschaftsteuer geschaffen. Die Regelungen über die Mindestkörperschaftsteuer wurden inzwischen – nicht zuletzt auch, um den Anforderungen des VfGH gerecht zu werden<sup>54</sup> – mehrfach geändert. Gesetzestechnisch handelt es sich bei der Mindestkörperschaftsteuer um eine Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuer<sup>55</sup>. Sie ist – unbeschränkt lange – auf eine in einem späteren Veranlagungsjahr entstehende Körperschaftsteuerschuld anrechenbar<sup>56</sup>. Im Umgründungsfall kann diese Anrechnungsmöglichkeit mitunter sogar auf die Einkommensteuer erstreckt werden<sup>57</sup>. Dennoch werden im Schrifttum Zweifel angemeldet, ob die Regelung Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie entspricht<sup>58</sup>. Die Möglichkeit zur Anrechnung muß nämlich nicht

50 *Quantschnigg*, Die zweite Etappe der Steuerreform, ÖStZ 1993, 177 (179).

51 EuGH v. 11. 6. 1996, Rs. C-2/94, *Denkavit*, Slg. 1996, I-2829.

52 EuGH v. 20. 4. 1993, Rs. C-71/91 und C-178/91, *Ponente Carni*, Slg. 1993, I-1916.

53 Vgl. auch *Briem*, Musterbeschwerde zur Mindestkörperschaftsteuer, ÖStZ 1996, 473 (481).

54 VfGH v. 24. 1. 1997, G 388-391/96, ÖStZB 1997, 183.

55 *Quantschnigg*, Neue Mindestkörperschaftsteuer, ÖStZ 1997, 282 (283).

56 *Quantschnigg*, ÖStZ 1997, 283; Begutachtungsentwurf, ÖStZ 1997, 157.

57 § 9 Abs. 8 öUmgrStG; dazu *Aman*, Aufhebung der Mindest-KöSt i. d. F. Strukt-AnpG 1996 und Umwandlungen nach Art. II UmgrStG, ÖStZ 1997, 109 f.

58 *Rief*, Mindestkörperschaftsteuer III: Ausrichtung am gesetzlichen Mindestkapital sachgerecht?, FJ 1997, 95; *ders.*, Mindestkörperschaftsteuer: Steuerrechtlicher Eti-

unbedingt zum Tragen kommen. Die Anrechnung läuft nicht nur im Verlustfall und bei geringem Einkommen, sondern auch bei reinen Holdinggesellschaften leer<sup>59</sup>. Aufgrund der im österreichischen Körperschaftsteuerrecht vorgesehenen Beteiligungsertragsbefreiung haben derartige Gesellschaften meist überhaupt kein steuerbares Einkommen. In diesen Fällen kann die Belastungswirkung der Mindestkörperschaftsteuer der einer jährlich erhobenen Registersteuer vergleichbar sein. Aus diesem Grund können die im Hinblick auf Art. 10 Kapitalansammlungs-Richtlinie bestehenden Bedenken nicht völlig ausgeräumt werden.

Zweifel wurden im Schrifttum auch angemeldet, ob § 14 TP 11 GebG mit Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie vereinbar ist<sup>60</sup>. Nach dieser Vorschrift unterliegen nämlich Urkunden über Rechtsgeschäfte, die auch Gesellschaftsteuer auslösen, einer festen Gebühr von jedem Bogen in der Höhe von S 180. Eine unmittelbar mit dieser Gebühr in Zusammenhang stehende Gegenleistung muß nicht gegeben sein. Zwar ist die Entstehung der Gebührenschuld an die Errichtung einer Urkunde gebunden, so daß nicht mit jedem gesellschaftsteuerbaren Tatbestand zwangsläufig der Anfall der Gebühr verbunden ist. Dennoch ist fraglich, ob dies ausreicht, nicht in den Anwendungsbereich des Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie zu fallen.

Fraglich ist auch, ob die in Österreich in Firmenbuchsachen vorgesehenen Gerichtsgebühren mit Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie vereinbar sind<sup>61</sup>. Abgaben mit Gebührencharakter sind zwar vom Verbot des Art. 10 Kapitalansammlungs-Richtlinie ausgenommen. Dies setzt allerdings eine Gegenleistung in entsprechender Höhe voraus<sup>62</sup>. Zwar erbringen die Gerichte auch Leistungen, doch muß die zu zahlende Gerichtsgebühr nicht unbedingt der erbrachten Leistung entsprechen. Daher ist der VwGH mit Erkenntnis v. 25. 9. 1997 zum Ergebnis gelangt, daß die Erhebung einer Firmenbuchgebühr gem. TP 10 I Lit. c und TP 10 I Lit. a Z. 3 GGG i. d. F. vor der Novelle BGBl. 1997 I 114 unzulässig war<sup>63</sup>.

Diese Überlegungen zeigen, daß Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie eher als Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie geeignet sein könnte, als

kettenschwindel, FJ 1996, 54 f.; *Fraberger*, Die Mindestkörperschaftsteuer auf dem europarechtlichen Prüfstand, ÖStZ 1997, 1 (5 f.).

59 *Briem*, ÖStZ 1996, 476.

60 *Kotschnigg*, Der Einfluß des EG-Rechts auf das materielle Steuerrecht, ÖStZ 1996, 328 (332); *Rief*, Schriftengebühr gemäß § 14 TP 11 GebG richtlinienwidrig?, SWK 1995 A 663 f.

61 *Novacek*, Gerichtsgebühren für Firmenbuchsachen, verfassungs- und EG-rechtliche Bedenken, FJ 1997, 15.

62 EuGH v. 2. 12. 1997, Rs. C-188/95, *Fantask*, Slg. 1997, I-6783.

63 VwGH v. 25. 9. 1997, 97/16/0050.

Vehikel dafür zu dienen, um die bestehende Vielfalt der Steuern etwas einzuschränken. Zu Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie hat die Rechtsprechung noch nicht so klare Konturen entwickelt. Daher ist es denkbar, daß in Zukunft noch einige andere Abgaben am Maßstab des Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie gemessen werden müssen.

### III. EG-rechtliche Ansatzpunkte für einen Abbau von Differenzierungen bei der Ausgestaltung einzelner Steuern

#### 1. Die Grundfreiheiten des EGV

Auf dem Gebiet der direkten Steuern haben in letzter Zeit insbesondere die im EGV garantierten Grundfreiheiten Bedeutung erlangt. Dazu gehören auch die in Art. 48 EGV gewährleistete Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit des Art. 52 EGV, die in Art. 59 EGV geregelte Freiheit des Dienstleistungsverkehrs und die Freiheit des Kapitalverkehrs nach Maßgabe des Art. 73b und des Art. 73d EGV<sup>64</sup>. Subsidiär wird das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot des Art. 6 EGV herangezogen<sup>65</sup>. Dazu kommt die allgemeine Freizügigkeit des Art. 8a EGV<sup>66</sup>. Der EuGH hat die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote gedeutet. Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Diskriminierung vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewandt werden oder wenn dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird. Die Diskriminierung ist nur dann zulässig, wenn sie gerechtfertigt werden kann<sup>67</sup>.

Die geschilderte Rechtsprechung des EuGH hat dazu geführt, daß im Schrifttum geradezu nach Verstößen gegen die Grundfreiheiten des EGV gejagt wird. Eine große Zahl von Rechtsvorschriften des österreichischen und des deutschen Rechts wurde bereits als EG-rechtlich bedenklich bezeichnet<sup>68</sup>. Die Überzeugungskraft der Argumente, die diese Bedenken stützen, ist naturgege-

64 *Vanistendael*, Europäischer Gerichtshof und seine Rolle als oberster Richter in steuerrechtlichen Streitigkeiten, in FS Flick (Fn. 22), S. 1021 (1035).

65 *M. Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 1996, S. 25 (27).

66 Vgl. *Wiedow*, Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern: Stand, Perspektiven, Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen, in Lehner/Thömmes u. a. (Hrsg.), Europarecht und Internationales Steuerrecht, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 19 (1994), 45 (55).

67 *M. Lang*, in Gassner/M. Lang/Lechner (Fn. 65), S. 27.

68 Vgl. *Kotschnigg*, ÖStZ 1996, 331 f.; *Toifl*, Anpassungserfordernisse des Unternehmenssteuerrechts an das Europarecht, in Gassner/Gröhs/M. Lang (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche, 1997, S. 235 (244 ff.).

ben von Fall zu Fall unterschiedlich. Soweit im Einzelfall Bedenken nicht entkräftet werden können, kann dies einen Abbau von Differenzierungen auslösen und damit in Teilbereichen zu einer Vereinfachung führen. Daß dies aber nicht unbedingt der Fall sein muß, zeigt das in der Folge zur Diskussion gestellte Beispiel:

In einer Reihe von Urteilen hatte sich der EuGH bereits mit der Frage auseinandersetzen, ob eine unterschiedliche Behandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen angesichts der Grundfreiheiten des EGV zulässig ist<sup>69</sup>. Regelmäßig ging der EuGH dabei davon aus, daß sich unbeschränkt Steuerpflichtige und beschränkt Steuerpflichtige in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden<sup>70</sup>. Er begründete dies damit, daß zwischen diesen beiden Gruppen von Steuerpflichtigen sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der persönlichen Lage und des Familienstandes objektive Unterschiede bestehen. Allerdings kann sich nach der Rechtsprechung des EuGH ein beschränkt Steuerpflichtiger, der seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte aus dem Quellenstaat bezieht, hinsichtlich der Ertragsteuerbelastung objektiv in einer vergleichbaren Situation mit einem dort unbeschränkt Steuerpflichtigen befinden<sup>71</sup>. Daher hat der Gerichtshof schon in mehreren Fällen die Anwendung unterschiedlicher Regelungen auf unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige als mit den Grundfreiheiten des EGV unvereinbar gesehen<sup>72</sup>. Angesichts der größer werdenden Anzahl der Fälle, in denen die Ungleichbehandlung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unzulässig ist, stellt sich immer öfter die Frage, ob die Behauptung des EuGH, daß unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich unterschiedlich behandelt werden können, überhaupt noch die Regel und nicht nur eine bloße Leerformel ist. Angesichts der Rechtsprechung wäre es daher zweckmäßig, die Regelungen über die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht stärker einander anzunähern und auch dadurch eine Vereinfachung zu bewirken. Schließlich kann vor dem Hintergrund der immer größer werdenden Mobilität natürlicher Personen der Frage des Wohnsitzes nicht mehr eine so entscheidende Bedeu-

69 EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83, *avoir fiscal*, Slg. 1986, 273; v. 13. 7. 1993, Rs. C-330/91, *Commerzbank*, Slg. 1993, I-4017; v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225; v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493; v. 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089; v. 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations*, EWS 1997, 211; zu diesem Vergleichspaar ausführlich *Jann*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung beschränkt Steuerpflichtiger, in Gassner/M. Lang/Lechner (Fn. 65), S. 43 ff.

70 EuGH v. 28. 1. 1986 (Fn. 69).

71 EuGH v. 14. 2. 1995 (Fn. 69).

72 EuGH v. 14. 2. 1995 (Fn. 69); v. 11. 8. 1995 (Fn. 69); v. 27. 6. 1996 (Fn. 69); v. 15. 5. 1997 (Fn. 69).

tung zukommen. Anstatt das Besteuerungskonzept, dem die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zugrundeliegt, zu überdenken, haben sowohl der deutsche als auch der österreichische Gesetzgeber den Anforderungen der EuGH-Judikatur nur im unbedingt notwendigen Ausmaß entsprochen<sup>73</sup>. Dementsprechend wurde in § 1 Abs. 4 öEStG und in § 1 Abs. 3 und § 1a dEStG nur unter äußerst restriktiven Voraussetzungen die Möglichkeit eröffnet, für die Anwendbarkeit der Regelungen über die unbeschränkte Steuerpflicht zu optieren. Somit haben es der deutsche und der österreichische Gesetzgeber versäumt, die Judikatur des EuGH, die zu einer Änderung der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger zwang, zu einer grundlegenden Systemreform und zu einer Vereinfachung zu nutzen. Statt dessen wurden äußerst kasuistische Anwendungsvoraussetzungen für die Möglichkeit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht geschaffen, die wiederum bereits Zweifel hinsichtlich ihrer Übereinstimmung mit den Grundfreiheiten des EGV ausgelöst haben<sup>74</sup>.

Auf einem anderen Gebiet könnte die Rechtsprechung ebenfalls die Chance eröffnen, eine Vereinfachung herbeizuführen: Dies betrifft die Doppelbesteuerungsabkommen. Alleine zwischen den Mitgliedstaaten der EU bestehen mehr als 100 – im Detail durchaus unterschiedliche – derartige Abkommen<sup>75</sup>. Daher wurde bereits wiederholt die Frage gestellt, ob die durch die abkommensrechtlichen Regelungen geschaffene Rechtslage mit den Grundfreiheiten des EGV vereinbar ist<sup>76</sup>. Schließlich werden in einem EU-Mitgliedstaat Bürger aus verschiedenen anderen EU-Mitgliedstaaten unterschiedlich behandelt. Geht man davon aus, daß die durch die Abkommensregelungen geschaffene Rechtslage am selben Maßstab wie andere innerstaatliche Regelungen zu messen sind, wird mitunter angenommen, daß eine Brüche vermeidende Weiterentwicklung der bisherigen Rechtsprechung das Ergebnis haben kann, daß die Unterschiede bilateraler Abkommensregelungen gegen die Grundfreiheiten des EGV ver-

73 *Widhalm*, Die beschränkte Steuerpflicht nach dem EU-Abgabenänderungsgesetz, in FS Deloitte & Touche (Fn. 66), S. 363 (366).

74 *Ruppe*, in Aicher/Korinek (Fn. 5); *Toifl*, Das EU-Abgabenänderungsgesetz 1996, SWI 1996, 520 (532); *Pülzl*, EU-AbgÄG: Neuer Absatz 4 im § 1 EStG nicht ausreichend, RdW 1996, 606; *Widhalm*, in FS Deloitte & Touche (Fn. 68), S. 376.

75 Vgl. *Toifl*, The Bilateral Tax Treaties Concluded Between EU Member States, in M. Lang/Loukots/Rädler u. a. (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, 1997, S. 53 ff.

76 *Schuch*, Europa auf dem Weg zum multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, in FS Deloitte & Touche (Fn. 68), S. 327 ff.; *Wassermeyer*, Does the EC-Treaty Force the EU Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty?, in M. Lang/Loukots/Rädler u. a. (Fn. 75), S. 15 ff.; *Rädler*, Most-favoured-nation Clause in European Tax Law?, EC Tax Review 1995, 66 (67); *Farmer*, EC Law and Direct Taxation – Some Thoughts on Recent Issues, EC Tax Journal 1995/96, 92 (101).

stoßen. Selbst Skeptiker dieser These müssen einräumen, daß die bisherige Rechtsprechung des EuGH diese Annahme durchaus rechtfertigt<sup>77</sup>. Ob der EuGH allerdings diese Konsequenz tatsächlich ziehen wird, bleibt abzuwarten. Die häufig gegen die Anwendung der Grundfreiheiten im Bereich der DBA vorgebrachte Hoffnung oder Befürchtung, daß diese Rechtsprechung zu enormen Steuerausfällen führen würde, weil sie bewirken würde, daß die jeweils günstigste DBA-Regelung auch im Verhältnis zu allen anderen Ländern gelten müßte<sup>78</sup>, ist meines Erachtens allerdings unbegründet: Die in diesem Zusammenhang immer wieder angesprochene „Meistbegünstigung“ wäre nur der erste Schritt. In Wahrheit würde eine derartige Rechtsprechung einen enormen Anpassungsdruck bei den Mitgliedstaaten auslösen. Gerade weil die durch eine Meistbegünstigung ausgelösten Steuerausfälle nicht hingenommen werden könnten, würden die Finanzverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten alles daran setzen, das bestehende DBA-Netz in kürzester Zeit zu vereinheitlichen oder – was noch besser wäre – ein multilaterales Steuerabkommen zumindest im EU-Bereich abzuschließen. Falls man die Kompetenz der EG-Organen dazu bejaht<sup>79</sup>, könnte dies auch durch Richtlinien erfolgen. Rechtspolitische Vorschläge, die in kürzester Zeit umgesetzt werden könnten, liegen bereits vor<sup>80</sup>. Der EuGH hat es somit in der Hand, durch eine konsequente Weiterentwicklung seiner Judikatur die Mitgliedstaaten zu einer Vereinheitlichung der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu zwingen. Dies würde für jene Steuerpflichtigen, die international tätig sind und daher eine Reihe von verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden haben, eine erhebliche Vereinfachung bewirken.

## 2. Das Verbot diskriminierender Abgaben (Art. 95 EGV)

Eine andere Regelung des EGV, die zu einer Vereinheitlichung von Bemessungsgrundlagen – und damit auch zu einer Vereinfachung – führen kann, ist Art. 95: Nach dieser Vorschrift erheben die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Der Zweck der Vorschriften besteht darin, die Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs durch inländi-

77 *Ruppe*, in Aicher/Korinek (Fn. 5); vgl. auch *K. Vogel*, Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law, *EC Tax Review* 1995, 264 f.

78 Vgl. die Beispiele bei *Schuch*, in FS Deloitte & Touche (Fn. 68), S. 329.

79 Ausführlich *Urtz*, The Elimination of Double Taxation Within the EU and Between EU-Member States and Non-Member-States – Multilateral Treaty or Directive?, in M. Lang/Loukota/Rädler u. a. (Fn. 75), S. 105 (109 ff.).

80 *M. Lang/Schuch/Urtz/Züger*, Draft for a Multilateral Tax Treaty, in M. Lang/Loukota/Rädler u. a. (Fn. 75), S. 197 ff.

sche Abgaben zu verhindern<sup>81</sup>. Sie sollen die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für inländische und eingeführte Erzeugnisse gewährleisten. Inländische Abgaben sollen nicht zugunsten der einheimischen Produktion von der Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten abschrecken<sup>82</sup>.

In diesem Zusammenhang hatte der VwGH zu beurteilen, ob die nach dem NormverbrauchsabgabeG vorgesehene Differenzierung der Bemessungsgrundlage mit Art. 95 EGV vereinbar ist<sup>83</sup>: § 5 Abs. 1 NormverbrauchsabgabeG sieht vor, daß die Abgabe in den Fällen der Lieferung nach dem Entgelt zu bemessen ist. Bei der erstmaligen Zulassung eines eigenimportierten neuen oder gebrauchten Kraftfahrzeugs zum Verkehr im Inland ist hingegen der ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelte gemeine Wert heranzuziehen. Für die Ermittlung des gemeinen Werts ist nach der Rechtsprechung der Inlandsmarkt relevant<sup>84</sup>. Für den Erwerb eines neuen oder gebrauchten Kfz ist in Österreich aber am Inlandsmarkt vielfach ein höherer Preis zu zahlen als im Ausland. Der Beschwerdeführer wies darauf hin, daß aufgrund des Umstands, daß beim Eigenimport eines Kfz nicht – wie bei im Inland erworbenen Kfz – das Entgelt, sondern der gemeine Wert maßgebend ist, eine höhere Normverbrauchsabgabenschuld entstand. Der VwGH hielt dem entgegen, daß er letztlich denselben Betrag an Normverbrauchsabgabe bezahlt hat, den er bezahlen hätte müssen, wenn er das Produkt – zum höheren Preis – am Inlandsmarkt erworben hätte. Ob bei dieser Beurteilung tatsächlich kein Zweifel bestanden hat, der den VwGH zu einem Vorlageantrag beim EuGH verpflichtet hätte, mag dahingestellt bleiben. Schließlich spricht das Urteil des EuGH in der Rechtssache Kommission gegen Griechenland<sup>85</sup> dafür, daß eine Diskriminierung vorlag. Möglicherweise wird der VwGH daher nochmals Gelegenheit bekommen, erneut zu beurteilen, ob er diese Frage dem EuGH vorzulegen hat. Sollten sich in einem derartigen Verfahren die EG-rechtlichen Bedenken durchsetzen, könnte dies insoweit zu einer Vereinfachung führen, als auch in den Fällen des Eigenimports das Entgelt herangezogen werden kann. Dies würde nicht nur eine Verminderung der Steuerbelastung, sondern vor allem auch eine Vereinfachung für den Steuerpflichtigen bewirken, da der gemeine Wert oft nur mit großen

81 Geiger, EG-Vertrag, 2. Aufl., 1995, Art. 95 Rz. 2.

82 Dauses, in Dauses (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts (Loseblatt), C.I Rz. 33; Wohlfahrt, Steuerliche Diskriminierung im Gemeinsamen Markt, in Schwarze (Hrsg.), Das Wirtschaftsrecht des Gemeinsamen Marktes in der aktuellen Rechtsentwicklung, 1983, S. 141 (142).

83 VwGH v. 18. 3. 1997, 96/14/0075, ÖStZB 1997, 183; dazu Sarnthein, Normverbrauchsabgabe: Bemessungsgrundlage des gemeinen Wertes, ÖStZ 1997, 246 ff.

84 VwGH v. 18. 3. 1997 (Fn. 83); Sarnthein, Normverbrauchsabgabe beim Eigenimport von Kfz, ÖStZ 1995, 229 (230 f.); Doralt, Gemeiner Wert eines fabrikneuen PKW, RdW 1995, 323 (325).

85 EuGH v. 12. 5. 1992, Rs. C-327/90, Slg. 1992, I-3033.

Schwierigkeiten zu ermitteln ist. Allerdings ist fraglich, ob nicht auch eine derart vereinfachte Regelung mit dem Zusatz versehen werden müßte, daß der gemeine Wert jedenfalls die Höchstgrenze darstellt. Sonst würde nämlich für den Fall, daß die Preise am Auslandsmarkt höher sind als im Inland insoweit eine Diskriminierung vorliegen, als der im Ausland erwerbende Steuerpflichtige eine höhere Normverbrauchsabgabe zahlen müßte.

### 3. Art. 92 EGV

Zur Frage, wieweit Art. 92 EGV zur Beseitigung von steuerlichen Ausnahmebestimmungen führen kann, bleibt der weitere Verlauf der Diskussion abzuwarten<sup>86</sup>. Nach dieser Regelung sind grundsätzlich staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb fälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Lediglich bestimmte Gruppen von Beihilfen sind nach Art. 92 Abs. 2 EGV vom Beihilfenverbot ausgenommen<sup>87</sup>. Nach herrschender Auffassung sind vom Beihilfenverbot auch Steuervergünstigungen erfaßt, die bestimmten Steuerpflichtigen, welche konkret bezeichnete Voraussetzungen erfüllen, Vorteile einräumen<sup>88</sup>. Der Sozial- und Wirtschaftsausschuß der EG hat bereits angekündigt, steuerliche Vorschriften in Hinkunft verstärkt auf die Vereinbarkeit mit dem Beihilfenverbot zu untersuchen<sup>89</sup>.

Der österreichische VfGH hat unlängst angedeutet, daß Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit einer steuerlichen Befreiungsvorschrift mit dem Beihilfenverbot des Art. 92 EGV bestehen könnten<sup>90</sup>. Diese Regelung betraf eine Befreiung der österreichischen Bundesbahnen von der Kommunalsteuerpflicht<sup>91</sup>.

86 Vgl. *Lausterer*, EG-Steuerpolitik zwischen Harmonisierung und Wettbewerb der Systeme, IStR 1997, 486 (487 ff.).

87 *Von Wallenberg*, in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Kommentar, Art. 92 EGV Rz. 37 ff.

88 *Lausterer*, IStR 1997, 487; *Geiger* (Fn. 79), Art. 92 Rz. 10; *Hoischen*, Die Beihilferegulation in Artikel 92 EWGV, 1989, S. 4; *Frick*, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfenverbot nach dem EG-Vertrag, 1994, S. 20 ff. m. w. N.; *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, Steuerlicher Mißbrauch und EG-Recht, DB 1996, Beilage 3/96, 1 (5 ff.).

89 Stellungnahme der Fachgruppe Wirtschafts-, Finanz- und Währungsfragen v. 18. 6. 1997 zu dem Thema „Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“, KOM (96) 546 endg., 6 f.

90 VfGH v. 12. 4. 1997, G 400/96, 44/97, ÖStZB 1997, 220; vgl. Einleitungsbeschluß VfGH v. 5. 12. 1996, B 2205/95; *Toifl*, in FS Deloitte & Touche (Fn. 68), S. 251.

91 *Kortner/Pilz/Wakounig*, Kommentar zum Kommunalsteuergesetz 1993, 1995, S. 175 f.

Der VfGH ging in diesem Erkenntnis davon aus, daß aufgrund der fehlenden unmittelbaren Anwendbarkeit des Art. 92 Abs. 1 EGV für „Altbeihilfen“<sup>92</sup> die Steuerbefreiungsvorschrift des § 8 Z 1 KommunalsteuerG 1993 jedenfalls geltendes Recht darstellt. Daher brauchte er nicht zu untersuchen, ob die Regelung tatsächlich Art. 92 Abs. 1 EGV widersprach. Jedenfalls hat der EuGH deutlich gemacht, daß auch die Befreiung eines bestimmten Unternehmens gegen Art. 92 EGV verstoßen kann. Dies ist auch nach der Aufhebung des § 8 Z 1 Kommunalsteuergesetz in Österreich von Bedeutung, da gerade die österreichischen Bundesbahnen auch nach anderen Steuergesetzen Privilegien genießen<sup>93</sup>.

Aber auch in weiterer Folge könnte sich die Frage stellen, ob andere Ausnahmebestimmungen, die eines oder mehrere Unternehmen begünstigen, vor dem Hintergrund des Art. 92 Abs. 1 EGV überhaupt Bestand haben können. Dies gilt beispielsweise auch für Investitionsbegünstigungen. *Toifl* hat darauf hingewiesen, daß auch die österreichische Regelung des Investitionsfreibetrages nach § 10 öEStG Art. 92 EGV widersprechen könnte<sup>94</sup>. Dagegen könnte zwar eingewendet werden, daß der Investitionsfreibetrag grundsätzlich allen österreichischen Unternehmen offensteht und daher das von Art. 92 EGV geforderte Tatbestandsmerkmal einer Förderung „bestimmter Unternehmen“ nicht erfüllt wäre. Außerdem sollen allgemeine konjunkturpolitische Maßnahmen der dem Art. 92 EGV zugrundeliegenden Intention nicht vom Beihilfenverbot erfaßt sein<sup>95</sup>. Die Regelung des Art. 92 EGV könnte daher nur dann anzuwenden sein, wenn man in der Gewährung des Investitionsfreibetrages eine besondere Förderung anlagenintensiver Unternehmen sieht. Ob dies allerdings ausreicht, um darin eine Beihilfe an „bestimmte Unternehmen“ zu sehen, ist fraglich. Betrachtet man die anlagenintensiven Unternehmen als „bestimmte Unternehmen“, könnte ein Verstoß gegen Art. 92 EGV vorliegen.

Daß die im österreichischen Schrifttum angestellten Überlegungen nicht absurd sind, zeigt ein Blick auf die Diskussion in Deutschland: So hat die EG-Kommission beispielsweise die Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz 1991 und die Rücklagen nach § 6 Fördergebietgesetz immerhin einem Hauptprüfverfahren nach Art. 93 Abs. 2 EGV unterzogen<sup>96</sup>, wenngleich diese Verfahren später auch eingestellt wurden<sup>97</sup>. In ihren Entscheidun-

92 VfGH v. 12. 4. 1997 (Fn. 90); vgl. *von Wallenberg*, in Grabit/Hilf (Hrsg.), Kommentar, Art. 93 EGV Rz. 4.

93 Näher *Fellner*, § 1 Kommunalsteuergesetz verfassungswidrig?, RdW 1997, 93.

94 *Toifl*, in FS Deloitte & Touche (Fn. 68), S. 250.

95 Vgl. *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 12; *Hoischen* (Fn. 88), S. 55 ff.

96 Vgl. Schreiben des dBMF 21. 2. 1992, DB 1992, 451.

97 Vgl. Schreiben des dBMF 3. 7. 1992, DStR 1992, 1205.

gen v. 29. 11. 1995 und v. 13. 3. 1996 hat die Kommission festgestellt, daß die Sonder-AfA nach § 82 f EStDV eine unzulässige Beihilfe ist, soweit sie für Flugzeuge gewährt wird<sup>98</sup>. Diese Frage ist nunmehr sowohl beim Gericht erster Instanz als auch beim EuGH anhängig.

Untersucht werden könnte vor dem Hintergrund des Art. 92 EGV auch die Berechtigung von bestimmten Sonderausgabentatbeständen. So läßt die österreichische Rechtsordnung Aufwendungen zum Erwerb junger Aktien oder Genußrechte unter bestimmten Voraussetzungen als Sonderausgaben zu. Diese Begünstigung kommt zwar unmittelbar nicht Unternehmen, sondern Privatpersonen zugute. Mittelbar wird aber dadurch ein Anreiz geschaffen, Aktien bestimmter Unternehmen zu erwerben, was ebenfalls eine Beihilfemaßnahme darstellen könnte<sup>99</sup>.

Ebenso könnte überlegt werden, ob Art. 92 EGV die Abzugsfähigkeit von Versicherungsprämien als Sonderausgaben zuläßt. Mittelbar wird dadurch die Versicherungsbranche gefördert. Dadurch könnte durch eine Begünstigung bestimmter Unternehmen der Wettbewerb verfälscht werden. Dies ist gerade dann der Fall, wenn man daran denkt, daß Lebensversicherungsverträge oft den Anlageprodukten, die von Banken angeboten werden, vergleichbar sind. Wenn mit einer Bank eine derartige Vereinbarung geschlossen wird, steht aber die österreichische Begünstigung nicht zu. Insoweit könnte eine Wettbewerbsverfälschung vorliegen, da Versicherungen gegenüber Banken begünstigt sind<sup>100</sup>.

Somit enthält die Anwendung des Beihilfenverbotes des Art. 92 EGV noch einiges an Sprengkraft. Die Diskussion befindet sich aber erst am Anfang. Sollte sich zeigen, daß zahlreiche Befreiungsvorschriften mit dieser Regelung nicht vereinbar sind, könnte dies zu Vereinfachungen führen. Ebenso könnte der Katalog an Sonderausgaben erheblich entrümpelt werden, wenn sich die in Hinblick auf Art. 92 EGV geltend gemachten Bedenken tatsächlich als überzeugend erweisen.

#### IV. Zusammenfassende Würdigung

Die Frage, ob europarechtliche Rechtssetzung zur Steuervereinfachung führt, kann nicht generell beantwortet werden. Dies hängt vor allem auch damit

98 Entscheidung der Kommission v. 29. 11. 1995, KOM (95) 3319 endg. und v. 13. 3. 1996, KOM (96) 841 endg.; vgl. *Lausteyer*, IStR 1997, 488 Fn. 23. Zu weiteren Formen der Sonderabschreibung vgl. *Frick* (Fn. 88), S. 41 ff.

99 Näher *Toifl*, in FS Deloitte & Touche (Fn. 68), S. 250.

100 Vgl. *M. Lang*, Steuerliche Rahmenbedingungen für das Produkt Versicherung, in Tagungsband der 2. Versicherungswissenschaftlichen Tagung der Bundesarbeitskammer v. 28. und 29. 11. 1996, 1997, S. 87 (92 f.).

zusammen, daß der Begriff der Steuervereinfachung schillernd ist und das Ergebnis der Beurteilung oft auch eine Frage des Blickwinkels ist. Selbst wenn man aber ein gemeinsames Verständnis dieses Begriffs voraussetzt, sind Maßnahmen der Steuervereinfachung nicht von Rechtssetzungsakten zu erwarten, an denen der Rat mitzuwirken hat, da die meist erforderliche Einstimmigkeit die Rechtssetzung durch den Rat auch in nächster Zeit lähmen wird<sup>101</sup>. Impulse zur Steuervereinfachung können daher allenfalls vom EuGH kommen, der schon in der Vergangenheit der Deutung zahlreicher primär- und sekundärrechtlicher Regelungen eine überraschende Wendung gegeben hat.

Einige Richtlinienregelungen bieten tatsächlich Ansatzpunkte, um der Vielfalt an Steuern – insbesondere im Bereich der indirekten Steuern – Einhalt zu gebieten. Eine nüchterne Analyse der Judikatur des EuGH zu Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zeigt aber, daß jedenfalls die Bedeutung zumindest dieser Vorschrift oft überschätzt wird. Ob dies auch für Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie gilt, ist hingegen angesichts der EuGH-Judikatur offen.

Das Europarecht enthält auch Ansatzpunkte, die die weitere Angleichung von Bemessungsgrundlagen erforderlich machen können. Dazu gehören die Grundfreiheiten und das Diskriminierungsverbot des Art. 95 EGV. Ob auch das Beihilfenverbot des Art. 92 EGV dazu gehört, wird erst die Rechtsprechung des EuGH zeigen. Die bisherige Erfahrung hat jedenfalls gelehrt, daß die nationalen Gesetzgeber die Rechtsprechung des EuGH oft nur kleinkariert umsetzen. Statt einfacher und großzügiger Regelungen hat sich der Gesetzgeber oft nur zu komplizierten und kasuistischen Bestimmungen durchgerungen.

---

## Diskussion

zu den Referaten von *Dr. Peter Quantschnigg*  
und *Prof. Dr. Michael Lang*

Leitung  
*Dr. Peter Fischer*

*Dr. Fischer:*

Herr Prof. *Lang*, ich danke Ihnen für Ihren brillanten und informativen Vortrag, mit dem Sie faszinierende Perspektiven des Europarechts aufgezeigt haben. Sie und Herr Dr. *Quantschnigg* haben umfangreichen Stoff für eine

---

<sup>101</sup> *J. Lang*, Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung, in FS Flick (Fn. 22), S. 873 (881 f.).

Diskussion geliefert. Ich möchte diese anstoßen, indem ich erläutere, was ich mit dem Stichwort „tu felix Austria“ gemeint habe. Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat mit einer Entscheidung vom 29. Juni 1990 folgendes zu einer Verordnung gesagt, ich zitiere wörtlich: „Nur mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksportaufgaben kann überhaupt verstanden werden, welche Anordnungen hier getroffen werden sollen. Die Verordnung ist daher schon aus diesem Grunde aufzuheben“. Ich glaube, in einem solchen methodologischen und rechtsstaatlichen Umfeld kann sicherlich auch einfaches Steuerrecht gedeihen.

*Prof. Dr Siegel:*

Ich bin nur Betriebswirt. Die Ausführungen von Herrn *Quantschnigg* haben mich dazu ermutigt, noch einmal einen indirekten Vorschlag zur Steuervereinfachung in Erinnerung zu bringen. Er ist von verschiedenen Seiten vorgebracht worden, aber ich denke, man kann ihn nicht hinreichend häufig wiederholen: nämlich alle Vorschriften, die Ausnahmen und Begünstigungen beinhalten, aus dem Einkommensteuergesetz zu streichen, alles was jenseits des Markteinkommens liegt. Was nicht heißen soll, daß das Gestrichene nicht mehr wirksam sein soll, sondern dieses muß in ein Subventionsgesetzbuch eingehen. Ich meine, das hat mehrere Vorteile gleichzeitig. Zunächst einmal ist es im politischen Prozeß vermutlich viel schwieriger, einen neuen Paragraphen in ein Subventionsgesetzbuch zu bringen, als unauffällig zu versuchen, eine Nummer, eine Ziffer in einem Paragraphen des Einkommensteuergesetzes zu modifizieren. Zweitens: Diese Subventionen hätten dann wohl nicht mehr die Automatik, daß sie mit steigendem Einkommen steigen. Und drittens zum Thema „Steuervereinfachung“: Ich meine nicht, daß damit alle Probleme der Steuervereinfachung gelöst wären, aber man würde doch folgendes besser erkennen: Die Komplizierung des Einkommensteuerrechts betrifft in Wirklichkeit Subventionsrecht. Ich meine, das wäre auch für die Öffentlichkeit wichtig – wenn dann Unmut gegenüber der Komplizierung des Steuerrechts gar nicht mehr so richtig greifen kann, sondern sich stattdessen der Unmut gegen die Kompliziertheit des Subventionsrechtes richten würde.

*Dr. Quantschnigg:*

Das ist vielleicht von der österreichischen Warte aus eine Aussage, die für die Bundesrepublik gilt. Wir haben die steuersubventionellen Bestimmungen schon relativ weit zurückgedrängt. Man tut sich noch ein bißchen schwer mit der Frage, was Steuersubvention ist. Wir hatten bei der letzten Steuerreform – d. h. eine Steuerreform war es nicht, es war ein Sparpaket – unter anderem auch die Aufgabe, Steuersubventionen zu identifizieren und diese wurden

dann auch tatsächlich in diversen Sparpaketplänen als solche ausgewiesen. Manchmal war gar nicht klar, was ist Steuersubvention, was ist nicht Steuersubvention. Ist der Verlustvortrag eine Steuersubvention? Sie werden meinen, nein, das ist natürlich eine systemgerechte Maßnahme. Aber wo muß er aufhören, muß er 7 Jahre gewährt werden? Ist die Subvention vielleicht ab dem 8. Jahr gegeben? Muß er ewig sein? Usw. Also es ist gar nicht so leicht, das dingfest zu machen. Komplizierter wäre es, glaube ich, wenn Sie die Subventionen abkoppeln, wenn Sie immer wieder die Querverbindungen zum Steuergesetz herstellen müssen. Das ist in der Umsetzung wahrscheinlich nicht ganz einfach zu lösen, aber sicherlich ist das von der politischen Seite eine sehr gute Idee, weil man mit der Subvention natürlich sparsam umgeht; wenn man sie als solche entlarvt, ist das sicherlich vom politischen Druck her sehr interessant.

*Prof. Dr. List:*

Es ist richtig angesprochen worden, daß der Gesetzgeber eine maßgebliche Rolle bei der Vereinfachung spielt. Ich darf an folgendes aus eigenem Erleben erinnern. Wir hatten früher beim Bundeskanzleramt sogenannte Gesprächsrunden, dabei ging es einmal auch um die Vereinfachung der Gesetze. Der seinerzeitige Bundeskanzler *Helmut Schmidt* hat gesagt: „Ja was wollen wir denn da vereinfachen? Wenn wir ein Haus bauen wollen, will der eine seinen Balkon, und hat der eine seinen Balkon, braucht der andere auch seinen Balkon“. Hinter diesen Regelungen stecken überall Interessen, Lobbys, politischer Druck und auch politische Vertretung. Erst wenn man dies alles abschaffen kann, dann kommt man zu einer Vereinfachung. Aber wie soll das geschehen?

In einer solchen Gesprächsrunde wurde auch das Thema angesprochen, daß man nicht beliebig oft innerhalb eines Jahres Änderungen vornimmt. Das ist jetzt zum Teil gelungen, indem man Jahressteuergesetze macht, aber es ist nicht so, daß nur ein Jahressteuergesetz gemacht wird. Wir haben zwischenzeitlich auch andere Steuergesetze. Das macht das Steuerrecht insgesamt ungeheuer unübersichtlich. Ich kann mich erinnern, daß einmal ein Kollege geklagt hat: „Bis ich die maßgebliche für den Fall anzuwendende Bestimmung gefunden habe, habe ich zwei volle Tage gesucht“. Man stelle sich vor – mit Computern, mit allen Hilfsmöglichkeiten, die man bei der Suche nach der maßgebenden Bestimmung hat, welcher Zeitaufwand, um die richtige, hier im Streitfall, der natürlich schon längere Zeit zurücklag, maßgebliche Bestimmung zu finden!

*Dr. Quantschnigg:*

Ich kann dem nur zustimmen. Es ist sicherlich ein ganz wesentlicher Aspekt, die schnelle Änderung unseres Rechts ein bißchen zurückzudrängen. Es ist

auch bei uns so, daß – wenn man z. B. mehrere Jahre bei einer Betriebsprüfung überblicken muß – man immer wieder das Problem hat, daß man die einzelnen Besteuerungsabschnitte mit unterschiedlichen Rechtsnormen verbinden muß. Dadurch kommt es sicherlich zu sehr schwierigen Prozessen.

*Dr. Clemm:*

Sie haben die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz erwähnt. Mich würde interessieren, ob Sie den Kurs, den man offenbar in Deutschland nun einschlagen will – Abschaffung aller Rückstellungen für drohende Verluste –, aus österreichischer Sicht für richtig oder für falsch halten und ob Sie darin etwa eine Vereinfachung sehen. Ich glaube, dieser Kurs bedeutet eine herrliche Verkomplizierung. Wir sehen doch gar nicht, welche Auswirkungen das für das Handelsrecht haben wird. Mich würde interessieren: Sind Sie ein Befürworter der Maßgeblichkeit, ja oder nein?

*Dr. Quantschnigg:*

Ich bin ein bedingter Befürworter der Maßgeblichkeit. Ich glaube, wir werden über kurz oder lang nichts Besseres finden. Allerdings muß ich Ihnen sagen, es wird immer schwieriger, ein Befürworter der Maßgeblichkeit zu sein. Die beiden Rechtskreise entwickeln sich doch ziemlich stark auseinander. Durch Verfeinerung zum Teil, durch stärkere Betonung ihrer Prinzipien und ihrer Grundsätze. Dadurch wird es immer komplizierter, die beiden Dinge unter einen Hut zu bringen. Wir müssen immer mehr auf der Leistungsfähigkeit abstützen, der Ergiebigkeit unseres Ertragsteuersystems, in Österreich zumindest ist das so. Wir müssen also alle Reserven mobilisieren, die das Ertragsteuerrecht hergibt, um dem Staatshaushalt Mittel zu verschaffen. In der Handelsbilanz haben Sie jetzt eine Tendenz, die wiederum sehr stark das Vorsichtsprinzip, die Dynamisierung vor allem betont – zumindest, was ich in Österreich feststelle, wenn man sich die Aufwandsrückstellungen ansieht. Das ist zumindest von der dynamischen Bilanzbetrachtung her ein beachtlicher Prozeß. Und ich glaube, wir sind nicht am Ende. Man muß auch die angloamerikanischen Rechtskreise sehen, wie sich da die Handelsbilanzen entwickeln und das shareholder-value-Prinzip, das bei uns noch sehr unterbelichtet ist. Es gibt Prozesse, die einfach nicht mehr zusammenpassen, und man tut sich mit dem Steuerrecht immer schwerer, sich dort anzuhängen. Ich bin also ein bedingter Befürworter. Wir werden uns sicherlich noch einige Zeit mit dem Maßgeblichkeitsprinzip abzufinden haben. Aber man muß hinnehmen, daß immer mehr Durchbrechungen kommen. Diese kann man besser oder schlechter gestalten. Man sollte sie so gut als möglich gestalten, aber Durchbrechungen wird es sicherlich vermehrt geben. Ich habe nicht verstanden, warum ihre Vorschläge auf die Drohverlustrückstellungen abzielen. Mir war eigentlich immer die

unheimlichere Rückstellung die Verbindlichkeitsrückstellung und dort die pauschale Verbindlichkeitsrückstellung. Daher gibt es in Österreich auch seit dem Jahre 1994 ein Verbot für pauschale Rückstellungen. Die Drohverlustrückstellungen sind nach unserer Diktion Einzelrückstellungen, da sind wir bislang eher nicht so besorgt gewesen. Ich verstehe Ihre Sorge bei den Drohverlustrückstellungen nicht.

*Dr. Clemm:*

Das versteht sowieso kaum jemand, glaube ich. Es handelt sich um eine Kompensation für die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer. Überhaupt, daß man dies als eine Subvention auffaßt, das ist ja schon der Irrtum, daß man meint, ein Großteil der Passiva seien im Grunde genommen steuerliche Subventionen.

*Dr. Quantschnigg:*

Unser theoretischer Ansatz war ein markteinkommenstheoretischer. Wir haben die letzte Gewinnsteuerreform so angelegt, daß wir meinten, wir gehen näher an die Marktpositionen heran und die marktfernen Verbindlichkeiten klammern wir aus. Das war unsere Grundüberlegung und unser theoretisches Konzept. Das hat eine gewisse Schlüssigkeit, auch wenn es nicht von allen gutgeheißen wird.

*Dr. Fischer:*

Vielleicht darf ich um Verständnis dafür werben, daß wir das Jahrhundertthema der Maßgeblichkeit natürlich hier nicht ausdiskutieren können. Herr Prof. Lang, bitte.

*Prof. Dr. M. Lang:*

Vielleicht noch ein Aspekt aus österreichischer Sicht. Der Verfassungsgerichtshof hat einen Einleitungsbeschluß gefaßt, der den Themenkreis der Rückstellungen und damit mittelbar auch die Maßgeblichkeit betrifft. Wir haben eine Sonderregelung „Abzugsverbot für Jubiläumsgeldrückstellungen“. Der Verfassungsgerichtshof hat hier unter gleichheitsrechtlichen Aspekten zu prüfen begonnen. Letztlich stellt sich die Frage: Wie stark ist die Maßgeblichkeit als Ordnungssystem auch verfassungsgesetzlich vorgegeben? Und wie stark muß die Begründung für den Steuergesetzgeber sein, wenn er von diesem Ordnungssystem abweichen will? Natürlich wissen wir alle nicht, wie das ausgeht, aber der Aspekt ist zumindest in der jüngsten österreichischen Rechtsentwicklung recht interessant.

*Sarrazin:*

Ich möchte fragen, ob in Österreich die Wirkungen solcher steuerlichen Wirtschaftsförderungsmaßnahmen später nachgeprüft werden, ob es zu günstigen Wirkungen gekommen ist, ob man das später also auch durch den Gesetzgeber etwa oder durch eine andere Instanz überprüft.

*Dr. Quantschnigg:*

Sie meinen die ökonomischen Wirkungen. Es gibt immer wieder umfängliche Untersuchungen unseres Wirtschaftsforschungsinstituts. Z. B. wurde sehr gründlich untersucht, wie sich die letzte Steuerreform auswirkt. Dies wurde mit Simulationsmodellen untersucht. Man hat die Effekte auf den Arbeitsmarkt getestet usw.

*Dr. Fischer:*

Herr *Quantschnigg*, ich würde Sie gerne auf ein Problem ansprechen, das in Ihrem Vortrag aus Zeitgründen etwas zu kurz gekommen ist. Und zwar geht es um die Stichworte „Mißbrauchs- und Gestaltungsabwehr“ auf der einen Seite und andererseits „Mut zur Lücke – Aufnahme von Leitmotiven in Steuertatbeständen“. Diese Stichpunkte berühren Grundsatzfragen der Rechtsfindung, Rechtsschöpfung und eines arbeitsteiligen Zusammenwirkens von Parlament und Judikative. Meine konkrete Frage wäre: Halten Sie es für gut, daß bestimmte Sachverhalte, die der Gesetzgeber als Umgehungs-sachverhalte bewertet, praktisch mit einer Spezialnorm bedacht werden, oder würde es nicht besser sein, mit einer Generalklausel zu arbeiten, wie wir sie jetzt in § 42 AO haben, allerdings rechtsdogmatisch präzisiert und rechtsstaatlich gezähmt. Könnte man mit dieser Generalklausel auch gleichzeitig eine Normflut abwehren? Denn wenn man die englische Rechtsentwicklung ansieht, kann man beobachten, daß der Gesetzgeber mit seinen jährlichen Jahressteuergesetzen ständig irgendwelchen Umgehungs-sachverhalten hinterherhechelt. Eine Doktrin der Rechtsprechung, die auf die Wortlautauslegung sehr stark fixiert ist, kann das und will das nicht leisten, so daß der Gesetzgeber zur Mißbrauchsabwehr gezwungen ist. Also für mich wäre die Frage: Ist es nicht besser, die Bekämpfung der Steuerumgehung der Rechtsprechung zu überlassen?

*Dr. Quantschnigg:*

Ich sagte schon bei dem Eingriffsrecht: Es ist ein wenig schwer, den Mut zur Lücke zu beweisen. Daher meine Überlegung, nicht so sehr Mißbrauchsabwehrrecht im Detail zu formulieren, sich nicht auf den § 42 AO – in Österreich: § 22 BAO – abzustützen. Das scheint mir ein bißchen zu schwach zu sein. Wir haben nicht die besten Erfahrungen damit gemacht. Wir haben

verschiedene Theorien, Innentheorie, Außentheorie usw., da ist der Zugang nach Standpunkt durchaus unterschiedlich. Mir würde vorschweben, ein Leitmotiv beim einzelnen Tatbestand vorzugeben, das dem Gericht die Auslegung auch erleichtert, vielleicht sogar belastend auszulegen, wenn dies durch das Leitmotiv gedeckt ist. Ich glaube, mit Leitmotiven könnte man einzelmaßbrauchsbekämpfende Maßnahmen durchaus zurückdrängen, es wäre jedenfalls den Versuch wert.

*Prof. Dr. M. Lang:*

Ich bin beim Stichwort „Leitmotiv“ ein wenig skeptisch. Die Leitmotive können nämlich zur Leerformel verkommen. Außerdem ist es ja nicht etwas völlig Neues. Wir haben die Erwähnung der Motive in den Erläuterungen schon immer gehabt, und die Gerichtshöfe haben diese mehr oder weniger berücksichtigt.

Nun zu dem, was Herr *Fischer* gesagt hat. Ich glaube, die Anwendung der Mißbrauchsklausel ist nicht die Alternative zu einer bloß am Wortlaut orientierten Interpretation. Ich brauche den § 22 BAO nicht, ich würde wahrscheinlich in Deutschland auch den § 42 AO nicht brauchen. Wenn ich die einzelnen Abgabenvorschriften teleologisch und systematisch interpretiere, dann kann ich Umgehungsfälle auf juristisch saubere Weise, ohne einen unbestimmten Rechtsbegriff zu bemühen, in den Griff bekommen. Und ich habe den Eindruck, daß diese teleologische und systematische Interpretation – also daß man auch durchaus bereit ist, sich vom Wortlaut zu lösen – vom Verfassungsgerichtshof auch immer stärker in den Vordergrund gerückt wird. Ich glaube, daß es nur noch eine Frage der Zeit ist, bis sich auch der Verwaltungsgerichtshof von der starken Wortlautorientierung löst und viel stärker den Zusammenhang berücksichtigt.

*Dr. Fischer:*

Ich kann Ihnen in diesem Punkt zustimmen. Der Senat, dem ich angehöre, versucht, § 42 AO nach Möglichkeit nicht anzuwenden, sondern unmittelbar auf das Gesetz zuzugreifen, dessen Umgehung versucht wird. Ich glaube, das ist der richtige Weg. Das ist auch der Weg, der dem rechtlichen Begründungserfordernis von gerichtlichen Entscheidungen entspricht und auch zu mehr Rechtskultur führt als nur vielleicht sinnentleerte und mehr rhetorische Invokationsformeln zu einer nicht sehr präzisen Definition des Rechtsmißbrauchs. Aber das setzt voraus, daß den Gerichten ein größerer Interpretationsspielraum zugestanden wird. Das ist gestern schon in dem Vortrag von Prof. *Ault* angeklungen.

N. N.:

Die Zinsabgeltungssteuer ist ja nun eine wirkliche Vereinfachung. Wir tun uns in Deutschland offenbar aus systematischen Gründen oder Gerechtigkeitsideal-Gründen damit sehr schwer. Und ich meine, es wäre eine vernünftige pragmatische Lösung. Können Sie über die Erfahrungen aus Ihrer Perspektive der Regierung noch etwas sagen? Hat man damit insbesondere auch Fluchtkapital zurückgeholt? Wir bleiben zwar puristisch legalistisch an der Gerechtigkeit orientiert, aber das Kapital flüchtet eben.

*Dr. Quantschnigg:*

Ich muß sagen, die Erfahrungen, die wir in Österreich mit der Endbesteuerung, wie wir es nennen, gemacht haben, sind eigentlich sehr sehr gut. Sowohl was den fiskalischen Ertrag anlangt als auch was die Kapitalbewegungen betrifft. Wir haben, glaube ich, nicht nur Fluchtkapital zurückgeholt, sondern auch fremdes Fluchtkapital zum Teil aufgenommen. Was ja bei Ihnen zu Recht natürlich gewisse Bedenken hervorgerufen hat. Aber wir können eigentlich nur das beste über die Quellensteuer in Form der Endbesteuerung sagen. Es gibt kaum Probleme, auch der Vollzug läuft tadellos ab. Wir haben kaum Administration eingesetzt, die Administration findet bei den Banken statt, und zwar relativ unkompliziert. Gewisse Probleme, die schon noch in der Theorie und im Schrifttum immer wieder aufgezeigt werden, bestehen, weil wir bei den Werbungskosten sehr sehr restriktive Regelungen haben. Wir lassen Werbungskosten bei endbesteuerten Kapitalerträgen nicht zu. Das ist zumindest im Schrifttum immer wieder sehr stark thematisiert und problematisiert worden. Aber in der Praxis selbst gibt es kaum Schwierigkeiten, es gibt auch kaum Rechtsmittelverfahren.

*Prof. DDr. Lechner:*

Ich muß jetzt bei der Kapitalertragsteuer anknüpfen, obwohl ich das eigentlich nicht als Inhalt meiner Wortmeldung wählen wollte. Aber vom Ergebnis her ist, glaube ich, jeder bei uns recht zufrieden mit dieser Endbesteuerungs-Kapitalertragsteuer, mit Ausnahme des aufgezeigten Aspektes, daß man Werbungskosten auch im Falle der möglichen Antragsveranlagung, die für manche Fälle vorgesehen ist, nicht geltend machen darf. Und es gibt ja auch immer wieder Zeitungsmeldungen, wonach der deutsche Finanzminister nicht sehr glücklich ist über die vielen Zuzüge, die sich von Deutschland nach Österreich bewegen. Und man möchte bei der Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens für jene, die weiterhin ihren Nebenwohnsitz in Deutschland haben und damit im Sinne des Abkommens in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig wären und mit den Zinseinkünften ausschließlich hier zu erfassen wären, doch offenbar auf ein Anrechnungssystem umsteigen.

Meine Frage ist auch an Herrn Dr. *Quantschnigg* im Lichte der Suche nach Steuervereinfachungsmöglichkeiten gerichtet, wie ein geplantes Durchführungsgesetz zu einem Doppelbesteuerungsabkommen unter dem Gesichtspunkt der Steuervereinfachung zu sehen ist. Dieses Gesetz, das eine Reihe von außensteuerrechtlichen Bestimmungen bringen soll – es sind 12 Paragraphen – enthält beispielsweise auch eine Auslegungsregel zu den Doppelbesteuerungsabkommen. Man weiß, daß in den Doppelbesteuerungsabkommen selbst ohnedies Auslegungsregeln enthalten sind und daß diese höchst umstritten sind. Mit ähnlichem Wortlaut möchte man jetzt auch im Innerstaatlichen regeln, wie die DBA auszulegen sind, zu denen es ohnedies schon explizite Auslegungsregeln gibt, die höchst umstritten sind, so daß jetzt noch eine dritte Dimension dazukommt. Es stellen sich dann die Fragen: Kann das eigentlich eine Vereinfachungsmaßnahme sein? Wenn man vereinfachen will, muß man sich das dann wirklich antun?

*Dr. Quantschnigg:*

Damit ist ein sehr vielschichtiges Thema angesprochen. Das DBA-Durchführungsgesetz unter dem Vereinfachungsaspekt habe ich mir noch nie überlegt. Ich habe es immer als zentrale Norm der Umsetzung des zwischenstaatlichen Steuerrechts angesehen und – eher aus materiellrechtlichen und nicht aus Vereinfachungsüberlegungen – als vielleicht guten und gangbaren Weg angenommen. Ich glaube, ein Verkomplizieren in dem Sinne bedeutet es nicht unbedingt, denn § 1 dieses Gesetz verankert innerstaatlich nichts anderes als Art. 3 II des OECD-Musterabkommens. Jetzt gibt es die verschiedenen Interpretationen zum Musterabkommen, es gibt die verschiedenen Interpretationen wahrscheinlich zum innerstaatlichen Recht, weil sich die dritte Ebene nicht eröffnet. Das ist ja nahezu wortgleich übernommen. Ich glaube nicht, daß es in wesentlichen Passagen so verändert ist, daß man sagen muß, jetzt kommt es nicht mehr zur Auslegung aus dem Vertrag selbst heraus, sondern ich muß das nationale Recht unbedingt mitberücksichtigen.

Das DBA-Durchführungsgesetz enthält ja auch noch ein bißchen mehr, es enthält auch Mißbrauchsbekämpfungsrecht. In dem Fall würde es uns auch nicht gelingen, aus dem Telos von Einzelbestimmungen heraus diese Mißbrauchsabwehr zu finden. Es ist eine sehr massive Mißbrauchsabwehr, zugegeben, die da angedacht wird. Das geht tiefer in wirklich materielle Belange hinein. Diese Passagen des DBA-Durchführungsgesetzes, finde ich, sind sogar vereinfachend – auch wenn die einzelnen Normen noch verbesserungswürdig sind.

*Korfmacher:*

Herr Prof. *Lang*, ein Thema, das in Deutschland mit der praktischen Auswirkung, wenn ich es richtig sehe, zu stetigen Verkomplizierungen geführt hat, ist

die Nichtanrechenbarkeit von Körperschaftsteuer für beschränkt steuerpflichtige Ausländer. Halten Sie es unter europarechtlichen Gesichtspunkten überhaupt noch für systemkonform, daß Körperschaftsteuer einem nicht voll Steuerpflichtigen in Deutschland nicht angerechnet wird?

*Prof. Dr. M. Lang:*

Also, ich tue mich aus österreichischer Sicht damit sehr leicht. Wir haben ein sehr einfaches Körperschaftsteuerrecht, das muß man sagen, wenn wir über Steuervereinfachung sprechen. Wir haben einen Flachsatz und einen halben Durchschnittssteuersatz bei Ausschüttungen. Unser System ist vielleicht ungerechter, aber dafür einfacher. Wir haben also die Kompliziertheit des Anrechnungsverfahrens nicht. Ich kann das System daher nicht aus österreichischer Sicht beurteilen. Aber so wie ich die deutsche Diskussion einschätze, würde ich durchaus europarechtliche Bedenken sehen. Also ich kann mir die Europa-kompatibilität dieses Systems eigentlich auch nur schwer vorstellen.

*Dr. Greif:*

Ich wollte noch einmal einen Gesichtspunkt von Herrn *Lang* einbringen – Stichwort „Mittelstand“. Wir haben hier in Deutschland 90% der Unternehmen in der Form der Personenunternehmen. Ich habe ein bißchen diesen Gesichtspunkt vermißt, wenn Sie hier für eine Vereinheitlichung auftreten: Ist es wirklich sinnvoll, daß wir diese Vereinheitlichung haben? Wir sind beispielsweise ein Unternehmen, bewußt auch als Personenunternehmen mit der Vollhaftung. Ich möchte Ihnen jetzt den Gesichtspunkt nennen, der hier eine Rolle spielt: Generell sollten wir doch differenzieren zwischen Rechtsformneutralität und Belastungsneutralität. Ist es wirklich so sinnvoll, wie Sie es gesagt haben, daß wir hier diesen Druck der Vereinheitlichung haben sollten, weil eben doch die Systeme ganz unterschiedlich sind. Wenn Sie daran denken, daß Personenunternehmen im Ausland sehr häufig als juristische Personen behandelt, auch besteuert werden, kann es doch in Europa gar keine Vereinheitlichung geben – Stichwort „Abkommensberechtigung für Personenunternehmen“. Ist es für die Finanzverwaltung denn überhaupt noch nachprüfbar, wenn sich zwei Leute in Form einer BGB-Gesellschaft zusammentun, und sagen, sie seien jetzt eine abkommensberechtigte Person. Das ist bei einer Kapitalgesellschaft anders. Hier gibt es doch gewisse Gründungserfordernisse usw. Haben Sie bei Ihren Überlegungen auch die unterschiedliche Rechtskultur, eben das Thema „Mittelstand“ berücksichtigt?

*Prof. Dr. M. Lang:*

Also ich fühle mich mißverstanden, wenn ich die Angleichung der Körperschaftbesteuerung und der Besteuerung von Personengesellschaften gefordert

hätte. Das habe ich nicht unmittelbar aus EG-rechtlichen Vorschriften abgeleitet. Wenn Sie sich dies im Hinblick auf Begünstigungen ansehen, im Hinblick auf das „Beihilfenverbot“ des Art. 92 EGV, wird dort die grundlegende Frage sein: Wenn ich eine Maßnahme aus dem System der Besteuerung heraus rechtfertigen kann, dann wird es keine Beihilfe sein. Ich glaube, dort wird man die Abgrenzung sehen müssen. Wenn andere Aspekte eine Rolle spielen, dann kann dies sehr wohl eine Beihilfe sein. Wenn Sie hier mit Systemfragen argumentieren können, dann befinden Sie sich auf einer guten Ebene.

Letzter Punkt, die Frage „ausländisches Steuerrecht, Besteuerung im Ausland“: Das ist eine Frage, die uns bei den Grundfreiheiten immer wieder bewegt, bei den Rechtfertigungsgründen, auch bei den Punkten, die ich hier angesprochen habe – beschränkte Steuerpflicht, DBA, Diskriminierungen, letztlich unterschiedliche DBA-Regelungen: Wie weit kann die Steuersituation im Ausland eine Diskriminierung im Inland rechtfertigen? Da gibt es unterschiedliche Auffassungen. Herr Prof. *Ruppe* ist der Auffassung, wenn ich das richtig einschätze, daß das sehr wohl der Fall sein kann und daß das bei den Rechtfertigungsgründen zu berücksichtigen wäre. Dies wäre dann auch auf der Linie, die Sie vertreten. Ich persönlich bin ein bißchen skeptisch: Die Einbeziehung des ausländischen Steuerrechts – gleichgültig ob bei der Festlegung der Vergleichssituation oder bei den Rechtfertigungsgründen – führt zu merkwürdigen Ergebnissen: Die Frage, ob eine Diskriminierung jetzt nach inländischem Steuerrecht vorliegt, hängt davon ab, wie die Beurteilung im Ausland ist. Der ausländische Gesetzgeber hätte es somit in der Hand, letztlich darüber zu entscheiden, ob im Inland eine Diskriminierung vorliegt. Deswegen überzeugen mich eigentlich die Kolleginnen und Kollegen mehr, die eine isolierte Beurteilung der Rechtslage im Inland vornehmen. Aber das ist ja eine im Schrifttum völlig offene Frage.

# Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung?

Prof. Dr. Arndt Raupach  
München

## Inhaltsübersicht

Vorbemerkung

### I. Richterliche Kontrolle von Vereinfachungsmaßnahmen der Finanzverwaltung

#### 1. Richterliche Kontrolle des „ökonomischen“ und des „maßvollen“ Gesetzesvollzugs

a) Effizienz des Gesamtvollzugs als Ziel

b) Ausrichtung eines ökonomischen und maßvollen Gesetzesvollzugs am steuerlichen Erfolg?

#### 2. Richterliche Kontrolle konsensorientierter Lösungen

#### 3. Richterliche Kontrolle von Typisierungen und Pauschalierungen durch die Finanzverwaltung

#### 4. Wechselwirkung zwischen vereinfachenden Verwaltungshandlungen und Rechtsprechung

### II. Die Entwicklung von Rechtsinstituten zur verfahrensrechtlichen Vereinfachung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung

#### 1. „Typisierungen“ und „Vermutungen“ als Rechtsinstitute für einen effektiven Gesetzesvollzug

a) Erfordernis der Widerlegbarkeit von Typisierungen und Vermutungen

b) Neigung zur unzulässigen materiellen Typisierung

#### 2. Defizite bei der Entwicklung von Rechtsinstituten für einen konsensorientierten Gesetzesvollzug

a) Konsensorientierte Lösungen im „juristischen Dämmerlicht“

#### b) Formen konsensorientierter Lösungen

aa) Verbindliche Auskunft

bb) Tatsächliche Verständigung

cc) Vergleichsverträge im Steuerrecht

### III. Steuervereinfachung oder -komplizierung im Wege der Fortbildung des materiellen Steuerrechts durch die Rechtsprechung

#### 1. Rechtsfortbildung als richterliche Aufgabe

#### 2. Steuervereinfachung oder -komplizierung durch richterliche Rechtsfortbildung

##### a) Komplizierung bei der Kodifikation von Richterrecht

aa) Das Beispiel Organschaft

bb) Das Beispiel Umwandlungssteuerrecht

cc) Das Beispiel Geprägerrechtsprechung

##### b) Komplizierung durch Richterrecht

aa) Das Beispiel Betriebsaufspaltung

bb) Das Beispiel Mitunternehmerbesteuerung

#### 3. Erschwerung vereinfachender Rechtsfortbildung durch den Zustand des Steuerrechts

#### 4. Erschwerung vereinfachender Rechtsfortbildung durch die Situation der Finanzgerichtsbarkeit

### IV. Steuervereinfachung durch richterliche Kontrolle des Gesetzgebers

### Vorbemerkung\*

Zur Frage einer Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung haben sich bisher in erster Linie Richter geäußert.

So ist *Horst Sandler*, der damalige Vizepräsident des BVerwG, bereits 1979 der Frage nachgegangen, inwieweit die Aufgabe der Rechtsprechung, Einzelfallgerechtigkeit anzustreben, zu übermäßigen Differenzierungen, ja zum Perfektionismus, und dadurch vor allem zu Unklarheit und Unsicherheit führt<sup>1</sup>. Eine sehr ausführliche Untersuchung legte 1981 der Vorsitzende Richter am Finanzgericht Hamburg, *Friedrich Burchardi*, vor über die „Möglichkeiten der dritten Gewalt, zur Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen“<sup>2</sup>. Der frühere Vorsitzende Richter am BFH *Kurt Meßmer* untersuchte 1988 die „Komplizierung des Steuerrechts durch die höchstrichterliche Rechtsprechung“<sup>3</sup>, und in der Festschrift für *Dietrich Meyding* schloß sich 1994 eine Untersuchung des früheren Präsidenten des BFH *Franz Klein* an: „Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – Beiträge zur Komplizierung oder zur Vereinfachung des Steuerrechts?“<sup>4</sup>.

Es ist nicht so, daß diese Untersuchungen von Richtern „gleichsam in eigener Sache“ es an kritischer Distanz hätten fehlen lassen. Man kann sich auch fragen, ob denn aus der Sicht eines im Steuerrecht forensisch tätigen Anwalts, noch dazu eines Revisionsanwalts, ein objektives Urteil zu erwarten sei. Der Anwalt mag den Fehler machen, sich in verlorener Sache zu übertriebener Kritik aufzuschwingen, oder auch umgekehrt aus der Sorge vor den Folgen solcher Kritik sich mit eben dieser zu sehr zurückzuhalten.

Obwohl dies sicherlich nicht von der Hand zu weisen ist, bin ich verschiedentlich gebeten worden, mich zur Situation der Finanzgerichtsbarkeit zu äußern, so auf dem Münsteraner Symposium 1988<sup>5</sup> oder in der Festschrift „75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof“, mit dem vom damaligen Präsidenten des Bundesfinanzhofs, *Franz Klein*, nahegelegten Titel „Steuergerichtsbarkeit – quo vadis?“<sup>6</sup>. Und so ist es auch diesmal gegangen: Ich habe mich um die Aufgabe nicht gerade gerissen; der wissenschaftliche Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft und nicht zuletzt der derzeitige Präsident des BFH, *Klaus Offerhaus*, haben mir das vorsehende Thema ans Herz gelegt.

Nun kann allerdings nicht behauptet werden, meine kritischen Anmerkungen zur Situation der Finanzgerichtsbarkeit und deren Folgen für das Steuerrecht

\* Das Manuskript wurde im März 1998 abgeschlossen.

1 *Sandler*, Normenflut und Richter, ZRP 1979, 227.

2 *StuW* 1981, 304.

3 *StuW* 1988, 223.

4 *Heidelberg* 1994, S. 73.

5 *Raupach*, Dreistufigkeit oder Zweistufigkeit – Argumente für oder gegen einen weiteren Gerichtsausbau, in *Birk* (Hrsg.), Die Situation der Finanzgerichtsbarkeit, Köln 1989, S. 69.

6 *Bonn* 1993, S. 163.

hätten bisher besondere Beachtung oder besonderen Erfolg gezeitigt, und so mag es wohl auch diesmal gehen.

Die Frage nach der „Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung“ ist in erster Linie die Frage nach den eigenen Beiträgen der Rechtsprechung zur Steuervereinfachung. Freilich können Gerichte – wie der I. Senat des BFH kürzlich beiläufig, aber zu Recht festgestellt hat<sup>7</sup> – keine Entscheidungen nur auf Vereinfachungsgesichtspunkte stützen. Gleichwohl können Finanzgerichte Beiträge zur Steuervereinfachung auf vielfältige Weise leisten auf den Gebieten des Verfahrensrechts und des materiellen Rechts:

1. durch die richterliche Kontrolle von Vereinfachungsmaßnahmen der Finanzverwaltung (I),
2. durch die richterliche Entwicklung von Rechtsinstituten, die der verfahrensrechtlichen Vereinfachung des Steuerrechts dienen (II), und zwar insbesondere
  - mit dem Ziel eines effektiven Gesetzesvollzugs durch Typisierungen und Vermutungen sowie
  - auf der Suche nach konsensorientierten Lösungen durch die Zulassung und inhaltliche Ausgestaltung von verbindlichen Auskünften, tatsächlichen Verständigungen oder gar von Vergleichsverträgen im Steuerrecht,
3. durch die richterliche Fortbildung des materiellen Steuerrechts (III) – diese Aufgabe wird freilich erschwert
  - durch den Zustand des derzeitigen Steuerrechts und
  - durch die Situation der Finanzgerichtsbarkeit und durch die zu deren „Verbesserung“ ergriffenen Maßnahmen – und darüber hinaus
4. durch die richterliche Kontrolle des Gesetzgebers (IV).

### **I. Richterliche Kontrolle von Vereinfachungsmaßnahmen der Finanzverwaltung**

Angesichts der begrenzten sachlichen und personellen Ressourcen der Finanzverwaltung und der steigenden Komplizierung des Wirtschaftslebens einerseits und des Steuerrechts andererseits hat sich die Finanzverwaltung zunehmend gezwungen gesehen, Maßnahmen für einen ökonomischen oder maßvollen Gesetzesvollzug und für konsensorientierte Lösungen zu suchen. Trotz unterschiedlicher Auffassungen im Schrifttum hat sich die Gerichtsbarkeit von den

<sup>7</sup> BFH v. 26. 11. 1997, DB 1998, 502 (503).

Finanzgerichten über den BFH bis hin zum BVerfG nicht nur für die Zulässigkeit ausgesprochen, sondern auch zur Notwendigkeit solcher Maßnahmen im Steuerrecht bekannt<sup>8</sup>.

## 1. Richterliche Kontrolle des „ökonomischen“ und des „maßvollen“ Gesetzesvollzugs

### a) Effizienz des Gesamtvollzugs als Ziel

Vereinfachungsmaßnahmen durch die Verwaltung werfen die Grundsatzfrage auf, wann die Finanzverwaltung von der Untersuchungsmaxime, also vom Grundsatz der – soweit möglich vollständigen – Ermittlung des einzelnen Sachverhalts von Amts wegen im Interesse der Aufrechterhaltung eines „effizienten Gesamtvollzugs“<sup>9</sup> des Steuerrechts absehen kann. So gesehen ist „ökonomischer Gesetzesvollzug“<sup>10</sup> der Versuch der Finanzverwaltung, der zeitnahen Erledigung aller Fälle den Vorrang zu geben vor der detaillierten und umfassenden Bearbeitung jedes einzelnen Falles, wie dies *Klaus Buciek* zutreffend beschrieben hat<sup>11</sup>. Als Grenze hat die Rechtsprechung die „Formel des Sich-Aufdrängens“ entwickelt<sup>12</sup>: Die Finanzbehörde verletzt ihre Aufklärungspflicht, wenn sie Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres hätten aufdrängen müssen. Noch viel weniger darf die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen davon absehen, erkannte Steueratbestände zur Steuer heranzuziehen<sup>13</sup>.

8 Eine individuelle Beurteilung jedes einzelnen Steuerfalls würde das Besteuerungsverfahren unverhältnismäßig erschweren; das BVerfG hat daher anerkannt, daß eine aus Verwaltungspraktikabilität vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung und Pauschalierung von Verfassungen wegen nicht zu beanstanden ist; vgl. BVerfG v. 19. 4. 1977, BVerfGE 44, 283; v. 29. 5. 1990, BVerfGE 82, 60 (91); v. 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153 (172).

9 Vgl. dazu *Seer*, Möglichkeit und Grenzen eines „maßvollen Gesetzesvollzugs“ durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 553 (557) m. w. N.

10 Zur Abgrenzung eines am ökonomischen Prinzip ausgerichteten Gesetzesvollzugs einerseits, bei dem „große Steuerepflichtige“ verstärkt kontrolliert werden, von einem „maßvollen Gesetzesvollzug“ andererseits, der an einer verhältnismäßigen und gleichmäßigen Gesetzesanwendung orientiert ist, vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, Bd. III, S. 1212, 1218; *Pelka*, Zum maßvollen Gesetzesvollzug, DB 1996, 699. Der Begriff des „maßvollen Gesetzesvollzugs“ wurde wohl erstmals von *Armin Spitaler* verwandt; *Spitaler*, Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, SbbJb. 1961/62, S. 461 ff.

11 *Buciek*, Grenzen des „maßvollen Gesetzesvollzugs“, DSz 1995, 513.

12 BFH v. 28. 1. 1970, BStBl. 1970 II, 296; v. 13. 11. 1985, BStBl. 1986 II, 241; v. 10. 2. 1988, BStBl. 1988 II, 482; v. 23. 6. 1993, BStBl. 1993 II, 806.

13 Dafür hat sich aber *Kansteiner* auf dem 4. Münsteraner Symposium am 8. 11. 1996 ausgesprochen, z. B. sei bei einem Freiberufler, der eine Tageszeitung in seinem

b) Ausrichtung eines ökonomischen und maßvollen Gesetzesvollzugs am steuerlichen Erfolg?

Streitig ist dabei insbesondere, inwieweit ein ökonomischer Gesetzesvollzug<sup>14</sup> sich am zu erwartenden steuerlichen Erfolg ausrichten darf. Die gleichlautenden Ländererlasse zur Organisation der Finanzämter betonen als Leitgedanken das Fiskalinteresse als Maßstab für die Arbeit in den Veranlagungsstellen: „Bei der Bearbeitung der Steuerfälle muß auf das Wesentliche abgestellt werden. Der Aufwand bei der Bearbeitung eines Falles richtet sich nach dessen steuerlicher Bedeutung“<sup>15</sup>.

Was sich hinter dieser abstrakten Formulierung verbirgt, hat einigermaßen drastisch der nordrhein-westfälische Finanzminister *Heinz Schleußer* in einem Interview dargestellt:

„Wir haben schlagkräftige Ämter mit einer guten Mischung von jungen und von erfahrenen Prüfern. Die sagen mir: Wir erkennen unsere Schweine am Gang. Die wissen zum Beispiel: Was dieser oder jener Betrieb vorlegt, ist eine saubere Sache. . . . Wir haben effektive Methoden, um Steuersündern auf die Schliche zu kommen. Wir suchen gezielt Fälle aus, vergleichen Steuererklärungen aus verschiedenen Jahren, stellen fest, wo es Besonderheiten gibt. Und daneben gibt es – auch zur Abschreckung – die Zufallsauswahl per Computer . . .“<sup>16</sup>.

Die differenzierte Behandlung von Steuerpflichtigen wirkt sich bis in die Organisation der Finanzverwaltung aus, die Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstellen kennt; bei der Neuordnung der Finanzverwaltung in Hamburg wurde kürzlich ein sog. „*Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*“ errichtet.

Der Leitgedanke der Erlasse, auf das Wesentliche abzustellen, hat deutliche Kritik hervorgerufen. *Roman Seer* meint, mit dem vorhandenen Personal solle ein möglichst großer Teil der geschuldeten Steuern „eingetrieben“ werden<sup>17</sup>;

---

Unternehmen auslegt, aus Vereinfachungsgründen der Betriebsausgabenabzug entgegen § 12 EStG auch dann zuzulassen, wenn er die Zeitung abends mit nach Hause nimmt; *Kansteiner*, Einführung in die Thematik auf dem 4. Münsteraner Symposium zum Steuerrecht „Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren“, Münster 1997, S. 3 (10).

14 S. Fn. 10.

15 Vgl. gleichlautende Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder zur Organisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens, BStBl. 1996 I, 1391, Ziff. 1 (Hervorhebung hinzugefügt); vgl. dazu auch *Hoffmann*, Neue Grundsätze für die Arbeitsweise in Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ 1997), DStR 1997, 1189.

16 „Flucht im großen Stil“, *Der Spiegel*, Heft 10/1998, 96.

17 *Seer* (Fn. 9), 560; *Kruse*, Referat auf dem 4. Münsteraner Symposium zum Steuerrecht (Fn. 13), S. 14; *Tipke/Kruse*, § 85 AO Rz. 25.

nach *Heinrich Wilhelm Kruse* bedeutet dies „zweierlei Recht für große und für kleine Fische“<sup>18</sup>.

Verfassungsrechtliche Bedenken hat vor kurzem *Roman Seer* gegen die Ausrichtung des Verwaltungshandelns am Fiskalinteresse geltend gemacht<sup>19</sup>. Er betont, daß das staatliche Fiskalinteresse zwar Motiv der Steuergesetzgebung sei, aber kein eigenständiges Rechtsgut darstelle, das über die Anwendung der Steuergesetze hinausreichen könne. Das Interesse des Staates zur Finanzierung seiner Haushalte erschöpfe sich damit in dem aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Gebot zur Anwendung der Steuergesetze. Gleichzeitig beinhaltet das Gesetzmäßigkeitsprinzip auch ein Abweichungsverbot, das in Verbindung mit der in Art. 3 Abs. 1 GG verbürgten Gleichheit vor dem Gesetz das Gebot der *Rechtsanwendungsgleichheit* statuiere. Angesichts knapper Verwaltungskapazitäten heiße dies, daß sich die Sachaufklärung des Einzelfalles insgesamt relativ gleich zu beschränken habe, um einen gleichmäßigen „Gesamtvollzug“ zu sichern. Eine detailliertere Sachaufklärung im Einzelfall sei danach nur gerechtfertigt, wenn die spezifische Eigenart des Falles es erfordere, etwa wegen besonderer Verdachtsmomente oder wegen einzelner aus Präventionsgründen notwendigen Stichprobenkontrollen. Das Fiskalinteresse rechtfertige dagegen keine besondere Beurteilung des Einzelfalles<sup>20</sup>.

*Rolf Eckhoff* hat zu Recht darauf hingewiesen, daß eine gleiche Kontrollintensität aller Steuerfälle trotz unterschiedlicher steuerlicher Auswirkungen in die Gefahr gerate, offensichtliche Anzeichen für einen größeren Prüfungsbedarf zu übersehen und damit unverhältnismäßig und zugleich willkürlich werden könne<sup>21</sup>.

Dieser These *Eckhoffs* ist aus zwei Gründen zuzustimmen. Zum einen liegt Fällen mit einem wirtschaftlich gesehen größeren Volumen regelmäßig auch eine komplexere und damit aufklärungsintensivere Gestaltung zugrunde; damit ist die verstärkte Untersuchung eines Falles, bei dem aufgrund eines größeren Einkommens (bzw. größeren Verlustes) für den Fiskus „mehr zu holen“ sein könnte, häufig schon aufgrund seiner Komplexität gerechtfertigt, d. h. es drängen sich nach den Umständen Zweifelsfragen auf (s. o. unter a), S. 178).

Zum anderen sollte man sich unter dem Gesichtspunkt eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs stets fragen, ob die Sachaufklärung – und jede staatliche Aufklärung stellt einen Eingriff in die bürgerlichen Freiheitsrechte dar – in

18 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, München 1991, § 17 I.

19 *Seer* (Fn. 9), 559 f.

20 So auch *Pelka* (Fn. 10).

21 *Eckhoff*, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, *StuW* 1996, 107.

einem zu rechtfertigenden Verhältnis zum möglichen Erfolg steht<sup>22</sup>. Ich habe den Eindruck, daß unter „maßvollem“ Gesetzesvollzug vielfach nur eine Beschränkung unter dem Gesichtspunkt eines gleichmäßigen Gesamtvollzugs, also der Rechtsanwendungsgleichheit, verstanden wird<sup>23</sup>. Dabei wird mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip der zweite Aspekt eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs außer Acht gelassen; das Verhältnismäßigkeitsprinzip beurteilt die Rechtfertigung eines Eingriffs ausschließlich unter dem Blickwinkel des einzelnen betroffenen Steuerpflichtigen und damit unabhängig davon, ob bei anderen Steuerpflichtigen ebenfalls und mit welcher Intensität eingegriffen worden ist. Soweit Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten Dritter betroffen sind<sup>24</sup>, ist ohnehin „lediglich“ der erstrebte fiskalische Erfolg oder – wie der BFH es formuliert – das Interesse der Allgemeinheit an einer möglichst lückenlosen Verhinderung von Steuerverkürzungen der Rechtfertigungsgrund<sup>25</sup>. Es geht nicht wie bei der Durchsetzung der Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen um die Verwirklichung der Rechtsfolgen eines durch den Steuerpflichtigen selbst gesetzten Tatbestands, sondern um einen Eingriff in die Rechtssphäre eines unbeteiligten Dritten; unter dem Gesichtspunkt des Verhältnismäßigkeitsprinzips darf eine solche Einbeziehung Dritter nur „ultima ratio“ bei der Sachverhaltsaufklärung sein<sup>26</sup>.

## 2. Richterliche Kontrolle konsensorientierter Lösungen

Die Rechtsprechung hat – abgesehen von den Fällen der verbindlichen Auskunft (s. u. S. 190) und der tatsächlichen Verständigung (s. u. S. 192) – kaum je Gelegenheit, konsensorientierte Lösungen der Finanzverwaltung auf ihre rechtsstaatliche Zulässigkeit hin zu untersuchen. Dies hat verschiedene Ursachen:

22 Die Finanzverwaltung kann von den nach § 92 Satz 2 AO möglichen Beweismitteln nur diejenigen anwenden, die für die Ermittlung des Sachverhalts erforderlich, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sind; vgl. BFH v. 29. 10. 1986, BStBl. 1988 II, 359 (362 f.); v. 24. 10. 1989, BStBl. 1990 II, 198 (200); v. 23. 10. 1990, BStBl. 1991 II, 277 (278).

23 Vgl. *Isensee*, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, *StuW* 1994, 3 (7 f.).

24 So regelt § 93 AO die Auskunftspflicht sowohl der Beteiligten als auch „anderer Personen“ gegenüber Auskunftsbegehren der Finanzverwaltung.

25 BFH v. 24.3.1987, BStBl. 1987 II, 484 (485); dieses Interesse rechtfertigt die Einschränkung des Rechts des einzelnen auf informationelle Selbstbestimmung; vgl. BFH v. 29. 10. 1986, BStBl. 1988 II, 359.

26 Den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berücksichtigt auch § 93 Abs. 1 Satz 3 AO, wonach andere Personen als die Beteiligten erst dann zur Auskunft angehalten werden sollen, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (vgl. *Tipke/Kruse*, § 93 AO Rz. 4 ff.).

- Zum einen geben die Verfahrensgesetze nur die verfahrensrechtliche Möglichkeit für Erörterungen zwischen den Parteien der Steuerschuldverhältnisse, etwa zu Schlußbesprechungen nach Betriebsprüfungen (§ 201 AO) oder zu Erörterungsterminen bei der Einspruchsbehörde (§ 364a AO) oder vor dem Finanzgericht (§ 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 FGO); so besteht zwar die Möglichkeit, zu Konsenslösungen zu kommen, die Verfahrensordnung bietet dafür aber nicht etwa das Rechtsinstitut eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichsvertrages, der gerichtlich überprüfbar wäre.
- Zum anderen schließen die Parteien des Steuerschuldverhältnisses zwar de facto solche Vergleichsverträge ab, bezeichnen sie aber nicht als solche; außerdem fehlt, da regelmäßig das Zustandekommen zum Vorteil des Steuerpflichtigen ist, mit dem Kläger auch der Richter.

### 3. Richterliche Kontrolle von Typisierungen und Pauschalierungen durch die Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung behilft sich mit typisierenden oder pauschalierenden Verwaltungsanweisungen. Dies liegt keineswegs nur an der bereits geschilderten Notwendigkeit, trotz knapper Ressourcen durch Vereinfachungsmaßnahmen einen effektiven Gesamtvollzug der Steuergesetze sicherzustellen. Eine durch den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebotene einheitliche Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte durch die Finanzverwaltung ist in einem von Beurteilungs- und Ermessensspielräumen gekennzeichneten Verfahren wie dem Steuerverfahren nur dann zu gewährleisten, wenn sich der einzelne Finanzbeamte an für die Verwaltung verbindlichen Vorschriften zu orientieren hat<sup>27</sup>. Dies führt zu einer Selbstbindung der Verwaltung mit der Folge, daß dem Steuerpflichtigen grundsätzlich ein Anspruch auf Besteuerung nach Maßgabe dieser typisierenden Verwaltungsvorschriften zusteht<sup>28</sup>.

Für den Steuerpflichtigen bietet sich zudem der Vorteil einer Beweiserleichterung, da er bei Anwendung der Vorschriften steuerbeschränkende Tatsachen

27 Anders dagegen, wenn wie in Österreich Erlasse der Finanzverwaltung weder Verordnungen noch Weisungen darstellen und den anwendenden Finanzbeamten daher nicht binden; vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, 3. Aufl., Wien 1996, Band II, S. 194. So wird in der Einleitung zu den österreichischen EStR 1984 ausdrücklich auf die Unverbindlichkeit der Richtlinien hingewiesen: „Diese Richtlinien stellen lediglich einen Auslegungsbehelf zum EStG 1972 ... dar“.

28 Norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften kommt dagegen unstreitig keinerlei Außenwirkung zu.

wie beispielsweise die Aufwendung von Reisekosten nicht gesondert nachzuweisen hat<sup>29</sup>.

Derartige Typisierungen und Pauschalierungen setzen voraus, daß

- die zugrundeliegenden Sachverhalte im Kern gleichgelagert sind<sup>30</sup>,
- die Anwendung im Einzelfall nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt<sup>31</sup> und
- dem Steuerpflichtigen nicht der Nachweis verwehrt wird, daß wegen besonderer Umstände von der Typisierung oder Pauschalierung im konkreten Fall abzuweichen ist<sup>32</sup>.

Neben den Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei Auslandsdienstreisen<sup>33</sup> lassen sich als Beispiele für Typisierungs- und Pauschalierungsmaßnahmen der Finanzverwaltung die von ihr erarbeiteten AfA-Tabellen oder das „Stuttgarter Verfahren“ zur Bewertung der Anteile an nichtbörsennotierten Kapitalgesellschaften nach § 11 Abs. 2 BewG anführen. Die Rechtsprechung des BFH zeigt die deutliche Tendenz, Typisierungsregelungen der Finanzverwaltung zu respektieren<sup>34</sup>.

Der BFH ist sich dabei durchaus bewußt, daß Verwaltungsanweisungen als solche für Gerichte nicht bindend sind<sup>35</sup>; nach Art. 20 Abs. 3 GG ist die Rechtsprechung ausschließlich an Gesetz und Recht gebunden. Es ist zwar nicht mehr ernstlich umstritten, daß auch Verwaltungsvorschriften Rechtssätze darstellen, doch besteht damit lediglich Einigkeit über ihre rechtliche Qualität, nicht jedoch über ihre Außenwirkung<sup>36</sup>. Eine unmittelbare Außenwir-

29 Die von der Finanzverwaltung aufgestellten Reisekostenpauschbeträge stellen nach Ansicht des BFH eine „zutreffende Anwendung und Auslegung des Werbungskostenbegriffs“ dar, die von den Gerichten anzuwenden seien, obwohl den Pauschbeträgen als Verwaltungsanweisungen keine verbindliche Außenwirkung zukomme (BFH v. 24. 8. 1973, BStBl. 1974 II, 11); vgl. dazu auch *Gast-de-Haan*, Zur Bindung der Steuergerichtsbarkeit an typisierende Regelungen der Verwaltung, in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Bonn 1993, S. 227.

30 Vor dem Hintergrund des Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit müssen die der Typisierung bzw. Pauschalierung unterliegenden Sachverhalte im Kern im wesentlichen gleichgelagert sein; ungleiche Fälle dürfen also nicht gleichbehandelt werden; näher dazu *Isensee* (Fn. 23), 10.

31 Vgl. BFH v. 23. 4. 1982, BStBl. 1982 II, 500 (501).

32 Vgl. hierzu unten II 1a), S. 186.

33 Vgl. BMF-Schreiben v. 29. 11. 1995 zur steuerlichen Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei Auslandsdienstreisen und -geschäftsreisen ab 1. 1. 1996, BStBl. 1995 I, 822.

34 *Gast-de-Haan* (Fn. 29), S. 229.

35 Vgl. BFH v. 5. 11. 1971, BStBl. 1972 II, 130; v. 24. 8. 1973, BStBl. 1974 II, 11.

36 *Vogel*, Zur Bindung der Steuergerichte an Bewertungs- und Pauschalierungsrichtlinien, *StuW* 1991, 254 (255).

kung von Verwaltungsvorschriften wird unter dem Gesichtspunkt des Gewaltenteilungsprinzips weitgehend abgelehnt<sup>37</sup>.

Trotz dieser fehlenden Außenwirkung von Typisierungsvorschriften ist die Rechtsprechung bemüht, mit unterschiedlichen Begründungen die von der Verwaltung festgesetzten Durchschnittssätze nach Möglichkeit anzuwenden<sup>38</sup>. Die Begründungen für deren Anwendung sind vielfältig; *Brigitte Gast-de Haan* bezeichnet die Begründungsversuche als „eher verwirrend als klärend“<sup>39</sup>. Der grundsätzlich auch von den Gerichten zu beachtende Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Anwendung der Typisierungsregelungen der Verwaltung wird zum Teil auf die Selbstbindung der Verwaltung gestützt, deren Regelungen durch ihre Publikation und aufgrund des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Außenwirkung entfaltet<sup>40</sup>. An anderen Stellen wird ausgeführt, es handele sich bei den pauschalierenden Verwaltungsvorschriften um zutreffende Schätzungen eines schwer zu ermittelnden Mehraufwandes oder um die „zutreffende Anwendung und Auslegung des Werbungskostenbegriffs“<sup>41</sup>.

Damit steckt die Rechtsprechung in einem Dilemma: Auf der einen Seite haben die Gerichte Einzelfallgerechtigkeit zu üben und dürfen aus Gründen des Gewaltenteilungsprinzips nicht an Vorschriften der Exekutive gebunden sein; auf der anderen Seite hat der Steuerpflichtige einen Anspruch, mit anderen Steuerpflichtigen gleichbehandelt zu werden und damit einen Rechtsanspruch auf Anwendung von Verwaltungsvorschriften und ihrer Beachtung auch durch die Gerichte. Seine Grenze findet der Anspruch auf Gleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen aber in dem Grundsatz, daß es keine Gleichbehandlung im Unrecht geben darf<sup>42</sup>.

37 Nach der Rspr. des BVerfG darf der Gesetzgeber die Entscheidung über die Grenzen der Freiheit des Bürgers nicht einseitig in das Ermessen der Verwaltung legen. Vielmehr hat der Gesetzgeber diese Entscheidung durch Gesetz zu treffen; bei der Kontrolle des Verwaltungshandelns sind die Gerichte nur an das Gesetz gebunden (Art. 20 Abs. 3, Art. 97 Abs. 1 GG). Verwaltungsvorschriften sind dagegen grundsätzlich Gegenstand, nicht aber Maßstab richterlicher Kontrolle (vgl. BVerfG v. 31. 5. 1988, 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 f.).

38 Vgl. *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 37.

39 *Gast-de Haan* (Fn. 29), S. 228.

40 *Klaus Vogel* bezeichnet diese „Selbstbindung“ der Verwaltung als eine „elastische“ Bindung in dem Sinne, daß die Verwaltung aus besonderen sachlichen Gründen abweichen dürfe; vgl. *Vogel* (Fn. 36).

41 Vgl. BFH v. 24. 8. 1973, BStBl. 1974 II, 11.

42 *Kirchhof* weist allerdings auf ein Beispiel aus der Schweiz hin, in dem die Verwaltung nicht nur in einem oder in wenigen Vergleichsfallen gesetzwidrig handelte, sondern in dem eine allgemeine gesetzwidrige Praxis bestand und die Verwaltung diese Praxis beibehalten wollte; in diesem Fall hatte das schweizerische Bundesgericht eine Durchbrechung des Legalitätsprinzips bejaht und ausnahmsweise einen

In diesem Spannungsfeld zwischen Gewaltenteilungsprinzip und Gleichbehandlungsanspruch des Steuerpflichtigen beschränkt sich die Finanzgerichtsbarkeit auf eine Rahmenkontrolle typisierender Verwaltungsvorschriften und wendet diese an, sofern ihre Anwendung nicht zu einer „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ führen würde<sup>43</sup>. *Isensee* hat die Prüfungskriterien des BFH wie folgt zusammengefaßt:

- Gestattet oder fordert die gesetzliche Vorgabe überhaupt eine typisierende Anwendung,
- ist die Vorstellung von Normalität wirklichkeitsadäquat,
- halten die Vereinfachungsmaßnahmen generell dem Übermaßverbot stand und
- ist die Anwendung der typisierenden Verwaltungsvorschriften im Einzelfall nicht derart unbillig, daß, läge ein Gesetz vor, ein Steuervisum zu erteilen wäre<sup>44</sup>?

#### 4. Wechselwirkung zwischen vereinfachenden Verwaltungshandlungen und Rechtsprechung

Daß der Rechtsprechung durch die Kontrolle vereinfachender Finanzverwaltungsmaßnahmen ein erhebliches eigenes Potential auf dem Gebiet der Steuervereinfachung zukommt, zeigen die Beispiele von *Eckhoff* zur Situation in den Gebieten der Oberfinanzdirektion Münster einerseits und der Oberfinanzdirektionen Köln und Düsseldorf andererseits<sup>45</sup>:

Im Bereich der Oberfinanzdirektion Münster wurden in den letzten Jahren Steuern zunehmend unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt, so daß in vielen Fällen eine Aufhebung oder Änderung der Bescheide gem. § 164 Abs. 2 AO ohne Einlegung eines Rechtsbehelfs möglich war. Darüber hinaus wurden die Möglichkeiten einer einvernehmlichen Regelung sowohl im Veranlagungsverfahren als auch im Rechtsbehelfs-

---

Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht anerkannt; vgl. *Kirchhof*, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, DSzG 18 (1995), S. 17 (31). Das BVerfG würde nach *Kirchhof* im Falle einer als rechtswidrig erkannten Verordnung das Vertrauen in die Geltung dieser Verordnung dadurch schützen, daß es lediglich die Unvereinbarkeit und nicht die Nichtigkeit der Verordnung feststellt und auf diese Weise dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Behandlung nach der Verordnung einräumt. Bei rechtswidrigen Verwaltungsanweisungen würde das BVerfG zwar ein schützenswertes Vertrauen in die Verwaltungsvorschrift selbst verneinen, da die Vorschrift lediglich behördeninterne Wirkung entfalte, aber ein Vertrauen in die aus dieser Vorschrift abgeleitete Verwaltungspraxis als schützenswert erachten; vgl. *Kirchhof*, aaO, S. 32.

43 BFH v. 23. 4. 1982, BStBl. 1982 II, 500 (501).

44 *Isensee* (Fn. 23), 13.

45 *Eckhoff* (Fn. 21).

verfahren voll ausgeschöpft. Diese Maßnahmen führten im Zeitraum 1985 bis 1994 zu einer Verringerung der Neuzugänge beim Finanzgericht Münster um nahezu 30%<sup>46</sup>.

Konträr hierzu verlief offenbar die Entwicklung im Bereich der Oberfinanzdirektionen Köln und Düsseldorf. In Köln stieg die Zahl der Neuzugänge beim Finanzgericht von 1985 bis 1994 um 55,1%<sup>47</sup>, in Düsseldorf von 1985 bis 1992 um 15,6%<sup>48</sup>.

Die unterschiedliche Praxis dieser drei Oberfinanzdirektionen im Bereich des ökonomischen bzw. maßvollen Gesetzesvollzugs mit der Folge einer sehr viel günstigeren Finanzgerichtsstatistik in Münster als im Bereich der Finanzgerichte Köln und Düsseldorf<sup>49</sup> war und ist wohl nur deshalb möglich, weil das Finanzgericht Münster den Gesetzesvollzug im Bereich der Oberfinanzdirektion Münster nicht beanstandet hat.

## II. Die Entwicklung von Rechtsinstituten zur verfahrensrechtlichen Vereinfachung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung

### 1. „Typisierungen“ und „Vermutungen“ als Rechtsinstitute für einen effektiven Gesetzesvollzug

#### a) Erfordernis der Widerlegbarkeit von Typisierungen und Vermutungen

Neben Legislative und Exekutive hat auch die Rechtsprechung versucht, durch typisierende Grundsätze zu Steuervereinfachungsmaßnahmen beizutragen. Zu erinnern ist an die vom BFH entwickelte sog. Drei-Objekt-Grenze bei der Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung<sup>50</sup> und die Definition des „weitaus überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses“ bei der Qualifikation einer Veranstaltung als Betriebsveranstaltung<sup>51</sup>. Läßt sich ein Sachverhalt unter diese typisierenden Merkmale

46 Neuzugänge in Münster 1985: 8292, 1994: 5916; zitiert nach *Eckhoff* (Fn. 21), dort in Fn. 74.

47 Neuzugänge in Köln 1984: 4663, 1994: 7223; zitiert nach *Eckhoff* (Fn. 21), dort in Fn. 77.

48 Neuzugänge in Düsseldorf 1985: 6461, 1992: 7466; zitiert nach *Eckhoff* (Fn. 21), dort in Fn. 77.

49 Im Bereich des Finanzgerichts Münster kommen auf je 10 000 Einwohner 7,51 Klagen, im Finanzgerichtsbezirk Düsseldorf auf je 10 000 Einwohner 14,11 und in Köln 16,55 Klagen (Stand 1993); zitiert nach *Eckhoff*, dort in Fn. 80.

50 Danach ist der Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen, wenn der Steuerpflichtige mehr als drei „Objekte“ veräußert und zwischen Anschaffung und Verkauf ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht; vgl. BFH v. 9. 12. 1986, BStBl. 1988 II, 244; GrS v. 3. 7. 1995, BStBl. 1995 II, 617 (619).

51 Eine Betriebsveranstaltung, die im „weitaus überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse“ durchgeführt wird, führt beim Arbeitnehmer bei Aufwendungen bis zu einer Höhe von DM 200,- nach A 72 Abs. 4 Satz 2 LStR 1996 nicht zu steuerpflicht-

subsumieren, so begründet die Erfüllung dieser Kriterien einen Anscheinsbeweis, der durch den Steuerpflichtigen aber widerlegt werden kann<sup>52</sup>. Der Anscheinsbeweis ist bereits dann widerlegt, wenn der Steuerpflichtige die Vermutung entkräften kann; der Beweis des Gegenteils ist nicht erforderlich<sup>53</sup>. Ist der Anscheinsbeweis auf diese Weise entkräftet, so gelten die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast (Feststellungslast), d. h. die Finanzbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, die einen Steueranspruch begründen oder erhöhen, während der Steuerpflichtige die Feststellungslast für die Tatsachen trägt, die Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen begründen bzw. den Steueranspruch aufheben oder einschränken<sup>54</sup>.

Auch die von der Rechtsprechung aufgestellten Teilwertvermutungen<sup>55</sup> stellen lediglich auf Erfahrungen gestützte allgemeine Schätzungsgrundlagen dar, die widerlegt werden können und daher ohne Rechtsverbindlichkeit sind; sie wirken als Anscheinsbeweis<sup>56</sup>.

Typisierungen und Vermutungen sind, solange sie im Einzelfall widerlegt werden können (sog. *formelle* oder *verfahrensrechtliche Typisierungen*), aus Gründen der Vereinfachung und der Rechtsanwendungsgleichheit notwendig.

---

tigen Einnahmen, wenn die Veranstaltung der Förderung des Betriebsklimas dient; BFH v. 25. 5. 1992, BStBl. 1992 II, 655; vgl. J. Lang, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, DStJG 9 (1986), S. 15 (59 ff.).

52 So hat der Große Senat des BFH zur Drei-Objekt-Grenze betont, daß der Zahl der Objekte und dem zeitlichen Abstand der maßgeblichen Tätigkeiten lediglich eine *indizielle* Bedeutung zukommt. Es handelt sich um *Beweisanzeichen*, die dem Zweck einer der Gleichheit der Rechtsanwendung gewährleistenden Zuordnung zum Bild des Gewerbebetriebes dienen; BFH GrS v. 3. 7. 1995, BStBl. 1995 II, 617 (619); vgl. *Völlmecke*, Überlegungen zur tatsächlichen Vermutung und zum Anscheinsbeweis im finanzgerichtlichen Verfahren, DStR 1996, 1070.

53 Vgl. BFH v. 13. 11. 1979, BStBl. 1980 II, 69.

54 Vgl. dazu *Kruse* (Fn. 18), § 17 II 5.

55 Nach st. Rspr. wird vermutet, daß der Teilwert eines Wirtschaftsguts im Zeitpunkt seiner Anschaffung bzw. Herstellung den tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entspricht (BFH GrS v. 25. 10. 1972, BStBl. 1973 II, 79; BFH v. 17. 9. 1987, BStBl. 1988 II, 488). Bei späteren Bewertungsstichtagen vermutet die Rspr., daß der Teilwert eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, das der Abnutzung unterliegt und keinen Marktpreis hat, den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich der AfA entspricht (BFH v. 20. 9. 1989, BStBl. 1990 II, 206), der Teilwert von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die abnutzbar und auf dem Markt wiederbeschaffbar sind, sowie von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens den Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten entspricht (BFH v. 20. 6. 1988, BStBl. 1989 II, 269; v. 31. 1. 1991, BStBl. 1991 II, 627) sowie der Teilwert von nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entspricht (BFH v. 13. 3. 1991, BStBl. 1991 II, 595).

56 Vgl. *Heuer*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Anm. 589; *Ehmcke*, in Blümich, § 6 EStG Rz. 618 ff.

Abgesehen davon kann man freilich streiten, ob der eine oder andere Typisierungsversuch „gelingen“ ist, bei der Drei-Objekt-Grenze mag man das durchaus bezweifeln. Streng genommen handelt es sich nicht um Typisierungen, sondern um Beweislastregeln<sup>57</sup>. Dagegen werden *materielle Typisierungen*, d. h. Typisierungen, die unwiderlegbare Beweisvermutungen darstellen, als Verstoß gegen § 88 AO, § 96 FGO einhellig abgelehnt<sup>58</sup>; Entscheidungen, die eine nur in Ausnahmefällen widerlegbare Tatsache unterstellen, kommen praktisch einer materiellen Typisierung gleich<sup>59</sup>.

### b) Neigung zur unzulässigen materiellen Typisierung

Die folgenden Typisierungsfälle, in denen der BFH keine Widerlegung zuließ, illustrieren die bedenkliche Neigung zu materiellen Typisierungen.

*Beispiel 1:* Der Fall betraf eine im Urteilszeitpunkt 74jährige noch tätige geschäftsführende GmbH-Gesellschafterin, der im Alter von 64 Jahren eine Pensionszusage erteilt wurde. Das Ruhegehalt sollte ab Vollendung des 75. Lebensjahres gezahlt werden. Der I. Senat des BFH qualifizierte in seiner Entscheidung v. 5. 4. 1995<sup>60</sup> die Zuführungen zur Pensionsrückstellung als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafterin. In seiner Urteilsbegründung stellte der BFH darauf ab, ob die Geschäftsführerin die Pension noch verdienen könne, und verneinte diese Frage, da sie das 60. Lebensjahr bereits überschritten habe und es einer allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, daß Geschäftsführer ab dem vollendeten 60. Lebensjahr ihre Pension nicht mehr verdienen könnten<sup>61</sup>; er unterstellte damit, daß Geschäftsführer mit 65 Jahren in den Ruhestand treten.

Dieser „allgemeine Erfahrungssatz“ steht im offenen Widerspruch zu früheren Entscheidungen des BFH, wonach bei Pensionszusagen für geschäftsführende Gesellschafter ein Pensionierungsalter von 75 Jahren zugrunde zulegen ist<sup>62</sup>, und er war widerlegt durch die leibhaftig vor dem Senat stehende, noch tätige Klägerin.

Der Senat ließ sich in seiner Entscheidung vom 5. 4. 1995 jedoch weder durch die Tatsache beirren, daß eine mit 74 Jahren noch tätige Geschäftsführerin als Vertreterin der klagenden GmbH auftrat, noch durch seine eigene frühere „Lebenserfahrung“, wonach geschäftsführende Geschäftsführer erst mit Vollendung des 75. Lebensjahres in Pension gehen, die tätige Geschäftsführerin ihre Pension also noch hätte verdienen können.

Eine u. a. auf Verletzung des Willkürverbots (Art. 3 Abs. 1 GG) gestützte Verfassungsbeschwerde wurde vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen<sup>63</sup>.

57 Vgl. *Ruppe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt Anm. 677.

58 Vgl. Nachw. bei *Ruppe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt Anm. 677.

59 So zu Recht *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 134a.

60 BFH v. 5. 4. 1995, BStBl. 1995 II, 478.

61 BFH v. 5. 4. 1995, BStBl. 1995 II, 478.

62 BFH v. 15. 12. 1965, BStBl. 1966 III, 202; bestätigt durch BFH v. 20. 6. 1974, BStBl. 1974 II, 694.

63 BVerfG v. 12. 9. 1995, 1 BvR 1357/95 (n. v.).

Wird dem Steuerpflichtigen die Widerlegung einer Vermutungsregel verweigert, so führt diese dann unumstößliche Vermutung zu einer richterlichen Rechtsfortbildung. Zulässig ist diese Art der Rechtsfortbildung dann, wenn dadurch kein neuer Steuertatbestand geschaffen wird, sondern sich die Fortbildung im Rahmen einer zulässigen Analogie bewegt<sup>64</sup>.

*Beispiel 2:* Folgt aber z. B. der IV. Senat des BFH in seiner Revisionsentscheidung v. 22. 3. 1990<sup>65</sup> nicht der finanzgerichtlichen Tatsachenfeststellung, daß ein Steuerpflichtiger trotz Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze lediglich Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung erzielt hat, und unterstellt er statt dessen unter Berufung auf die Drei-Objekt-Grenze einen gewerblichen Grundstückshandel, so liegt darin die richterliche Begründung eines neuen Steuertatbestandes. Man sollte meinen, daß die Schaffung von Steuertatbeständen nach dem Grundsatz des Gesetzesvorbehalts Privileg des Gesetzgebers wäre; diese Erkenntnis beeindruckte jedoch weder den IV. Senat des BFH noch das BVerfG, daß eine gegen die Entscheidung des BFH gerichtete Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung annahm.

Da mit der materiellen Typisierung die Grenze zwischen Rechtsprechung und Rechtsetzung überschritten wird, hat das BVerfG die Aufgabe, gerade die Anwendung gerichtlicher Typisierungsregeln daraufhin zu kontrollieren, daß die rechtsstaatlichen Grundsätze der Gewaltenteilung eingehalten werden. In den vorstehenden Fällen hat es dagegen den Anschein, als wolle das BVerfG Typisierungsfälle im Interesse eines ökonomischen Gesetzesvollzugs gar nicht erst zum Gegenstand einer kritischen Prüfung machen.

Die Notwendigkeit zur Kontrolle durch die Rechtsprechung ergibt sich auch und gerade aus dem Gesichtspunkt der Belastungsgleichheit: Es wird oft nicht beachtet, daß hohe Steuersätze bei einem progressiven Tarif die in einer Typisierung liegenden Vergrößerungen progressiv vergrößern. So gesehen setzt die erwünschte Ausweitung der materiellen Typisierung auch Steuersenkung voraus, erfordert also zwingend die Tätigkeit des Gesetzgebers.

64 Die Frage der Zulässigkeit einer Rechtsfortbildung durch Analogie ist bis heute in Schrifttum und Rspr. nicht vollständig geklärt. Während eine Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen allgemein für zulässig erachtet wird, verneint insbesondere die Rspr. die Zulässigkeit einer steuerbegründenden oder steuerverschärfenden Analogie. Dabei wird die Grenze zwischen zulässiger Auslegung und unzulässiger steuerbelastender Analogie durch den möglichen Wortsinn der jeweiligen Vorschrift markiert, vgl. etwa BFH v. 21. 10. 1969, BStBl. 1969 II, 736 (737); v. 13. 1. 1984, BStBl. 1984 II, 315; dazu auch BVerfG v. 24. 1. 1962, BVerfGE 13, 318 (328). Eine Ausdehnung des Steuertatbestandes über den möglichen Wortsinn hinaus ist nicht statthaft, weil es allein dem Gesetzgeber obliegt, den steuerbaren Tatbestand neu zu schaffen oder auszuweiten; vgl. grundlegend *Tipke* (Fn. 10), Bd. I, S. 202 ff.

65 BFH v. 22. 3. 1990, BStBl. 1990 II, 637.

## 2. Defizite bei der Entwicklung von Rechtsinstituten für einen konsensorientierten Gesetzesvollzug

### a) Konsensorientierte Lösungen im „juristischen Dämmerlicht“

Im Gegensatz zur Entwicklung von Rechtsinstituten auf dem Gebiet der Typisierung, der Anscheinsbeweise und Vermutungen ist im Bereich konsensorientierter Lösungen ein Defizit bei der Entwicklung von Rechtsinstituten festzustellen.

In seiner Schrift „Die typisierende Verwaltung“ hat *Josef Isensee* noch 1976 darauf hingewiesen, daß sich Arrangement und Kooperation, also das Feld konsensorientierter Lösungen, in einem „juristischen Dämmerlicht“ befänden<sup>66</sup>. *Michael Streck* hat dem wenig später entgegengehalten, dieses Dämmerlicht müsse seine Ursache nicht in „zweifelhaften Geschäften“ haben, sondern könne auch auf fehlender wissenschaftlicher Ausleuchtung des Halbdunkels<sup>67</sup> beruhen.

Spätestens seit der Vorlage der Habilitationsschrift von *Roman Seer* „Verständigungen in Steuerverfahren“<sup>68</sup> im Jahre 1996 kann sich die Rechtsprechung nicht mehr darauf berufen, das Feld von Verständigungen im Steuerverfahren sei wissenschaftlich nicht genügend „beackert“.

### b) Formen konsensorientierter Lösungen

#### aa) Verbindliche Auskunft

Verbindliche Auskünfte (besser: Zusagen) sind auch außerhalb der gesetzlich geregelten Fälle im Rahmen einer Außenprüfung (§§ 204 ff. AO) und der Anrufungsauskunft im Lohnsteuerverfahren (§ 42e EStG) möglich. Sie beinhalten eine einseitige Selbstverpflichtung der Finanzbehörde, dem Steuerpflichtigen gegenüber einen Sachverhalt in bestimmter Art und Weise zu behandeln. Nach Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung ergibt sich die Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft (Zusage) nur aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und bedingt daher, daß der Steuerpflichtige im Vertrauen auf diese Auskunft (Zusage) Dispositionen getroffen hat<sup>69</sup>.

66 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise, Berlin 1976, S. 191.

67 *Streck*, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Werbungskosten/Betriebsausgaben von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), S. 273, 289 ff., zum Thema „Besteuerungswirklichkeit und Normauslegung“.

68 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996.

69 Für die st. Rspr. vgl. z. B.: BFH v. 4. 8. 1961, BStBl. 1961 III, 562; v. 13. 12. 1990, BStBl. 1990 II, 274; für die Finanzverwaltung BMF-Schreiben v. 24. 6. 1987, BStBl. 1987 I, 474; v. 21. 2. 1990, BStBl. 1990 I, 146.

Demgegenüber folgert die wohl überwiegende Auffassung im Schrifttum die Rechtsverbindlichkeit einer verbindlichen Auskunft nicht aus einem besonderen Vertrauen des Steuerpflichtigen, das sich in der Tätigkeit von Dispositionen manifestiert, sondern aus dem Wesen der Auskunft (Zusage) selbst<sup>70</sup>. Danach liegt der eigentliche Wert einer Auskunft (Zusage) in ihrer Verbindlichkeit<sup>71</sup>; sie trägt „ihre verpflichtende Wirkung schon in sich und sozusagen auf der Stirn“<sup>72</sup>.

Die in dem BMF-Schreiben v. 24. 6. 1987<sup>73</sup> geregelte verbindliche Auskunft hat m. E. insbesondere die Mängel, daß die Erteilung der Auskunft in das Ermessen der Verwaltung gestellt ist, die Einschaltung von Ober- und Bundesbehörden ungeregelt bleibt und für die wichtigsten Fälle die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ausgeschlossen ist:

- *Die Erzielung von Steuervorteilen*: Die Verwaltung lehnt es damit ab, sich zu Lenkungsnormen zu äußern, deren Kern darin besteht, den Steuerpflichtigen durch steuerliche Wettbewerbseingriffe zu einem wirtschaftlichen Verhalten zu veranlassen, zu dem er sich ohne den Steuervorteil nicht entschließen würde. Das Ausklammern der Lenkungsnormen aus der verbindlichen Auskunft bewirkt eine starke Planungsunsicherheit bei den Steuerpflichtigen, so daß das mit der Gewährung von Steuervorteilen eigentlich verfolgte Lenkungsziel bei weitem nicht erreicht wird.
- *Die Grenzen eines Gestaltungsmissbrauchs*: Damit soll, wie bei der früheren Ablehnung der tax havens, die erstmals in § 8a KStG Eingang gefunden haben, bewußt Unsicherheit aufrechterhalten werden, damit Steuerpflichtige ihre Gestaltungsmöglichkeiten nicht voll ausschöpfen.
- *Das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters*: Damit werden verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen und wohl auch Verrechnungspreise im Konzern ausgeklammert; unklar ist, wie sich dazu Länderer-

70 Ein großer Teil der Literatur qualifiziert eine verbindliche Aussage (Zusage) als Verwaltungsakt und kommt auf diesem Weg zu einer Bindungswirkung der Finanzbehörden (vgl. *Tipke/Kruse*, Vor § 204 AO Rz. 13; *Schick*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor § 204 AO Rz. 44); andere Autoren verneinen zwar den Regelungscharakter der verbindlichen Auskunft (Zusage), sehen in ihr aber eine besondere verwaltungsrechtliche Willenserklärung, mit der sich die Finanzverwaltung selbst bindet (vgl. *Ossenbühl*, Die Handlungsformen der Verwaltung, JuS 1979, 681; *Erichsen*, Die Zusage, Jura 1991, 109 f.; *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 9. Aufl., München 1994, § 9 Rz. 60).

71 *Seer* (Fn. 68), S. 60.

72 So die treffende Formulierung von *Schüle*, *VerwArch.* Bd. 39, 1 (27), zitiert nach *Seer* (Fn. 68), S. 60.

73 *BStBl.* 1987 I, 474, bestätigt durch *BMF-Schreiben* v. 21. 2. 1990, *BStBl.* 1990 I, 146.

lasse verhalten, die Auskünfte über Verrechnungspreise „in Ausnahmefällen“ für zulässig erachten<sup>74</sup>.

### bb) *Tatsächliche Verständigung*

Neben der verbindlichen Auskunft hat die Rechtsprechung die tatsächliche Verständigung zu einem eigenen Rechtsinstitut verfestigt<sup>75</sup>. Voraussetzungen für die Bindungswirkung von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen an eine tatsächliche Verständigung sind, daß die Verständigung keine Rechtsfragen, sondern nur Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung zum Gegenstand haben darf<sup>76</sup>. Darunter versteht die Rechtsprechung insbesondere Fälle der Schätzung, Wertermittlung und der zukunftsorientierten Prognose. Weitere Voraussetzungen für die Bindungswirkung sind, daß die Verständigung zu keinem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt und die zuständige Behörde mitwirkt<sup>77</sup>.

Der Rechtsgrund für die Bindungswirkung bleibt in der Rechtsprechung unklar: Terminologisch spricht viel für die Annahme eines Verwaltungsvertrages, den offen anzuerkennen sich der BFH aber offenbar scheut, während es für die immer wieder bemühte Treu- und Glauben-Bindung oftmals an der Voraussetzung der Disposition durch den Steuerpflichtigen fehlt<sup>78</sup>. Entnimmt man die Bindungswirkung aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, ist noch nicht abschließend geklärt, ob dafür eine Vertrauensbetätigung durch konkrete Dispositionen des Steuerpflichtigen nötig ist oder ob ein abstrakter Dispositionsschutz bereits durch Anerkennung der Verständigung als solcher gewährt wird.

M. E. stellt der Grundsatz von Treu und Glauben keine ausreichende Grundlage für die Bindungswirkung tatsächlicher Verständigungen dar. Erzielt der Steuerpflichtige mit der Finanzverwaltung eine Verständigung zur Behandlung einer bestimmten Sachverhaltsfrage, so tut er dies mit Rechtsbindungswillen und vertraut folglich auf die Vereinbarung; zusätzlich eine Disposition des Steuerpflichtigen zu fordern, mit der dieser sein Vertrauen nach außen dokumentiert, kommt einem Zirkelschluß nahe. Tatsächliche Vereinbarungen sind Vereinbarungen, die das Ergebnis beiderseitigen Nachgebens sind, und stellen folglich Verträge dar<sup>79</sup>.

74 Erlaß des Finanzministeriums Bad.-Württ. v. 28. 11. 1994, ISr 1995, 34; Erlaß des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen v. 9. 1. 1995, ISr 1995, 241.

75 Vgl. BFH v. 11. 12. 1984, BStBl. 1985 II, 354 (357); v. 5. 10. 1990, BStBl. 1991 II, 45; v. 6. 2. 1991, BStBl. 1991 II, 673; v. 23. 5. 1991, BFH/NV 1991, 846; v. 28. 7. 1993, BB 1994, 633; v. 8. 9. 1994, BStBl. 1995 II, 32.

76 BFH v. 11. 12. 1984, BStBl. 1985 II, 354 (357 f.).

77 Vgl. Seer (Fn. 68), S. 73 m. w. N.

78 Vgl. Seer (Fn. 68), S. 73.

79 Vgl. Raupach, Rezension der Habilitationsschrift von Roman Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, StuW 1997, 188.

Eine Beschränkung der tatsächlichen Verständigung auf Sachverhaltsfragen ist rechtsmethodisch nicht möglich<sup>80</sup>; niemand kann sich über einen im Grunde unendlichen „Sachverhalt“ einigen, sondern nur über die rechtlich relevanten Merkmale dieses unendlichen Sachverhalts: Die Abgrenzung von Privat- und Betriebsausgaben, von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand oder von geschätztem Umsatz und Gewinn beruht stets auch auf Rechtsfragen<sup>81</sup>.

Da nicht nur eine einzige Entscheidung richtig ist – bei komplexen Sachverhalten sowie bei der Auslegung unbestimmter Rechts- und Wertbegriffe lassen sich regelmäßig mehrere Lösungen finden, die gesetzeskonform sind – und das wechselnde Steuerrecht wie auch die rasanten Entwicklungen im Wirtschaftsleben dauernd neue Streitfragen gebären, besteht nicht nur die Notwendigkeit, sondern auch ausreichender Handlungsspielraum, durch Verzicht auf die prozessuale Durchsetzung zweifelhafter Ansprüche vertraglich Rechtsstreite zu vermeiden und damit eine Verständigung über Rechtsfragen herbeizuführen<sup>82</sup>. Eine so verstandene tatsächliche Verständigung würde sich als besonders geeignetes Instrument für einen „maßvollen Gesetzesvollzug“ erweisen<sup>83</sup> (s. dazu im folgenden).

### cc) Vergleichsverträge im Steuerrecht

Aus der fehlenden Übernahme der Vorschriften der §§ 54 ff. VwVfG in die AO 1977 kann keine bewußte Entscheidung des Gesetzgebers gegen Verwaltungsverträge im Steuerverfahren abgeleitet werden. Die Erwähnung von Verwaltungsverträgen in § 78 Nr. 3 AO ist weder ein bloßes Redaktionsversehen noch Ausdruck eines gesetzgeberischen Willens, die Vertragsform allgemein im Steuerrecht zuzulassen. Die Herausbildung eines Vertragsrechts im Steuerverfahrensrecht hat das Gesetz vielmehr der weiteren Entwicklung der Praxis, Rechtsprechung und Wissenschaft überlassen<sup>84</sup>.

<sup>80</sup> Vgl. Seer (Fn. 68), S. 210 ff.

<sup>81</sup> In diesem Sinne jetzt auch BFH v. 13. 8. 1997, BFH/NV 1998, 498, betr. einer tatsächlichen Verständigung über die Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen, die zwar als solche die Verständigung über eine rechtliche Beurteilung darstelle; zugleich liege darin aber die Verständigung über tatsächliche „Vor“-Fragen.

<sup>82</sup> In einer Untersuchung zu den Rechtsbehelfen im Besteuerungsverfahren betonte der Bayer. Oberste Rechnungshof schon im Jahre 1983 die Vorteile eines vermiedenen Rechtsbehelfsverfahrens und schloß mit den Worten: „Ein von der Veranlagungsstelle oder Rechtsbehelfsstelle vermiedenes Rechtsbehelfsverfahren ist im praktischen Ergebnis eine größere Leistung als ein nach Jahren zugunsten des Staates abgeschlossener Finanzgerichtsprozeß“ (Bericht des Bayer. Obersten Rechnungshofs 1983, S. 105).

<sup>83</sup> Seer (Fn. 68), S. 489.

<sup>84</sup> Seer (Fn. 68), S. 485.

Wegen des Formenzwanges hat der öffentlich-rechtliche Vertrag im Steuerrecht bei Steuerfestsetzungen und bei gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen keine Bedeutung<sup>85</sup>; zulässig sind nur Regelungen durch Steuerbescheide, nicht dagegen durch Verträge. Raum bleibt für vertragliche Verständigungen in den dem Festsetzungsverfahren vorausgehenden Verfahren, also im Ermittlungsverfahren und in der Außenprüfung, sowie im anschließenden Verfahren, z. B. im Rechtsmittel- und im Erhebungsverfahren.

Die h. M. folgert aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und dem daraus abgeleiteten Gebot zur Anwendung *der* Steuergesetze, daß bei einer vertraglichen Vereinbarung zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen nicht mehr *die* Steuergesetze zur Anwendung kämen und Verträge im Steuerrecht daher nichtig seien<sup>86</sup>. Damit wird unterstellt, daß es jeweils nur eine einzige richtige Lösung für einen Steuerfall gibt.

Das Verbot einer gesetzesabweichenden Steuervereinbarung trifft jedoch lediglich eine Aussage über den Inhalt, nicht aber über die Handlungsform des Verwaltungshandelns<sup>87</sup>. Seer weist nach, daß derartige vertragliche Verständigungen über Rechtsfragen keineswegs zwangsläufig zu einer Gesetzesabweichung führen und den Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes verletzen müssen. Er spricht sich für die Zulässigkeit derartiger Vereinbarungen aus, wenn dafür eine über die Zweifelhafteigkeit der Rechtslage hinausgehende Legitimation besteht, etwa bei einer engen Verbindung tatsächlicher und rechtlicher Elemente oder bei Sachverhalten mit Dauerwirkung<sup>88</sup>.

Während man in der Bundesrepublik noch über die Grenzen verbindlicher Auskünfte und öffentlich-rechtlicher Verträge im Steuerrecht diskutiert, hat die US-amerikanische Finanzverwaltung mit den *Advance Pricing Agreements* (APAs) längst ein Instrument für vertragliche Übereinkünfte zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung oder gar mehreren nationalen Finanzverwaltungen entwickelt, das dazu dient, Vereinbarungen über die steuerlich angemessene Aufteilung der Handelseinkünfte zwischen den beteiligten Einheiten eines Konzerns zu treffen; dabei beschränkt sich ein APA formal auf die Vereinbarung, welche Verrechnungspreismethode angewandt werden soll<sup>89</sup>:

85 Seer (Fn. 69), S. 144, 147.

86 Vgl. Tipke (Fn. 10), Bd. I, S. 165 ff. m. w. N.

87 Tipke/Kruse, § 85 AO Rz. 46; Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 38 AO Rz. 72.

88 Seer (Fn. 68), S. 215 f.

89 Vgl. Eilers, *Advance Pricing Agreements (APAs) im US-amerikanischen Steuerrecht und Abkommensrecht*, in: Herzog (Hrsg.), *Advance Pricing Agreements*, Köln 1996, S. 1; ders., *Advance Pricing Agreements*, in FS W. Ritter, Köln 1997, S. 73.

„An APA is an agreement between the service and the taxpayer on the transfer price method . . .“<sup>90</sup>.

Die deutsche Finanzverwaltung scheint APAs reserviert gegenüberzustehen, ist aber grundsätzlich ebenfalls bereit, verbindliche Vorwegauskünfte zu grenzüberschreitenden Verrechnungspreisgestaltungen verbundener Unternehmen zu erteilen oder an Vorwegauskünften ausländischer Steuerverwaltungen mitzuwirken<sup>91</sup>.

### III. Steuervereinfachung oder -komplizierung im Wege der Fortbildung des materiellen Steuerrechts durch die Rechtsprechung

Beiträge zur Vereinfachung oder Komplizierung des materiellen Rechts kann die Rechtsprechung insbesondere in den Gebieten leisten, in denen sie Freiräume auszufüllen hat, d. h. vor allem im Bereich der Rechtsfortbildung. Dabei kann die Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen und die Konkretisierung von Generalklauseln durch Bildung von Fallgruppen für die Anwendung des § 42 AO, insbesondere die Fälle der Kettenschenkung<sup>92</sup> oder der Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften<sup>93</sup>, durchaus zur Rechtsvereinfachung beitragen. Wechselnde oder widersprüchliche Rechtsprechung, z. B. einer Vielzahl zuständiger Senate (s. u. 4., S. 206), komplizieren das Steuerrecht.

90 Announcement 95-49 Internal Revenue Bulletin, proposed up-date of revenue procedure 91/22 v. 1. 3. 1991, 1991-1 Cumulative Bulletin 526, Sec. 1.

91 In koordinierten Ländererlassen (s. Fn. 74) ist die Mitwirkung deutscher Finanzbehörden bei APAs nur in Ausnahmefällen vorgesehen; es muß danach sichergestellt werden, daß sich die Vorwegabsprachen mit ausländischen Steuerbehörden nicht zu Lasten des deutschen Steueraufkommens auswirken; vgl. zur Haltung der deutschen Finanzbehörden auch *Runge*, Handhabung von APAs durch die deutsche Finanzverwaltung – Mitwirkung bei ausländischen APAs, verbindliche Auskunft im Inland, in Herzig (Fn. 89), S. 43.

92 Unter einer Kettenschenkung wird eine Gestaltung verstanden, bei der ein Ehegatte einen Teil seines Vermögens unmittelbar seinen Kindern und einen weiteren Teil seinem Ehegatten schenkt, der ihn seinerseits den Kindern weiterschwenkt; die Kettenschenkung gilt als „Paradefall der Steuerumgehung“ i. S. d. § 42 AO; *Tipke/Krusse*, § 42 AO Rz. 32, mit Nachw. zur Rspr.

93 Nach st. Rspr. des BFH erfüllt die Zwischenschaltung einer Basisgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland dann den Tatbestand eines Gestaltungsmißbrauchs i. S. d. § 42 AO, wenn für die Einschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und die ausländische Gesellschaft keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet; vgl. z. B. BFH v. 28. 1. 1992, BStBl. 1993 II, 84; v. 27. 8. 1997, DStR 1998, 116.

## 1. Rechtsfortbildung als richterliche Aufgabe

Nach der Rechtsprechung des BVerfG stellt die „schöpferische Füllung weiter Lücken auf der Grundlage einer richtungsweisenden Klausel . . . eine herkömmliche und stets bewältigte richterliche Aufgabe“<sup>94</sup> dar. Eine Rechtsfortbildung ist immer dann erforderlich und geboten, wenn ein Sachverhalt sich auch nach Auslegung des Gesetzes nicht entscheiden läßt, jedoch einer rechtlichen Beurteilung bedarf. Damit ist das Bestehen einer Gesetzeslücke Voraussetzung für eine Rechtsfortbildung<sup>95</sup>. Im Steuerrecht sind der Rechtsfortbildung allerdings enge Grenzen gesetzt: Über den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinaus dürfen keine Steuertatbestände ausgeweitet und keine neuen Steuertatbestände geschaffen werden<sup>96</sup>.

Zu einer gelungenen Rechtsfortbildung gehört neben der allgemeinen Akzeptanz, daß die Rechtsfortbildung nicht ihrerseits weitere Rechtsunsicherheit verbreitet.

Im Zivilrecht läßt sich eine fortschreitende Verlagerung des Rechtsfortbildungsprozesses vom Gesetzgeber auf die Gerichte feststellen; ähnliches ist im Steuerrecht zu beobachten. Nicht nur im Zivilrecht, sondern auch im Steuerrecht liegt dies nicht zuletzt am Altern der großen deutschen Gesetzeswerke, denn ähnlich wie im Zivilrecht läßt sich auch das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht auf Kodifikationen um die Jahrhundertwende zurückverfolgen<sup>97</sup>. Die von *Raiser* auf das Zivilrecht gemünzte Bemerkung gilt auch für das Steuerrecht:

„Denn neue Sachverhalte, neue praktische Bedürfnisse, veränderte rechtliche und politische Leitvorstellungen, nicht zuletzt die im Grundgesetz verankerte Werteordnung verlangen nun eben die Reaktion der Richter, wenn der Gesetzgeber – aus welchen Gründen auch immer – darauf nicht eingeht“<sup>98</sup>.

Das Problem untätiger Gesetzgeber stellt sich nicht erst seit dem Reformstau der Jahre 1997/98, sondern bestand bereits für das preußische OVG in Steuer-sachen und den RFH:

94 BVerfG v. 18. 12. 1953, BVerfGE 3, 225 (243).

95 *Ruppe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt Anm. 662.

96 *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 121; vgl. grundlegend *Barth*, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Berlin 1996, S. 312.

97 Das heutige EStG ist historisch gewachsen und läßt sich fast bruchlos – über die Reichseinkommensteuergesetze 1920, 1925 und 1934 auf Entwicklungen seit den Ländereinkommensteuergesetzen des Deutschen Reichs, insbesondere das Preußische EStG von 1891 zurückverfolgen; vgl. *Raupach*, Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts, Möglichkeiten der Neubesinnung, in Raupach/Tipke/Uelner, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985, S. 15 (94).

98 *Raiser*, Richterrecht heute, ZRP 1985, 111, 114.

- Das Preußische OVG hat mit seiner Entwicklung der gewerbesteuerlichen *Organschaft*<sup>99</sup> und der RFH mit seiner Weiterführung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Ergebnisabführung<sup>100</sup> den Grundstein nicht nur für das bis heute wichtigste Konzernsteuerrechtsinstitut<sup>101</sup>, sondern auch für das Konzernrecht<sup>102</sup> mit dem Vertragskonzern gelegt.
- Ähnlich hat der BFH mit seiner Lehre von der „*Fortführung des betrieblichen Engagements in anderer Form*“<sup>103</sup> die Grundzüge für das Umwandlungssteuerrecht unter Vermeidung der Gewinnrealisierung gelegt.

Die Tatsache, daß der Gesetzgeber die Rechtsprechungsgrundsätze der Kodifizierung der Organschaft<sup>104</sup> und des Umwandlungssteuerrechts<sup>105</sup> zugrunde gelegt hat, mag zeigen, daß es sich hier um glückliche Fälle der Rechtsfortbildung gehandelt hat.

Zweifel an einer positiven Bewertung von der Rechtsprechung entwickelter Rechtsinstitute beschleichen den Kritiker jedoch im Fall der sog. *Geprägte-*

- 
- 99 Die Organtheorie geht zurück auf die sog. Angestelltentheorie des Preußischen OVG aus dem 19. Jh., nach der zwischen Organträger und Organgesellschaft ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis angenommen wurde, wie es zwischen einem übergeordneten Dienstherrn und einem Angestellten besteht; Preuß. OVG v. 31. 5. 1902, OVGSt. Bd. 12, 268 (270); v. 30. 1. 1909, OVGSt. Bd. 14, 319 ff.; vgl. *Jurkat*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Heidelberg 1975, Rz. 5 ff.
- 100 Der RFH wandte mit Urteil v. 31. 2. 1922 (RStBl. 1922, 296) die Organtheorie auf der Grundlage der Angestelltentheorie erstmals auch für die Körperschaftsteuer an; später entwickelte er die Theorie der Zurechnung des Einkommens aufgrund einer Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarung; vgl. RFH v. 18. 2. 1933, RStBl. 1933, 647; v. 25. 9. 1934/22. 1. 1935, RStBl. 1935, 517.
- 101 Ein einheitliches Konzernsteuerrecht kennt die Bundesrepublik Deutschland nicht. Vielmehr ergänzen sich als unverzichtbare Institute das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren, die Organschaft mit Ergebnisabführung und Schachtelprivilegien; vgl. *Raupach*, Wechselwirkungen zwischen der Organisationsstruktur und der Besteuerung multinationaler Konzernunternehmungen, in Theisen (Hrsg.), Der Konzern im Umbruch, Stuttgart 1998, S. 61 (98 ff.).
- 102 Vgl. zur Organschaft im Konzern *Emmerich/Sonnenschein*, Konzernrecht, 6. Aufl., München 1997, S. 155 ff.
- 103 So betonte der BFH v. 19. 8. 1958 (BStBl. 1958 III, 468), daß auch das Steuerrecht die Personenidentität anerkennen müsse, wenn eine Vermögensübertragung fehlt; vgl. auch BFH v. 4. 2. 1954, BStBl. 1954 III, 112.
- 104 Die körperschaftsteuerliche Organschaft wurde durch Einfügung des § 7a KStG durch das Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze v. 15. 8. 1969 (BGBl. 1968 I, 1182) in das KStG gesetzlich geregelt.
- 105 Der von der Rspr. entwickelte „Engagementgrundsatz“ (s. Fn. 103) wurde im Umwandlungssteuergesetz 1969 (§§ 17 ff. des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform v. 14. 8. 1969, BGBl. 1969 I, 1163) kodifiziert.

*rechtsprechung*<sup>106</sup>, die der Große Senat des BFH dann aber auch mit überzeugenden Gründen aufgegeben hatte<sup>107</sup>. Ferner bei dem – um mit den Worten von *Brigitte Knobbe-Keuk* zu sprechen – „sogenannten“ Rechtsinstitut der *Betriebsaufspaltung*<sup>108</sup>. Dabei wird im Fall einheitlicher Willensbildung in Besitzpersonengesellschaft und Betriebskapitalgesellschaft die Besitzgesellschaft zum Gewerbebetrieb; dies hat den österreichischen VwGH einmal zu der fast spöttischen Aussage bewegt, die Steuerpflicht müsse sich aus dem Gesetz und nicht aus einer einheitlichen Willensbildung ergeben<sup>109</sup>.

## 2. Steuervereinfachung oder -komplizierung durch richterliche Rechtsfortbildung

Fragt man sich mit den zu Beginn meines Beitrags zitierten Veröffentlichungen von *Kurt Meßmer*<sup>110</sup> und *Franz Klein*<sup>111</sup> nach dem Beitrag der Rechtsprechung zur Komplizierung des Steuerrechts, so ist das Ergebnis in den vier zitierten Beispielfällen durchaus unterschiedlich.

### a) Komplizierung bei der Kodifikation von Richterrecht

#### aa) Das Beispiel Organschaft

In den eingangs erwähnten drei Fällen der Organschaft, des Umwandlungssteuerrechts und der Geprägerrechtsprechung ist es zu einer Komplizierung nicht so sehr durch die Rechtsprechung, sondern durch den Gesetzgeber gekommen, der sich dieser Gebiete bemächtigt hat, im Falle der Organschaft freilich nicht ohne „Schuld“ des BFH:

In einem Schreiben v. 4. 4. 1962 setzte der I. Senat des BFH das Bundesministerium der Finanzen und die Spitzenverbände der Wirtschaft – verwunderlicherweise aber nicht die gesetzgebenden Körperschaften – davon in Kenntnis, er habe Zweifel, die Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft

106 Nach der Geprägerrechtsprechung des BFH galt die nicht-gewerbliche Betätigung einer GmbH & Co.KG dann als gewerblich, wenn die GmbH alleinige Komplementärin und Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG war, da die GmbH die eigentliche unternehmerische Tätigkeit der KG bestimme und daher die gewerbliche Tätigkeit der GmbH das Gesamtbild der KG präge; vgl. BFH v. 17. 3. 1966, BStBl. 1966 III, 171; v. 3. 8. 1972, BStBl. 1972 II, 799; v. 22. 11. 1972, BStBl. 1973 II, 405.

107 BFH GrS v. 25. 4. 1984, BStBl. 1984 II, 751 (762).

108 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, 863.

109 Österreichischer VwGH v. 18. 6. 1979, ZI. 3345/87, 1207/79.

110 S. S. 176 und Fn. 3.

111 S. S. 176 und Fn. 4.

fortzuführen, da die erforderliche gesetzliche Grundlage fehlte<sup>112</sup>. Nach eindringlichen Appellen hat zwar der BFH seine Rechtsprechung zur Organshaft aufrechterhalten, gleichwohl war das Schreiben v. 4. 4. 1962 ausschlaggebend für die spätere Kodifizierung der körperschaftsteuerlichen Organshaft in § 7a KStG 1969<sup>113</sup>, heute §§ 14–19 KStG 1977 ff.

Die Festschreibung der Merkmale der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger in § 14 Nr. 1 und 2 KStG als eine Voraussetzung der Organshaft durch den Gesetzgeber kann nicht als glückliche Entscheidung gewertet werden. Damit wurde der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Möglichkeit genommen, der weiteren konzernrechtlichen Entwicklung, die von der ursprünglichen funktionalen Gliederung<sup>114</sup> zur objektbezogenen Spartengliederung überging<sup>115</sup>, zu folgen. Dies führt im Spartenkonzern vor allem in multinationalen Konzernen mit deutscher Landesholding zu einem Auseinanderfallen der Eingliederungsmerkmale, d. h. zur Eingliederung gegenüber verschiedenen Gesellschaften<sup>116</sup>. Der BFH sieht sich nunmehr durch die Fixierung der wirtschaftlichen Eingliederung im Gesetz daran gehindert, dieser konzernrechtlichen Entwicklung durch Weiterentwicklung des Rechtsinstituts der Organshaft zu entsprechen<sup>117</sup>. Diese Entwicklung des Auseinanderfallens tatsächlicher organisatori-

112 Schreiben des BFH v. 4. 4. 1962, BB 1962, 438.

113 S. Fn. 104.

114 Dem geltenden Aktienrecht liegt z. B. noch die Vorstellung einer funktional gegliederten Unternehmensorganisation zugrunde; vgl. *Schwark*, Spartenorganisation in Großunternehmen und Unternehmensrecht, ZHR 1978, 204. Bei einer funktionalen Gliederung ist ein Konzern nach den für die Erbringung der Unternehmensleistung erforderlichen „Verrichtungen“ in Funktions- bzw. Zentralbereichen wie Einkauf, Produktion, Absatz, Finanzen, Personal, Forschung und Entwicklung usw. organisiert; vgl. *Taylor*, Die Grundsätze wissenschaftlicher Betriebsführung, München/Berlin/Oldenburg 1913; zur sog. Verrichtungsgliederung vgl. *Grochla*, Grundlage der organisatorischen Gestaltung, Stuttgart 1982, S. 96 ff.; *Picot/Reichwald/Wiegand*, Die grenzenlose Unternehmung – Information, Organisation und Management, 2. Aufl., Wiesbaden 1996, S. 211 ff.

115 Die Sparten-Organisation stellt auf eine objektbezogene Gliederung nach Produkten, Produktgruppen oder Märkten ab; die Sparten vereinigen in sich alle Funktionen wie Einkauf, Produktion und Vertrieb, soweit sie sich auf das jeweilige „Objekt“ beziehen; vgl. *Raupach*, Der international tätige Spartenkonzern, Organisation – Recht – Steuern, IStR 1993, 194.

116 Auf der Ebene einer Landesholding sind regelmäßig nur funktionale und regionale Leitungseinheiten installiert, während – im Interesse schlanker Strukturen – die Spartenorganisation an den Landesholdinggesellschaften vorbei regelmäßig direkt zur Managementholding des Multis geführt wird; vgl. *Raupach*, (Fn. 115).

117 Vgl. *Pach-Hanssenheimb*, Kann die deutsche Holding eines internationalen Spartenkonzerns Organträger sein?, IStR 1993, 1.

scher Entwicklung und des kodifizierten Konzernrechtsinstituts wird weitergehen, wenn mit der Einführung des Euro im Finanzbereich die funktionale Gliederung zugunsten globaler Steuerung an Bedeutung verliert.

### *bb) Das Beispiel Umwandlungssteuerrecht*

Auch die stufenweise Kodifizierung des geglückten Rechtsinstituts der „Fortsetzung des Engagements in anderer Form“<sup>118</sup> in den verschiedensten Umwandlungssteuergesetzen hat letztlich zu einer nicht mehr überschaubaren Komplizierung im Umwandlungssteuergesetz v. 28. 10. 1994<sup>119</sup> mit seinen Änderungsgesetzen geführt. Hier hat das neu aufgekommene fiskalische Interesse, die angeblich unangemessene Verlustinanspruchnahme zu begrenzen<sup>120</sup>, zu einer kaum mehr überschaubaren Verkomplizierung geführt, die im übrigen dem im handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz verfolgten Ziel der Umwandlungs erleichterung entscheidend den Boden zu entziehen droht<sup>121</sup>.

### *cc) Das Beispiel Geprägerechtsprechung*

Nach der Aufgabe der Geprägerechtsprechung durch den Großen Senat des BFH hat der Gesetzgeber unter großem Protest des wissenschaftlichen Schrifttums die Geprägerechtsprechung in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kodifiziert, um damit den Steuerpflichtigen je nach Ausprägung der persönlichen Haftung ein Gestaltungselement zu erhalten, entweder Einkünfte aus Überschusseinkünften oder aus Gewinneinkünften entstehen zu lassen, um jeweils die entsprechenden Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen zu können. Hier wurde in der Tat und offenbar bewußt<sup>122</sup> gesetzlich ein Mittel zur Eröffnung von Steuerschlupflöchern geschaffen.

118 S. Fn. 103.

119 BGBl. 1994 I, 3267.

120 Durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 1997 (BGBl. 1997 I, 2590) wurden die § 4 Abs. 5 und 6, § 5 Abs. 2, § 7 und § 12 Abs. 2 und 3 UmwStG mit dem Ziel geändert, die Verlustnutzungsmöglichkeiten bei Umwandlungen zu begrenzen.

121 Vgl. zu den handelsrechtlichen Anforderungen an das Umwandlungssteuerrecht *Raupach*, Anforderungen an die Reform des Umwandlungssteuerrechts, in Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Reform des Umwandlungsrechts, Düsseldorf 1993, S. 259.

122 Auch nach der Aufgabe der Geprägerechtsprechung sollte die GmbH & Co. KG den Steuerpflichtigen als „Instrument für sinnvolle und bewährte Gestaltungen“ erhalten bleiben; *Kreile*, Von der Geprägerechtsprechung zur Geprägerechtsprechung, DStZ 1986, 4 (9).

*b) Komplizierung durch Richterrecht*

Grund für die Kompliziertheit von Richterrecht ist häufig ein Umstand, den ich einmal karikierend Theoriedefizit und Theorieanfälligkeit des Steuerrechts genannt habe<sup>123</sup>. Dies beruhte lange Zeit darauf, daß die Rechtswissenschaft bisher noch kein wissenschaftlich konzipiertes Steuersystem hervorgebracht hatte<sup>124</sup>. Zudem scheint das höchste Ziel theoretischer Beschäftigung mit dem Steuerrecht die Geburt, Weiterentwicklung oder Hinrichtung einer Theorie zu sein.

*aa) Das Beispiel Betriebsaufspaltung*

Im Falle des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung war es die Rechtsprechung selbst, die zu einer kaum noch überschaubaren Komplizierung geführt hat: So soll die Gewerbebetriebseigenschaft der Besitzgesellschaft im Falle der kapitalistischen Betriebsaufspaltung, d. h. wenn sowohl Besitz- als auch Betriebsgesellschaft Kapitalgesellschaften sind, trotz der bereits aus der Rechtsform folgenden Gewerbebetriebseigenschaft einer Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 2 Satz GewStG) nicht gelten, wenn die Besitzkapitalgesellschaft zu weniger als 50% unmittelbar an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt ist; die Gewerbebetriebseigenschaft fehlt auch dann, wenn nur die Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt sind (sog. Schwestergesellschaften)<sup>125</sup>. Bei der sog. unmittelbaren mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung hat die Rechtsprechung sich mehrfach unentschieden, ob die Besitzgesellschaft selbständiger Gewerbebetrieb sein soll, oder die Wirtschaftsgüter zum Sonderbetriebsvermögen einer Betriebspersonengesellschaft gehören sollen<sup>126</sup>.

Das gewissermaßen unheilige Zusammenspiel zwischen komplizierender Rechtsprechung und Gesetzgebung zeigt sich, wenn man mit *Heinrich Beisse* der Auffassung ist, die durch Rechtsfortbildung entstandene Betriebsaufspaltung könne durch die Rechtsprechung selbst gar nicht mehr aufgegeben wer-

123 *Raupach*, in *Raupach/Tipke/Uelner* (Fn. 97), S. 77 ff.

124 *Tipke*, *Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?*, *StuW* 1971, 2; heute liegen eine Vielzahl steuersystematischer Untersuchungen und wissenschaftlich begründeter Reformvorschläge vor.

125 Vgl. BFH v. 16. 9. 1994, BStBl. 1995 II, 75.

126 Nach der Entscheidung des BFH v. 23. 4. 1996 (DStR 1996, 1521) haben die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung Vorrang vor den Grundsätzen zum Sonderbetriebsvermögen, d. h. das Vermögen der Betriebsgesellschaft ist als deren eigenes Betriebsvermögen und nicht als Sonderbetriebsvermögen der Betriebspersonengesellschaft zu qualifizieren; mit dieser Entscheidung setzt sich der BFH von seiner früheren Rspr. (vgl. BFH v. 25. 4. 1985, BStBl. II, 622) ab, wonach die Grundsätze der Betriebsaufspaltung subsidiär gegenüber § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG waren.

den<sup>127</sup>. Auch sind seit längerer Zeit für den Fall einer Änderung der Rechtsprechung Pläne zur gesetzlichen Verankerung der Betriebsaufspaltung bekannt<sup>128</sup>.

### bb) Das Beispiel Mitunternehmerbesteuerung

Eine wenig glückliche Hand hatte die Rechtsprechung auch bei der Fortentwicklung der Mitunternehmerrechtsprechung. Zählte noch *Brezing* vier Spielarten der sog. Bilanzbündeltheorie<sup>129</sup>, deren Ergebnisse zwar grundsätzlich, aber nicht überspitzt angewendet wurden<sup>130</sup>, ergaben sich eine Fülle von Folgetheorien, die bis heute zu keiner klaren Personengesellschaftsbesteuerung geführt haben<sup>131</sup>. Hier zeigt sich das Bemühen, jeweils das steuerrechtliche Institut der Mitunternehmerbesteuerung durch einen Rückgriff entweder an das Handelsrecht – so bei der sog. Konsolidierungstheorie *Dölleners*<sup>132</sup> oder dem Beitragsgedanken *Woerners*<sup>133</sup> – oder aber an Bilanzierungstechniken – so bei der sog. korrespondierenden Bilanzierung<sup>134</sup> – anzulehnen. Dabei hätte die richtige Erkenntnis der Rechtsprechung, daß Personengesellschaften im Rechtsverkehr auftreten und daher durch Verwirklichung der einkommensteuerpflichtigen Tatbestände Einkünfteerzielungs- und Ermittlungssubjekt, aber eben nicht Steuersubjekt sind, dazu führen müssen, daß das Steuerrecht zwar tatbestandlich an die zivilrechtliche Behandlung anknüpft, dagegen bei der Bestimmung des Steuersubjekts einen Durchgriff vollzieht, um die von der Personengesellschaft verwirklichten Tatbestandsmerkmale den Gesellschaftern „zuzurechnen“<sup>135</sup>. Damit ist das vom Großen Senat im Fall der doppel-

127 *Beisse*, Die Betriebsaufspaltung als Rechtsinstitut, in FS L. Schmidt, München 1993, S. 455 (463).

128 Der Gesetzentwurf, mit dem der Begriff der Betriebsaufspaltung in § 15 EStG eingeführt werden sollte (BR-Drucks. 165/85), wurde wieder zurückgezogen, weil das Institut der Betriebsaufspaltung nicht mehr ernsthaft durch eine Änderung der Rspr. bedroht erschien (BT-Drucks. 10/4513, 63; vgl. dazu *Groh*, Die Betriebsaufspaltung in der Selbstauflösung, DB 1989, 748 (752)).

129 *Brezing* (Durchsäuerungstheorie contra Bilanzbündeltheorie, FR 1974, 499 ff.) differenziert die folgenden Spielarten der Bilanzbündeltheorie: Die Gewinnbündel-, die Bilanzbündeltheorie des RFH in den 30er Jahren, die Betriebsbündeltheorie und die Ganzheitstheorie.

130 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, S. 363.

131 Vgl. *Raupach*, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in FS H. Beisse, Düsseldorf 1997, S. 403.

132 *Döllener*, Das Bilanzrecht in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, JbFfSt. 1974/75, S. 142.

133 *Woerner*, Über Theorien, die keine sind, FR 1975, 567.

134 *Groh*, § 39 AO und die Gewinnermittlung für Mitunternehmer, JbFfSt. 1983/84, 255; *Schmidt*, EStG, 17. Aufl., München 1998, § 15 Rz. 406.

135 Vgl. BFH GrS v. 10. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 164; v. 25. 6. 1984, BStBl. 1984 II, 751; v. 25. 2. 1991, BStBl. 1991 II, 692.

stöckigen KG angenommene Durchgriffsverbot<sup>136</sup> nicht vereinbar, vielmehr wird ein doppelter Durchgriff erforderlich<sup>137</sup>. Auch hier wurde der Gesetzgeber auf den Plan gerufen. Durch die Spezialregelung in § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG ist die Rechtslage nicht übersichtlicher geworden.

### 3. Erschwerung vereinfachender Rechtsfortbildung durch den Zustand des Steuerrechts

Das heutige Steuerrecht geht in seiner Grundstruktur nach wie vor auf die Zeit vor und nach der vorigen Jahrhundertwende zurück. Damals waren systematische Ungenauigkeiten und Systembrüche angesichts niedriger Steuersätze hinnehmbar und wurden von den Steuerpflichtigen auch hingenommen. Angesichts steigender Einkommen und steigender Steuersätze gilt dies heute nicht mehr. Verschiedene Untersuchungen haben erwiesen, daß es nicht nur die komplizierten Vorschriften des Steuerrechts sind, die ständig Prozesse auslösen, sondern Fragen, die mit der Grundstruktur des Steuerrechts zusammenhängen, auf dem Gebiet des Einkommensteuerrecht z. B.

- die Abgrenzung der Einkunftsarten,
- die Abgrenzung der Privat- und Erwerbssphäre oder
- der Abzug außergewöhnlicher Belastungen.

Bedenkt man, daß bis heute einige der Grundfragen des Einkommensteuerrechts nicht gelöst sind, so ist das nahezu unvorstellbar:

- Unklar ist nach wie vor das grundsätzliche Verhältnis zwischen Erblasser und Erbe im Einkommensteuerrecht<sup>138</sup>.

136 BFH GrS v. 25. 2. 1991, BStBl. 1991 II, 691.

137 Vgl. *Raupach*, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschaften von Personengesellschaften, *StuW* 1991, 278.

138 Das EStG enthält keine ausdrückliche Regelung für den Erbfall. Auch § 45 Abs. 1 Satz 1 AO regelt nur, daß bei einer Gesamtrechtsnachfolge die bis zum Erbfall bereits entstandenen Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Erben als Rechtsnachfolger übergehen. Die Frage, ob und inwieweit die vom Erblasser begründete steuerrechtliche Rechtsposition insgesamt auf den Erben übergeht, bleibt ungeklärt; vgl. *Tipke/Kruse*, § 45 AO Rz. 2; *Kruse* (Fn. 18), § 8 II 4. b.; *Klein/Brockmeyer*, AO, 6. Aufl., München 1998, § 45 Anm. 1; *Trzaskalik*, *StuW* 1979, 97(103). Derzeit ist beim XI. Senat des BFH ein Revisionsverfahren anhängig (Az.: XI R 1/97), in dem zu entscheiden ist, ob ein geerbter Verlustvortrag vom Erben nach § 10d EStG nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn der Erbe auch wirtschaftlich belastet ist; vgl. dazu auch *Klaus Schmitz*, Kein Abzug eines ererbten Verlustvortrags gemäß § 10d EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Erben?, *BB* 1996, 987; *Krüger/Siegemund/Köhler*, *DStR*-Fachliteratur-Auswertung: Vermögens- und Unternehmensnachfolge, *DStR* 1996, 1556; *Pohl*, Unternehmensnachfolge durch Teilungsanordnung und Sondererbfolge im Einkommensteuerrecht, Köln 1997, S. 114, Fn. 185.

- Unsicher ist bis heute, ob für die Zurechnung der Einkünfte bei allen Einkunftsarten dieselben Grundsätze gelten. Im Verhältnis zwischen Gewinneinkünften und Einkünften aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung werden immer wieder Unterschiede behauptet. So stellt der IX. Senat für die Anerkennung von Treuhandverhältnissen wesentlich strengere Maßstäbe auf, als der I. Senat für die Gewinneinkünfte<sup>139</sup>; für Kapitaleinkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG ist umstritten, worin der Tatbestand der Erzielung von Dividendeneinkünften eigentlich besteht, in der Nutzungsüberlassung von Kapital oder im Dividendenbezug<sup>140</sup>.
- Unsicher ist bis heute auch in weiten Teilen die Mitunternehmerbesteuerung, z. B. wie denn eigentlich Pensionsrückstellungen für Mitunternehmer zu behandeln sind, ob sie steuerlich gewinnerhöhend beim begünstigten Mitunternehmer oder bei allen Mitunternehmern zu behandeln sind<sup>141</sup>.

Insbesondere die zwei Dualismen, die die Einkommensbesteuerung durchziehen, haben zu einer unglaublichen Komplizierung des Steuerrechts geführt:

- Der Dualismus der Einkunftsarten, der zu einer fiskalischen Ausweitung des Gewerbebegriffes geführt hat, durch die Drei-Objekt-Grenze, mit ihren Anwendungsproblemen bei Personen- und Kapitalgesellschaften, durch die Betriebsaufspaltungs-Rechtsprechung mit ihren Sonderformen der mitunternehmerschaftlichen und kapitalistischen Betriebsaufspaltung und schließlich durch die Ausbildung der Geprägerrechtsprechung, deren Aufgabe

139 Vgl. *Raupach*, in FS H. Beisse (Fn. 131), S. 403 (412).

140 Grundsätzlich ist bei der persönlichen Zurechnung von Einkünften auf die Dispositionsbefugnis über die Leistungserbringen abzustellen (vgl. *Ruppe*, DStJG 1 (1978), S. 7, 18). Gegen diese Grundüberlegung verstößt § 20 Abs. 2a EStG, nach dem Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG stets dem Anteilseigner zuzurechnen sind, also demjenigen, der nach § 39 AO die Anteile am Kapitalvermögen im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses hält. Damit wird nicht auf die Disposition zur Nutzungsüberlassung des Kapitals abgestellt, sondern auf das „wirtschaftliche Eigentum“ i. S. d. § 39 AO.

141 Nach einer im Schrifttum stark vertretenen Auffassung sind Pensionsrückstellungen für die Gesellschafter einer Personengesellschaft nach § 6a EStG gewinnmindernd bei der Gesellschaft und gleichzeitig gewinnerhöhend beim begünstigten Gesellschafter zu berücksichtigen. Nach a. A. sind Pensionsrückstellungen, wie Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft steuerliches Eigenkapital und damit für die Gesellschaft gewinnneutral. Rspr. und Verwaltung verlangen demzufolge, daß sie dem Gewinn der Personengesellschaft wieder hinzugerechnet werden. Sie erhöhen also die zuvor geminderten Gewinnanteile aller Gesellschafter; vgl. *Schmidt*, EStG, 17. Aufl., München 1998, § 15 Rz. 585 ff.; *Raupach*, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung, DStZ 1992, 692 ff.

durch die Rechtsprechung und Wiedereinführung durch den Gesetzgeber in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG<sup>142</sup>.

- Der Dualismus bei der Besteuerung von Personengesellschaften, die entgegen gelegentlicher Bekenntnisse des Großen Senats<sup>143</sup> auf dem Durchgriffsprinzip beruht, und der umgekehrt auf dem Trennungsprinzip beruhenden Besteuerung der Kapitalgesellschaften: Die hierdurch entstehende mangelnde Rechtsform- und Finanzierungsneutralität erweist das Steuerrecht nicht nur als „unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts“<sup>144</sup>, sondern ist die Ursache dafür, daß ein Steuermanagement Gesellschafts- und Finanzierungsformen, noch dazu ihre hybriden Übergänge, als Bausteine einer steuermindernden Strategie benutzt.

Die immer wieder von Politikern geforderte Schließung von Steuerschlupflöchern führt angesichts des Systemchaos<sup>145</sup> nur zur weiteren Komplizierung des Steuerrechts, die nur umso raffiniertere Ausweichmanöver hervorruft. Das Außensteuerrecht und insbesondere seine Änderungen für Kapitalanlage- und Konzernfinanzierungsgesellschaften ist dafür ein treffendes Beispiel<sup>146</sup>; die Bundesregierung sieht sich bei der Bekämpfung der Folgen des Steuerdumpings anderer EU-Staaten mit ihrem Latein am Ende<sup>147</sup>. Es muß einmal gesagt werden: Gerade die Rufe nach Steuerschlupflochschließung ohne Systembereinigung bereiten den weiteren Weg zur Einkommen- und Körperschaftsteuer als „Dummensteuer“, wie das *Tipke* drastisch ausgedrückt hat<sup>148</sup>.

142 Nach der in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG festgeschriebenen Geprägerechtsprechung des BFH besteht die Möglichkeit, bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften je nach Ausgestaltung der persönlichen Haftung zwischen Überschuß- und Gewinneinkünften zu wählen; zur Entwicklung der Geprägerechtsprechung und zur Einfügung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vgl. Fn. 102.

143 BFH v. 25. 2. 1991, GrS 7/89, BStBl. 1991 II, 691.

144 Vgl. den Titel der Schrift von *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, Köln 1986.

145 Vgl. *Raupach*, in *Raupach/Tipke/Uelner* (Fn. 97), S. 15, 77.

146 So wurde durch das Steueränderungsgesetz 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. 1992 I, 297) die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung für sog. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter eingeführt, unter Privilegierung von Einkünften aus Konzernfinanzierungstätigkeiten; diese Privilegierung wurde durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz v. 21. 12. 1993 (BGBl. 1993 I, 2310) teilweise zurückgenommen.

147 Das Eingeständnis, die „realen Möglichkeiten zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen durch Unternehmen in das Ausland weitgehend ausgeschöpft“ zu haben, findet sich auf S. 7 des Berichts des Bundesministeriums der Finanzen „Steueroasen in den EU-Mitgliedstaaten“ v. 7. 11. 1996, aufgezeichnet unter TOP 3 für die 54. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 13. 11. 1996.

148 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 9 Rz. 4; *Rose*, Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, in *FS K. Tipke*, Köln 1995, S. 153.

Was notwendig ist, ist nicht nur ein radikales Zurückschneiden von Steuervergünstigungen, sondern auch eine grundlegende Systembereinigung. Wenn Politiker bei dieser Situation ohne eine grundlegende Reform lediglich eine neue Durchbezifferung des Einkommensteuergesetzes vorschlagen<sup>149</sup>, so verkennen sie, welche Erschwerung der Rechtsanwendung allein daraus entsteht.

#### 4. Erschwerung vereinfachender Rechtsfortbildung durch die Situation der Finanzgerichtsbarkeit

Die beschriebene Komplizierung des Steuerrechts hat zu einer Überlastung der Finanzgerichte und des BFH sowie zur überlangen Dauer von Prozessen geführt<sup>150</sup>. Um diesen rechtsstaatlich unhaltbaren Zustand zu beseitigen, wurde allerdings zu Mitteln gegriffen, die die Steuerrechtsvereinfachung im Ergebnis nicht gefördert haben.

Anerkannt ist, daß ein dreistufiger Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit den BFH nachhaltig entlastet und für seine Rechtsfortbildungsaufgabe Freiraum gewährt hätte<sup>151</sup>.

Dieser Weg wurde vertan, nachdem die Finanzgerichte zum Rang von Oberlandesgerichten erhoben wurden<sup>152</sup>, so daß für die Einführung von Finanzgerichten der ersten Instanz auf der Basis der bestehenden Gerichtsbarkeit kein ökonomischer Weg mehr bestand. Offenbar war den Ländern jedenfalls der Aufwand für eine zweite Finanzgerichtsinstanz zu hoch. Der darauf gefundene Ausweg bestand darin, die Zahl der Senate des BFH zu erweitern<sup>153</sup> und die Revision auf Grundsatzrevisionen zu beschränken<sup>154</sup>. Seither ist aus dem Revisionsgericht BFH zum Teil ein Beschwerdegericht geworden, das in der Hälfte der Fälle nicht zu begründende Entscheidungen über Nichtzulassungsbe-

149 Vgl. Beschlußempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages v. 24. 6. 1997, BTDrucks. 13/8022.

150 Vgl. *Klem*, Zu den Ursachen der Überlastung der Finanzgerichte, in Birk (Fn. 5), S. 31; *Raupach*, Steuergerichtsbarkeit – quo vadis?, in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Bonn 1993, S. 163 (164).

151 Vgl. *Raupach*, in Birk (Fn. 5), S. 69; zur Entwicklung der Diskussion *de With*, Zwei- oder Dreistufigkeit der Steuergerichtsbarkeit, in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Bonn 1993, S. 157.

152 Siehe § 2 der am 1. 1. 1966 in Kraft getretenen FGO, BGBl. 1965 I, 1477.

153 Allein seit 1985 erhöhte sich die Zahl der Senate des BFH um drei auf nunmehr elf, nämlich 1985 Errichtung des IX. Senats, 1986 Errichtung des X. Senats und 1990 Errichtung des XI. Senats (Neubesetzung erst 1991).

154 Durch das Gesetz zur Beschleunigung verwaltungsgerichtlicher und finanzgerichtlicher Verfahren v. 4. 7. 1985, BGBl. 1985 I, 1274, wurde die Streitwertrevision durch die Grundsatzrevision ersetzt, Art. 1 Nr. 5 BFHEntG.

schwerden trifft<sup>155</sup> und nur in einem Drittel aller Fälle über Revisionen entscheidet<sup>156</sup>. Darin kann nicht der Sinn eines zur Rechtsfortbildung berufenen obersten Bundesgerichts bestehen.

Schon *Hugo von Wallis* hatte im Jahre 1975 als Präsident des BFH auf die Notwendigkeit hingewiesen, eine Ausweitung des BFH um weitere Senate zu vermeiden<sup>157</sup>; seitdem sind drei Senate hinzugekommen. Die Zahl der für Einkommensteuerfragen zuständigen Senate beträgt zur Zeit acht<sup>158</sup>. Die Zuständigkeit mehrerer Senate für dieselben oder ähnliche Rechtsfragen trägt wahrlich nicht zur Rechtsvereinfachung bei. Es sei erinnert an die Kontroversen

- des I. und IV. Senats über die Mitunternehmerbesteuerung<sup>159</sup>,
- des IX. Senats mit insbesondere dem IV. und X. Senat über die Zurechnung bei Treuhandverhältnissen<sup>160</sup> und

155 Nach § 115 Abs. 5 Satz 2 FGO muß der Beschluß nicht begründet werden, wenn die Beschwerde einstimmig verworfen oder zurückgewiesen wird.

156 Im Jahre 1996 erledigten die Senate des BFH 1197 Revisionen, 1709 Nichtzulassungsbeschwerden und 704 sonstige Verfahren; vgl. Geschäftsstand beim BFH zum 1. 1. 1997, BStBl. 1997 II, 103.

157 Zutreffend wies er darauf hin, daß ein zusätzlicher Ertragsteuersenat der Einheitlichkeit der Rspr. nicht zuträglich sei; vgl. *Hugo von Wallis*, Zur Situation der Finanzgerichtsbarkeit, JbFfSt. 1975/76, S. 13 (15).

158 Es handelt sich dabei um den I., III., IV., VI., VIII., XI. Senat; vgl. Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs für das Jahr 1997, BStBl. 1997 II, 104.

159 Nach der alten Rspr. des I. Senats des BFH galt eine nichtgewerbliche Betätigung einer Personengesellschaft dann als gewerbliche Tätigkeit, wenn an der Gesellschaft nur Kapitalgesellschaften beteiligt waren oder neben natürlichen Personen eine Kapitalgesellschaft beteiligt war, die der Personengesellschaft das Gepräge gab (sog. Geprägerechtsprechung; vgl. BFH v. 22. 11. 1972, BStBl. 1973 II, 404; v. 18. 2. 1976, BStBl. 1976 II, 480). Die entgegenstehende Auffassung des IV. Senats führte zur Aufgabe der Geprägerechtsprechung durch das Urteil des Großen Senats v. 25. 6. 1984 (GrS 4/82, BStBl. 1984 II, 751) und zur Einfügung eines neuen § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 v. 19. 12. 1985, BStBl. 1985 I, 735.

160 Im Rahmen von Treuhandverhältnissen drohte bei der Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Sonderrecht zu entstehen. Entgegen der Auffassung insbesondere des IV. und X. Senats, die bei Treuhandverhältnissen den Treugeber als Zurechnungsobjekt der Einkünfte ansehen und nicht den weisungsgebundenen Treuhänder, der für Rechnung des Treugebers handelt (BFH v. 30. 1. 1986, BStBl. 1986 II, 404; v. 28. 11. 1990, BStBl. 1991 II, 327, 331), vertrat der IX. Senat in einem nicht veröffentlichten Vorbescheid (BFH v. 26. 11. 1991, IX R 269/87) einen wesentlich formelleren Standpunkt. Nach seiner Auffassung sollte für die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung das Außenverhältnis zum Mieter entscheidend sein; vgl. dazu *Lang/Seer*, FR 1992, 637; *Raupach*, in FS H. Beisse (Fn. 131), S. 403 (412 f.).

– des I. und VIII. Senats über die Zurechnung bei Einkünften aus Kapitalvermögen<sup>161</sup>.

Die große Zahl erfolgloser Nichtzulassungsbeschwerden zeigt, daß wir in Wahrheit nur einen eininstanzlichen Rechtsweg in Finanzstreitsachen haben<sup>162</sup>. Das mag verfassungsrechtlich unbedenklich<sup>163</sup> und fiskalisch bequem sein. Es ist unter dem Gesichtspunkt effektiver Steuererhebung, dringend notwendiger Rechtsfortbildung im Steuerrecht und angesichts der Tatsache, daß die Steuerverdrossenheit der Bürger einen Höhepunkt erreicht hat<sup>164</sup>, unerträglich. Denn es ist ja nicht so, daß Finanzgerichtsentscheidungen die materielle Richtigkeit bescheinigt werden könnte, wenn eine Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen wird. Nur beruht der Fehler nicht auf einer Abweichung von der höchstrichterlichen Rechtsprechung und betrifft keine Grundsatzfrage<sup>165</sup>. Wie fühlt sich wohl ein Bürger, wenn er durch eine nichtbegründete Entscheidung eines obersten Bundesgerichts eine falsche Finanzgerichtsentscheidung bestätigt sieht. Rechtsfrieden schaffen solche Entscheidungen nicht.

Schlimm ist die Erkenntnis, daß die Nichtzulassungsbeschwerde um so aussichtsloser wird, je schwerer ein Subsumtionsfehler des Finanzgerichts ist. Das Finanzgericht braucht bei einer Entscheidung z. B. nur ausführlich und wörtlich den BFH zu zitieren und dann falsch zu subsumieren, dann hat die Nichtzulassungsbeschwerde kaum eine Aussicht. Die Verschwendung von Ressourcen bei der Bearbeitung solcher Nichtzulassungsbeschwerden, nur um diesen „Strohalm“ einer letzten Hoffnung zu nutzen, ist bedauerlich.

161 Während der I. Senat im Urteil v. 13. 3. 1974 (I R 180/72, BStBl. 1974 II, 423) davon ausging, daß beim Nießbrauch an Kapitalvermögen dem Nießbraucher die Einkünfte zuzurechnen seien, sollten nach der Rspr. des VIII. Senats bei der Bestellung eines unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs die Kapitalerträge dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen sein (BFH v. 14. 12. 1976, VIII R 146/73, BStBl. 1977 II, 115); vgl. *Jansen*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 260 ff.

162 Vgl. *List*, Finanzgerichtsbarkeit quo vadis?, DStZ 1988, 159.

163 Vgl. *Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für Verfahrensdauer und Rechtsmittel, in Birk (Fn. 5), S. 9.

164 Vgl. dazu eine repräsentative Untersuchung der Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik in Köln, zitiert in FAZ v. 20. 8. 1997: „Bereitschaft zur Steuervermeidung und -hinterziehung nimmt zu“.

165 Gem. § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision nur zuzulassen, wenn

- die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat,
- das Urteil auf einer Abweichung von einer Entscheidung des BFH oder des BVerfG beruht oder
- das Urteil auf einem Verfahrensmangel beruht.

#### IV. Steuervereinfachung durch richterliche Kontrolle des Gesetzgebers

Verfassungsgeschichtlich umfaßte das den Fürsten abgetrotzte Budgetrecht des Parlaments die Entscheidungskompetenz über das gesamte Finanzgebahren des Staates<sup>166</sup>; die periodische Bewilligung des Etats durch das Parlament galt der „gleichzeitigen Begrenzung von Staatsleistungen, Staatsverschuldung und Abgabenlast“<sup>167</sup>. Erst 1850 wurde mit der revidierten Verfassung für den Preußischen Staat<sup>168</sup> die Erhebung von Abgaben aufgrund besonderer Gesetze gestattet und damit eine Trennung des auf Dauer angelegten Abgabenrechts von der periodischen Etatbewilligung vollzogen. Seit dieser Trennung ermächtigt das Haushaltsgesetz nicht mehr zu Einnahmen, sondern stellt lediglich deren Höhe fest.

Damit sind die Parlamente bis heute der Verpflichtung enthoben, periodisch wiederkehrend über das Abgabenrecht zu befinden; das Beispiel der jahrzehntelangen Besteuerung nach veralteten Einheitswerten und des Wegfalls des Vermögensteuergesetzes verdeutlicht einerseits die in der fehlenden Kontrolle der Steuergesetze liegende Gefahr, andererseits aber auch die Möglichkeiten des BVerfG, aufgrund einer finanzgerichtlichen Vorlage gegenzusteuern.

Der 2. Senat des BVerfG hatte in seinem Vermögensteuer-Beschluß v. 22. 6. 1995 zu entscheiden, ob bei der Vermögensteuer die unterschiedliche steuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar ist<sup>169</sup>; die Vorlagefrage stammte vom FG Rheinland-Pfalz. Der Senat nahm die Vorlage zum Anlaß, über die eigentliche Frage hinaus zu Grund, Ausmaß, Besteuerungsgrundlagen und rechtlicher Eigenart der Vermögensbesteuerung Stellung zu beziehen<sup>170</sup>. Damit beschränkte sich das BVerfG nicht darauf, die Regelung des § 10 VStG für mit dem Grundgesetz unvereinbar zu erklären. Es setzte mit dem 31. 12. 1996 ein Datum, bis zu dem die Vermögensteuer nach dem Vermögensteuergesetz noch erhoben werden durfte, stellte detaillierte verfassungsrechtliche Maßstäbe auf, an denen sich der Gesetzgeber im Falle einer Neufassung zu orientieren gehabt

166 *Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, Finanzverfassung, Bundesstaatliche Ordnung, Heidelberg 1990, § 88 Rz. 9.

167 *Kirchhof*, Die Steuerung des Verwaltungshandelns durch Haushaltsrecht, *NVwZ* 1983, 505 (508).

168 Vgl. Art. 100 der revidierten Verfassung für den Preußischen Staat v. 31. 1. 1850, zitiert nach *Kirchhof* (Fn. 167).

169 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BStBl. 1995 II, 655.

170 Die über die eigentliche Vorlagefrage hinausgehenden Ausführungen des Senats werden von *Böckenförde* in seiner abweichenden Meinung zum Beschluß des BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 169) als durch die Vorlagefrage nicht veranlaßt kritisiert; vgl. BStBl. 1995 II, 665.

hätte, und äußerte sich zu eventuellen Übergangsregelungen<sup>171</sup>. Des Gesetzgeber reagierte auf das Urteil nicht; damit kann die Vermögensteuer für Veranlagungszeiträume ab dem 1. 1. 1997 nicht mehr erhoben werden.

Deutlich wird aus dem *Procedere* um den Wegfall der Vermögensteuer zweierlei:

- Das Unvermögen des Gesetzgebers, verfassungsgemäße Zustände herzustellen, da sich auch nach dem Urteil des BVerfG weder eine Mehrheit für eine Abschaffung noch für eine Neufassung des Vermögensteuergesetzes fand.
- Die mangelnde Kontrolle von auf Dauer geltenden Gesetzen durch den Gesetzgeber; jahrzehntelang wurde Vermögensteuer erhoben, ohne das Vermögensteuergesetz einer periodischen parlamentarischen Kontrolle zu unterziehen. Tatsächlich aber fehlte es an einer parlamentarischen Mehrheit für die Erhebung von Vermögensteuer; dies zeigte sich erst, als die Frage einer verfassungsgemäßen Neufassung des Vermögensteuergesetzes anstand und die parlamentarische Mehrheit es vorzog, die Vermögensteuer wegfallen zu lassen anstatt das Gesetz neu zu fassen.

*Paul Kirchhof* ist zuzustimmen, daß rechtshistorisch und rechtssystematisch der Parlamentsvorbehalt „der Garant für eine Mäßigung der Steuergewalt“ war<sup>172</sup>. Tatsächlich zeigt sich aber, daß es angesichts fiskalischer Interessen des keineswegs schlanken Staates einerseits und der Rücksichtnahme auf Gruppeninteressen der unterschiedlichsten Wählerpotentiale durch die verschiedenen Parteien andererseits leichter ist, ein „System“ hoher Steuersätze gekoppelt mit einer Vielzahl von Steuervergünstigungen beizubehalten, als sich auf ein einfacheres Steuerrecht mit niedrigen Steuersätzen zu einigen. In der Praxis versagt also weitgehend die parlamentarische Kontrolle der Steuergewalt.

Die Frage ist, inwieweit die Rechtsprechung das entstandene Vakuum schließen kann. Auf die Notwendigkeit dazu hat *Klaus Vogel* in seiner Abschiedsvorlesung mit den folgenden Worten hingewiesen:

„Unsere Steuergesetzgebung ist seit vielen Jahren gekennzeichnet durch Systemlosigkeit, daraus folgende Unübersichtlichkeit und, in Folge hoher Ausgaben, durch eine übermäßige Belastung der Steuerzahler. Hohe Richter, Berater und Wissenschaftler haben dieses Steuerrecht als einfaches ‚Chaos‘ oder ‚Dschungel‘ bezeichnet; daß es zuerst und vor allem *Recht* zu sein hat, kommt in der Steuergesetzgebung nicht mehr zum Ausdruck. . . . Das BVerfG hat dem lange zugesehen. In einigen Entscheidungen der letzten Jahre hat es dann jedoch aus dem Gleichheitssatz und der Eigentumsgarantie Grundsätze über den Schutz des Existenzminimums vor Besteuerung, über die Berücksichtigung von Unterhaltslasten bei der Einkommensteuer und über ein verfassungs-

171 Vgl. Ziff. C.III.3. des Beschlusses des BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 169).

172 *Kirchhof* (Fn. 167).

rechtliches Höchstmaß der Steuerbelastung entwickelt. Auch diese Rechtsprechung verletzt nicht den Vorrang des Gesetzgebers, sondern das Gericht hat getan, was seines Amtes war: Angesichts einer Gesetzgebung, die evidente Gleichheitsverstöße wie bei der Grundstücksbesteuerung und Überbelastungen über viele Jahre hingenommen und fortgeführt hatte, hat es dem Gesetzgeber die Grenzen aufgezeigt, innerhalb deren gewissenhafte Steuergesetzgebung nur möglich sein kann<sup>173</sup>.

Die Rechtsprechung zum Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG schränkt den an sich weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers dort ein, wo „für die vom Gesetzgeber getroffene Differenzierung sachlich einleuchtende Gründe schlechterdings nicht mehr erkennbar sind“. Der sog. Dualismus der Einkunftsarten mit der unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten unverständlichen Grenzziehung zwischen angeblich unwesentlichen und wesentlichen Beteiligungen in § 17 EStG sowie die zunehmenden Ansätze zur Schedulensteuer sollten erneut Anlaß zur Gleichheitssatzüberprüfung sein.

Den Kritikern, die dem BVerfG vorwerfen, es greife unangemessen in Politikbereiche und in die Fachgerichtsbarkeit ein<sup>174</sup>, sei die besondere Situation im Steuerrecht entgegengehalten, die sich aus der versagenden parlamentarischen Kontrolle ergibt.

Die Kontrollfunktion des BVerfG für Richtervorlagen ist in Art. 100 Abs. 1 GG verankert<sup>175</sup>, die des Parlaments ergibt sich aus dem Parlamentsvorbehalt. Die Frage, welche der beiden Gewalten im Rahmen ihrer Befugnisse verstärkt tätig wird, beantwortet sich danach, wer die – auch durch das Rechtsstaatsprinzip – gebotene Kontrollfunktion wahrzunehmen imstande und willens ist. Die fließende Grenze zwischen den Kontrollfunktionen beider Gewalten ist verfassungsimmanent, so daß es unangemessen wäre, unter Berufung auf das Gewaltenteilungs- oder das Demokratienprinzip dem BVerfG und der Rechtsprechung die Legitimation zur Ausfüllung des Kontrollvakuums im Steuerrecht mit der Folge abzuspochen, daß eine Kontrolle dann überhaupt nicht stattfände.

173 K. Vogel, Wortbruch im Verfassungsrecht, Abschiedsvorlesung am 8. 11. 1996 an der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München, JZ 1997, 161 (166).

174 Zu Recht hat Klaus Vogel schon anläßlich der Eröffnung der Münchner Steuerfachtagung 1984 auf die Kontrollfunktion der Rspr. gegenüber dem Gesetzgeber hingewiesen. Es sei „nicht Sache des Richters, Entscheidungen nachzuholen, die der Gesetzgeber aus Eile, aus Mangel an Durchblick oder aus Verantwortungslosigkeit nicht getroffen hat“; der Gesetzgeber sei vielmehr durch die Rspr. an seine „Nachbesserungspflicht“ zu erinnern (der Vortrag von Klaus Vogel wurde nicht veröffentlicht).

175 Ferner zeigt die Kompetenz des BVerfG zur Entscheidung über abstrakte Normenkontrollklagen (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG) die vom Verfassungsgesetzgeber bezweckte starke Stellung des BVerfG als Kontrollorgan parlamentarischer Gesetzgebung.

## Diskussion

zu dem Referat von *Prof. Dr. Arndt Raupach*

Leitung  
*Dr. Peter Fischer*

*Dr. Fischer:*

Herr Prof. *Raupach*, ich glaube, Sie haben wichtige Denkanstöße gegeben. Ich darf Ihnen versichern – insbesondere der BFH war ja angesprochen: Ihre Anregungen werden sicherlich zu sehr intensiven Diskussionen führen. Über solche Dinge wie die Drei-Objekt-Grenze wird intern schon intensiv diskutiert. Meine persönliche Meinung ist die: Wenn die Rechtsprechung unwiderlegliche Vermutungen schafft, bildet sie damit in verfassungswidriger Weise Recht fort.

*Prof. Dr. Tipke:*

Wir haben gestern und heute mehrfach gehört, daß jedenfalls das deutsche Einkommensteuerrecht ganz wesentlich durch die vielen Steuervergünstigungen kompliziert wird. Für das österreichische Steuerrecht scheint das nur abgeschwächt zu gelten. Nun ist vorhin der Vorschlag gemacht worden: Warum eigentlich streichen wir diese Steuervergünstigungen nicht alle. Soweit sie gerechtfertigt sind, könnten sie in ein Subventionsgesetz überführt werden. Ich finde, das ist ein guter Vorschlag, nur die Hoffnung, daß das geschehen könnte, scheint mir eitel zu sein. Es ist ja nicht so, daß wir in Richtung auf die Parlamentarier sagen müßten: „Herr, vergib’ Ihnen, denn sie wissen nicht was sie tun“. Sie wissen sehr wohl, warum sie es so machen. Also können wir von dort nichts erwarten und müssen zurückkehren zu den Appellen von Herrn *Kirchhof*, die er an die Vertreter der dritten Gewalt gerichtet hat: Sie sollten auch judizieren unter dem Aspekt von Gerechtigkeit und Rechtsstaatlichkeit und Verfassungsmäßigkeit. Er hat gestern auch noch einmal gesagt, er halte es für verfassungswidrig, wenn durch Steuervergünstigungen derjenige progressiv den höheren Vorteil erhalte, der das höhere Einkommen habe, der also einen höheren Vorteil erhält, obwohl sein Subventionsbedürfnis das geringere ist. Ich würde mich jedenfalls freuen, wenn es endlich zu Vorlagen in dieser Hinsicht kommen würde, damit das BVerfG in der Lage wäre, einen Leitsatz zu produzieren, der da lauten könnte: „Es ist verfassungswidrig, wenn der Einkommensteuer-Gesetzgeber Steuervergünstigungen schafft, die so angelegt sind, daß derjenige progressiv den höheren Steuervorteil hat, der dieses Vorteils am wenigsten bedarf oder der das höhere Einkommen hat“. Vielleicht können die Herren vom BFH sagen, warum sie solche Fälle nicht vorlegen,

obwohl ich weiß, es gibt Richter des BFH, die vertreten in der Kommentarliteratur auch diese Auffassung, aber in Urteilen findet man das nicht.

*Prof. DDr. Ruppe:*

Ich möchte noch auf einen Punkt eingehen, der sowohl im Referat von Herrn *Quantschnigg* als jetzt auch zuletzt von Herrn *Raupach* angesprochen wurde und zu dem auch Herr *Lang* etwas gesagt hat. Ich möchte eine ganz entschiedene Lanze für diese, wie soll man das nennen, Formulierung von Leitlinien für Vorschriften bzw. Gesetze als Mittel der Steuervereinfachung brechen. Herr *Lang* war der Meinung, wir haben ohnehin die Materialien, wir brauchen solche Prinzipien nicht im Gesetz. Ich glaube, das ist zu wenig. In den Materialien steht, warum eine bestimmte Regelung in der Konkurrentensituation getroffen wurde. Es geht doch hier darum, daß wir soweit sind, daß wir versuchen, aus einem positiven Rechtsstoff Prinzipien abzuleiten, und daraus wird ein subjektives und ein objektives Nettoprinzip abgeleitet und dergleichen. Das ist alles sehr überzeugend. Nur hätte es eine wesentlich höhere Überzeugungskraft, wenn das einleitend in einem Gesetz zu finden wäre. Ich denke, wir haben die Parallele der Begründungserwägungen von internationalen Verträgen, die ein ganz wichtiges Auslegungsinstrument sind und einen wesentlich höheren Grad haben als irgendwelche Protokolle und Materialien. Ich glaube, daß das wirklich ein Instrument sein könnte, das in erheblichem Maße zur Rechtssicherheit beitragen könnte, weil man hier die beabsichtigte Linie des Gesetzgebers ermitteln kann. Das wird bei den verschiedenen Gesetzen und Instituten sehr unterschiedlich und sehr maßvoll zu handhaben sein. Ich weiß nicht, ob ich Sie da falsch verstehe, Herr *Quantschnigg*, das würde meines Erachtens nicht mit einer Lückenhaftigkeit auf der anderen Seite verbunden sein, sondern es muß eine Ergänzung sein. Sie haben das unter dem Stichwort „Mut zur Lücke“ gebracht. Das, glaube ich, ist es nicht, sondern ich brauche ergänzend zum positiven Rechtsstoff, den ich dann aber sicherlich ein bißchen entlasten kann, eine Angabe, warum ich etwas mache und was eigentlich die leitenden Ideen dahinter sind. Ich könnte mir vorstellen, daß man bei maßvoller Handhabung dieses Instrumentes einen ganz erheblichen Beitrag zur Rechtssicherheit leisten könnte.

*Dr. Pezzer:*

Zwei kleine Anmerkungen: Herr *Raupach*, ich bin mit Ihnen einig, die Rechtsprechung darf nicht autonom materielle Tatbestandsmerkmale entwickeln, für die wir keine gesetzlichen Anknüpfungspunkte haben. Ihre Frage war: Wer sorgt dafür, wenn es die Rechtsprechung mit der materiellen Typisierung zu toll treibt, daß der BFH korrigiert wird? Die Frage ist positiv beantwortet durch die Entscheidung des BVerfG zum Oder-Konto. Da war das Merkmal

der Zahlung des Lohns an den Arbeitnehmer-Ehegatten auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten praktisch als materielles Tatbestandsmerkmal gehandhabt worden und hatte schon alleine zur Versagung der Anerkennung des Ehegatten-Arbeitsverhältnisses geführt. Hier hat das BVerfG dafür gesorgt, daß das so nicht bleiben konnte. Interessanterweise kann die Rechtsprechung dem Appell, den Lebensvorgang in seinem typischen Kern zu erfassen, der an sich Inhalt der *Kirchhof'schen* Botschaft ist, nicht nachkommen, wenn sie die gesetzlichen Grundlagen nicht hat. Im typischen Lebensvorgang ist es eigentlich nicht so weit verfehlt, bei der Zahlung auf ein gemeinsames Konto davon auszugehen, daß der Lohn gar nicht abgeflissen ist. Aber das war eben nicht nur steuerrechtlich falsch, sondern es war sogar aus verfassungsrechtlicher Sicht als willkürlich anzusehen, was der BFH getan hat. Wie immer man dazu stehen mag, jedenfalls ist eine Kontrolltätigkeit sichtbar geworden, die ja auch weitere Kreise im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gezogen hat, wo der Formalismus im Bereich des Fremdvergleichs etwas zurückgeführt worden ist. Und auch der Erste Senat des BFH hat die Entscheidung des BVerfG zitiert und, wenn ich es richtig sehe, ist er jedenfalls bemüht, die richterlich entwickelten formalistischen Merkmale im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung etwas vorsichtiger zu handhaben.

Zum zweiten Punkt, Herr Prof. *Tipke*: Ich gebe Ihnen völlig recht, es wäre sehr wünschenswert, auch den Bereich der verfassungswidrigen Steuerprivilegien, wenn ich das als Obersatz nehmen darf, einer verfassungsrechtlichen Prüfung zuzuführen. Nur sind da die Wirkungsmöglichkeiten des Richters außerordentlich begrenzt. Es ist schade, daß Herr *Kirchhof* nicht mehr da ist, sonst könnte ich ihn fragen, wie man denn in einem solchen Fall eine Vorlage machen soll, die nicht als unzulässig verworfen wird. Unser Verfahrensrecht vor dem BVerfG kennt keine „Neidbeschwerde“, man kann also nicht Verfassungsbeschwerde mit dem Inhalt erheben: „Der Nachbar ist verfassungswidrig privilegiert, ich bin es nicht“. Und die Privilegierten selbst beschwerten sich nicht. Auf ein ähnliches Problem stößt auch der Richter, wenn er eine Vorlage machen will. Man kann eine zulässige Vorlage im Grunde nur auf eine Saldierungsüberlegung stützen, wenn nämlich der Klage eigentlich stattzugeben wäre. Auch das ist aber nur ein sehr fragwürdiger Weg, weil der Steuerpflichtige jeder Zeit die Klage zurücknehmen kann. Wir haben vor Jahren eine Vorlage vom niedersächsischen Finanzgericht zur pauschalen Besteuerung der Land- und Forstwirte gehabt. Als das BVerfG darüber vertieft hätte nachdenken wollen, hat der Kläger die Klage zurückgenommen mit der Folge, daß der Vorlagebeschluß aufgehoben werden mußte. Das ist nur ein kleines Beispiel. Den prinzipiellen Appell, dieses Problem anzupacken, den unterstütze ich voll, aber für die Umsetzung wäre zunächst erforderlich, auch am Verfahrensrecht zu arbeiten, damit man diese Dinge überhaupt mit Aussicht auf Erfolg anfassen kann.

*Dr. Meyding:*

Ganz kurz, Herr *Raupach*: Sie haben, wenn ich Sie richtig verstanden habe, sich sehr problematisch mit einem ökonomischen Gesetzesvollzug auseinandergesetzt, der sich am Volumen des Falles orientiert, was immer man darunter verstehen mag, Sie haben es im einzelnen erläutert. Ich kann Ihnen nur aus meiner langjährigen Berufspraxis sagen, daß es eine naturgesetzliche Unterscheidung gibt zwischen dem Steuerbeamten – Gesetze werden immer von Menschen ausgeführt –, der sich mit dem „Klein Klein“ in der Lohnsteuerstelle beschäftigt, und dem Großbetriebsprüfer, der einfach in anderen Dimensionen denkt. Und das, obwohl wir in der Verwaltung, ich möchte es für mich in Anspruch nehmen, immer wieder gesagt haben: „Seid großzügig“ bei den Kleinen – Stichwort „maßvoller Gesetzesvollzug“ – und seht zu, daß Ihr die wirklich rechtlich und tatsächlich schwierigen Fälle bei großen Steuerpflichtigen erfaßt.

*Prof. Dr. Raupach:*

Vielleicht der Reihe nach zu den angesprochenen Fragen:

*Die erste Frage* von Herrn *Tipke* und Herrn *Pezzer* betraf die „verfassungswidrigen Steuerprivilegien“. Die Frage ist grundsätzlich zunächst einmal: Wie halten wir es mit der progressiven Auswirkung von Steuervorteilen? Das ist keine Frage der Vereinfachung, sondern eine grundsätzliche Frage der Steuergerechtigkeit, nämlich ob aus dem Nettoprinzip folgt, daß „vorgezogene Aufwendungen“ einen „progressiven Steuervorteil“ vermitteln dürfen. Würden sie nämlich laufend abgezogen, wie die Normal-AfA anstelle von Sonderabschreibungen, so würde der progressive Tarif zwar auch vorteilhaft wirken, aber durch das Vorziehen tritt durch den zusammengeballten Abzugsbetrag ein verstärkter Steuervorteil ein. Das ist, meine ich, eine generelle Gerechtigkeitsfrage. Für die Frage der Steuervereinfachung muß man zwei Dinge unterscheiden. Wenn man aus Gründen der Steuervereinfachung Steuerprivilegien in direkte Subventionen umwandeln würde – das haben wir beim Kindergeld erlebt –, so löst dies in der Regel Mehrarbeit aus, führt zur Komplizierung und bringt keine Vereinfachung. Gleichwohl bin ich der Meinung von Herrn *Tipke*, daß auch die Aufgabe von Steuerprivilegien einen Vereinfachungsaspekt haben kann. Gestern klang schon einmal an, daß z. B. ausländische Investoren sich kaum für Steuervergünstigungen, sondern vielmehr für die Steuersätze interessieren, denn deren Überlegungen sind z. B. folgende: Erstens interessiert uns nicht das Imparitätsprinzip, wir wollen ja keine Verluste machen; zweitens interessiert uns auch nicht diese oder jene Steuervergünstigung, wir wissen ja gar nicht, ob diese später noch gelten, wir wissen auch nicht, ob die Rechtsprechung das Vorliegen der Voraussetzungen nach fünf oder sechs Jahren noch bejaht. Drittens: Vergleichbar sind nur die Steuersätze. Das Ziel

muß also sein, den Tarif zu senken und die Bemessungsgrundlage zu verbreitern. Dies hat für denjenigen, der davon betroffen ist, schon einen Vereinfachungseffekt und dies hat auch einen Standorteffekt.

*Die zweite Frage* betrifft die „Leitlinien“ zum Gesetz. Ich bin skeptisch unter zwei Gesichtspunkten: Erstens schreibt man in die Materialien gelegentlich etwas hinein, was gar nicht zutrifft. Als § 6 AStG eingeführt wurde, war in der Gesetzesbegründung zu lesen, daß es bei uns einen Entstrickungsgrundsatz gibt. Den gibt es aber nicht, das hat auch der BFH gesagt. Folgt man solchen Leitlinien, dann wird etwas umgesetzt, was gelegentlich vom Gesetz gar nicht gedeckt ist. Und zweitens: Denken Sie an das parlamentarische Vermittlungsverfahren, wie sollen da für – Entschuldigung – schnell „zusammengeschusterte“ Vorschriften Leitlinien entworfen werden, wenn ein Kompromiß ohne eine weitgehend tragfähige Grundlage ausgehandelt wird? Ich kann mir dieses Instrument in der Praxis jedenfalls schwerlich vorstellen.

Und schließlich, Herr *Meyding*, bin ich ganz mißverstanden worden. Ich habe nicht gesagt, daß ich den „ökonomischen Gesetzesvollzug“ ablehne. Ich habe nur gesagt, der verfassungsrechtliche Einwand ist beachtenswert und man muß sich überlegen, welche Grenzen sich daraus ergeben. Und ich habe betont: Bei einer bestimmten Größenordnung wird i. d. R. auch eine Sachverhaltskomplizierung vorliegen, die die Vermutung nahelegt, daß man ohne nähere Ermittlung auf der Hand liegende Probleme nicht erkennt. Nur habe ich etwas gegen das Schlagwort „ökonomischer Gesetzesvollzug“. Allerdings kann man einen Begriff, dessen sich Praxis und Literatur bemächtigt haben, nicht einfach ersetzen, ich finde ihn aber nicht glücklich. Ich darf jetzt noch einmal zum Schluß sagen: Ich bin zum einen ein Anhänger der Typisierung, ich bin zum anderen Anhänger eines maßvollen Gesetzesvollzuges und ich bin schließlich ein Anhänger konsensorientierter Lösungen, aber das alles muß auf einer tragfähigen Rechtsgrundlage beruhen, verfassungsrechtliche Grenzen beachten und einer richterlichen Kontrolle unterliegen.

*Prof. Dr. M. Lang:*

Ich will mich ganz kurz fassen. Herr Professor *Ruppe* hat es noch einmal skeptisch gesehen, ich sehe es auch skeptisch, nämlich aus zwei Überlegungen: Das eine ist die Frage, ob hier nicht doch idealisiert wird. Die Überlegungen des Gesetzgebers sind mitunter ja gar nicht so eindeutig artikulierbar. Es gibt sicher Überlegungen, die zwischen den Zeilen eine Rolle spielen, aber bei denen man sich hüten würde, sie ausdrücklich festzuschreiben. Das ist etwas, das wir jetzt schon in Erläuterungen, in Gesetzesmaterialien immer wieder erleben. Wenn ich an das österreichische Sparpaket denke, ging es in erster Linie um die Erhöhung des Aufkommens. Man hat dann in den Erläuterungen immer wieder systematische Argumente bei den einzelnen Regelungen nach-

geschoben. Ich frage mich, ob der an sich positive Ansatz nicht zu einer Vernebelung führen würde.

Und noch ein zweites: Es würde dazu führen, daß man künftig bei der Interpretation sehr stark historische Argumente letztlich in den Vordergrund stellt. Die Steuerrechtswissenschaft und die Rechtsprechung erkennen systematische und teleologische Bezüge in Gesetzen, welche die Gesetzesverfasser noch gar nicht erkannt hatten. Also ich frage mich beispielsweise, ob man sich seinerzeit der Bedeutung des subjektiven und des objektiven Nettoprinzips in der Dimension, der wir uns heute bewußt sind, damals bewußt gewesen wäre und ob diese Prinzipien damals in die Leitlinien aufgenommen worden wäre.



# Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung

Dr. *Dietrich Meyding*  
Oberfinanzpräsident a. D., Karlsruhe

## *Inhaltsübersicht*

- I. Einleitung
  - II. Grundlagen und Grenzen eines vereinfachenden Gesetzesvollzuges
    - 1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung
    - 2. Gleichmäßigkeit der Verwaltung
    - 3. Verfahrensgrundsätze im Besteuerungsverfahren
    - 4. Das Verifikationsprinzip nach der Entscheidung des BVerfG v. 27. 6. 1991 (BStBl. II 1991, 654 ff.)
    - 5. Strafrechtliche Sanktionen und Betriebsprüfung
    - 6. Kontrollmitteilungen
  - III. Gründe für und Wege zu einem vereinfachenden Gesetzesvollzug
    - 1. Allgemeine Rechtfertigung sowie Grundlagen für eine Vereinfachung durch die Verwaltung
      - a) Personalsituation in den Steuerverwaltungen der Länder
      - b) Nachlassende Akzeptanz des Steuerrechts in der Rechtswirklichkeit
    - c) Mehr Pauschalierungen und Typisierungen anstelle von ges. Einzelfallregelungen
    - d) Einschränkung ges. Wahlrechte
    - e) Mehr Vertrauen in die Qualität des Verwaltungshandelns der Finanzämter im Zusammenwirken mit den Beratern
    - f) Durch Billigkeitsregelungen mehr Distanz des Gesetzes zum Einzelfall
  - 2. Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter – GNOFÄ 1997 – sowie weitere damit im Zusammenhang stehende Anordnungen zu Verfahrensabläufen im Besteuerungsverfahren und in der Betriebsprüfung
  - 3. Typisierende Verwaltungsvorschriften mit materieller Wirkung
  - 4. Zum Berufsbild des Steuerbeamten im Finanzamt
- IV. Schlußbemerkung

## **I. Einleitung**

In mehreren Beiträgen schwang der Frust mit, die Beschäftigung mit der Steuervereinfachung sei weithin nutzlos, weil sich ohnehin nichts ändere. Von einem solchen Defätismus halte ich nichts, obwohl der Gedanken- und Meinungsaustausch zu diesem Thema, das sich unsere Gesellschaft dankenswerterweise vorgenommen hat, nicht einfacher ist als die Beschäftigung mit Fachfragen – im Gegenteil. Mein früherer Kollege aus Stuttgart sagte gelegentlich, die Kompliziertheit unseres Steuerrechts werde nur noch übertroffen von den Schwierigkeiten, es zu vereinfachen.

In den letzten Jahren ist in Politik und Gesellschaft ein Umdenkungsprozeß in Gang gekommen. Das halte ich schon deshalb für wichtig, weil unser desolates Steuerrecht *ein* Grund für die zunehmende Staatsverdrossenheit in Deutschland ist. In der Vergangenheit ist es üblich geworden, daß sich die Vertreter der drei Gewalten wie beim „Schwarzer Peter“-Spiel gegenseitig die Schuld für die heutige Situation in die Schuhe schieben. An diesem Spiel möchte ich mich nicht beteiligen. Aber ich möchte doch feststellen, daß die Kraft zur Erneuerung im Sinne einer Vereinfachung in erster Linie vom Steuergesetzgeber ausgehen muß. Dies hat mit der dienenden Funktion der Steuerverwaltung im Rahmen der Gewaltenteilung zu tun.

## II. Grundlagen und Grenzen eines vereinfachenden Gesetzesvollzuges

### 1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist *das* systemtragende Prinzip unseres rechtsstaatlichen Steuerrechts. Art. 3, Abs. 1 GG verlangt von Gesetzgeber, Rechtsprechung und Verwaltung die Gleichheit durch die drei Staatsgewalten. Gleichmäßigkeit vor dem Gesetz gewährt grundsätzlich keine Gleichheit im Unrecht<sup>1</sup>. Das Steuergesetz konkretisiert dieses Prinzip für die Verwaltung in § 85 Abs. 1 AO: „Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.“ Schon an dieser Stelle erhebt sich die Frage, ob die in einem Massenverfahren wie dem Steuerrecht notwendige Typisierung und Pauschalierung durch Gesetzgebung und Verwaltung mit ihrer Vergrößerung dem Gleichheitssatz entsprechen, also gerecht sind. Die Frage wird vom BVerfG bejaht, soweit für die Typisierung ein Bedürfnis besteht und diese der Vereinfachung dient sowie nicht „unverhältnismäßig“ ist. Pauschalierungen und Typisierungen dürfen nicht unverhältnismäßig hoch oder niedrig sein. Pauschalierung und Typisierung leisten unter den genannten Voraussetzungen einen wichtigen Beitrag zur Steuervereinfachung. Durch diese Steuervereinfachung wird Steuergerechtigkeit hergestellt. Durch eine Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen in § 125 des Entwurfs eines Steuergesetzbuchs von *Joachim Lang* auf 5 v. H. der Erwerbseinnahmen bis zu einem bestimmten Höchstbetrag z. B.<sup>2</sup> wird die Steuergerechtigkeit gefördert. Am Einzelfall orientierte und damit komplizierte Abzugsregelungen begünstigen versierte Steuerspezialisten gegenüber den arglosen Steuerpflichtigen, die ihre Kraft – volkswirtschaftlich sinnvollerweise – auf die Erhö-

1 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz. 72 m. w. N.

2 Vgl. BMF-Schriftenreihe, Heft 49, Bonn 1993.

hung ihrer Erwerbseinnahmen konzentrieren. Dies hat dazu geführt, daß unser geltendes Einkommensteuerrecht als „Dummensteuer“ bezeichnet wurde<sup>3</sup>. Paul Kirchhof (vgl. Beitrag S. 9 ff.) hat einmal mehr betont, der Belastungsgrund müsse „verständlich und unausweichlich“ sein. Ich kann diese Aussage aus der Sicht der Besteuerungspraxis nur mit Nachdruck wiederholen.

## 2. Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Nach Art. 20 Abs. 3 GG sind die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden. Nach § 85 Abs. 1 AO haben die Finanzbehörden die Steuern „nach Maßgabe der Gesetze“ zu vollziehen. Der Gesetzesvollzug steht also nicht zur Disposition der Verwaltung.

Hieraus folgt u. a., daß Vergleiche zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen grundsätzlich nach herrschender Meinung bei uns unzulässig sind. Lediglich das von der Rechtsprechung entwickelte und in der Besteuerungspraxis seit jeher weit verbreitete Institut der *tatsächlichen Verständigung* steht den Beteiligten für einen vereinfachenden Gesetzesvollzug zur Verfügung. Die tatsächliche Verständigung über Sachverhaltsfragen spielt insbesondere nach Betriebsprüfungen, bei denen es um schwierige Sachverhalte geht, eine gewichtige Rolle, wobei die Grenzen zwischen einer Verständigung über Sachverhalts- und Rechtsfragen in der Praxis fließend sein können<sup>4</sup>. Herr Stolterfoht wird dieser Frage im einzelnen nachgehen (vgl. Beitrag S. 233 ff.).

## 3. Verfahrensgrundsätze im Besteuerungsverfahren

Nach § 88 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Im Besteuerungsverfahren gilt also der Amtsermittlungsgrundsatz, wobei das Finanzamt nach § 88 Abs. 2 AO auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen hat.

## 4. Das Verifikationsprinzip nach der Entscheidung des BVerfG v. 27. 6. 1991 (BStBl. II 1991, 654 ff.)

Das materielle Steuergesetz muß in ein normatives Umfeld eingebettet sein, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet. Dieses Prinzip, ein Korrelat des sog. Deklarationsprinzips im Veranlagungsverfahren, gilt nicht nur für den Gesetzgeber,

<sup>3</sup> Vgl. Tipke/Lang (Fn. 1), § 9 Rz. 4.

<sup>4</sup> Vgl. zum ganzen Nachweise bei Tipke/Lang (Fn. 1), § 4 Rz. 165, § 22 Rz. 19 ff.

sondern auch für die Verwaltung. *Hugh J. Ault* hat in seinem rechtsvergleichenden Beitrag lapidar festgestellt, das geschriebene Recht unterscheide sich häufig vom praktizierten Recht (vgl. S. 107).

Das Zinssteuerurteil des BVerfG v. 27. 6. 1991 ist aber auch unter dem Aspekt der Typisierung im Steuerrecht (s. oben unter 1.) bedeutsam. Ausdrücklich hat das Gericht dem Gesetzgeber eine Vereinfachung durch die Erhebung einer „Definitivsteuer“ an die Hand gegeben, die „in einem linearen Satz den absetzbaren Aufwand und den Progressionssatz in Durchschnittswerten typisiert“. Leider konnte sich der Steuergesetzgeber nicht dazu durchringen, die für alle Beteiligten einfachere Abgeltungssteuer einzuführen.

### 5. Strafrechtliche Sanktionen und Betriebsprüfung

In dem Maße, in dem die Verwaltung zum vereinfachenden Gesetzesvollzug im Sinne einer überschlägigen Prüfung nach § 85 AO gezwungen ist, gewinnen steuerstrafrechtliche Sanktionen an Bedeutung.

In der Besteuerungspraxis gibt es nach meiner Einschätzung einerseits ein gewisses Vollzugsübermaß – etwa den hohen Personalaufwand, der bei der Veranlagung des mehr oder weniger rechtstreuen Durchschnittssteuerbürgers eingesetzt wird – und andererseits ein Vollzugsdefizit auf Problemfeldern der Besteuerung, insbesondere der Einnahmenverkürzungen<sup>5</sup>.

Ähnliches gilt für die Betriebsprüfung. Je mehr die Verwaltung das Deklarationsprinzip zur Grundlage des Besteuerungsverfahrens macht, desto mehr gewinnt die Außenprüfung, insbesondere die Betriebsprüfung, jedenfalls nach unserem deutschen Besteuerungsverständnis, an Gewicht. In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, daß andere Länder, z. B. Großbritannien, unter anderen rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten so gut wie keine Betriebsprüfung kennen. In diesen Ländern gelten steuerstrafrechtliche Delikte allerdings, anders als bei uns, nicht als Kavaliersdelikte.

### 6. Kontrollmitteilungen

Erheblich erschwert wird die Durchsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Verifikationsprinzips durch ein in Deutschland weithin fehlendes Kontrollmitteilungssystem. Dabei dürfte außer Frage stehen, daß neben Außenprüfungen und strafrechtlichen Sanktionen auch und vielleicht sogar vor allem Kontrollmitteilungen geeignet sind, den Steuerpflichtigen zu einem

<sup>5</sup> Vgl. *Kansteiner*, Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren, 4. Münsteraner Symposium am 8. 11. 1996, Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, S. 3 ff.

gesetzestreuem Verhalten anzuhalten. Das BVerfG hat in seinem Zinssteuerurteil dem Gesetzgeber folgendes ins Stammbuch geschrieben: „Vor allem mit dem Verbot der Kontrollmitteilungen (Nr. 3 des Bankenerlasses) wird der Finanzverwaltung eines der wirkungsvollsten Mittel zur Sachverhaltsaufklärung genommen“. Ich weise in diesem Zusammenhang auf den anderen Weg in den USA, aber auch in Frankreich hin, wo mit einem fast lückenlosen Datenträgeraustausch die Steuerveranlagung unter einer Einheitspersonalnummer für Finanz-, Sozial-, und sonstige staatliche Behörden Steuerverkürzungen weit besser vermieden werden können als bei uns. Ein bekannter deutsch-amerikanischer Rechtsanwalt hat unter diesem Gesichtspunkt das amerikanische Deklarationsprinzip der Selbstveranlagung, auf das die freiheitlichen Vereinigten Staaten so stolz sind, etwas überspitzt als „populistischen Schwindel“ bezeichnet. Trotzdem hielt ich auf Dauer die Selbstveranlagung für erwägenswert, zwänge sie doch das Parlament dazu, dem Wähler ein einfacheres Steuerrecht insbesondere bei der Lohn- und Einkommensteuer zu schaffen.

### III. Gründe für und Wege zu einem vereinfachenden Gesetzesvollzug

#### 1. Allgemeine Rechtfertigung sowie Grundlagen für eine Vereinfachung durch die Verwaltung

Vereinfachung des Steuerrechts – und das heißt eben auch vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung – halte ich für existentiell wichtig für eine geordnete Steuerrechtspflege. Vereinfachung ist im übrigen eine Daueraufgabe, die darin bestehen müßte, Wucherungen durch gesetzliche Regelungen und durch Verwaltungsvorschriften aller Art, die offenbar nicht nur dem deutschen Hang zum Perfektionismus innewohnen, zurückzuschneiden. Das hat die Entwicklung des amerikanischen Steuerrechts nach der unter dem Gesichtspunkt einer Vereinfachung geglückten Steuerreform 1986 nach der Darstellung durch *Hugh J. Ault* (vgl. S. 108 ff.) gezeigt. Zu den Gründen im einzelnen:

##### a) Personalsituation in den Steuerverwaltungen der Länder

Vordergründig ist eine Vereinfachung deshalb notwendig, weil sich die Voraussetzungen für den Steuervollzug in den letzten 20 Jahren schon rein quantitativ von Grund auf verändert haben. Im Bezirk der Oberfinanzdirektion Karlsruhe hatte die Steuerverwaltung 1978 3420 Personalstellen und 1996 3557, die bis zum Jahr 2002 auf 3390 Stellen leicht reduziert werden. Und das, obwohl der Arbeitsanfall in den Finanzämtern sich nahezu verdoppelt hat<sup>6</sup>.

6 Fallzahlsteigerungen 1978–1993 bei der Einkommensteuer 82 v. H., bei der Umsatzsteuer 49 v. H., bei der Körperschaftsteuer 196 v. H.; vgl. i. e. hierzu *Büh-*

Die Lage ist in allen Oberfinanzbezirken ähnlich. Die „normative Kraft des Faktischen“ hat in den letzten Jahrzehnten einen völlig anderen Gesetzesvollzug als in der Vorstellungswelt eines *Enno Becker* erzwungen und wird das weiter tun, da an Personalverstärkungen – richtigerweise – nicht zu denken ist. *H. G. Ruppe* hat eindrucksvoll die „Kosten-Nutzen-Rechnung bei der Besteuerung, also die Wohlfeilkeit“ einer Steuer im Sinne von *Adam Smith* dargestellt (vgl. Beitrag S. 29 ff.).

### *b) Nachlassende Akzeptanz des Steuerrechts in der Rechtswirklichkeit*

Eine zweite, besorgniserregendere Entwicklung muß und wird nach meiner Einschätzung zu grundlegenden Vereinfachungen durch den Gesetzgeber, aber auch durch die Verwaltung führen. Recht lebt von der Akzeptanz der ganz überwiegenden Zahl der Rechtsgenossen. Das komplizierte Steuerrecht und in der Folge das Verwaltungshandeln auf diesem Gebiet haben diese Akzeptanz, d. h. das Verstehen- und Begreifenkönnen oder wenigstens das Nachvollziehenkönnen immer mehr untergraben.

In dem wichtigen Kernbereich unseres Steuerrechts, der Einkommensteuer, fehlt heute die erforderliche Transparenz und die innere Folgerichtigkeit. Hier ist es besonders wichtig, daß jeder besteuert wird, bei dem der Tatbestand des Gesetzes zutrifft. In dem Maß, in dem diese Grundbedingungen der Besteuerung in der Rechtswirklichkeit wegen Überfrachtung des Steuerrechts, daraus sich ergebender Personalengpässe usw. nicht mehr gegeben sind, schwindet die Akzeptanz unserer Bürger für die Steuern, die bekanntlich und naturgemäß aus begrifflichen Gründen, wie die Menschheitsgeschichte zeigt, noch nie besonders hoch entwickelt war<sup>7</sup>. Die Unübersichtlichkeit und Überkomplizierung unserer Steuergesetze, Verordnungen, Verfügungen und Erlasse ist ein schleichendes Gift für die Steuerkultur und gefährdet dadurch eine wichtige, tragende Säule unseres Gemeinwesens. Die Folge dieser Entwicklung war und ist, daß immer mehr Bürger von dem Bazillus einer verhängnisvollen Aussteigermentalität erfaßt worden sind. Bei der Stange bleiben nur noch die „Dummen“. Dies führt zu an die Grundfesten unseres Gemeinwesens rührenden Verfallserscheinungen, wenn man an die Zunahme der Schattenwirtschaft oder an die Kapitalflucht denkt. Unser Steuerrecht als Massenrecht hat sich zu weit vom Vorstel-

---

*ler/Schutter*, Einfachere Steuern für Bürger und Finanzamt, in FS D. Meyding, 1994, S. 178 ff.

7 Vgl. die Anekdote des Richteroriginals *Dodel* aus Blaubeuren auf der Schwäbischen Alb aus den 20er Jahren, der in der Begründung eines Strafurteils gegen einen Bürger wegen groben Unfugs, der sich nach einem Zechgelage vergessen hatte, bei der Strafzumessung feststellte, „strafehöhend fällt ins Gewicht, daß sich der Angeklagte vor dem Amtsgericht verewigt habe, obwohl das Finanzamt gerade gegenüberliegt“.

lungsvermögen des redlichen Normalbürgers entfernt, ist zu einem „Glaspernspiel“ Einzelner geworden. Das kann auf die Dauer nicht gut gehen.

c) *Mehr Pauschalierungen und Typisierungen anstelle von ges. Einzelfallregelungen*

Steuergesetzgeber und Steuerverwaltung erzielen eine deutliche Steuervereinfachung, wenn sie in größerem Umfang als heute die Vielzahl der Lebenssachverhalte noch stärker pauschalieren und insbesondere typisieren. Das BVerfG hat in ständiger Rechtsprechung die Typisierung als Gestaltungsmittel, vom Einzelfall zu abstrahieren und zu vergrößern, anerkannt, sofern die Grenzen einer realitätsgerechten Verallgemeinerung nicht überschritten werden<sup>8</sup>. *Paul Kirchhof* hat gefordert, der Gesetzgeber müsse mehr Distanz zum Einzelfall wahren (vgl. Beitrag S. 9 ff.). Ich denke an die im Rahmen der zunächst gescheiterten Einkommensteuerreform im Anschluß an die *Bareis-Kommission* in der *Waigel-Kommission* erörterten Vorschläge, Sachverhalte an der Nahtstelle zwischen privater und beruflicher Sphäre, etwa die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer oder die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, durch vergrößern Typisierung ganz in den privaten Bereich nach § 12 EStG zu verweisen. *Peter Quantschnigg* hat vom Gesetzgeber mehr „Mut zur Lücke“ verlangt (vgl. Beitrag S. 129 ff.).

d) *Einschränkung ges. Wahlrechte*

Eine Erleichterung im Verwaltungsvollzug und eine stärkere „Unausweichlichkeit“ der Besteuerung ergäbe sich, wenn der Gesetzgeber sparsamer als heute mit der Gewährung von gesetzlichen Wahlrechten für die Steuerpflichtigen umginge. „Wer die Wahl hat, hat die Qual.“ Ihre Einschränkung führte zu mehr Klarheit beim Steuerpflichtigen, der bei Wahlrechten regelmäßig beide steuerrechtlich möglichen Varianten rechnen und dazu bei einer gesetzlichen Bindung über mehrere Jahre häufig eine Vorausschau über die Entwicklung seiner wirtschaftlichen Lage anstellen muß. Ich erinnere in diesem Zusammenhang an das Wahlrecht einer Werbungskostenpauschale bei der Einkommensart Vermietung und Verpachtung von 42,- DM je Quadratmeter der tatsächlichen Werbungskosten mit einer Bindung an die Entscheidung für 5 Jahre nach § 9a Abs. 1 Nr. 2 ESt. Das Wahlrecht hat nicht nur beim Steuerberater sondern auch in den Finanzämtern zu einem erhöhten Beratungsbedarf geführt.

<sup>8</sup> Vgl. *Kirchhof*, Verfassungsrechtliche und finanzwirtschaftliche Grundlagen für ein einfaches Steuersystem, in FS D. Meyding, 1994, S. 9 ff.; S. 220.

e) *Mehr Vertrauen in die Qualität des Verwaltungshandelns der Finanzämter im Zusammenwirken mit den Beratern*

Ein Weg, zu mehr vereinfachendem Gesetzesvollzug zu kommen, bestünde darin, daß Gesetzgeber und Oberbehörden der Verwaltung – nach einem in fast 50 Jahren gefestigten Rechtsstaat – mehr Vertrauen in das Augenmaß und die Verantwortlichkeit der Beteiligten, vor allem des Steuerbeamten im Finanzamt und des steuerlichen Beraters setzten. Die Verwirklichung des Vorschlags, der von der in der Wirtschaft schon lange umgesetzten Erkenntnis des „business is local“ ausgeht, setzte ein Umdenken beim Gesetzgeber und bei den Oberbehörden der Verwaltung voraus. Nicht durch möglichst viele aus Mißtrauen gegenüber der Fähigkeit des Beamten im Finanzamt, qualitativ eigenverantwortlich zu handeln, geborene positivistische Einzelregelungen zu bestimmten Fallgruppen, sondern durch mehr Vertrauen in die Verwaltung und in die Steuerrechtspflege in der Praxis kommen wir dem Ideal der Einzelfallgerechtigkeit näher. Ein entscheidender Grund für unser heutiges Steuerchaos ist nach meiner Auffassung die zu enge Regelungsichte. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder und die 21 Oberfinanzdirektionen setzen heute ebenso wie der Gesetzgeber – wie die ständig gestiegene Zahl von Normen und Verwaltungsanordnungen zeigt – viel zu wenig Vertrauen in die Entscheidungsfähigkeit der Beamten in der Praxis. Ich erinnere in diesem Zusammenhang an den „Praxisschock“ eines von mir hochgeschätzten Kollegen, als ihm nach vielen Jahren erfolgreicher Tätigkeit in der Steuerabteilung des Bundesfinanzministeriums die Leitung einer süddeutschen Oberfinanzdirektion übertragen wurde und er den Unterschied zwischen Besteuerungsanspruch nach Art eines „Glasperlenspiels“ im Sinne von *Hermann Hesse* und der Wirklichkeit erlebte.

Eine entscheidende Ursache für die derzeitige schwierige Situation ist also auch in der Finanzverwaltung selbst zu finden. So kann die Fülle der sog. BMF-Schreiben von den Finanzämtern nicht mehr verarbeitet, geschweige denn verstanden werden. Als abschreckendes Beispiel aus den letzten Jahren sind die BMF-Schreiben zur Steuerschädlichkeit der Abtretung von Lebensversicherungen, sog. Policendarlehen, zu nennen, die von den Beamten der Finanzämter kaum mehr umgesetzt werden können<sup>9</sup>. Es fragt sich auch, ob in

<sup>9</sup> Der Gesetzgeber führte durch das Steueränderungsgesetz 1992 in § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Neuregelung zur Bekämpfung der sog. Zinsaufblähungsmodelle ein, durch die sich vorher erhebliche Steuervorteile erzielen ließen. Die Verwaltung brachte durch einen bundeseinheitlichen Ländererlaß am 21. 12. 1992 eine Regelung mit 25 Textziffern heraus, die am 19. 5. des Folgejahres unter Aufhebung der nur 5 Monate vorher erlassenen Anordnung in 30 Textziffern die Materie neu regelte. Am 2. 11. 1993 sowie am 26. 9. 1994 ergingen weitere bundeseinheitliche Anordnungen, die neben Einzelregelungen der Länderfinanzministerien und der Oberfi-

Verwaltungsanweisungen, die zur Auslegung neuer Steuergesetze oder zur Anwendung neuer BFH-Rechtsprechung ergehen, zunächst immer die enge Auffassung vertreten werden muß, die dann nach und nach durch neue bundeseinheitliche Verwaltungsregelungen wieder aufgegeben wird, wie z. B. kürzlich die ursprünglichen Verwaltungsregelungen zum Wettbewerbsverbot bei der Körperschaftsteuer. Die Finanzverwaltung trägt zu einer Komplizierung des Steuerrechts in nicht unerheblichem Umfang auch dadurch bei, daß sehr viele Anregungen zur Änderung von Steuergesetzen aus der Verwaltung selbst kommen, um „Steuersparmodelle“ zu verhindern. Wobei eine entscheidende gesetzliche Mißbrauchsregelung häufig wieder neue Sparmodelle nach sich zieht, was wiederum Gesetzeskorrekturen erfordert. Diese Vorgänge erinnern gelegentlich an den Wettlauf zwischen Hase und Igel.

*f) Durch Billigkeitsregelungen mehr Distanz des Gesetzes zum Einzelfall*

Der Gesetzgeber könnte auch dadurch mehr „Distanz zum Einzelfall“ gewinnen und sich manche komplizierte Einzelfallregelungen ersparen, wenn er stärker als heute die Möglichkeit eines Erlasses aus sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen nach § 227 AO eröffnete. Auch hierzu ein Beispiel: Die *Waigel*-Kommission mit ihren Petersberger Steuerbeschlüssen v. 22. 1. 1997 hatte bekanntlich vorgeschlagen, die Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG im Blick auf eine deutliche Reduzierung des Einkommensteuerspitzenatzes entfallen zu lassen. Nach den Petersberger Steuervorschlägen sollte die Tarifiermäßigung des halben durchschnittlichen Steuersatzes durch eine Verteilung des Aufgabegewinns auf mehrere Jahre, wie dies schon die *Bareis*-Kommission vorgeschlagen hatte, ersetzt werden. Da bei sogenannten Aufgabegewinnen im Sinne von § 16 Abs. 3 EStG regelmäßig kein Geld fließt, war von einem Kommissionsmitglied aus der Politik eine gesetzliche Ausnahmeregelung vorgeschlagen worden, um Härten in Fallgestaltungen solcher Art zu vermeiden. Die Kommission hat diese Anregung nicht aufgegriffen, sondern sich richtigerweise darauf verständigt, für diesen Ausnahmetatbestand der Verwaltung Billigkeitsmaßnahmen wie Stundung oder Erlaß aus persönlichen oder sachlichen Gründen an die Hand zu geben.

Unter e) wurde auf den Wettlauf zwischen Gesetzgeber bzw. Verwaltung und Steuerpflichtigen bei mißbräuchlichen Steuersparmodellen hingewiesen, die erfahrungsgemäß zu einer erheblichen Komplizierung des Steuerrechts führen. Dieser Entwicklung könnte insbesondere durch die Rechtsprechung des BFH durch eine weniger positivistische, sondern mehr am Telos ausgerichtete Aus-

---

nanzdirektionen sowie einer nicht mehr überschaubaren Fülle von Aufsätzen in der Fachliteratur zu dieser Frage vom Beamten im Finanzamt und dem Steuerberater nicht verarbeitet werden konnten.

legung nach § 42 AO wirksamer begegnet werden als durch den Wettlauf der Beteiligten mit ihren unterschiedlichen Interessen. *Arndt Raupach* hat in anderem Zusammenhang unter dem Stichwort der Rechtsfortbildung als richterliche Aufgabe anhand von positiven Beispielen darauf hingewiesen (vgl. Beitrag S. 175), daß die höchstrichterliche Rechtsprechung durchaus zur Vereinfachung beitragen kann und die Komplizierung in den genannten Beispielen erst eintrat oder sich verstärkte, als der Gesetzgeber sich der Materie annahm (Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns; Organschaft; Umwandlungsteuergesetz).

Meine Überlegungen lassen sich am besten darstellen, wenn wir uns für einen Augenblick vom Steuerrecht ganz lösen, die Kirchengeschichte betrachten und an das schöne, jedermann verständliche Gebot des Heiligen Augustinus erinnern: „Liebe Deinen Nächsten – und sonst tue, was Du willst“. Man kann es für die Besteuerung auch profaner sagen: „Lieber ungenau richtig, als exakt falsch.“

## 2. Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter – GNOFÄ 1997 – sowie weitere damit im Zusammenhang stehende Anordnungen zu Verfahrensabläufen im Besteuerungsverfahren und in der Betriebsprüfung

Die *GNOFÄ 1997*<sup>10</sup> stellen eine Fortentwicklung der ursprünglichen *GNOFÄ* dar<sup>11</sup>. Sie sind nichts anderes als typisierende innerdienstliche Handlungsgrundsätze für die Ermittlung des Sachverhalts im Besteuerungsverfahren. Während die ursprünglichen Grundsätze 1976 von einer starren Fallgruppeneinteilung ausgingen, sind die neuen Grundsätze nach m. M. ein großer Fortschritt, weil sie eine weit flexiblere Handhabung des gesetzlichen Prüfungsauftrags erlauben als bisher, mit anderen Worten mehr Vertrauen in die Entscheidungsfähigkeit des Steuerbeamten setzen. Nr. 1 bestimmt: „Der Aufwand bei der Bearbeitung eines Falles richtet sich nach dessen steuerlicher Bedeutung“.

Die – vermöge eines computergesteuerten Stichprobenverfahrens maschinell vorgenommene – Auswahl von intensiv zu bearbeitenden Steuerfällen wird ergänzt durch eine personelle Auswahl von Intensivprüfungsfällen durch den zuständigen Beamten. Die nicht intensiv zu bearbeitenden Fälle werden nach überschlägiger Prüfung veranlagt<sup>12</sup>.

10 Gleichlautende Erlasse der Finanzbehörden der Länder v. 19. 11. 1996, BStBl. I 1996, 1391.

11 BStBl. I, 1976, 89.

12 Schlüssigkeit, Vollständigkeit, Glaubhaftigkeit, Prüfhinweise und Kontrollmaterial, variable Prüffelder, Belege; vgl. i. E. *Hoffmann*, Neue Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter, DStR 1997, 1189 ff.; kritisch zur ursprünglichen *GNOFÄ* *Tipke*, Das Dilemma der Finanzverwaltung, Zeitnahe oder gesetzmäßig-gleichmäßige Besteuerung in Steuerwerte, 1994, 221 ff.

In den USA erfolgt die Überprüfung durch Amtsprüfungsstellen, field audits, bei nur rund 1 v. H. der Steuerpflichtigen. Der Prüfung voraus gehen Verprobungen durch den Internal Revenue Service sowie private Firmen. Die Prüfung erfolgt nach einem streng geheimen Auswahlverfahren.

Ergänzt werden die bundeseinheitlichen GNOFÄ 1997 sowie ein AO-Anwendungserlaß<sup>13</sup> durch innerdienstliche Regelungen auf Länderebene, nach denen Art und Umfang von Intensivprüfungen zum Teil von Jahr zu Jahr wechselnd im einzelnen festgelegt werden. In einer baden-württembergischen Dienstanweisung für die *Neuorganisation der Finanzämter und die Neuordnung des Besteuerungsverfahrens* (DA-Neuorg), die auf einen nicht veröffentlichten Erlaß des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 22. 1. 1997 zurückgeht, werden die Quoten für die maschinelle Auswahl intensiv zu bearbeitender Steuerfälle im einzelnen festgelegt. Allgemein läßt sich sagen, daß die Wahrscheinlichkeit einer Intensivprüfung mit steigenden positiven und negativen Einkünften zunimmt.

Ein ebenfalls nicht veröffentlichter Erlaß der obersten Finanzbehörden enthält allgemeine *Grundsätze zur Rationalisierung der Betriebsprüfung*. Hier zeichnen sich – wenn auch zaghafter – ähnliche Entwicklungen wie bei der Veranlagung ab. Die effizientere Fallauswahl, eine qualitative Verbesserung sowie eine zügigere Abwicklung von Betriebsprüfungen sind das Ziel. Vor allem die Bemühungen um eine kürzere Dauer von Betriebsprüfungen und die raschere Beendigung von Prüfungen, wenn die Dinge bei zu prüfenden Unternehmen im wesentlichen in Ordnung sind, sowie der Verzicht auf Anschlußprüfungen bei Großbetrieben müssen nach m. M. weiter verstärkt werden. Nach den Erfahrungen international tätiger Unternehmen gibt es kein Land, in dem die Finanzverwaltung durch Betriebsprüfungen die Unternehmensressourcen so stark in Anspruch nimmt wie Deutschland. Hier muß sich die deutsche Steuerverwaltung schon im Blick auf den internationalen Standortwettbewerb weiter bewegen.

### 3. Typisierende Verwaltungsvorschriften mit materieller Wirkung

Lediglich der Vollständigkeit halber erwähne ich beispielhaft, ohne hierauf näher eingehen zu können, typisierende Entscheidungshilfen für eine Vielzahl unterschiedlicher Gestaltungen, deren vereinfachende Wirkungen evident sind:

- die Abschreibungstabellen,
- Richtsatzsammlungen als Hilfsmittel zur Kontrolle des ausgewiesenen Gewinns anhand des äußeren Betriebsvergleichs,

<sup>13</sup> AO-Kartei der Oberfinanzdirektionen Freiburg, Karlsruhe und Stuttgart zu § 85 Karte 1 und § 88 Karte 1.

- Schätzungsrichtlinien,
- Bewertungsrichtlinien (wie z. B. das Stuttgarter Verfahren zur Bewertung nicht notierter Anteile),
- Pauschalierungen zur Anerkennung geltend gemachter Werbungskosten oder Betriebsausgaben<sup>14</sup>.

#### 4. Zum Berufsbild des Steuerbeamten im Finanzamt

Lange war das Berufsbild des Steuerbeamten nach seinem Selbstverständnis und dem der Steuergewerkschaft zu stark von der Vorstellung einer richterlichen Tätigkeit geprägt. Auch heute wird verwaltungsintern gelegentlich darüber geklagt, daß vor allem junge Beamte nach ihrem Studium an der Fachhochschule im Finanzamt am Anfang dazu neigen, sich in kleinlichen Beanstandungen um steuerlich weniger bedeutsame *Rechtsfragen* zu verstricken.

Das auch im Vergleich mit anderen Verwaltungen besonders anspruchsvolle Berufsbild des Steuerbeamten und zwar vor allem des Beamten vor Ort im Finanzamt muß von wirtschaftlichem Denken und unternehmerischem Handeln bestimmt sein – auf der soliden Grundlage eines hoffentlich bald nachhaltiger vereinfachten Steuerrechts insbesondere auf dem Gebiet der Ertragsteuern. So besehen kann mit Fug und Recht von der „Kunst der Besteuerung“ gesprochen werden.

Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung in dem von mir dargestellten Sinn stellt hohe Anforderungen an die Qualifikation und das Augenmaß des Steuerbeamten im Finanzamt und an eine stärkere Praxisorientierung der Oberbehörden, die sich selbst mehr als heute stets fragen sollten, ob mit einem beabsichtigten Erlaß oder einer Verfügung nicht nur mehr Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf dem Papier erreicht wird. Weniger wäre hier oft mehr! Und – eine leistungsfähigere Personalausstattung, wie wir sie in unseren Finanzämtern haben, wird bei der schon heute sehr starken Fortbildung sehr bald den hohen Anforderungen eines veränderten Berufsbildes gewachsen sein.

#### IV. Schlußbemerkung

Zusammenfassend lassen sich die beschriebenen Wege zu einem vereinfachenden Gesetzesvollzug mit der Entwicklung in anderen Lebensbereichen in den letzten Jahrzehnten vergleichen. Zwei simple Beispiele: Ich erinnere die Älte-

<sup>14</sup> Vgl. hierzu i. e. *Märkle*, Steuervereinfachung durch die Verwaltung, in FS D. Meyding, 1994, S. 120 ff.

ren unter uns an die Zeit, wo bei der Bundesbahn noch jeder Fahrgast mit hohem Personalaufwand am Bahnsteig kontrolliert wurde, oder an die Zeit, wo in der Straßenbahn jeder Fahrgast beim Schaffner seinen Fahrschein löste, während heute nur noch gelegentliche Kontrollen während der Fahrt stattfinden. Nach meiner Einschätzung sollte trotz des wegen zu hoher Steuerbelastung eingetretenen erheblichen Verfalls der Besteuerungsmoral der „redliche Bürger“ gestärkt und gefördert werden, nicht aber das Mißtrauen des Finanzbeamten in „seine Kunden“. *Manfred Rommel* hat in diesem Zusammenhang gesagt: „Nach meiner Erfahrung wird Mißtrauen fast immer bestätigt, Vertrauen aber meistens auch“<sup>15</sup>.

Lassen Sie mich mit den Worten eines Praktikers schließen, des Vorstehers des größten baden-württembergischen Finanzamts, der bei seiner Verabschiedung im letzten Jahr unter anderem folgendes gesagt hat:

„Die Entwicklung, die Steuerrecht und Besteuerungspraxis genommen haben, haben mir den Entschluß, in den Ruhestand zu gehen, leicht gemacht. Der Gesetzgeber macht immer schlampigere, immer unnötigere und für den Bürger immer weniger nachvollziehbare Gesetze. Und ich wollte diese Gesetze . . . dem Bürger gegenüber nicht mehr vertreten müssen . . .“.

Es gibt aber für mich noch ein zweites Ärgernis. Die Rechtsprechung und ihr folgend die Besteuerungspraxis der Verwaltung sind immer formaler, immer enger und immer unflexibler geworden. Dadurch ist eine wirtschaftlich vernünftige Anwendung der Steuergesetze nahezu unmöglich geworden. Diese Tendenz wird noch verstärkt durch einen durchgehenden Mangel an Zivilcourage, vor allem aber dadurch, daß die Staatsanwaltschaften und andere Ermittlungsinstitutionen (z. B. Untersuchungsausschüsse) durch zum Teil geradezu abstruse Rechts- und Gedankenkonstruktionen Fehler und strafwürdiges Verhalten bei Steuerbürgern und Beamten prüfen und feststellen wollen. Ich möchte eines allerdings klarstellen, damit kein falscher Zungenschlag in meine Feststellungen kommt: Ich rede hier nicht einer gesetzwidrigen Besteuerung das Wort, sondern nur einer an wirtschaftlicher Vernunft, an Augenmaß und an vernünftiger Einschätzung der Gegebenheiten des Einzelfalls orientierten Auslegung der Gesetze bzw. Anwendung des Ermessens der Verwaltung – also, wenn ich die Abschiedsworte eines früheren Steuerbeamten richtig verstehe, einem „maßvollen Gesetzesvollzug“.

15 Die Grenzen des Möglichen, Ansichten und Einsichten, 1995, S. 164; oder *J. W. v. Goethe*: „Wenn wir die Menschen behandeln, wie sie sind, machen wir sie schlechter. Wenn wir sie dagegen behandeln, als wären sie das, was sie sein sollten, so bringen wir sie dahin, wohin sie zu bringen sind“.



# Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung – Die Verständigungsvereinbarung als Methodenproblem –

(Korreferat)

Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*  
Rechtsanwalt und Steuerberater, Freiburg

## *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Das Problem<ul style="list-style-type: none"><li>1. Das herkömmliche Rechtsanwendungsmodell und das Steuerrecht</li><li>2. Die Praxis der Steuererhebung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Die Existenz eines konsensualen Steuervollzugs</li><li>b) Die Ursachen<ul style="list-style-type: none"><li>aa) Die Kompliziertheit des materiellen Steuerrechts und die Begrenztheit der Mittel</li><li>bb) Normstrukturen und Verhältnismäßigkeit des Erhebungsaufwandes</li><li>cc) Das Maß der Steuerbelastung</li></ul></li></ul></li><li>3. Die Alternative</li><li>4. Zum Begriff des „vereinfachten“ bzw. „moderaten“ Vollzuges</li></ul></li><li>II. Die normative Erfassung des vereinfachenden Vollzugs<ul style="list-style-type: none"><li>1. Der drohende Verlust des steuernden Einflusses des Rechts</li><li>2. Die nachträglich geschaffene Bereichslücke und ihre Ausfüllung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Die Kompensation von Gleichheitsdefiziten</li><li>b) Die Begrenzung des Anwendungsbereichs eines konsensualen Vollzugs</li></ul></li></ul></li><li>III. Die Gleichmäßigkeit der Steuererhebung</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>1. Einzelvollzug und Gesamtvollzug</li><li>2. Vorsichtiger Ausbau des Drittschutzes<ul style="list-style-type: none"><li>a) Mitwirkung der Gemeinden bei der Verwaltung der Realsteuern</li><li>b) Die steuerrechtliche Konkurrentenklage</li></ul></li><li>3. Geltungsverlust von Steuerrechtsnormen bei ungleichmäßigem Vollzug<ul style="list-style-type: none"><li>a) Tipkes allgemeiner Gesetzesvollziehungsanspruch</li><li>b) „Keine Gleichheit im Unrecht“</li></ul></li><li>IV. Die Begrenzung des Anwendungsbereichs von Steuervereinbarungen<ul style="list-style-type: none"><li>1. Rechtlich verbindliche und rechtlich unverbindliche Verständigungen</li><li>2. Die Verständigungsvereinbarung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Die Verständigungsvereinbarung als öffentlich-rechtlicher Vertrag</li><li>b) Die Unterschiede zum privatrechtlichen Vertrag</li><li>c) Folgerungen</li></ul></li><li>3. Die Nichtigkeit der Verständigungsvereinbarung bei der Überschreitung des legitimen Anwendungsbereiches<ul style="list-style-type: none"><li>a) Typen zulässiger Anwendungsbereiche</li></ul></li></ul></li></ul> |
|---|---|

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>b) Typen unzulässiger Anwendungsbereiche</li> <li>c) Zeitliche Grenzen der Bindung</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>4. Das Verhältnis der Verständigungsvereinbarung zum Steuerbescheid           <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Die Problematik</li> <li>b) Der „vollziehende“ Steuererlaß</li> </ul> </li> </ul> |
|--|--|

Man kann sich dem Thema auf verschiedenen Wegen nähern. Ich möchte einen methodischen Ansatz wählen und in einer Art funktionaler Betrachtungsweise aufzeigen, welche Folgeprobleme und Konsequenzen sich ergeben, wenn man bereit ist, den „vereinfachenden Gesetzesvollzug durch die Verwaltung“ nicht von vornherein als rechtsstaatlich unerträgliche Ablösung von der Bindung an das Gesetz zu verdammen, sondern ihn zu akzeptieren.

## I. Das Problem

### 1. Das herkömmliche Rechtsanwendungsmodell und das Steuerrecht

Das Rechtsanwendungsmodell der Aufklärung fand seinen prägnantesten Ausdruck in dem Wort *Montesquieus*, daß der Richter nur der Mund des Gesetzes sei, der am Gesetz nichts zu ändern und ihm nichts hinzuzufügen habe<sup>1</sup>. Dieses sog. Subsumtionsmodell wurde mancherorts durch Auslegungsverbote<sup>2</sup> ergänzt, die den Richter anwiesen, sich bei etwaigen Unklarheiten an den Gesetzgeber oder an eine Spezialkommission zu wenden. Der Richter sollte als Folge einer konsequenten Gewaltenteilungslehre und der Vorstellung, daß das Gesetz als Ganzes lückenlos sei, nur das Programm des Gesetzes nachvollziehen, aber keine eigenen Entscheidungsspielräume haben, sondern eng an den Wortlaut des Gesetzes gebunden bleiben<sup>3</sup>. Dieses Modell wurde im Zuge der Herausbildung eines Rechtsstaates, der auch die Verwaltung dem Primat des Rechts unterwarf, für das Verwaltungs- und das Steuerrecht übernommen<sup>4</sup>, war doch die Steuererhebung ursprünglich als ein privates Recht des Landesherrn angesehen worden, dessen Ausübung zum Schutz der Bürger zu begrenzen war. Diese Abarbeitung eines gesetzlich exakt vorgegebenen Programms war zugleich der Garant für eine Gleichbehandlung aller Steuer-

1 *Montesquieu*, De l'Esprit des lois, XI,6: „Les juges ne sont que la bouche qui prononce les paroles de la loi“.

2 Zusammenfassung bei *Meier-Hayoz*, Der Richter als Gesetzgeber, 1951, S. 27 ff.

3 Im englischen Recht ist diese Bindung an den bloßen Wortlaut auch heute noch viel stärker ausgeprägt, vgl. *Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, Band I, 1984, S. 306 ff. Das gilt auch im Steuerrecht, vgl. *Vogel*, DBA, 3. Aufl. 1996, Einleitung Rz. 62.

4 Vgl. nur *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Band I, 3. Aufl. 1924, S. 73 ff.

pflichtigen. Denn wenn das Programm des Gesetzes richtig angewandt wurde, so mußte sich zwangsläufig auch ein bestimmtes Endergebnis des Rechtsfindungsprozesses einstellen. Und bei mehreren Steuerpflichtigen mußte es bei einer gleichen tatsächlichen Ausgangslage auch zu gleichen Steuerbelastungen führen. Die Gesetzmäßigkeit der Steuerfestsetzung war zugleich auch ein Garant der Gleichmäßigkeit der Steuerfestsetzung.

Dieses Modell galt nicht nur auf der Ebene des gerichtlichen Rechtsschutzes, sondern setzte sich nach unten auf der Ebene des Verwaltungsverfahrens fort. Die Notwendigkeit der Übertragung des Subsumtionsmodells auf das Verwaltungsverfahren ergibt sich bereits daraus, daß nach hergebrachter Auffassung der Richter überprüft, ob der Finanzbeamte das Programm des materiellen Rechts zutreffend abgearbeitet hat. Er beurteilt den Fall also nach den gleichen Maßstäben wie der Finanzbeamte. Sicht man von den für das Steuerrecht seltenen Fällen der Ermessensausübung ab, kann ein Verwaltungsakt nur rechtmäßig oder rechtswidrig sein. Demgemäß beurteilt der Richter im Modell auch nicht die Berechtigung von Einwendungen des Steuerpflichtigen, sondern die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO, § 113 Abs. 1 S. 1 VwGO)<sup>5</sup>. Der Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO, § 76 Abs. 1 S. 1 FGO) sichert die vollständige Ermittlung aller für die Rechtsanwendung erforderlichen Tatsachen. Zwar trifft den Steuerpflichtigen im Hinblick darauf, daß sich die für die Besteuerung relevanten Tatsachen regelmäßig in seinem privaten oder geschäftlichen Bereich verwirklichen, eine Mitwirkungspflicht (§ 76 Abs. 1 S. 2–4 FGO). Im übrigen ist er jedoch nur Objekt des Verwaltungshandelns. Die Verantwortung für die Richtigkeit des Rechtsanwendungsvorganges liegt in tatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht ausschließlich beim Finanzbeamten.

Für einen „kooperativen“ oder „konsensualen“ Gesetzesvollzug im Steuerrecht fehlt in diesem Subsumtionsmodell jeder Raum.

## 2. Die Praxis der Steuererhebung

### a) Die Existenz eines konsensualen Steuervollzugs

Stellt man diesem Modell als Kontrastprogramm die Realität eines „vereinfachten Gesetzesvollzuges“ in den deutschen Finanzämtern gegenüber, so ergibt sich ein deutlicher Kontrast. Ich kann mich hier im Hinblick auf die

<sup>5</sup> Daß diese Vorstellung einer umfassenden gerichtlichen Rechtmäßigkeitsprüfung zunehmend die Realität verfehlt, zeigt sich z. B. daran, daß zur konsequenten Überprüfung, ob der Körperschaftsteuerbescheid eines deutschen Großunternehmens rechtmäßig ist, nicht einmal die Arbeitskraft aller deutschen Finanzgerichte ausreichen dürfte.

umfassende Darstellung des Referates von Herrn Dr. *Meyding*, S. 219 ff.<sup>6</sup>, auf die kurze Erwähnung von drei typischen Fallgruppen beziehen<sup>7</sup>:

- Erstens: Die Kontrolle der einzelnen Steuerfälle erfolgt mit sehr unterschiedlicher Intensität. Das beginnt mit den Erfahrungen, die viele Lohnsteuerpflichtige beim Wechsel ihres Sachbearbeiters machen, setzt sich in der Anordnung der GNOFÄ<sup>8</sup> fort, wonach sich der Aufwand am Ertrag zu orientieren habe, und endet in der sehr unterschiedlichen Häufigkeit von Außenprüfungen<sup>9</sup>.
- Zweitens: Die Steuerveranlagung ist die nachträgliche Aufarbeitung eines in der Vergangenheit liegenden Sachverhaltes. Da jedoch der geltende Steuerwirrwarr in vielen Fällen zu Auslegungsunklarheiten führt und eine hektische, an der Tagespolitik orientierte Gesetzgebung Stetigkeit vermissen läßt, viele Steuerpflichtige aber für ihre Entscheidungen auf Berechenbarkeit angewiesen sind, wird diese Ungewißheit durch unverbindliche Vereinbarungen und Abstimmungen oder verbindliche Zusagen gemindert, die die Behandlung bestimmter Sachverhalte für die Vergangenheit und/oder Zukunft einvernehmlich festlegen.
- Drittens: In vielen Fällen werden Verständigungen über die Steuer getroffen, sei es über die der Gesetzesanwendung zugrunde zu legenden Tatsachen, sei es über Rechtsfragen. Kaum eine Außenprüfung endet anders. Das ist auch in vielen Fahndungsfällen so, wobei neben der Absprache über die Steuerschuld auch Absprachen über die Erledigung eines Steuerstrafverfahrens getroffen werden. Die Praxis sagt ganz offen, daß hier zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen ein „deal“ gemacht werde. Nicht selten werfen in der Praxis Finanzbeamte den Steuerpflichtigen – z. B. in Haftungsfällen – sogar vor, es sei unververtretbar (und damit grob fahrlässig nach § 89 AO), bestimmte rechtliche Auslegungen des Gesetzes ihrem Handeln zugrunde zu legen, ohne zuvor das Finanzamt konsultiert zu haben.

6 Vgl. auch *Meyding/Bübler*, Wertungsspielräume im Steuerrecht – Möglichkeiten und Grenzen für eine einvernehmliche Fallbehandlung im Zusammenwirken von Finanzamt und Steuerberater, DStR 1991, 488 ff.

7 In tatsächlicher Hinsicht instruktiv weiterhin *Jenetzky*, Die Misere der Steuerverwaltung, StuW 1982, 273. Umfassendes statistisches Material findet sich bei *Weingarten*, Finanzverwaltung und Gesetzesvollzug. Anforderungen, Probleme und Vorgehen der Steuerverwaltung bei der Anwendung steuerrechtlicher Normen, 1993.

8 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Organisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens v. 19. 11. 1996 (BStBl. I 1996, 1391) und zuvor GNOFÄ 1981 v. 4. 3. 1981 (BStBl. I 1981, 270).

9 In diesen Zusammenhang gehören auch partielle Ermittlungsverbote, wie sie z. B. durch den Bankenerlaß geschaffen wurden, vgl. BVerfG Urt. v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

*b) Die Ursachen*

Die Ursachen für einen solchen vereinfachenden („konsensualen“) Gesetzesvollzug im Steuerrecht sind mehrschichtig.

*aa) Die Kompliziertheit des materiellen Steuerrechts und die Begrenztheit der Mittel*

Zum einen liegt es an der Kompliziertheit des materiellen Steuerrechts und der Begrenztheit der sachlichen und persönlichen Mittel, die der Finanzverwaltung zur Verfügung stehen. Zu erinnern ist an das sintflutartige Anschwellen immer schlechterer Steuergesetze; pars pro toto seien § 15a EStG oder § 8a KStG genannt. Kann aber der Inhalt des Gesetzes diesem nicht mit hinreichender Sicherheit entnommen werden, verliert das Gesetz seine Steuerungsfunktion für zukünftiges Verhalten. Der Steuerpflichtige muß sich, wenn er wirtschaften will, auf gewisse Rahmendaten verlassen. Gibt ihm das Gesetz diese Gewißheit nicht mehr, so muß er nach Möglichkeit versuchen, durch vorausschauende Absprachen mit der Finanzverwaltung diese Sicherheit zu bekommen, zumal konkretisierende Anwendungserlasse meist erst ergehen, wenn sich die Ministerialverwaltung mit einem erheblichen time lag mit den Problemen befaßt. Konnte der Steuerpflichtige sich wegen der unklaren Gesetznorm von dieser nicht leiten lassen, wird die Verwaltung zudem häufig aus praktischer Vernunft zur Vermeidung unerträglicher Ergebnisse nachträglich im Abstimmungswege an einer konsensualen Lösung mitwirken.

*bb) Normstrukturen und Verhältnismäßigkeit des Erhebungsaufwandes*

Zum anderen liegt manchmal ein unvermeidbarer Grund für einen vereinfachenden Vollzug in der Struktur des Rechtsanwendungsvorganges. Überall dort, wo z. B. Prognosen verlangt werden, folgt bereits aus der Natur der Sache ein Unsicherheitsspielraum. In anderen Fällen ist die in der Vergangenheit liegende tatsächliche Situation nicht oder nicht mehr aufklärbar, z. B. wenn der einzige Zeuge verstorben ist. Schließlich ist die Tatsachenermittlung zwar manchmal möglich, könnte aber nur mit einem völlig unangemessenen Aufwand durchgeführt werden, der zu einer wirtschaftlichen Unmöglichkeit führt und damit unverhältnismäßig ist.

*cc) Das Maß der Steuerbelastung*

Schließlich ist als Grund für diese Entwicklung der starke Steuerbelastungsdruck zu nennen. Die Einkommensteuer wurde immer mehr von einer „rich men's tax“ zu einer „people's tax“<sup>10</sup>. Dementsprechend stieg der Steuerwider-

<sup>10</sup> Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 26 f.

stand und stiegen die Steuersätze. Der Abbau dieses Widerstandes wird durch kooperatives Verwaltungshandeln deutlich gefördert<sup>11</sup>.

### 3. Die Alternative

Ich halte diese Entwicklung von der Steuererhebung nach dem Subsumtionsmodell zum vereinfachenden Steuervollzug für eine in ihrer Bedeutung kaum überschätzbare Entwicklung. Wir müssen, selbst wenn wir dies bedauern, doch erkennen, daß ohne diesen vereinfachenden Verwaltungsvollzug faktisch die Besteuerung nicht mehr durchführbar wäre<sup>12</sup>. Daher ist diese Entwicklung auch nicht umkehrbar. Andererseits wird sie in der Theorie bis heute verdrängt<sup>13</sup>. Es stellt sich daher die Frage, wie man methodisch auf sie reagiert.

Dabei muß man sich der Besonderheiten der juristischen Denkweise im Gegensatz zur Denkweise des Naturwissenschaftlers vor Augen zu führen<sup>14</sup>: Die induktive Denkweise der Naturwissenschaft macht Annahmen und versucht, diese im Experiment zu widerlegen. Je länger das nicht gelingt, um so wahrscheinlicher ist es, daß die Annahme als wahr angesehen werden darf und es sich um ein Naturgesetz handelt. Die Unrichtigkeit naturwissenschaftlicher Gesetze zeigt sich plastisch im Ergebnis: Eine falsch gebaute Brücke stürzt ein.

Ganz anders liegt es bei normativen Gesetzen. Sie haben es nicht mit Aussagen über das Sein, sondern mit Aussagen über das Sollen zu tun. Ihre Richtigkeit kann daher nicht durch eine den Sollensanforderungen widersprechende Realität widerlegt werden. Man kann daher durchaus den vereinfachenden Gesetzesvollzug als gesetzwidrig brandmarken. Nur ändert das nichts an der festgestellten Realität<sup>15</sup>. Juristisch gibt es in dieser Situation nur zwei Möglichkeiten:

11 Darauf weist *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 275 ff. zutreffend hin. Mir selbst sind praktische Erfahrungen bekannt, daß Bürgermeister bei dem in hohem Maße streitanfälligen Erschließungsbeitragsrecht die Entwürfe der Bescheide mit den Betroffenen im einzelnen erörtert haben. Die Rechtsbehelfe gingen daraufhin auf fast Null zurück.

12 *Pelka*, Zum maßvollen Gesetzesvollzug, DB 1996, 699.

13 *Jenetzky*, *StuW* 1982, 273/284 spricht von einem „großen Schweigen“ zu diesem Problemkreis.

14 Sie wird durch einen (naturwissenschaftlich fehlerhaften) Spruch auf dem Server der Universität Saarbrücken (<http://fsinfo.cs.uni-sb.de/~saki/index.html>) verdeutlicht: „Die Durchschnitts-Hummel wiegt 4,8 Gramm. Sie hat eine Flügelfläche von 1,45 cm<sup>2</sup> bei einem Flächenwinkel von 6 Grad. Nach den Gesetzen der Aerodynamik kann die Hummel nicht fliegen. Aber die Hummel weiß das nicht und fliegt einfach los“. Könnte die Hummel mit ihrer Konstitution wirklich nach den Gesetzen der Aerodynamik nicht fliegen, so könnte sie auch nicht „einfach losfliegen“.

15 Um im Beispiel der Hummel zu bleiben: Der vereinfachende Gesetzesvollzug fliegt trotzdem.

Man kann an dem Subsumtionsmodell festhalten. Für denjenigen, der dies tut, ist dann die Theorie von der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unangetastet. Der vereinfachende Vollzug wird zu einer tatsächlichen Entartungserscheinung, die die Steuerrechtsdogmatik nicht beeinflussen und irritieren darf, sondern in ein „Rotlichmilieu des Rechts“ zu verbannen ist.

Man kann statt dessen aber die tatsächlichen Verhältnisse auch analysieren und dann überlegen, ob nicht diese Erscheinung des vereinfachenden Gesetzesvollzugs neben der (bereits partiell vollzogenen) empirischen auch eine normative Erfassung verlangt. Meines Erachtens ist darum nicht heranzukommen. Nachdem der BFH in seiner denkwürdigen Entscheidung vom 11. 12. 1984 und seitdem in ständiger Rechtsprechung<sup>16</sup> die tatsächliche Verständigung über Tatsachenfragen für zulässig gehalten und *Roman Seer*<sup>17</sup> in seiner Habilitationsschrift die daraus folgenden Fragen ausführlich erörtert hat, erscheint mir die Verbannung der Probleme in den außerdogmatischen, rein empirischen Raum nicht länger möglich<sup>18</sup>.

#### 4. Zum Begriff des „vereinfachenden“ bzw. „moderaten“ Vollzuges

Der Begriff des „vereinfachenden Vollzugs“ durch die Verwaltung bedarf allerdings der Präzisierung. Er ist zwar in aller Munde, aber kaum irgendwo genau beschrieben. Einer streng begrifflichen Definition ist er wohl nicht zugänglich. In der Praxis wird bisweilen von einem „moderaten“ oder „maßvollen“<sup>19</sup> Verwaltungsvollzug gesprochen. Das erscheint mir wenig hilfreich. Soweit das Gemeinte sich mit dem „vereinfachenden“ Verwaltungsvollzug

16 BFH Urt. v. 11. 12. 1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; v. 5. 10. 1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991, 45; v. 6. 2. 1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, 673; v. 23. 5. 1991 – V R 1/88, BFH/NV 1991, 846; v. 28. 7. 1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290; v. 8. 9. 1994 – V R 70/91, BStBl. II 1995, 32; v. 13. 12. 1995 – XI R 43-45/89, BStBl. II 1996, 232/237; v. 31. 7. 1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625; Beschl. v. 30. 7. 1997 – II B 18/997, BFH/NV 1998, 188. Aus der Rspr. der Finanzgerichte außer den in Fn. 67 und 69 genannten vgl. FG Baden-Württemberg Urt. v. 22. 6. 1990 – IX K 7/89, EFG 1991, 59; FG Saarland Urt. v. 25. 10. 1995 – 1 K 190/94, EFG 1996, 45 und FG Münster Urt. v. 26. 2. 1997 – 1 K 4356/94 U, EFG 1997, 929.

17 Seer (Fn. 11).

18 Auch andere Konzepte, die stärker auf der Basis des hergebrachten Subsumtionsmodells die Probleme zu lösen suchen, sind letztlich nicht erfolgreich. Das gilt insbesondere für die auf dem Vollzugsnotstand der Verwaltung aufbauende Typisierungslehre von *Isensee* (Die typisierende Verwaltung, 1976; *ders.*, Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht. Antinomien der Massenverwaltung in der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, StuW 1973, 199). Zu ihrer Kritik m. w. N. *Osterlob*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 39 ff.

19 *Pelka*, DB 1996, 699.

deckt, ist ein weiterer zusätzlicher Begriff entbehrlich. Er hat aber andererseits zu sehr den Beigeschmack, daß es beim moderaten Vollzug darum gehe, den Steuerpflichtigen das Tragen der Steuerlast zu erleichtern und Defizite unseres Steuersystems aufzufangen. Der vereinfachende Verwaltungsvollzug kann aber nicht zur Gegensteuerung gegenüber einer als rechtspolitisch unglücklich empfundenen Gesetzgebungspolitik dienen. Ob für den Steuerpflichtigen der vereinfachende Vollzug ein Vor- oder ein Nachteil ist, hängt vom Einzelfall und dem Vergleichsmaßstab ab und ist kein für die rechtliche Beurteilung maßgeblicher Gesichtspunkt.

Man sollte den „vereinfachenden“ Vollzug besser funktionell als ein zu bearbeitendes Problemfeld verstehen, das alle Maßnahmen umfaßt, die dazu dienen, von dem hergebrachten Rechtsanwendungsmodell mit dem Ziel abzuweichen, der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen die Steuererhebung zu erleichtern und den – wirklichen oder vermeintlichen – praktischen Besteuerungsbedürfnissen anzupassen. Ein derart weites Verständnis umfaßt z. B. auch die Fragen der (nicht vom Gesetzgeber angeordneten) Typisierung, die Erteilung von Zusagen und die organisatorische Gliederung der Bearbeitung mit unterschiedlicher Arbeitsintensität. Dazu gehören aber auch die Fragen, die das Verhältnis der Ermittlungsintensität der Finanzverwaltung im Verhältnis zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen betreffen.

Wichtig erscheint mir auch: Der vereinfachende Gesetzesvollzug erschöpft sich nicht in der Problematik von – sei es unverbindlichen, sei es verbindlichen – Verständigungen im Steuerverfahren. Dies ist nur ein Aspekt, wenn auch wohl der zur Zeit interessanteste. Das Grundproblem der Beeinträchtigung der Besteuerungsgleichheit durch die Lösung von einem strengen Subsumtionsprogramm stellt sich in allen Fällen ähnlich.

## II. Die normative Erfassung des vereinfachenden Vollzugs

### 1. Der drohende Verlust des steuernden Einflusses des Rechts

Bisher wurde nicht behandelt, warum sich die Steuerrechtsdogmatik als normative Ordnung mit dem vereinfachenden Vollzug befassen muß und ihn nicht einfach als mehr oder minder auffällige Entartungserscheinung verdrängen darf.

Der entscheidende Gesichtspunkt liegt für mich in der Funktion der Rechtsordnung, menschliches Verhalten nach Maßstäben der Gerechtigkeit zu steuern. Vermeidet die juristische Dogmatik den Kontakt mit neuen Erscheinungen und verdrängt sie diese aus ihrem Blickfeld, so verschwinden diese Erscheinungen dadurch nicht aus der Realität. Sie entwickeln sich dann vielmehr

neben dem Recht als Wildwuchs, ausschließlich gelenkt von praktischen politischen und wirtschaftlichen Interessen<sup>20</sup>. Gerade wer aber die Steuerrechtsordnung als Gerechtigkeitsordnung begreift<sup>21</sup>, kann es eigentlich nicht hinnehmen, daß Teile der Praxis aus dem steuernden Einfluß der Steuerrechtsdogmatik entlassen werden.

## 2. Die nachträglich geschaffene Bereichslücke und ihre Ausfüllung

Mit dem Wissen um die Notwendigkeit der normativen Erfassung des vereinfachenden Gesetzesvollzugs ist allerdings nur der erste – wenn auch wichtigste – Schritt getan. Rechtsmethodisch handelt es sich insoweit um die bewußte nachträgliche Schaffung einer Gesetzeslücke durch den Rechtsanwender. Er schafft innerhalb eines beschränkten, bisher als vollständig (negativ) durchnormiert verstandenen Regelungsbereichs wegen der Fortentwicklung der Realität im Wege der Rechtsfortbildung einen Freiraum. Innerhalb dieses Freiraumes können dann aus der Entwicklung der Besteuerungsrealität abgeleitete neue rechtliche Gesichtspunkte Einfluß erlangen, die gleichzeitig die materielle Rechtfertigung für die (bewußte) Lückenbildung darstellen. Es handelt sich um eine Bereichs- oder Gebietslücke<sup>22</sup>, bei der nicht nur einzelne ungelöste Rechtsfragen durch Lückenfüllung zu schließen sind, sondern ein ganzes in sich verwobenes Geflecht von Rechtsfragen in wechselseitiger Abstimmung entwickelt werden muß, wie wir es beispielsweise auch von der Vor-GmbH<sup>23</sup>, von der dezentralen Besteuerung der Mitunternehmerschaft<sup>24</sup> oder von der richterrechtlichen Entwicklung eines auf der Gleichberechtigung der Geschlechter aufbauenden Familienrechts nach dem 31. 3. 1953<sup>25</sup> kennen.

Hat man diesen ersten Schritt der zweckbewußten Schaffung einer Bereichslücke einmal getan, so geht es bei allem weiteren um zwei Grundprobleme: die

20 Es gilt auch das Umgekehrte: Wenn sich die Rechtswissenschaft mit neuen, nur unbefriedigend zu erklärenden Erscheinungen dogmatisch befaßt, leistet sie damit Entwicklungsarbeit für die Gesetzgebung. So ließt sich beispielsweise die Drittwirkung von Tarifverträgen mit den Mitteln des Schuldvertragsrechts nicht befriedigend erklären. Die ausführliche wissenschaftliche Befassung mit der Problematik in der Weimarer Zeit bildete dann jedoch die Grundlage für die sachgerechte Ausgestaltung der Tarifvertragsgesetzgebung. Vgl. *Nikisch*, Arbeitsrecht, Band II, 2. Aufl. 1959, S. 196 ff.

21 In dieser Richtung immer wieder mahnend *Tipke*, z. B. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 4.

22 Dazu *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 2. Aufl. 1983, S. 137.

23 *Rittner*, Die werdende juristische Person, 1973, S. 7 ff.

24 *Stolterfoht*, Zum Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer, FS für L. Schmidt, 1993, S. 497, 518 ff.

25 Art. 117 Abs. 1 GG und BVerfG Urt. v. 18. 12. 1953 – 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 255/237 ff.

Kompensation von Gleichbehandlungsdefiziten und die sachgerechte Begrenzung des Anwendungsbereiches für einen vereinfachenden Vollzug.

*a) Die Kompensation von Gleichheitsdefiziten*

Das Subsumtionsmodell sicherte durch die strikte Bindung an das Gesetz auch in jedem Einzelfall, daß alle Steuerpflichtigen gleich behandelt wurden. Gerade weil kein Sachverhalt aus sich heraus nach einer Besteuerung verlangt und eine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung bei der Voraussetzungslosigkeit der Steuer als gestaltgebendes Prinzip nicht möglich ist, ist die horizontale Gleichmäßigkeit der Belastung im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen für die Steuergerechtigkeit fundamental<sup>26</sup>. Die Erfahrung des Praktikers zeigt, daß die Steuerpflichtigen in ihrem Rechtsgefühl durch nichts so sehr verletzt werden, wie wenn sie den Eindruck gewinnen, daß gleich zu wertende Sachverhalte ohne überzeugenden Grund bei verschiedenen Steuerpflichtigen unterschiedlich besteuert werden.

Es gilt daher zum ersten, diese durch den vereinfachenden Vollzug eintretenden Gleichheitsdefizite nach Möglichkeit auf andere Weise zu kompensieren.

*b) Die Begrenzung des Anwendungsbereichs eines konsensualen Vollzugs*

Zum zweiten geht es, wenn – unverbindliche oder verbindliche – Absprachen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen schon nicht auszu-schließen sind, darum, solche Verständigungen als einen wichtigen Bereich des vereinfachenden Vollzuges in ihrem Anwendungsbereich zu kanalisieren. Eine Vertragsfreiheit bei der Steuererhebung kann es nicht geben. Zugleich geht es darum, auch bei solchen Formen einer konsensualen Regelung den Wertungen des Gesetzes bei den Rechtsfolgen zum Durchbruch zu verhelfen und damit die Entwicklung normativ durch die Rechtsdogmatik zu kontrollieren<sup>27</sup>.

### III. Die Gleichmäßigkeit der Steuererhebung

#### 1. Einzelvollzug und Gesamtvollzug

Heute setzt sich zunehmend die Erkenntnis durch, daß eine vollständige Besteuerung jedes einzelnen Steuerpflichtigen nach strikter Maßgabe der gesetz-

26 Dazu *Vogel*, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ(A) 1977, 5/10. *Erzberger* hat anlässlich der Beratung der AO 1919 den besonders prägnanten Ausdruck der „Nachbargleichheit“ geprägt (*Hensel*, Bonner Festgabe für *Zitelmann*, 1923, 217/220).

27 Zur kanalisierenden Funktion der Dogmatik *Schapp*, Hauptprobleme der juristischen Methodenlehre, 1983, S. 98 ff. und *Schulte*, Schlichtes Verwaltungshandeln, 1995, S. 9 ff.

lichen Vorschriften praktisch nicht mehr möglich ist. Die Gesetzes sind so kompliziert und die Steuerfälle so zahlreich, daß die umfassende und genaue Befassung mit einzelnen Steuerfällen notwendig dazu führen müßte, daß andere Fälle liegenbleiben oder nur oberflächlich bearbeitet werden. Das kann man bedauern, aber nicht ändern<sup>28</sup>. Zieht man diesen etwas resignierenden Schluß, dann muß – wie *Roman Seer*<sup>29</sup> dargelegt hat – wenigstens die Besteuerungsgleichheit, die auf der Ebene jedes Einzelfalles nicht mehr ausnahmslos durchgesetzt werden kann, auf der Ebene des Gesamtvollzuges abgesichert werden. Nicht der einzelne Steuerfall ist dann im Verhältnis zu anderen Steuerfällen zwingend gleich zu behandeln. Es ist vielmehr bei der Sicherung der Besteuerungsgleichheit auf die Summe aller Steuerfälle abzustellen. Jeder Steuerfall und jede Fallgruppe muß eine prinzipiell gleiche Chance auf genaue Kontrolle haben<sup>30</sup>.

Dieser Ausgangspunkt sagt zwar noch nicht positiv, durch welche organisatorischen Maßnahmen die Gleichheit des Gesamtvollzuges zu sichern ist. Er verbietet es jedoch, wie dies zunehmend unter dem Aspekt einer „schlanken Verwaltung“ geschieht, die persönlichen und sachlichen Ressourcen der Finanzverwaltung nur noch dort einzusetzen, wo man sich hohe Mehreinnahmen verspricht, und alle übrigen Steuerfälle im Sinne einer Art Selbstveranlagung abzuwickeln<sup>31</sup>. Dienstlichen Anordnungen und Erlassen, die dies erstreben, sollte deshalb durch die Rechtsprechung nach Möglichkeit entgegengewirkt werden. In diesem Bereich bietet sich auch eine institutionelle Stärkung der Rechnungshöfe an. Diese haben schon heute neben ihrer Kontrollfunktion eine kooperative Beratungsfunktion<sup>32</sup>, die im Laufe der Zeit zielgerichtet ausgebaut werden sollte. Dieser Schutz der Besteuerungsgleichheit ist zwar weniger effektiv als der durch das Subsumtionsmodell. Aber die heutige Situation, bei der die Problematik meist nur verdrängt wird, ist es noch weniger<sup>33</sup>.

28 Die Forderung, die Steuerverwaltung müsse ihren Aufgaben entsprechend ausgedehnt werden und der Gesetzgeber müsse einfachere, folgerichtiger und nur einen überschaubaren Kreis von Steuerpflichtigen heranziehende Steuergesetze machen, ist unrealistisch und führt in der Praxis nicht dazu, daß sich am Besteuerungswirrwarr etwas bessert.

29 *Seer*, Möglichkeit und Grenzen eines „maßvollen“ Gesetzesvollzuges durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 553/556 f.

30 D. h. auch der prinzipiell gleichen Gefahr der Aufdeckung von Fehlern unterliegen.

31 In dieser Richtung aber weiterhin die GNOFÄ 1997 (Fn. 8). Die Auswahl kann zudem hier leicht dazu führen, daß aus politischen Gründen bestimmte negative Entwicklungen überhaupt nicht behindert werden. Ein Beispiel sind die Fahrgegemeinschaften.

32 *Krüger-Spitta/Bronk*, Einführung in das Haushaltsrecht und die Haushaltspolitik, 1973, S. 173 ff.

33 Es sei hier nur am Rande darauf hingewiesen, daß eine Gleichbehandlungskontrolle bei der praktisch überaus relevanten Frage der Einstellung von Steuerstrafverfahren

## 2. Vorsichtiger Ausbau des Drittschutzes

Als Gegenstück zu einem vereinfachenden Gesetzesvollzug sollte zudem der Drittschutz im Rahmen des geltenden Rechts vorsichtig ausgebaut werden. Das sei an zwei Beispielen aufgezeigt:

### a) *Mitwirkung der Gemeinden bei der Verwaltung der Realsteuern*

Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG weist die Ertragshoheit für die Realsteuern den Gemeinden zu; die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen im Realsteuer-Meßbescheid obliegt dem staatlichen Finanzamt<sup>34</sup>. Obwohl durch den staatlichen Akt der Festsetzung des Steuermeßbetrages das Finanzaufkommen der Gemeinden erheblich beeinflusst wird, billigt die Rechtsprechung des BFH<sup>35</sup> den Gemeinden nur in den Fällen des § 40 Abs. 3 FGO<sup>36</sup> eine Klagebefugnis zu. Diese Regelung basiert auf dem Gedanken, daß die strenge Bindung des Finanzamtes an das Gesetz auch für die Gemeinden in jedem Fall eine richtige Steuerfestsetzung sichert und einen Rechtsschutz der Gemeinde entbehrlich macht. Schon der Regierungsentwurf zu der Vorschrift<sup>37</sup> behielt aber die Frage der Ausweitung der Klagebefugnis ausdrücklich der Rechtsprechung vor. Daß bei Steuervereinbarungen über Realsteuern eine Klagebefugnis der Gemeinde sinnvoll sein kann, zeigt folgender Fall:

Die Steuerfahndung stellt bei einem inländischen Unternehmer einen Stapel Briefbögen und Rechnungen einer schweizerischen AG sicher und nimmt an, daß eine Verlagerung von Einkünften in das Ausland erfolgt sei. Der Unternehmer erklärt, er sei lediglich Bevollmächtigter der AG. Da man bei ihm zugleich ca. 1 Mio. DM Bargeld findet, wird der Unternehmer zur sofortigen Leistung einer Sicherheit in dieser Höhe gedrängt. Ohne detaillierte Ermittlungen der Zusammenhänge wird dann eine Verständigungsvereinbarung unterzeichnet, nach der „zum Zwecke der Verfahrensbeschleunigung und zur Herstellung des Rechtsfriedens“ die Ungewißheit, wer Inhaber der schweizerischen AG

---

nach § 153a StPO zur Zeit offenbar überhaupt nicht besteht. Im Bereich der Vergehen haben wir heute über die bereichsspezifische Heranziehung des § 153a StPO ohne Bildung spezifischer Fallgruppen praktisch den Verfolgungszwang des § 152 Abs. 2 StPO außer Kraft gesetzt. Eine Kontrolle dieser Grauzone ist rechtspolitisch dringend geboten. Ansatzweise dazu *Terbach*, Rechtsschutz gegen die staatsanwaltschaftliche Zustimmungsverweigerung zur Verfahrenseinstellung nach §§ 153 II, 153a II StPO, *NSfZ* 1998, 172.

34 Die Festsetzung der Realsteuern selbst haben die Länder meist durch die Kommunalabgabengesetze den Gemeinden übertragen, vgl. z. B. § 6 Abs. 2 *bwKAG*.

35 BFH *Urt. v. 21. 10. 1970 – I R 81, 82, 92-94/68, BStBl. II 1971, 30; v. 30. 1. 1976 – III R 60/74, BStBl. II 1976, 426; ausführlich Tipke/Kruse, § 40 FGO Rz. 70 und Söhn, Klagerecht der Gemeinden im Steuermeßverfahren, *StuW* 1993, 354.*

36 Gedacht war an die Fälle, in denen der Bund oder das Land als Träger öffentlicher Unternehmen die Steuer selbst schulden und damit in einen Interessenkonflikt zwischen Steuererhebung und Steuerschuldnerschaft geraten.

37 *Bundestags-Drucks. IV/1446, 46.*

sei, dahin beantwortet wird, daß dies nicht der Unternehmer sei. Gegen die schweizerische AG wird ein Körperschaftsteuerbescheid erlassen, auf den die Sicherheit von 1 Mio. DM verrechnet wird. Über die Gewerbesteuer wird vereinbart: „Wegen der Gewerbesteuernachzahlungen wird sich der Beschuldigte mit der Gemeinde ins Benehmen setzen“. Es bedarf keiner großen Phantasie, sich vorzustellen, daß die schweizerische AG, die im Vollstreckungswege nicht belangt werden konnte, die Gewerbesteuer nie gezahlt hat. Das Land hatte durch seinen ersten Zugriff 1 Mio. DM, die Gemeinde nichts.

Hier stellt sich neben der – m. E. zu bejahenden – Klagebefugnis im übrigen auch die Frage, ob Verständigungsvereinbarungen über Gewerbesteuermeßbeträge zu ihrer Wirksamkeit nicht generell voraussetzen, daß die Gemeinde daran mitwirkt oder nachträglich zustimmt. So sieht § 184 Abs. 2 AO ausdrücklich vor, daß die Gemeinde für einen Gewerbesteuererlaß im Einzelfall zuständig ist, während über diesen Erlaß vom Finanzamt im Meßbetragsverfahren nur entschieden werden darf, wenn dies aufgrund von *allgemeinen* Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung oder der obersten Landesbehörden geschieht. Die Regelung durch eine tatsächliche Verständigung regelt aber regelmäßig spezielle Einzelfälle und ähnelt dann, wenn der Steuerpflichtige daraus Vorteile hat, dem Erlaß.

#### b) Die steuerrechtliche Konkurrentenklage

Es sollte des weiteren der Anwendungsbereich der Konkurrentenklage ausgeweitet werden, wenn durch einen Akt des vereinfachenden Gesetzesvollzugs in Wettbewerbsverhältnisse eingegriffen wird<sup>38</sup>. Das Problem stellt sich heute bereits in Erlaßfällen nach § 163 AO<sup>39</sup>. Wenn beispielsweise einem Stahlunternehmen im Bundesland A aus regionalpolitischen Gründen im Wege der Billigkeitsentscheidung Steuern erlassen werden, um dessen Wettbewerbsfähigkeit zu stärken und die sonst drohende Entlassung von Arbeitnehmern zu verhindern, stellt sich die Frage, ob ein dazu in direkter Konkurrenz stehendes Stahlunternehmen im Bundesland B dies einfach hinnehmen muß. Die gleiche Problematik stellt sich, wenn ein solcher Eingriff in Wettbewerbsverhältnisse nicht durch einen Erlaß, sondern durch einen vereinfachenden Vollzug erfolgt. Wenn bei der Vergabe von direkten Subventionen die Konkurrentenklage

38 Der BFH hält die Konkurrentenklage des „Steuerkonkurrenten“ grundsätzlich für unzulässig, vgl. BFH Beschl. v. 18. 9. 1984 – VII R 50-51/82, BStBl. II 1985, 12; Urt. v. 12. 4. 1994 – VII R 67/93, BFH/NV 1995, 77. Im Verhältnis der verschiedenen steuerberatenden Berufe zueinander wurde die Konkurrentenklage hingegen generell für möglich gehalten, vgl. BFH Urt. v. 13. 10. 1987 – VII B 96/87, BStBl. II 1988, 67. Weitergehend FG Bremen Urt. v. 16. 10. 1990 – II 285/89K, NVwZ-RR 1992, 332. Vgl. jetzt aber auch Fn. 42.

39 Zur Zulässigkeit der Konkurrentenklage in diesen Fällen *Weber*, Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention, 1980, S. 115.

möglich ist<sup>40</sup>, sollte bei Steuersubventionen nichts anderes gelten<sup>41</sup>. Über die Einzelheiten der Ausgestaltung kann man selbstverständlich diskutieren. Auch wenn ein Wettbewerbsbetrieb unter Verstoß gegen § 65 Nr. 3 AO als steuerfreier Zweckbetrieb behandelt wird, sollte man den Wettbewerbsunternehmen die Konkurrentenklage eröffnen<sup>42</sup>.

### 3. Geltungsverlust von Steuerrechtsnormen bei ungleichmäßigem Vollzug

Bei zunehmender Lösung vom Gesetz stellt sich schließlich immer drängender die Frage, ob ein Bürger im Prozeß geltend machen kann, daß er nach einer Regelung besteuert wird, die auf andere Steuerpflichtige von der Verwaltung nicht angewandt wird. Die nahezu einheitliche Auffassung im deutschen Verwaltungsrecht geht davon aus, daß es eine „Gleichheit im Unrecht“ nicht geben könne. Das bedarf jedoch einer Überprüfung.

#### a) *Tipkes allgemeiner Gesetzesvollziehungsanspruch*

Einen allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch, mit dem ein Bürger als Anwalt der Allgemeinheit ohne eigene Rechtsverletzung die richtige Besteuerung anderer Steuerpflichtiger durchsetzen kann, kann es im Steuerrecht nicht geben. Darüber besteht Einigkeit. *Klaus Tipke*<sup>43</sup> hat jedoch die Auffassung vertreten, jeder Steuerpflichtige sei in seinen Rechten verletzt, wenn er gegenüber anderen Steuerpflichtigen in der gleichen Lage ungünstiger besteuert wird. Ich halte diesen Weg, jeden Steuerpflichtigen, der in der gleichen Lage wie ich ist, gewissermaßen als „Steuerkonkurrenten“ anzusehen, nicht für gangbar. Andererseits ist *Tipke* zuzugeben, daß ein Staat, der die ungleiche Besteuerung gleicher Sachverhalte immer häufiger sanktionslos hinnimmt oder sogar aus politischen Gründen noch unterstützt, seine Qualität als Rechtsstaat verliert. Art. 1 Abs. 3 GG bindet auch die vollziehende Gewalt an die Grundrechte und damit auch an den Gleichheitssatz. Wenn, um ein erdachtes Extrembeispiel zu wählen, bei unveränderter Gesetzeslage trotz der *alle* natürlichen Personen treffenden materiellen Einkommensteuerpflicht die Verwaltung nur alle Frauen (oder nur bestimmte Volksgruppen) zu einer Steuer heranzieht,

40 Vgl. dazu in einem Subventionsfall die Konkurrentenklage eines Stahlunternehmens VG Köln Beschl. v. 14. 6. 1984 – 1 K 4032/83, ZIP 1984, 1018.

41 Für die prinzipielle Möglichkeit einer steuerrechtlichen Konkurrentenklage *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1394; *Knobbe-Keuk*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, BB 1982, 385; *Braun*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht – Ein Instrument zu mehr Gerechtigkeit?, DSz 1986, 46.

42 *Tipke* (Fn. 41), S. 1394; *Braun*, DSz 1986, 46; *Huber*, Konkurrenzschutz im Verwaltungsrecht, 1991, S. 400 f. Ausführlich in diesem Sinne jetzt BFH Urt. v. 15. 10. 1997 – I R 10/92, BFH/NV 1998, 396.

43 *Tipke* (Fn. 41), S. 1394 ff.

müßte dann tatsächlich die Klage einer Frau gegen ihren Einkommensteuerbescheid abgewiesen werden, weil sie ja entsprechend den Buchstaben des Gesetzes besteuert wird und die fehlerhafte Besteuerung anderer nicht rügen kann? Würde der Gesetzgeber derartiges anordnen, würde er mit diesem Gesetz an Art. 3 Abs. 1 GG scheitern. Soll, wenn die Verwaltung im Ergebnis Gleiches herbeiführt, dies sanktionslos bleiben?

Das BVerfG<sup>44</sup> hat in seinem Zinsurteil bekanntlich die Lösung des Problems auf der Ebene der Gesetzgebung gesucht und eine Pflicht des Gesetzgebers angenommen, einem ungleichmäßigen Vollzug entgegenzutreten. Doch erscheint dieser Weg wenig befriedigend. Man verschiebt das Versagen der Verwaltung bei der gleichmäßigen Anwendung der Steuergesetze auf den Gesetzgeber, der untätig bleibt und diese Ungleichbehandlung nicht abstellt. Damit läßt man im Hinblick auf den weiten Ermessensspielraum des Gesetzgebers und die Zubilligung erheblicher Überlegungszeiträume für ein Einschreiten des Gesetzgebers den ungleichmäßigen Vollzug in einem kaum gerechtfertigten Maße unsanktioniert.

#### b) „Keine Gleichheit im Unrecht“

Natürlich kann nicht jedes Vollzugsdefizit beachtlich sein. Es kann immer nur um einen – genauer zu definierenden – *qualifiziert* ungleichmäßigen Vollzug gehen. Auch kann es selbstverständlich nicht akzeptiert werden, daß die Verwaltung durch permanenten Gesetzesungehorsam den Willen des Gesetzgebers konterkarieren kann. Liegt aber ein qualifiziert ungleichmäßiger Gesetzesvollzug vor und geht es – wie regelmäßig – gar nicht um einen Konflikt zwischen dem Gesetzgeber und der Verwaltung über die Entscheidungsprärogative, so folgt m. E. aus dem Rechtsstaatsprinzip, daß die massenhaft nicht angewandte Norm in ihrer Geltung gehemmt ist, bis wieder ein gleichmäßiger Vollzug erfolgt. Einer solchen Sicht steht bei uns die Behauptung entgegen, der Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ schließe sie aus<sup>45</sup>. Ein Rechtsatz dieses Inhalts existiert jedoch trotz der ständigen Wiederholung nicht<sup>46</sup>. Zwar kann nicht jede Gesetzesverletzung durch einen Gesetzesadressaten die anderen Gesetzesadressaten von der Einhaltung der Norm dispensieren, wenn die Steuerungsfunktion des demokratisch legitimierten Gesetzes nicht verlorengelassen soll. Aber daß diese Erwägung ausnahmslos und ungeachtet anderer rechtlicher Wertungen gelten soll, ist nicht zwingend. Der VGH Baden-Würt-

44 BVerfG Urt. v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

45 Ausführlich zu dem Grundsatz „Keine Gleichheit im Unrecht“ statt aller *Dürig*, in *Maunz/Dürig/Herzog*, GG, Art. 3 Rz. 179 ff.

46 Die starre Front derjenigen, für die der Grundsatz zum Glaubenssatz geworden ist, löst sich wohl auch langsam zugunsten der Befürworter von flexibleren Lösungen auf, zuletzt *Pauly*, Gleichheit im Unrecht als Rechtsproblem, JZ 1997, 647 m. w. N.

temberg<sup>47</sup> hatte folgenden abgabenrechtlichen Fall zu entscheiden: Im Vorgriff auf eine Änderungsverordnung, mit der rückwirkend Studiengebühren an den Universitäten beseitigt werden sollten, wurden die Universitäten vom Kultusministerium durch einen Erlaß angewiesen, Studiengebühren nicht mehr zu erheben. Ein Sachbearbeiter – wir können z. B. unterstellen, er war in Urlaub und hatte daher das Rundschreiben des Ministeriums nicht gelesen – setzte für einige Studenten dennoch Studiengebühren fest. Diese wehrten sich unter Hinweis auf den Erlaß dagegen. Der VGH hielt deren Vorgehen für zulässig und lehnte es ab, in diesem Fall den – grundsätzlich als berechtigt anerkannten – Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ heranzuziehen. Auch die Schweiz hält sich im Steuerrecht nicht an diesen Grundsatz. Wenn die Finanzverwaltung die Änderung ihrer als rechtswidrig erkannten Praxis ablehnt, so kann die Ungleichbehandlung in der Schweiz von jedem Steuerpflichtigen in der gleichen Situation eingeklagt werden. Das Schweizerische Bundesgericht<sup>48</sup> führt aus, daß zwar grundsätzlich Defizite im Gesetzesvollzug nicht dazu führen dürfen, daß andere Steuerpflichtige die unrichtige Behandlung ebenfalls einklagen können. Es fährt dann aber fort:

„Das gilt jedoch nur, wenn lediglich in einem einzigen oder in wenigen Fällen eine abweichende Behandlung dargetan ist. Wenn dagegen die Behörden die Aufgabe der in anderen Fällen geübten rechtswidrigen Praxis ablehnen, kann der Bürger verlangen, daß die gesetzwidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt werde.“

Ich meine, eine etwas flexiblere Sicht in diesem Punkt könnte auch in Deutschland ein geeignetes Mittel zur Förderung der Steuergleichheit sein. Die Probleme dürfen allerdings nicht aus den Augen verloren werden: Die Verwaltung könnte durch planmäßigen Gesetzesungehorsam die Gesetzesbindung praktisch durchbrechen. Auch könnte die Verwerfungskompetenz des Bundesverfassungsgerichts nach Art. 100 GG unterlaufen werden<sup>49</sup>. Diese Probleme dürften aber lösbar sein.

47 VGH Baden-Württemberg Beschl. v. 8. 2. 1971 – IV 846/70, NJW 1971, 954. Vgl. auch VGH Kassel Beschl. v. 12. 7. 1985 – 4 TH 530/85, NVwZ 1986, 683 mit krit. Anm. von *Rechenbach*, Verfassungsanspruch auf „Gleichbehandlung im Unrecht“?, NVwZ 1987, 383.

48 Zusammenfassend *Haeflinger*, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 73 f.; *Müller/Müller*, Grundrechte, Bes. Teil, Bern 1985, S. 196 f.; dazu auch *Tipke* (Fn. 41), S. 1400. Das Zitat entstammt ASA Bd. 59 (1990/91), 733 (737).

49 So wird das Verwerfungsmonopol des BVerfG zunehmend durch das EU-Recht unterlaufen. Jeder deutsche Richter darf beispielsweise ein vom deutschen Gesetzgeber beschlossenes Gesetz, ohne einer Vorlagepflicht zu unterliegen, unter Hinweis darauf nicht anwenden, daß es aufgrund seiner Überzeugung gegen EG-Recht verstößt, vgl. BAG Urt. v. 12. 2. 1997 – 7 AZR 133/96, NZA 1997, 998.

#### IV. Die Begrenzung des Anwendungsbereichs von Steuervereinbarungen

Neben dem Drittschutz besteht das zweite Problem darin, die Instrumente des vereinfachenden Vollzuges (schlichtes Verwaltungshandeln, Zusage, Steuervereinbarung) in die gesetzlichen Wertungen zu integrieren<sup>50</sup>. Ich möchte mich dabei auf die Steuervereinbarung beschränken, da sie die interessantesten Fragen aufwirft. Die Problematik muß jedoch im Prinzip formübergreifend gesehen werden. Auch bezüglich der Steuervereinbarungen muß ich mich darauf beschränken, einige wenige Aspekte anzusprechen<sup>51</sup>.

##### 1. Rechtlich verbindliche und rechtlich unverbindliche Verständigungen

Der erste Problemkreis liegt darin, die als beiderseitig verbindlich gewollte Verständigungsvereinbarung von dem schlichten „Absprechen“ einer Sachbehandlung als schlichtem Verwaltungshandeln einerseits und der einseitigen Zusage der Verwaltung andererseits abzugrenzen. Hier kann es nicht auf äußere Formerfordernisse ankommen. Denn die Voraussetzungen, unter denen eine solche Vereinbarung verbindlich abgeschlossen werden kann, sind eine bloße Folge einer bestimmten rechtlichen Qualifizierung und können daher nicht zugleich den Maßstab für diese rechtliche Qualifizierung bilden. Entscheidend kann hier nur – wie im Zivilrecht auch – der nach außen erkennbar zum Ausdruck gekommene rechtliche Bildungswille sein. Wollen sich der Steuerpflichtige oder das Finanzamt nicht binden, dann ist ein solcher zum Ausdruck gebrachter Wille zu beachten. Es liegt insoweit ähnlich wie bei der Frage, ob eine Zusage gegeben worden ist. Da das Handeln der Finanzverwaltung im Wege der Vereinbarung die Ausnahme ist, ist der Abschluß verbindlicher Vereinbarungen hinsichtlich der Abschlußkompetenz und der Form an strenge Voraussetzungen zu binden<sup>52</sup>. Es gelten insoweit ähnliche Anforderungen, wie sie die Rechtsprechung aus funktionell gleicher Sicht für das Vorliegen von Zusagen gestellt hat<sup>53</sup>.

50 Dazu, daß auch das schlichte Verwaltungshandeln eine normativ zu erfassende Handlungsform der Verwaltung darstellt, *Schulte* (Fn. 27), S. 197 ff.

51 Fast alle sich stellenden Probleme sind bei *Seer* (Fn. 11) mit umfangreichen Nachweisen angesprochen, worauf hier generell verwiesen sei.

52 Die Schriftform soll aber nicht notwendig sein, BFH Urt. v. 31. 7. 1996 (Fn. 16), 625/626.

53 Da die Verständigungsvereinbarung sich von der Zusage im wesentlichen durch die beiderseitige Bindungswirkung unterscheidet, ist es sachgerecht, beide Rechtsinstitute zu harmonisieren.

## 2. Die Verständigungsvereinbarung

Nur wenn eine beiderseitige Bindung gewollt ist, kann sich die zweite Frage stellen, nach welchen Vorschriften diese Bindung zu beurteilen ist.

### a) Die Verständigungsvereinbarung als öffentlich-rechtlicher Vertrag

Mit der wohl überwiegenden Auffassung im Schrifttum<sup>54</sup> sollte man sich hier für das Vorliegen eines subordinationsrechtlichen öffentlich-rechtlichen Vertrages entscheiden. Einerseits liegt zwar in der Erwähnung eines solchen öffentlich-rechtlichen Vertrages in § 78 Nr. 3 AO keine konkludente Anerkennung der Zulässigkeit solcher Vereinbarungen<sup>55</sup>. Andererseits kann aber auch daraus, daß die Abgabenordnung – anders als § 54 BVerwVerfG oder § 53 SGB X – den Vertrag im Abgabenrecht nicht als Handlungsform ausdrücklich anerkennt, nicht der Schluß gezogen werden, solche Vereinbarungen seien generell verboten<sup>56</sup>. Die Rechtsprechung<sup>57</sup> qualifiziert solche Verständigungsvereinbarungen bekanntlich immer noch als bloße faktische Verständigungen (schlichtes Verwaltungshandeln), deren Bindungswirkung nicht aus der Vertragsform, sondern aus dem Grundsatz von Treu und Glauben resultiert. Sie geht damit den gleichen Weg wie bei der Bindungswirkung der allgemeinen Zusage, die – wenig überzeugend – ebenfalls aus Treu und Glauben resultieren soll und in dem im Gesetz nicht ausdrücklich geregelten Fällen nicht als Verwaltungsakt qualifiziert wird<sup>58</sup>. Dahinter steht sicherlich die Sorge, in einem Bereich, in welchem die Vielgestaltigkeit der Lebenssachverhalte sich bisher nur schwer überblicken läßt, Neuland vorsichtig zu betreten und sich nicht durch den Rückgriff auf bereits dogmatisch ausgeprägtere Rechtsformen vorzeitig festzulegen. Dieses Prinzip der richterlichen Zurückhaltung ist sicherlich eine Tugend. Sie erscheint aber heute nicht mehr notwendig, weil auch durch die Qualifizierung als öffentlich-rechtlicher Vertrag diese Anpassungsfähigkeit nicht leidet. Die Sorge, durch die Qualifizierung als öffentlich-recht-

54 Übersicht bei *Tipke/Lang* (Fn. 21), 15. Aufl. 1996, § 22 Rz. 21 mit Fn. 49 und *Seer*, *StuW* 1995, 213 ff. Zuletzt *Wolf*, Verständigungen im Steuerrecht. Bekenntnis zum öffentlich-rechtlichen Vertrag, der auch für Rechtsfragen zulässig ist?, *DStZ* 1998, 267.

55 Auch § 224a AO kann im Hinblick auf seinen inhaltlich beschränkten Anwendungsbereich nicht als Grundlage für eine generelle Anerkennung des öffentlich-rechtlichen Vertrages als Handlungsform im Steuerrecht herangezogen werden, vgl. *Seer* (Fn. 11), S. 142.

56 Ausführlich *Sonthheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, 1987, S. 124 ff.; *Seer* (Fn. 11), S. 128 ff.

57 Einen Überblick geben *Tipke/Lang* (Fn. 21), § 22 Rz. 14, 21.

58 Zur Bindungswirkung der Zusagen nach Treu und Glauben und deren Problematik besonders *Fiedler*, Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht, 1977, S. 31 ff.

licher Vertrag die Entwicklung bereits zu weitgehend zu kanalisieren, ist nicht begründet, wenn man die funktionellen Unterscheide zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Verträgen hinreichend berücksichtigt. Andererseits sind die Grenzen von Treu und Glauben so unbestimmt, daß der Praxis damit wenig gedient ist. Die Vorstellungen des BFH von Treu und Glauben werden meist andere als die des Kaufmannes sein.

### b) Die Unterschiede zum privatrechtlichen Vertrag

Das Prinzip der Selbstbestimmung und der Selbstverantwortung des Menschen ist ein nach dem Grundgesetz der Rechtsordnung vorgegebener Wert<sup>59</sup>. Die Entfaltung der eigenen individuellen Eigenart eines Menschen setzt aber grundsätzlich die rechtlich gesicherte Einflußmöglichkeiten dieses Menschen auf seine Umwelt voraus. Die Privatautonomie ist das Mittel hierzu. Ihr zieht zwar der Staat in vielfältiger Weise Grenzen, z. B. durch zwingende Normen, durch die Setzung äußerer flexibler Grenzen in den §§ 138, 242 BGB oder durch das Kartellverbot, welches verhindert, daß durch die Vertragsfreiheit des einen im Wege der Reflexwirkung die Freiheit des anderen de facto beschränkt wird. Dennoch bleibt die Vertragsfreiheit ein Mittel, dem einzelnen ohne hoheitlichen Eingriff den Raum für diese Selbstbestimmung zu verschaffen. Sie gründet sich damit auf Art. 2 Abs. 1 GG<sup>60</sup>. Das erklärt auch, warum es einen Mißbrauch der Vertragsfreiheit nicht gibt. Jede inhaltliche Überprüfung des Parteiwillens anhand einer vorgegebenen Ordnung führt zur Negation der Vertragsfreiheit. Bei ihr gilt der Satz *Flumes*<sup>61</sup>: stat pro ratione voluntas.

Mit dieser privatrechtlichen Funktion des Vertrages als Instrument der Selbstverwirklichung hat der öffentlich-rechtliche Vertrag nichts gemein. Die öffentliche Verwaltung hat sich nicht selbst zu verwirklichen, sondern die vom Gesetzgeber gesetzten Verwaltungszwecke zu realisieren<sup>62</sup>. Der öffentlich-

59 Zu diesen Zusammenhängen ausführlicher *Stolterfoht*, Die Selbständigkeit des Handelsvertreters, 1973, S. 190 ff.; *Manfred Wolf*, Rechtsgeschäftliche Entscheidungsfreiheit und vertraglicher Interessenausgleich, 1970, S. 19 f.

60 St. Rspr., vgl. BVerfG Beschl. v. 16. 5. 1961 – 2 BvF 1/60, BVerfGE 12, 341/347; v. 4. 6. 1985 – 1 BvL 12/84, BVerfGE 70, 115/123; v. 23. 4. 1986 – 2 BvR 487/80, BVerfGE 73, 261/270; v. 14. 1. 1987 – 1 BvR 1052/79, BVerfGE 74, 129/152.

61 *Flume*, Rechtsgeschäft und Privatautonomie, in Hundert Jahre Deutsches Rechtsleben, FS zum hundertjährigen Bestehen des Deutschen Juristentages 1860–1960, Band I, 1960, S. 135/141.

62 *Burmeister*, Verträge und Absprachen zwischen der Verwaltung und Privaten, VVDStRL 52 (1993), 190/228 f., der insoweit zutreffend die Unterschiede zwischen koordinationsrechtlichen und subordinationsrechtlichen Verträgen betont. Für eine generelle Annäherung von zivilrechtlichem und öffentlich-rechtlichem Vertrag und damit der Einebnung der erwähnten fundamentalen Unterschiede spricht sich demgegenüber *Krebs* in seinem Korreferat (VVDStRL 52 [1993], 248 ff.) aus.

rechtliche Vertrag ist nur eine unter mehreren Handlungsformen, die ebenso wie das schlichte Verwaltungshandeln und der Verwaltungsakt nur in Richtung auf dieses Ziel gesehen werden dürfen. Seine Gefahr liegt – psychologisch gesehen – darin, daß – wie *Martin Bullinger*<sup>63</sup> es formuliert hat – das aus der privatrechtlichen Freiheitsfunktion abgeleitete „erhöhte juristische Prestige“ des Vertrages als Akt der Privatautonomie auch auf den öffentlich-rechtlichen Vertrag übertragen wird. Durch die aus sich selbst heraus legitimierte vertragliche Selbstbindung im privatautonomen Vertrag kann dabei die Gesetzesbindung verdrängt oder überspielt werden.

### c) Folgerungen

Bleibt man sich dieser Unterschiede zwischen zivilrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Verträgen bewußt, so bestehen keine Hindernisse, die mit Bindungswirkung gewollte Verständigungsvereinbarung als öffentlich-rechtlichen Vertrag zu qualifizieren. Nach § 54 BVerwVerfG und § 53 SGB X sind in Berücksichtigung dieser nur vollziehenden Funktion des Vertrages im öffentlichen Recht Verträge nur insoweit zulässig, als Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen. Entgegenstehende Rechtsvorschriften können sich nicht nur aus ausdrücklichen normativen Festsetzungen, sondern auch aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen und Prinzipien eines Regelungsbereiches ergeben. Es ist, wenn man solche Verträge einmal im Grundsatz anerkannt hat, die Aufgabe der Rechtsprechung, hier Maßstäbe für zulässige und unzulässige Vereinbarungen zu entwickeln. Den Verwaltungsgerichten ist dies bereits für die Verträge zur Ablösung von Kommunalbeiträgen, die allerdings einen „Aufhänger“ im Gesetz haben (§ 133 Abs. 3 S. 5 BauGB und § 10 Abs. 10 bwKAG), gelungen<sup>64</sup>. Im Steuerrecht sollte dies ebenfalls möglich sein.

### 3. Die Nichtigkeit der Verständigungsvereinbarung bei der Überschreitung des legitimen Anwendungsbereiches

Wird der – von der Rechtsprechung im Wege der Rechtsfortbildung im Einzelfall genauer abzusteckende – zulässige Funktionsbereich der Verständigungsvereinbarung überschritten, ist diese Vereinbarung entsprechend § 59 BVerwVerfG nichtig. Eines der schwierigsten Probleme für die Rechtspre-

63 *Bullinger*, Vertrag und Verwaltungsakt, 1962, S. 18.

64 BVerwG Urt. v. 9. 11. 1990 – 8 C 36/89, NVwZ 1991, 1096; vgl. auch OVG Münster Urt. v. 6. 12. 1990 – 3 A 855/89, NVwZ 1991, 1106. Die Rspr. zusammenfassend *Driehaus*, Erschließungs- und Ausbaubeiträge, 4. Aufl. 1995, § 22.

chung liegt sicherlich darin, hier Typen zulässiger und unzulässiger Verständigungsvereinbarungen zu entwickeln<sup>65</sup>.

a) *Typen zulässiger Anwendungsbereiche*

Nachdem der BFH<sup>66</sup> die Verständigung über streitige in der Vergangenheit liegende Tatsachenfragen akzeptiert hat, liegt es m. E. nahe, auch eine Verständigung über zukünftige Tatsachenfragen zuzulassen, um die Unsicherheit einer Prognose zu beseitigen. Als Beispiel sei etwa die Klärung genannt, ob eine Liebhaberei vorliegt oder nicht<sup>67</sup>. Ich glaube weiterhin, daß die Rechtsprechung es nicht auf Dauer wird vermeiden können, bei einer wirklich umstrittenen Rechtsfrage Vergleiche zuzulassen. Einerseits hat die Praxis<sup>68</sup> bereits mehrfach darauf hingewiesen, daß Tatsachenfragen und Rechtsfragen theoretisch und praktisch häufig nicht zu trennen sind und schon heute häufig eine gewollte Verständigung dadurch ermöglicht wird, daß Rechtsfragen in Tatsachenfragen umformuliert werden. Und *Vogel*<sup>69</sup> hat zu Recht gemeint, daß es wenig Sinne mache, bei streitigen Fragen, die von verschiedenen Gerichten verschieden beurteilt werden, die Beteiligten gegen ihren Willen zu hindern, die Angelegenheit einvernehmlich beizulegen. Bei den Verhandlungen vor Finanzgerichten ist das – allerdings ohne Verwendung des Begriffes „Vergleich“ – tägliche Praxis<sup>70</sup>. Und die Verwaltungsgerichte haben regelmäßig keine Skrupel, unter Hinweis auf § 106 VwGO im kommunalen Steuerrecht auch ausdrücklich Vergleiche anzuregen und mit dieser Überschrift auch zu

65 Auch im Strafrecht scheint sich eine derartige Entwicklung anzubahnen, die im Hinblick auf den für die Praxis unter dem Gesichtspunkt der Rechtsunsicherheit unerträglichen Zustand dringend geboten ist. Dazu umfassend unter Darstellung des Meinungsstandes BGH Urt. v. 28. 8. 1997 – 4 StR 240/97, StV 1997, 312. Vgl. auch BVerfG Beschl. v. 27. 1. 1987 – 2 BvR 1133/86, wistra 1987, 134.

66 Fn. 16.

67 Zur Verständigung über den zeitlichen Eintritt einer Einkünfteerzielungsabsicht FG Düsseldorf Urt. v. 6. 9. 1996 – 18 K 4217/93E, EFG 1998, 5. Zu Prognoseentscheidungen im Umsatzsteuerrecht, die m. E. auch Gegenstand einer Verständigung sein können, *Birkenfeld*, Prognoseentscheidungen im Umsatzsteuerrecht, UStR 1997, 281.

68 Vor allem *Streck*, Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen, in DSStJG 18 (1995), S. 173/186 f.; *ders.*, Die „tatsächliche“ Verständigung in der Praxis, StuW 1993, 366/369 f. m. w. N.

69 *Vogel*, Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, in FS für G. Döllner, 1988, S. 677 ff. Entgegen der st. BFH-Rspr. hält das Nds. FG (Urt. v. 19. 11. 1996 – VI 393/92, EFG 1997, 846) die Verständigung auch über Rechtsfragen für zulässig.

70 Das ist der sog. „orientalische Teil“ der mündlichen Verhandlung.

protokollieren<sup>71</sup>, deren Inhalt sich keinesfalls auf den Bereich der tatsächlichen Verständigung beschränkt.

Für Vereinbarungen über Rechtsfragen besteht auch auf Seiten der Verwaltung bisweilen ein dringendes Interesse, wenn dadurch der umstrittene Angelpunkt komplexer rechtlicher Beurteilungen außer Streit gestellt wird. In Fahndungsfällen tritt z. B. immer wieder die Situation auf, daß festgestellt wird, daß ein inländischer Steuerpflichtiger in gesellschaftsrechtlichen Bindungen zu einer ausländischen Kapitalgesellschaft steht. Es stellt sich dann die Frage, ob im Hinblick auf § 42 AO der Inländer zu veranlassen ist, ob die ausländische Gesellschaft als Zwischengesellschaft nach § 7 AStG zu behandeln ist oder ob möglicherweise im Hinblick auf eine Geschäftsleitung im Inland ein unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt vorliegt. Dürfte sich die Verwaltung mit dem Steuerpflichtigen nicht über die Behandlung des weiteren Vorgehens einigen, müßten unter Umständen im Hinblick auf die drohende Festsetzungsverjährung alle Möglichkeiten bis in den Prozeß hinein nebeneinander verfolgt werden, was zu einer Vervielfachung der Prozesse führt, von denen zwingend einige für die Finanzverwaltung mit Kostenbelastung verloren werden. Es sei im übrigen darauf hingewiesen, daß selbst im wegen der faktischen Drittwirkung wesentlich sensibleren Kartellrecht Vergleiche nicht als Verstoß gegen das gesetzliche Verbot des § 1 GWB angesehen werden, wenn durch sie eine ernstlich zweifelhafte Frage einvernehmlich beigelegt wird<sup>72</sup>, es sich also nicht nur um einen vorgeschobenen Prozeß handelt.

#### *b) Typen unzulässiger Anwendungsbereiche*

Bezüglich anderer Fragen wird eine Vereinbarung nicht möglich sein<sup>73</sup>. Wenn<sup>74</sup> ein Steuerpflichtiger sich – was vor allem im kommunalen Bereich vorkommt<sup>75</sup> – verpflichtet, Rechtsmittel nicht einzulegen, wenn ihm von der Steuerschuld ein Abschlag gewährt wird, so verstößt dies gegen Grundprinzipien des Rechtsschutzes. Ebenso wird mit der ganz herrschenden Auffassung

71 In der Praxis stellt sich diese Problematik häufig, vgl. *Meier*, Sind Vergleichsverträge über den Erlaß von Gewerbesteuern zulässig?, KStZ 1997, 152.

72 OLG Stuttgart Urt. v. 28. 10. 1988 – 2 U 170/87, ZIP 1989, 60.

73 Die typisierende Entwicklung von Unzulässigkeitskriterien versucht auch *Wolf* (Fn. 54).

74 So der Sachverhalt BVerwG Urt. v. 17. 10. 1997 – 8 C 1.96, KStZ 1998, 135. Dort wurde ein Rechtsmittelverzicht gegen den Nachlaß von 100 000,- DM Steuerzinsen vertraglich vereinbart.

75 Der Gemeinderat ist meist bei Steuerpflichtigen, deren Tätigkeit für die Gemeinde finanziell und arbeitsmarktpolitisch bedeutsam ist, viel leichter zu Zugeständnissen bereit als die staatliche Finanzverwaltung.

eine Vereinbarung bei einer für jeden Fachmann klaren Rechtslage nicht möglich sein.

Daß eine einschichtige Sicht der Praxis nicht hilft, zeigen z. B. die Fälle, in denen sogar letztlich durch Absprachen die Gleichmäßigkeit der Steuererhebung gesichert wird, so wenn z. B. verwaltungsrechtlich und strafrechtlich ein bestimmtes Vorgehen abgesprochen wird, weil ohne eine solche Absprache der Steuerpflichtige beispielsweise nicht bereit wäre, die Bilanzen einer ausländischen Gesellschaft zu beschaffen, über die die Finanzverwaltung außer dem Wissen um deren Existenz keine für eine Veranlagung oder sogar eine Strafverfolgung ausreichenden Kenntnisse besitzt. Hier ermöglicht erst die Vereinbarung mit dem Steuerpflichtigen über die verwaltungsrechtliche und strafrechtliche Art und Weise des weiteren Vorgehens die Beschaffung von Unterlagen und damit die Herbeiführung einer materiell richtigen Besteuerung.

#### c) Zeitliche Grenzen der Bindung

Zu den Aufgaben der Rechtsprechung gehört es auch, bei der Annahme eines zulässigen Vereinbarungsinhaltes diesen mit den übrigen Wertungen des Steuerrechts abzustimmen. Z. B. wird durch Festlegungen der Finanzverwaltung für zukünftige Besteuerungszeiträume das Prinzip der Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 EStG) tangiert. Diese Problematik ergibt sich heute schon daraus, daß über die Generalverweisung des § 155 FGO nach verbreiteter Meinung auch die Möglichkeit einer Zwischenfeststellungsklage bestehen soll<sup>76</sup>. Kann aber jemand, der über die Einkommensteuer 1996 streitet, auf diese Weise wirklich erreichen, daß in dem Prozeß zugleich verbindlich die Höhe der Abschreibungssätze oder die rechtliche Beurteilung für spätere Veranlagungszeiträume festgelegt wird? Wird dies aber im Hinblick auf das Prinzip der Jahressteuer verneint, kann derartiges sicherlich auch nicht durch eine Verständigungsvereinbarung für die Zukunft festgelegt werden.

### 4. Das Verhältnis der Verständigungsvereinbarung zum Steuerbescheid

#### a) Die Problematik

Ein besonders schwieriges Problem stellt die Klärung des Verhältnisses der Verständigungsvereinbarung zum Steuerbescheid dar. *Roman Seer*<sup>77</sup> hat aufgezeigt, daß die Steuervereinbarung – ebenso wie im übrigen auch die Zusage – nicht die Grundlage für die Steuererhebung sein kann, sondern nur im Rah-

<sup>76</sup> Beispielsweise *v. Wallis* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 41 FGO Rz. 21 ff. Zu Recht wesentlich kritischer *v. Groll*, in Gräber, FGO, 4. Aufl. 1997, § 41 Rz. 37 ff.

<sup>77</sup> *Seer* (Fn. 11), S. 143 ff.

men des Veranlagungsverfahrens Bindungen erzeugt. Vereinbarungen können im Steuerrecht unabhängig von der Anordnung des § 155 Abs. 1 S. 1 AO, daß Steuern (nur) durch Steuerbescheide festgesetzt werden, schon deshalb nicht die Grundlage der Steuererhebung sein, weil nach § 218 Abs. 1 AO die Verwirklichung des Steueranspruchs nur über einen Steuerbescheid möglich ist<sup>78</sup>. Damit ergeben sich zahlreiche Abstimmungsprobleme zwischen der getroffenen Vereinbarung und dem Erlaß des endgültigen Steuerbescheides. Kann – um nur wenige Beispiele zu nennen – der Steuerpflichtige den Steuerbescheid anfechten, wenn dieser zwar der zulässigerweise getroffenen Vereinbarung, nicht aber dem Gesetz entspricht, dessen richtigen Inhalt der BFH z. B. zwischenzeitlich erhellet hat? Und wie erreicht der Steuerpflichtige, daß die Finanzverwaltung den Steuerbescheid tatsächlich nach der getroffenen Vereinbarung erläßt und sich nicht auf das Argument zurückzieht, die Absprache stimme mit dem Gesetz nicht überein<sup>79</sup>? Wie wirken sich neue tatsächliche Erkenntnisse oder aufgefundene Beweismittel auf die Bindungswirkung aus? Um die Diskussion und Beantwortung solcher Fragen wird selbst derjenige nicht herumkommen, der lediglich Verständigungsvereinbarungen in dem vom BFH bisher anerkannten Umfang akzeptiert.

#### b) Der „vollziehende“ Steuererlaß

Daß solche Probleme des Verhältnisses von Vereinbarung und Verwaltungsakt auch heute in der Praxis schon auftreten, sei an einer neuen Entscheidung des BVerwG aufgezeigt<sup>80</sup>. Der Steuerberater eines Unternehmens hatte Umstrukturierungen so vorgenommen, daß dadurch in einem Jahr eine hohe – möglicherweise vermeidbare – Gewerbesteuerbelastung auftrat. Die Klage vor dem Finanzgericht gegen den Meßbescheid blieb erfolglos; die Revision wurde nicht zugelassen. Der Unternehmer beantragte daraufhin bei der Gemeinde, für die die Gewerbesteuersumme erheblich und deren Verlust schmerzlich war, ihm einen Nachlaß von 100 000,- DM auf die angefallenen Zinsen<sup>81</sup> zu geben, wenn er keine Nichtzulassungsbeschwerde einlege. Der Gemeinderat folgte dieser Bitte unter dem Gesichtspunkt, daß „schnelles Geld gutes Geld“ sei und man einen großen Arbeitgeber am Ort nicht verärgern sollte. Noch aus der Gemeinderatssitzung wurde der Steuerpflichtige unterrichtet, daß seinem Antrag stattgegeben sei. Wenige Tage später erhielt er einen Teil-Erlaßbe-

78 Zu den aus der AO folgenden Vertragsformverboten im einzelnen *Seer* (Fn. 11), S. 143 ff.; *Sontheimer* (Fn. 56), S. 141 ff.

79 Vgl. als Beispiel BVerwG *Urt. v. 14. 11. 1975 – IV C 84/73*, NJW 1976, 686.

80 BVerwG (Fn. 74).

81 Darauf, daß es sich um Zinsbeträge statt um Steuerbeträge handelte, kann es nicht ankommen, da die Zinsen – wie § 3 Abs. 4 AO zeigt – nur die zeitliche Dimension der Steuerschuld ausgleichen.

scheid. Die Rechtsaufsichtsbehörde wies auf die Intervention eines Gemeinderates die Gemeinde an, diesen Erlaßbescheid zurückzunehmen. Gegen diesen Rücknahmebescheid richtete sich die Anfechtungsklage des Unternehmers, für deren Erfolg es darauf ankam, ob die sicherlich unzulässige und damit nichtige Steuervereinbarung durch einen sie bestätigenden Verwaltungsakt verbindlich gemacht werden konnte. Da der Fehler sicherlich schwer war, kam es darauf an, ob er auch offenkundig war. Das BVerwG folgte nicht der Auffassung von *Tipke*<sup>82</sup>, nach der Verwaltungsakte, die zur Realisierung unwirksamer Steuervereinbarungen erlassen werden, generell nichtig seien, und gab der Klage statt, da die Unzulässigkeit von Steuervereinbarungen nicht evident sei. Der steuerlichen wie der allgemein-verwaltungsrechtlichen Praxis<sup>83</sup> kann daher nur geraten werden, in solchen Fällen die nichtige Steuervereinbarung, die als solche nicht der Bestandskraft fähig ist, durch einen Verwaltungsakt gleichen Inhalts zu bestätigen und damit unangreifbar zu machen.

Die Fragen, die sich bei der Anerkennung von Verständigungsvereinbarungen stellen, sind zahlreich. Wenn wir, und dazu sehe ich keine Alternative, den Weg zu einem vereinfachenden Verwaltungsvollzug durch die Finanzbehörden hinnehmen, dann muß man sich auch diesen Fragen stellen. Die Rechtsprechung hat auch in anderen Bereichen Probleme einer vergleichbaren Dimension bewältigt. Ich denke nur an die dezentrale Besteuerung der Mitunternehmenschaft bei den Mitunternehmern. Ihr wird es auch gelingen, das Problem der Verständigungsvereinbarungen in den Griff zu bekommen.

82 *Tipke/Kruse*, § 125 AO Rz. 3a.

83 Diese verfuhr häufig schon so. Da der öffentlich-rechtliche Vertrag nicht der Bestandskraft fähig ist, sondern jede Rechtswidrigkeit zur Nichtigkeit führt, ließ sich so über den auf den öffentlich-rechtlichen Vertrag als „Ermächtigungsgrundlage“ gestützten bestätigenden Verwaltungsakt die Bestandskraft schaffen. Zwar ist eine Vereinbarung keine Ermächtigungsgrundlage für einen Verwaltungsakt, weil sich die Verwaltung unabhängig von der Gesetzeslage ihre Handlungsgrundlage zu Eingriffen nicht selber schaffen darf und der Grundsatz „*volenti non fit iniuria*“ insoweit nicht gilt. Aber dieser Mangel führt ebenfalls nur zur Anfechtbarkeit, nicht zur Nichtigkeit (*Stelkens/Bonk/Sachs*, *VerwVerfG*, 4. Aufl. 1993, § 44 Rz. 35).

## Diskussion

zu den Referaten von *Dr. Dietrich Meyding*  
und *Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht*

Leitung  
*Dr. Peter Fischer*

*Horlemann:*

Herr Prof. *Ruppe* hatte eindrucksvoll durch die Umfrage darstellen können, daß neben den zahlreichen Gesetzesänderungen auch die Vielzahl der unterjährigen Anwendungs- und Übergangsvorschriften ein erhebliches Potential für die Komplizierung des Steuerrechts darstellt. Und Herr Dr. *Meyding* hat anhand der Verwaltungsanweisungen zu den Lebensversicherungen eindrucksvoll dargestellt, daß auch hier sehr viel Komplizierungspotential besteht. Ich darf ergänzend ausführen, daß auch unterschiedliche Anwendungsstichtage bei Verwaltungsanweisungen sehr häufig anzutreffen sind, auch gerade in diesem Themenkomplex. Teilweise geht das Problem auf das Instrument der unechten Rückwirkung zurück, das vom BVerfG unter dem Aspekt des Annuitätsprinzips im wesentlichen gebilligt wird. Ich möchte deswegen in diesem Punkt vorschlagen: Ein wesentliches Mittel zur Steuervereinfachung könnte ein umgekehrtes Annuitätsprinzip sowohl auf Seiten des Gesetzgebers als auch der Verwaltung sein, indem man Änderungen nur für das nachfolgende Kalenderjahr zuläßt.

Zweite Bemerkung: Der vereinfachende Gesetzesvollzug durch die Verwaltung wird für mich durch das Begriffspaar „maßvoller Gesetzesvollzug“ und „ökonomischer Gesetzesvollzug“ geprägt. Der maßvolle Gesetzesvollzug ist für meine Begriffe Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsprinzips und hat deswegen im Anwendungserlaß zur Abgabenordnung zu § 88 AO seinen Niederschlag gefunden. Der ökonomische Gesetzesvollzug scheint mir bei den neuen Veranlagungsgrundsätzen für die Festsetzungstätigkeit der Finanzämter im Vordergrund zu stehen. Und ich frage deshalb, inwieweit Grenzen des ökonomischen Verwaltungsvollzugs aus dem Spannungsverhältnis zwischen dem Verfassungsgrundsatz der sparsamen Mittelbewirtschaftung, der ja auch in der Finanzverwaltung zu gelten hat, und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gesehen werden.

*Prof. Dr. Tipke:*

Ich habe eine Frage an Herrn *Stolterfoht*. Um es konkret und anschaulich zu machen: Ich habe in diesem Jahr festgestellt, daß ich einige Spekulationsgewinne erzielt habe durch Aktienveräußerung zur unrechten Zeit. Ich will das in

der Steuererklärung nicht verschweigen, habe nur die Befürchtung, daß die meisten deutschen Steuerpflichtigen meinem Beispiel nicht folgen und daß es insoweit beim guten Glauben an die Richtigkeit der Steuererklärung verbleibt. Ich weiß auch überhaupt nicht, wie die Finanzverwaltung in der Lage sein soll, bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu verifizieren, ob sie Spekulationsgewinne erzielt haben. Nun sagen Sie, meine Klage habe keinen Erfolg, es liege gar keine Klagebefugnis vor, ich sei ja nach dem Gesetz behandelt worden. Sind Sie der Meinung, daß das, was das BVerfG dazu im Zinssteuerurteil ausgeführt hat, nicht tragfähig ist?

*Prof. Dr. Stolterfoht:*

Ich möchte eigentlich einen Schritt weitergehen und glaube mich da mit Ihnen im Einverständnis. Der ungleichmäßige Vollzug ist, wenn ich jetzt die Quellensteuer mit ihrer besonderen Situation ausnehme, ein Problem der Verwaltung und nicht des Gesetzgebers. Wenn ich, wie das Bundesverfassungsgericht es tut, das Problem auf die Ebene des Einschreitens des Gesetzgebers bringe, dann verschaffe ich damit im Grunde genommen dem ungleichmäßigen Vollzug einen m. E. viel zu weiten Raum. Ich sage dem Gesetzgeber, der ja ein viel weiteres Ermessen hat: Du darfst noch viele Jahre warten, Dir die Situation ansehen, und jede Erwartung, die Dir kommt, die berücksichtigen wir. Und erst danach sind wir bereit, die gleichmäßige Anwendung des Gesetzes durchzusetzen, wie das beim Zinsurteil geschah. Für mich ist die Frage, ob dann, wenn nachweislich z. B. in einem OFD-Bezirk eine Frage immer so und nicht anders entschieden wird, nicht ein Anspruch auch aller anderen darauf entsteht. Über die Frage, wann ein qualifizierter Ungleichvollzug vorliegt, lasse ich gerne mit mir reden. Ich erwäge aber, ob nicht in der Tat, wie in der Schweiz, ein Anspruch bestehen sollte zu sagen: In diesem Fall geht der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzmäßigkeitsgrundsatz vor. Und in diesen Fällen sollte ich befugt sein, diese Ungleichbehandlung auch für mich durchzusetzen. Ich gehe also, so glaube ich, weiter als das Bundesverfassungsgericht. Noch mehr Möglichkeiten sehe ich nicht. Ich sehe allerdings auch das Problem, daß das de facto ein sehr langer Marsch ist und die Geltendmachung eines fehlerhaften Verwaltungsvollzugs und seine Ausdehnung auch für mich einen steinigen Weg darstellt.

*Prof. Dr. Seer:*

Ich möchte zwei Anmerkungen machen. Die erste betrifft das Referat von Herrn Dr. *Meyding*, der in seiner ganzen Verwaltungserfahrung – das fand ich brillant – geschildert hat, wie der Verwaltungsvollzug vor Ort aussieht. Aber gleichwohl fühle ich mich hinsichtlich der GNOFÄ-Aussage, wie Sie sie getroffen haben, an sich nicht mit Ihnen im Einklang: Wenn ich das Leitprinzip

am Mehrergebnis orientiere, also an der fiskalischen Ergiebigkeit, dann setze ich für den einzelnen Sachbearbeiter genau das falsche Signal. Wenn ich dies im GNOFÄ-Erlaß voranstelle, dann versteht es der Sachbearbeiter nachher auch nur noch so. Wenn wir jetzt noch einmal an das Problem, das Prof. *Tipke* gerade eben angesprochen hat – „Gleichheit im Unrecht“ – anknüpfen wollen. Da stelle ich mir jetzt einfach vor die BpO (Steuer), die jetzt für Groß- und Konzernbetriebe Anschlußprüfungen vorsieht und nach entsprechenden Statistiken für Klein- und Kleinstbetriebe Prüfungszeiträume von 58 Jahren oder ähnliches zur Folge hat: Warum soll nicht der Großbetrieb, der ja in der Tat durch die dauernde Betriebsprüfung stark belastet ist – es ist ja ein erheblicher Eingriff, es verursacht Kosten usw. – warum soll er nicht auch rügen dürfen: Dadurch, daß ihr das so ansetzt mit der Maßgabe, nicht größte Aufklärungen dort, wo der Kontrollbedarf besteht, wie Prof. *Tipke* es meines Erachtens richtig ausgedrückt hat, herzustellen, sondern dort, wo das meiste Geld zu holen ist, werde ich strukturell ungleich behandelt. Und meines Erachtens ist die Fragestellung auch berechtigt, zu sagen: Was tut ihr eigentlich, um die Steuerpflichtigen überhaupt zu ermitteln, die gar keine Steuernummer aufweisen, aber gleichwohl in großem Umfang Steuern hinterziehen. Wenn ich jetzt einer neueren Statistik eben des nordrhein-westfälischen Finanzministeriums glauben darf, dann wird der in § 208 AO enthaltene Auftrag, auch unbekannte Steuerfälle zu ermitteln, mangels entsprechenden Personals schlichtweg nicht erfüllt. Da stellt sich wirklich die Frage, warum soll jetzt nicht der Großbetrieb, der ständig geprüft wird und auch andere Steuerpflichtige, die intensiv zu prüfenden, sogenannten bedeutsamen Steuerpflichtigen – wohl offenbar ungefähr 3% der bekannten Steuerpflichtigen –, warum sollen die nichts sagen dürfen: Hier besteht ein strukturelles Verwaltungsdefizit. Ich habe im letzten Aufsatz in der FR<sup>1</sup> nur einmal angedeutet, welche Problematik das ist. Meines Erachtens steckt darin ein ganz erhebliches Gleichheitsproblem. Deswegen meine ich, daß ein Signal, wie es in der GNOFÄ steht, völlig falsch ist, nämlich zu sagen: Ihr sollt dort prüfen, wo das stärkste Ergebnis zu erzielen ist.

Die zweite Anmerkung betrifft das, was Herr *Stolterfoht* am Schluß angedeutet hat. Es geht um die wichtigen Fragen der Dispositionssicherheit und des Planungsschutzes für die Unternehmen. In der Tat erscheint es aus meiner Sicht nicht angemessen zu sein, im Rückblick nur bestimmte Veranlagungszeiträume abzarbeiten. Viele Sachverhalte sind eben Dauersachverhalte und Prognosesachverhalte. Es sind Sachverhalte, die weit in die Zukunft wirken. Und gerade da braucht jedes Unternehmen eine entsprechende Dispositionssicherheit. Ich habe versucht, in meiner Habilitationsschrift<sup>2</sup> anzudeuten, daß ich schon die Möglichkeit sehe, diese Sicherheit zu erlangen durch entspre-

1 *Seer*, FR 1997, 553.

2 *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996.

chende Vereinbarungen, die ich dann unter bestimmten Voraussetzungen auch als Verträge qualifiziert habe, die über eine Periode hinaus auch in die Zukunft wirken können. Und da erscheint es mir dann als zweiter Schritt erforderlich zu sein, eine Dogmatik zu entwickeln, wie zukünftige Veränderungen auf den Vertrag einwirken können. Da sollten wir einfach weiterdenken, um entsprechende elementare Bedürfnisse der Praxis auch rechtsdogmatisch einzufangen.

### *Hiltner:*

Zwei persönliche Anmerkungen: Einmal zu den GNOFÄ 1997, die auch ich durchaus skeptisch sehe in einer eventuell ähnlichen Hinsicht, wie Herr Prof. Seer es eben ausdrückte. Da gibt es beispielsweise den Hinweis, daß die Hauptgruppe der Steuerpflichtigen mit geringeren Einkünften nur zu einem ganz geringen Prozentsatz intensiv überprüft werden soll. Unter fiskalischen Gesichtspunkten könnte das sehr bedenklich sein und auf die Steuermoral der Bürger zurückwirken. Das wird wohl auch etwas durch die automatische Stichprobenkontrolle geheilt. Nur besteht da ein gewisser *circulus vitiosus*. Die Automation, jedenfalls was Schleswig-Holstein betrifft, ist im Augenblick nicht in der Lage, die Stichproben so zu verdichten, daß die Wahrscheinlichkeit zunimmt, fehlerhafte Angaben aufzudecken. Das führt in der Praxis dazu, daß die Beamten mehr noch als bisher verunsichert sind und in Resignation verfallen, weil sie feststellen werden, daß die von der Automation vorgebrachten Stichproben zu gar nichts führen. Das wird sich, hoffe ich, in möglichst kurzer Zeit – daran wird natürlich gearbeitet – auflösen. Aber gewisse Bedenken habe ich doch, denn die Automation hat in erster Linie FISCUS<sup>3</sup> vor. Im Rahmen von FISCUS wird das Problem bestimmt gelöst, aber ob es in den nächsten Jahren gelöst wird, das wage ich zu bezweifeln. Und je länger das dauert, desto mehr stellt sich die Frage, ob das vom BVerfG festgeschriebene Verifikationsprinzip<sup>4</sup> gerade in bezug auf die GNOFÄ umgesetzt werden kann, ob nicht möglicherweise die Praxis doch schon jetzt verfassungswidrig ist. Ich meine, wir sollten die zehn Jahre, die Prof. Kirchhof hier angedeutet hat, die das BVerfG vielleicht noch ruht, nicht abwarten, sondern von der Verwaltung aus handeln. Dabei sehe ich Verwaltung und Gesetzgebung in einem Zusammenhang. Man kann nicht sagen, die Verwaltung habe nicht Schuld an der Misere. Aber Gesetzgebung, Verwaltung und vielleicht auch alle anderen Kräfte unserer Gesellschaft haben insgesamt gesehen diese unerträgliche Lage zu verantworten.

3 „FISCUS“ (Förderatives, integriertes, standardisiertes, computerunterstütztes Steuerungsverfahren) ist der Projekt- und Produktname für die 1991 angelaufene Neukonzeption des automatisierten Besteuerungsverfahrens auf Bund-/Länderebene.

4 Urt. des Zweiten Senats v. 27. 6. 1991, 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654 ff. (666).

Einen zweiten Gesichtspunkt möchte ich anschließen, ein mögliches Thema einer Jahrestagung. Ich befürchte, wir werden nach alledem sagen können, daß hier bei uns ein Gesetzgebungsnotstand vorliegt, dem sich der Vollzugsnotstand, wie Herr Prof. *Tipke* das genannt hat, anschließt. Und möglicherweise ist das Ganze auf einen Führungsnotstand zurückzuführen. Wir haben in unserer heutigen Demokratie, so modern und so gut sie ist, offenbar noch nicht den Weg zu einer wirklichen, gegenwartsbezogenen Zusammenarbeit zwischen den verschiedensten Instanzen gefunden. Unter diesen Umständen müßte man sich überlegen, ob nicht ein Thema sein könnte die Gesetzgebung als solche unter besonderer Berücksichtigung der Steuergesetzgebung mit folgender Fragestellung: Wie kommen Gesetze zustande, wie könnte man die Gesetze praxisnäher gestalten? Ich weiß natürlich, daß Verwaltung, Steuerberaterorganisationen, Rechtsprechung usw. alle schon beteiligt sind. Aber offenbar ja doch nicht mit der notwendigen Konsequenz, daß wir ein praktikables Steuerrecht haben.

*Dr. Meyding:*

Ich wollte zu Herrn Prof. *Seer* zunächst eines sagen: Wenn ich die GNOFÄ relativ kurz abgehandelt habe, dann einmal aus Zeitgründen, und zum anderen, weil – dies folgt dem amerikanischen Vorbild – die Auswahl der Fälle bewußt nicht veröffentlicht werden soll. Was ist der Zweck? Es geht darum, eine gewisse Präventivwirkung zu schaffen, so ähnlich wie bei der Verkehrskamera, von der ich überrascht werde und die mich als Kraftfahrer dazu bringen soll, generell die Geschwindigkeitsbegrenzungen, soweit sie sinnvoll sind, einigermaßen einzuhalten. Das Leitprinzip der neuen GNOFÄ-Grundsätze ist, vielleicht habe ich mich falsch ausgedrückt, nicht ausschließlich an der steuerlichen Bedeutung des Falles orientiert, sondern man versucht unter verschiedenen Aspekten – so wie das bei einem Informationsbesuch in den USA von mir vor etwa zehn Jahren erlebt wurde – den Steuerpflichtigen in einer gewissen Unsicherheit darüber zu belassen, ob er nicht eines Tages mit einer solchen Überprüfung überrascht wird, die dann intensiv sein muß. Dann muß der Steuerpflichtige wirklich seinen Pflichten nach der Abgabenordnung voll nachkommen. Die Präventivwirkung soll ihn dazu bringen, daß er sich in Zukunft – und am Stammtisch soll er es weitererzählen – als redlicher Bürger gibt. Das ist der erste Aspekt.

Den zweiten Aspekt spreche ich mit einem Bild an. Die Älteren von uns haben noch erlebt, wie sie früher eine Bahnsteigkarte lösen mußten und ein Beamter mit Schirmmütze da in seinem Schalterhäusle saß und jeden einzelnen kontrolliert und die Fahrkarte geknipst hat. Im Grunde ist dies die Art der Überprüfung, wie sie nach GNOFÄ vorgesehen ist und die sich an intensiv zu bearbeitenden Fällen orientieren soll, entweder generell oder im Einzelfall angeord-

net. Das ist die erste Fallgruppe, die maschinell ausgewählt worden ist, wobei die maschinelle Auswahl nach Prüfmeldungen aus bestimmten Steuergebieten oder Problembereichen von Jahr zu Jahr – auch in Abstimmung mit dem Rechnungshof – verändert werden kann. Darin steckt natürlich die finanzielle Ergiebigkeit im Sinne von *Adam Smith*. Für mein Rechtsempfinden hat die Steuer immer noch in erster Linie die Aufgabe, gleichmäßig zu sein, aber auch dafür zu sorgen, daß der Staatshaushalt finanziert werden kann. Wir stehen am Anfang, Herr *Hiltner*, in diesem Verfahren. Ich finde jedenfalls die neuen Grundsätze erheblich besser als die alten, bei denen man mit einer sturen Fallgruppeneinteilung arbeitete. Ich finde es schon wichtiger, wenn man im Vertrauen auf die Entscheidungsfähigkeit des einzelnen, trotz Maschine, zu individuellen Lösungen kommt und auf diese Weise ein Stück Gesamtvollzug im Sinne der interessanten Ausführungen von Herrn *Stolterfoht* schafft. Was Herr *Hiltner* zur Auswahl der Fälle meint, die in den Finanzämtern zu Frust führt, da kann ich nur sagen, das kenne ich seit vielen Jahren. Früher, in meiner Anfangszeit in der Verwaltung, wurde solide gearbeitet. Der Sachbearbeiter hat sich den einzelnen Fall angesehen, es gab noch keine Alphabetisierung der Bezirke, der Beamte kannte seine Pappenheimer, der wußte schon, wie das in überschaubaren Verhältnissen üblich ist, wo ein gewisser Vertrauensvorschuß berechtigt war und wo nicht. Durch die Anonymisierung der Verhältnisse und der Entwicklung bleibt uns überhaupt kein anderer Weg als unter bestimmten Kriterien, so wie es uns die Amerikaner vorgemacht haben, Intensivprüfungen vorzunehmen. Die Masse der Fälle können wir heute nicht mehr sorgfältig prüfen. Ich halte es für eine Fehlentwicklung, daß wir das Kontrollmitteilungssystem nach amerikanischem Vorbild als Instrument zu mehr Gleichmäßigkeit der Besteuerung – hier ist wieder die Präventivwirkung von Bedeutung – weitgehend beseitigt haben. Daß ich nicht falsch verstanden werde, vom Steuer-„Schnüffelstaat“ halte ich nichts.

Eine letzte Bemerkung, Herr *Hiltner*, ich bin schon der Meinung, daß wir das Instrumentarium in der Steuerverwaltung auch in Ihrem Sinne personell effizienter einsetzen könnten, wenn es uns z. B. gelänge, Betriebsprüfungen durchzuführen. Wo eigentlich steht geschrieben, daß die Sonne nicht mehr aufgeht, wenn wir bei einer Betriebsprüfung auf Anschlußprüfungen bei zuverlässigen Firmen, die gibt es ja auch, ganz verzichten, und unsere Ressourcen verstärkt zur Verminderung von Steuerverkürzungen einsetzen?

*Prof. Dr. Reiß:*

Ich will mich mit Rücksicht auf die Zeit kurzfassen. Aber es drängen sich beim konsensualen Steuervollzug Parallelen auf. Herr *Stolterfoht* hat vom Deal gesprochen. Wir haben eine ganz parallele Diskussion im Strafrecht über Absprachen etc. Die Frage lautet einfach wie folgt: Wenn wir uns in diese

Richtung bewegen, und ich denke in der Tat, Herr *Stolterfoht*, es bleibt wahrscheinlich gar kein anderer Weg, wenn wir uns in diese Richtung bewegen, gibt es einen dramatischen Unterschied. Im Strafrecht versucht man jedenfalls – daß es nicht klappt und daß es trotzdem Rotlicht gibt, lasse ich mal dahinstehen – durch Verfahren zu legitimieren, indem sich diese Dinge vor Gericht in der Öffentlichkeit abspielen sollen. Frage: Sehen Sie irgendeinen Weg, wie dies dann durch Verfahren angesichts eines Steuergeheimnisses legitimiert werden könnte, denn wir brauchen irgendwo einen Ersatz.

*Prof. Dr. Stolterfoht:*

Diese Möglichkeit sehe ich im Augenblick nicht; man müßte sie erst entwickeln. Aber ich möchte auch betonen, daß man nicht alles nur einseitig sehen darf. Viele Fahndungsfälle werden mit der Bielefelder Vereinbarung erledigt, sowohl für das Strafverfahren wie auch für das Verwaltungsverfahren. Mir ist häufiger der Fall aufgetaucht, daß die strafrechtliche Erledigung des Verfahrens durch Einstellung gegen Geldauflage – wenn dem Mandanten daran lag – ein deal war. Dabei bestand die „Gegenleistung“ darin, daß die Unterlagen für eine gesetzmäßige Besteuerung vorgelegt wurden. Ich kenne Fälle, in denen es hieß: Die Einstellungsverfügung wird Zug um Zug gegen Lieferung der Bilanzen der schweizerischen Gesellschaft, an die die Fahndung nicht herankam, ausgehändigt. Die Fahndung hätte also, wäre es nicht zur Absprache gekommen, mit sehr vagen Ergebnissen schätzen müssen. Sie wußte auch, daß es sehr schwer ist, im Strafverfahren nur mit dem Wissen zu schätzen, daß der Steuerpflichtige alleiniger Gesellschafter einer schweizerischen Gesellschaft ist. In solchen Fällen kommen Vereinbarungen zustande, die im Grunde genommen die materielle Besteuerung richtig werden lassen. Man muß, so glaube ich, jetzt einfach versuchen, die Fallgruppen rein tatsächlich zu erfassen, die es überhaupt in der Praxis gibt. Es wird heute, soweit ich das sehe, alles sehr pauschal behandelt. Man muß sich statt dessen überlegen, in welchen Fällen ist das akzeptierbar und in welchen nicht. In der Kontrollmöglichkeit sehe ich ein Problem, da haben Sie völlig recht. Aber das haben wir jetzt doch auch. Ob sich das Finanzamt, weil mich der Sachbearbeiter kennt und als vertrauenswürdig einschätzt und davon ausgeht, daß ich nachher die Bilanzen herausgebe, auf ein solches Geschäft einläßt, unterliegt auch heute keiner Kontrolle. Deshalb sollte man sich darüber Gedanken machen, wann ist dies verbindlich und wann nicht. Denn die Verbindlichkeit hat wenigstens zur Folge, daß auch derjenige, der nicht mit dem Finanzamt auf gutem Fuß steht, eine gewisse Sicherheit hat – und umgekehrt. Heute ist es doch weitgehend so, daß der eine solche deals hinbekommt und der andere nicht, weil alles vom guten Willen abhängt.

*Dr. Fischer:*

Meine Damen und Herren, ich schließe die Diskussion. Ich danke nochmals den Referenten, ich danke den Diskutanten und ich danke dem geduldischen und aufmerksamen Publikum und gebe das Mikrophon weiter an Herrn Prof. Lang zu einem Schlußwort.

*Prof. Dr. J. Lang:*

Es gab einen Diskussionsredner, der hat bedauert, daß wir hier auf dieser Tagung keine konkreten Ergebnisse erzielt haben. Ich denke, dies konnte hier nicht erwartet werden. Anders als der Deutsche Juristentag haben wir diese Tagung nicht mit dem Ziel rechtspolitischer Beschlüsse veranstaltet. Wir wollten uns nicht nur an den Gesetzgeber richten. Ein Konsens über konkrete Empfehlungen zur Steuervereinfachung wäre auch im Hinblick auf die Komplexität des Themas in der verfügbaren Zeit nicht zu erzielen gewesen. Der Sinn unserer Tagung war es, die ganze Vielfalt der Fragen deutlich zu machen, die das Thema der Steuervereinfachung aufwirft. Der zweite Tag hat gezeigt, daß wir auch lernen müssen, mit einem komplizierten Steuerrecht umzugehen.

Ich danke Herrn Prof. Dr. Seer, daß er zum Schluß unser Anliegen noch einmal deutlich herausgestellt hat. Es geht uns Steuerjuristen darum, Gerechtigkeit zu verwirklichen. Es geht um die Optimierung des Rechtsstaats auch unter schwierigen Bedingungen. In diesem Sinne hat auch das kooperative Verwaltungshandeln dem Rechtsstaat zu dienen. Der vereinfachende Gesetzesvollzug hat Rechtsstaatlichkeit trotz der Kompliziertheit der Steuergesetze zu erreichen.

Ich danke den Referenten des gestrigen und heutigen Tages dafür, daß Sie die Erwartungen der Gesellschaft erfüllt und die ganze Vielfalt des Vereinfachungsthemas ausgebreitet haben. Es wurden uns enorm viele Ideen präsentiert. Das alles konnte man in zwei Tagen eigentlich nicht so ohne weiteres aufnehmen und verarbeiten. Der Tagungsband wird diese Diskussion fortsetzen. Manche der Teilnehmer werden sich noch an die Vereinfachungsdiskussion in Brühl<sup>5</sup> erinnern. Die dort geführte Diskussion blieb in der Typisierung und Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen hängen und man konnte feststellen, wie wenig die Vereinfachungsdiskussion noch entwickelt war. Mit dieser Tagung ist uns ein Riesensprung nach vorne gelungen, auch wenn wir keine rechtspolitischen Beschlüsse gefaßt haben, für die der Diskussionsstand noch nicht reif genug war, um solche Beschlüsse ins Auge fassen zu können.

<sup>5</sup> Siehe R. Seer, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. v. 18. 2. 1995, Bundesfinanzakademie Brühl, *StuW* 1995, 184.

Ich danke den Tagungsleitern und Diskussionsrednern sehr herzlich dafür, daß die Diskussion viel zur Aufarbeitung des Themas beitrug, ohne daß der Zeitplan gesprengt wurde. Meinen besonderen Dank spreche ich den Organisatoren, namentlich Herrn *Luksch* als dem organisatorischen Leiter, und den Hilfskräften aus, die für den reibungslosen Ablauf der Tagung gesorgt haben.

Last but not least danke ich herzlich den österreichischen Gastgebern. Es ist immer eine gute Idee, Wien als Tagungsort zu wählen. Wir alle haben die österreichische Gastfreundschaft hier sehr genossen. Schließlich haben wir von der österreichischen Seite eine Fülle von Anregungen erhalten, die zeigen, wie fruchtbar der internationale Meinungsaustausch zur Steuervereinfachung sein kann.

# Resümee

Dr. Peter Fischer

Richter am Bundesfinanzhof, München

## Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Steuervereinfachung und Verfassungsrecht<ul style="list-style-type: none"><li>1. Steuergleichheit durch Steuervereinfachung (<i>Kirchhof</i>)</li><li>2. Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung (<i>Ruppe</i>)</li><li>3. Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen (<i>Friauf</i>)</li></ul></li><li>II. Rechtsvergleichende Aspekte (<i>Ault</i>)</li><li>III. Vereinfachung des Einkommensteuerrechts (<i>Quantschnigg</i>)</li><li>IV. Steuervereinfachung und Europarecht (<i>M. Lang</i>)</li><li>V. Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung? (<i>Raupach</i>)</li><li>VI. Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Referat <i>Meyding</i></li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>2. Die Verständigungsvereinbarung als Methodenproblem (Korreferat <i>Stolterfoht</i>)</li><li>VII. Ausblick: 7 Thesen zur Steuervereinfachung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Steuerwissenschaft und Steuerpolitik</li><li>2. „Theoriedefizite“ und „Theorieanfälligkeit“</li><li>3. Steuervereinfachung als Kärnerarbeit</li><li>4. Steuervereinfachung – eine Aufgabe vorrangig des Gesetzgebers</li><li>5. Die Verantwortung des Gesetzgebers für den Gesetzesvollzug</li><li>6. Zur Verantwortlichkeit der Finanzverwaltung</li><li>7. Zur Verantwortlichkeit der Finanzgerichtsbarkeit</li></ul></li></ul> |
|---|---|

## I. Steuervereinfachung und Verfassungsrecht

### 1. Steuergleichheit durch Steuervereinfachung (*Kirchhof*)

Steuervereinfachung ist Inhalt eines Verfassungsauftrags. Der rechtfertigende Grund für eine Steuerbelastung wird dem Steuerpflichtigen, der aus Gründen der Planungssicherheit auf stetiges Recht angewiesen ist, erst durch das Gesetz erkennbar und verständlich. Steuererklärungslast und Strafbewehrung der Steuernormen setzen ein hinreichend bestimmtes, einfaches und verständliches Steuerrecht voraus. Die steuerjuristische Definition des Belastungsgrundes muß ihren rechtfertigenden Gedanken in einem Ausgangstatbestand verständlich machen und in seinen Ausprägungen verdeutlichen. Die rechtsstaatlich bestimmte Norm fordert die unausweichliche, auch durch „intelligente Lösungen“ und Gestaltungsgepflogenheiten in der Grauzone des Rechts nicht vermeidbare Zuteilung der Steuerlast, die nicht Folge von Ungeschicklichkeit oder Einfallslosigkeit sein darf. „Das einfache ist meist auch das unausweichliche“

che und rechtsstaatlich bestimmte Steuerrecht“. Das Besteuerungsobjekt muß vollzugsgerecht umschrieben werden. Die Verlässlichkeit des Gesetzesvollzugs ist ein Gebot der Besteuerungsgleichheit. Auch das Gebot kosteneffizienter („wohlfeiler“) Besteuerung verlangt einfach konturierte und leicht ermittelbare Tatbestände.

Der Gesetzgeber hat zur Ordnung von Massenerscheinungen einen – freilich nicht unbegrenzten – Spielraum für generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen. Soweit diese Vereinfachungen den im Ausgangstatbestand definierten Belastungsgrund in der Rechtsfolge modifizieren, müssen sie durch den Vereinfacherfolg gerechtfertigt sein. Unter derselben Voraussetzung darf der Gesetzgeber die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich erleichtern.

Der Gleichheitssatz umfaßt die Statusgleichheit und die gestaltende Gleichheit. Letztere erlaubt es dem Gesetzgeber, das Umfeld des Menschen rechtlich zu ordnen und zu gestalten und ihn damit in eine staatlich beeinflusste Lebenssituation zu stellen, die den Ausgangsbefund des Vergleichs und das Vergleichsergebnis wesentlich beeinflusst. Der Gesetzgeber knüpft an die rechtlich gestaltete Wirklichkeit an und unterliegt dabei einem Gleichbehandlung- und Differenzierungsauftrag. Der Gleichheitssatz fordert freilich keine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichheit des Gesetzesvollzugs gefährden würde. Der Gesetzgeber darf einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen.

Der individualisierenden Einzelfallgerechtigkeit, die tendenziell in den Freiheitsrechten und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit angelegt ist, sind somit deutliche Grenzen gesetzt. Der Steuergesetzgeber stellt die verfassungsrechtlich gebotene Gleichheit durch Vereinfachung in drei Stufen her:

- Verständliche und vollziehbare Definition des Belastungsgrundes;
- Regelung der tatbestandlichen Ausprägungen des Belastungsgrundes durch weitere Verallgemeinerungen (Bestimmung der Bemessungsgrundlage durch Einkünftekatalog, Ausformungen des subjektiven Nettoprinzips usw.);
- und – auf einer dritten Stufe – Vereinfachungen, um komplizierte Sachverhalte übersichtlicher und verständlicher zu machen sowie die Gesetzesanwendung zu erleichtern und die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich zu verbessern (Beispiele: typisierende Abgrenzungen der Erwerbs- und Privatsphäre, Typisierung von Aufwand).

Diese – den Belastungsgrund vergrößernden – Vereinfachungstypisierungen und -pauschalierungen müssen als Gegenmittel gegen Vollzugerschwernisse

und Ermittlungshemmnisse nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsprinzips durch den Vereinfacherfolg gerechtfertigt sein.

Eine Steuervereinfachung ist auch geboten, weil das geltende Steuerrecht durch Lenkungsstatbestände verfremdet ist. Zu beachten sind verfassungsrechtliche Einzelkriterien für zulässige Lenkungssteuern.

Die „Gleichheit durch Vereinfachung“ gebietet auch, die steuerlichen Belastungsstatbestände als unausweichlich gegenüber einer steuerplanenden Sachverhaltsgestaltung auszuformen und die Grundtatbestände von allen Verfremdungen und Überwucherungen zu befreien. Dadurch wird zugleich die Freiheit des Steuerpflichtigen zu ökonomischer Vernunft vor steuerstaatlicher Einwirkung geschützt.

Die nachfolgende Diskussion über die Thesen von *Kirchhof* entzündete sich vor allem an den Fragen, ob und ggf. in welchem Umfang – zur Reduzierung des „Werbungskosten-ABC“ – ein „Aufwandstypus“ des Arbeitnehmers rechtlich vorgegeben werden kann und ob der Arbeitnehmer „zur Arbeit und zurück“ oder „vom Betrieb nach Hause und zurück“ fährt.

## 2. Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung (*Ruppe*)

Nach Auffassung von *Ruppe* ist Steuervereinfachung ein sekundäres, subsidiäres Gestaltungsprinzip, das nur im Rahmen der Wertungen des jeweiligen Steuersystems bzw. Steuergesetzes Geltung beanspruchen kann. Der Gleichheitssatz – dies legt *Ruppe* anhand der Rechtsprechung des österreichischen VfGH dar – verbietet nicht sachgerechte (1. Version) und fordert sachgerechte Differenzierungen (2. Version); vor allem letztere Version wirkt – unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit – als Schranke der Vereinfachung.

Vereinfachung kann erreicht werden

- bei der *Sachverhaltsermittlung* – feststehende Rechtsfolgen vorausgesetzt – vor allem durch gesetzliche Pauschalierung von Abzugsposten und Typisierung, auch in der Form von nicht fiskalisch motivierten gesetzlichen Vermutungen über qualitative Sachverhaltselemente, durch Bewertungserleichterungen und die indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen. Hier wird der Gleichheitssatz als Differenzierungsgebot und *-verbot* berührt;
- im Bereich der *legislativen Festlegung von Rechtsfolgen* mittels *safe haven rules*, durch Verzicht auf Rechtsfolgenverhängung wegen Unwirtschaftlichkeit der Sachverhaltsermittlung (Freigrenzen, Bagatellregelungen, durch Fixierung von Rechtsfolgen für schwer ermittelbare oder kontrollierbare Sachverhalte oder durch Verzicht auf Rechtsfolgendifferenzierung). Dif-

ferenzierungen aus Lenkungs- oder Zweckmäßigkeitgründen können bzw. müssen zurückgenommen werden. Eine Ausdifferenzierung des gesetzlichen Belastungskonzepts kann aus dem Differenzierungsgebot – bei weitem Spielraum des Gesetzgebers – gleichheitsrechtlich geboten sein. Der Verzicht auf die Statuierung von Rechtsfolgen wegen Unmöglichkeit der Sachverhaltsermittlung (Beispiel: Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen oder Einkünfte aus Kapitalvermögen werden nicht oder nur zum Teil besteuert) wirft nur im Einzelfall beantwortbare Fragen auf;

- im Bereich der *Rechtsfolgernermittlung*. Hier sind die formale Vereinfachung z. B. durch Normenklarheit, verbesserte Gesetzestechnik (Übergangsregelungen) und klarere Gesetzessprache, aber auch die Stetigkeit der Rechtslage angesprochen;
- im Bereich der *Steuerverrichtung und -durchsetzung*.

Eingehend widmet sich *Ruppe* dem Thema „Steuergleichheit und Sachverhaltstypisierungen“. Seine Überlegungen konzentrieren sich auf

- die Pauschalierung echter Erwerbsaufwendungen in Form widerlegbarer Kostenpauschalen, die gleichheitsrechtlich unbedenklich sind, soweit die Abweichung zwischen Ist- und Sollbelastung geringfügig ist. Demgegenüber verbietet sich eine unwiderlegbare Typisierung von Erwerbsaufwendungen;
- die – unter bestimmten Kautelen zu befürwortende – Pauschalierung von Bemessungsgrundlagen und Bewertungserleichterungen mittels indirekter Methoden als Durchschnittsbetrachtung aufgrund von Plausibilitäts Erwägungen, die an äußere, leicht ermittelbare und sachgerechte Anzeichen anknüpfen und
- (auch unwiderlegbare) Typisierungen im Mischbereich zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre, die verfassungsrechtlich weitgehend zulässig sein dürften.

Auf die Zusammenfassung der Thesen durch *Ruppe* selbst (S. 56 ff.) wird verwiesen. In der Diskussion betonte *Ruppe* nochmals die Unterscheidung zwischen sog. echten Erwerbsaufwendungen und solchen, die sich im Grenzbereich zwischen Erwerbs- und Privatsphäre abspielen; bei ersteren gibt es nach seiner Auffassung keine Rechtfertigung dafür, nach Einkunftsarten zu differenzieren und einen „Typus des Arbeitnehmers“ zu schaffen.

### 3. Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen (*Friauf*)

Steuervereinfachung ist „eine hochkomplexe Aufgabe“. Das komplizierte Steuerrecht wird durch ein Netzwerk von Lenkungszwecken mit spezifischen verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen ergänzt und überlagert. Die Instrumentalisierung der Steuer als Mittel der Einnahmeerzielung und als Werkzeug der Verhaltenslenkung führt zu einer doppelten verfassungsrechtlichen Einbindung: Verhaltensgebot und Vermögensentzug qua Steuer müssen jeweils für sich verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein; hiermit korrespondiert das Erfordernis der gesetzgeberischen Doppelkompetenz. Es zeichnet sich ein essentieller Konflikt zwischen dem Desiderat der Steuervereinfachung und den sachlichen Notwendigkeiten der Lenkungssteuer ab, der nicht in den Bereich des Erlasses aus Billigkeitsgründen verlagert werden darf.

Bei den direkten Steuern, namentlich der Einkommensteuer, erscheint die Befrachtung mit – rechtfertigungsbedürftigen – Lenkungszwecken in besonderem Maße als Fremdkörper. Eine als Lenkungsinstrument eingesetzte Einkommensteuer kann nicht zugleich einfach und leistungsgerecht sein; dies wird am Beispiel einer allgemeinen Wegepauschale für Fahrten zum Arbeitsplatz erläutert, die *Friauf* für gleichheitswidrig hält. Prohibitiv angesetzte Lenkungszwecke bei den Verbrauchs- und Aufwandsteuern – Beispiel: der Benzinpreis wird auf 5 DM/Liter hochgeschleust – würden auf eine Beschränkung der persönlichen Freiheit nach Maßgabe der individuellen Zahlungsfähigkeit hinauslaufen, der Korrektur- und Ausgleichsbedarf wäre zwangsläufig immens. Die emissionsabhängige Kraftfahrzeugsteuer hat trotz weitgehender Typisierung zu einem nur schwer zu behebenden steuerlichen Chaos geführt. Die steuerliche Wohnbauförderung hat stets neue Komplikationen bewirkt. Eine „vergleichbare Krebsgeschwulst“ ist die im Jahre 1994 zu Lenkungszwecken eingeführte Spreizung des Einkommensteuertarifs zugunsten gewerblicher Einkünfte (§ 32c EStG); *Friauf* sieht hierin einen system- und gleichheitswidrigen Eingriff in das Einkommensteuerrecht, der zu zahlreichen komplexen Abgrenzungsproblemen führt.

Die Gründe für den Widerstreit zwischen steuerlicher Lenkung und Steuervereinfachung sind wie folgt zu kennzeichnen:

- Notwendig – auch zur Vermeidung lenkungspolitisch unerwünschter Nebenwirkungen – ist eine möglichst präzise, am Lenkungszweck orientierte Ausdifferenzierung und Abstimmung der steuerlichen Lenkungstatbestände.
- Die jeweils einschlägigen Grundrechte begründen einen am verfolgten Lenkungszweck orientierten Rechtfertigungsbedarf und die zwingende Notwendigkeit einer Konkretisierung und Differenzierung nach Maßgabe der Erforderlichkeit, Eignung und Verhältnismäßigkeit.

- Sozial- und wirtschaftspolitische Zwänge erfordern oftmals Korrektur- oder Ausgleichsregelungen zur Vermeidung von „Risiken und Nebenwirkungen“, etwa im gedachten Falle einer prohibitiven Anhebung der Mineralölsteuer.

Verwerfungen gehen von der Eigenart der steuerlichen Lenkung, nicht zuletzt von ihrem grundsätzlichen Konflikt mit den Anforderungen einer gleichheitsgerechten Besteuerung aus. Im Binnenbereich der steuerlichen Lenkungsnormen erlangt das Streben nach Vereinfachung wieder Bedeutung. Geht es um die Befrachtung des Steuerrechts mit Lenkungsagenden schlechthin, muß das Ziel der Steuervereinfachung zwangsläufig zurücktreten; einen Königsweg gibt es hier nicht. Der Gesetzgeber muß der Versuchung widerstehen, die Steuern als Allheilmittel gegen sämtliche Übel dieser Welt instrumentalisieren zu wollen.

## II. Rechtsvergleichende Aspekte (Ault)

Die rechtsvergleichende Sicht verdeutlicht – mit der gebotenen methodologischen Vorsicht – die legislatorische, politische, normative und rechtstechnische Struktur der „Steuervereinfachung“ und ihres Gegenstücks „Steuerkomplexität“.

Der Blick von *Ault* auf Steuerrecht der USA ist wenig ermutigend: Das Wirken eines gesellschaftlich-politischen Welt(un)geistes führt nahezu zwangsläufig zu Kompliziertheit und Steuerunkultur. Hatte die grundlegende US-Steuerreform des Jahres 1986 die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer verbreitert, Steuervergünstigungen, insbesondere die steuerliche Bevorzugung der *capital gains* abgeschafft, den Steuersatz gesenkt, die Progressionskurve abgeflacht und Steuervermeidungsstrategien – z. B. durch „passive activity loss“-Regeln – entgegengewirkt, sind diese Errungenschaften in den darauf folgenden Jahren wieder verspielt worden.

Im Vereinigten Königreich wird der Versuch unternommen, durch ein „Tax Law Rewrite“-Projekt die formale Struktur und die Formulierung des geltenden – formal nicht kodifizierten – Rechts zu verbessern. Ob die Neufassung tatsächlich zu einem einfacheren Steuerrecht führen wird, bleibt abzuwarten.

Das australische „Tax Law Improvement Project“ zielt gleichfalls nicht auf inhaltliche Änderungen des Steuerrechts, sondern auf eine Modifizierung von Struktur und Präsentation des geltenden Rechts. Die Schwäche des Projekts ist nach *Ault* darin zu sehen, daß dem Verhältnis zwischen den Formulierungstechniken und den inhaltlichen Prinzipien zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt wird; auch verständliches Recht könne kompliziert sein.

Die in den Niederlanden verwirklichte Reform des Jahres 1990 ist gekennzeichnet durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mittels Beschränkung der Abziehbarkeit von Betriebsausgaben und durch eine Reduzierung der persönlichen Abzugsbeträge, durch die Senkung des Grenzsteuersatzes, eine Reduzierung der Tarifstufen und die Vereinheitlichung von Sozialversicherungsbeiträgen und Einkommensteuer. Die Schaffung von generalisierenden Kategorien für Abzugstatbestände brachte freilich, so die Bewertung von *Ault*, „ein gewisses Ausmaß von Willkür“.

In Frankreich spielt die Einkommensteuer aufgrund der besonderen Fiskalstruktur hinsichtlich Belastung des Bürgers und Aufkommen eine geringere Rolle als in den meisten OECD-Staaten. Der Stil der Steuergesetze steht in der Tradition des *code civil*: Das Gesetz enthält eher allgemeine Grundsätze als detaillierte Regelungen. Zugleich hat die Finanzverwaltung ein weitreichendes administratives Ermessen, das eine Verständigung mit dem Bürger und eine Pauschalierung von Besteuerungsgrundlagen zuläßt.

Die Modelle des „Basic World Tax Code“ und den Entwurf eines Steuerrechts für die mittel- und osteuropäischen Länder schätzt *Ault* als unter dem Blickwinkel der Steuervereinfachung „äußerst lehrreich“ ein.

*Ault* zeigt die Ursache der Kompliziertheit und die Möglichkeiten einer Vereinfachung anhand von Beispielen auf, wie sie gleich oder ähnlich in jeder nationalen Steuerrechtsordnung zu finden sein können. „Innovative Finanzierungsinstrumente“ wie Aktien-Swap und Wertpapierdarlehen sind zwar wirtschaftlich einander ähnlich, werden aber insbesondere hinsichtlich der Handhabung – und Vermeidung! – der Dividendenbesteuerung steuerlich unterschiedlich behandelt. *Ault* hält mehrere Lösungen für denkbar: Der Gesetzgeber kann

- kapitulieren, indem er Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht mehr besteuert; in dieser Hinsicht sieht *Ault* die horizontale Steuergerechtigkeit tangiert;
- ein nur „reaktives und prinzipienloses Flickwerk“ in die Welt setzen oder aber
- sich auf das grundlegende Realisationsprinzip besinnen. Dies könnte – etwa nach dem Vorbild des Steuerrechts in Neuseeland oder Australien – dazu führen, steuerliche Leistungsfähigkeit mittels einer Vermögenszuwachsrechnung zu erfassen.

Zur Vermeidung prinzipienloser Detailregelungen äußert *Ault* Sympathie mit der letzteren Lösung, ungeachtet neuartiger Probleme auf der Ebene der Bewertung. Komplizierte Normen wie etwa die amerikanischen „passive activity“-Regeln können vereinfachend wirken, wenn sie komplizierte Steuervermeidungsstrategien verhindern.

Vereinfachung ist ein komplexes Problem. Die Einkommensteuer wird ihrer Natur nach stets eine komplizierte Steuer sein, will man sie nicht auf der Grundlage des Konsums erheben und Einkünfte aus Ersparnissen aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen. Steuerbegünstigungen sind eine – freilich reformresistente – Ursache der Kompliziertheit des Steuerrechts. Eine einfache Steuer birgt die Tendenz, Verschiedenes gleichzubehandeln. Ein allzu großes Vertrauen in administrative Ermessensentscheidungen untergräbt das Grundprinzip der Rechtsstaatlichkeit.

### III. Vereinfachung des Einkommensteuerrechts (*Quantschnigg*)

*Quantschnigg* beginnt mit der provokanten – von ihm bedingt bejahten – Frage, ob „die entsetzliche verdammenswerte wunderbare königliche Einkommensteuer die Kompliziertheit vielleicht schon in sich trägt“. Kompliziertheit äußert sich in der – stets verbesserungsbedürftigen – Rechtssprache und der großen Anzahl von gesetzlichen Tatbeständen mit entsprechendem Verknüpfungs- und Subsumtionsaufwand. Einer unangemessenen Vielzahl von Ausnahmebestimmungen (Beispiel aus dem bundesdeutschen Recht: §§ 7a ff. EStG einschließlich der in Österreich abgeschafften Ansparabschreibung) läßt sich, wie in Österreich in Teilbereichen erfolgreich praktiziert, gegensteuern. Eine komplexe Norm wie § 15a EStG nuanciert zwar bis ins Detail, ist aber nicht wirklich präzise; Österreich erreicht mit 10 v. H. an Normendichte einen zwar größeren, aber vergleichbaren Regelungseffekt.

Gründe für die Kompliziertheit sieht *Quantschnigg* in

- der Vielzahl von Einkunftsarten und den unterschiedlichen Methoden der Einkünfteermittlung,
- der Verflechtung mit dem Handelsrecht und in diesbezüglichen Überleitungsproblemen sowie in Wechselbeziehungen mit anderen Teilrechtsgebieten wie dem Miet-, Arbeits- und Sozialrecht,
- dem Einsatz des Einkommensteuerrechts für Lenkungszwecke,
- der Mißbrauchs- und Gestaltungsabwehr.

Wege zur Vereinfachung des Steuerrechts sieht *Quantschnigg* im sparsamen Einsatz von Gesetzesänderungen, der Verbesserung der Rechtssprache und des äußeren Aufbaus der Tatbestände, im mit Bedacht zu praktizierenden „Mut zur Lücke“, der durch die Aufnahme von Leitmotiven in Steuertatbestände flankiert wird, in der Reduktion von Einkunftsarten und der Vereinheitlichung der Einkunftsermittlungsvorschriften, in der Gleichbehandlung wirtschaftlich gleichgelagerter Sachverhalte und in der Rückführung steuerlicher Instrumente auf ihre ursprüngliche Bedeutung.

#### IV. Steuervereinfachung und Europarecht (*M. Lang*)

EG-Recht könnte ein Verbot der Erhebung von bestehenden Steuern bewirken, so insbesondere die Verbote des Art. 33 der 6. MwSt-Richtlinie einer Erhebung von Abgaben zollgleicher Wirkung und von Abgaben, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Auch diejenigen Umsatzsteuern sind unzulässig, die, ohne Mehrwertsteuern zu sein, den Wettbewerb oder den freien Warenverkehr beeinträchtigen. *M. Lang* erörtert die Anwendung dieser Richtlinie anhand der österreichischen Beispiele der Handelskammerumlage, der Anzeigen- und Ankündigungsabgabe, der Fremdenverkehrsabgabe, den Interessentenbeiträgen, der Getränke- und Speiseeissteuer, der Vergnügungssteuer und der Normverbrauchsabgabe. Da die Rechtsprechung des EuGH maßgebend auf die jeweilige Regelungstechnik abhebt, vermag Art. 33 der 6. MwSt-Richtlinie die Vielfalt der bestehenden indirekten Steuern nicht zu beschneiden. Eher könnte Art. 10 der Kapitalansammlungs-Richtlinie eine wirksame Schranke gegen den Wildwuchs indirekter Steuern sein. *M. Lang* untersucht die Richtlinienkonformität einer ehemals in Österreich geplanten Registergebühr und einer an deren Stelle eingeführten Mindestkörperschaftsteuer, sowie der Urkunden- und Gerichtsgebühren. Zu letzterer Richtlinie hat die Rechtsprechung freilich noch keine klaren Konturen entwickelt.

Anhand einiger ausgewählter Beispiele erwägt *M. Lang*, ob das EG-Recht Ansatzpunkte für einen Abbau von Differenzierungen bei bestehenden Steuern bietet. Angesichts der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des EGV wäre es möglicherweise zweckmäßig, die Regelungen über die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht durch eine grundlegende Systemreform – auch mit dem Effekt einer Vereinfachung – einander anzunähern. Indes haben der deutsche und der österreichische Gesetzgeber, anstatt das dieser Unterscheidung zugrunde liegende Besteuerungskonzept zu überdenken, den Anforderungen der EuGH-Judikatur stets nur im für unbedingt notwendig gehaltenen Ausmaß entsprochen. Die Rechtsprechung hat auch auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen die Chance zu einer Vereinfachung, da unterschiedliche bilaterale Abkommensregelungen gegen die Grundfreiheiten des EGV verstoßen könnten. Die EU-Mitgliedstaaten könnten gezwungen werden, das bestehende DBA-Netz zu vereinheitlichen oder in ihrem Binnenbereich ein multilaterales Steuerabkommen abzuschließen. Eine Vereinfachungswirkung kann auch vom Verbot diskriminierender Abgaben (Art. 95 EGV) ausgehen. Es bleibt abzuwarten, inwieweit das Beihilfeverbot des Art. 92 EGV zur Beseitigung steuerlicher Ausnahmebestimmungen etwa in Gestalt von Sonder-AfA, Investitionsbegünstigungen und des Sonderausgabenabzugs z. B. für Versicherungsprämien führt. In dieser Hinsicht enthält das Beihilfeverbot „noch einiges an Sprengkraft“.

*M. Lang* hat in der Diskussion Zweifel an der Europakompatibilität des deutschen Körperschaftsteuersystems angemeldet, soweit das Anrechnungsverfahren der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft versagt ist.

## V. Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung? (*Raupach*)

*Raupach* legt aus der Sicht des Anwalts dar, daß die Finanzgerichte vielfältig zur Vereinfachung des Verfahrensrechts und des materiellen Rechts beitragen können. Den Gerichten obliegt die *richterliche Kontrolle* von vereinfachenden Maßnahmen der Finanzverwaltung, insbesondere die Kontrolle eines – „ökonomischen“ bzw. „maßvollen“ – „effizienten Gesamtvollzugs“.

*Raupach* plädiert für die *richterrechtliche Entwicklung* von Rechtsinstituten, die der verfahrensrechtlichen Vereinfachung des Steuerrechts dienen:

- widerlegbare Typisierungen und Vermutungen (Beispiele: Teilwertvermutungen und – eher bedenklich – „Drei-Objekt-Grenze“; materielle Typisierungen sind verfassungswidrig) sowie
- konsensorientierte Lösungen durch Zulassung und inhaltliche Ausgestaltung von verbindlichen Auskünften, durch die „zu einem eigenen Rechtsinstitut verfestigte“ tatsächliche Verständigung, und zwar ohne eine rechtsmethodisch ohnehin nicht mögliche Beschränkung auf Sachverhaltsfragen, oder gar – etwa nach dem Vorbild der Advance Pricing Agreements – durch Zulassung von Vergleichsverträgen im Steuerrecht.

Die Gerichte können durch die verfassungsrechtlich legitime und stets praktizierte (Beispiele: Entwicklung der Organschaft und des Umwandlungssteuerrechts) *Fortbildung des Steuerrechts* zur Steuervereinfachung beitragen. Die Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen und die Konkretisierung von Generalklauseln durch Fallgruppen kann Rechtsvereinfachung bewirken. Bei der Kodifizierung der durch gelungene richterliche Rechtsfortbildung entwickelten Organschaft, des Umwandlungssteuerrechts („Fortsetzung des Engagements in anderer Form“) und der vormaligen Geprägerechtsprechung ist eine Komplizierung erst eingetreten, als sich der Gesetzgeber dieser Themen bemächtigt hat. Das Fehlen eines wissenschaftlich konzipierten Steuersystems und die „Theorieanfälligkeit“ des Steuerrechts haben, so *Raupach*, „das Rechtsinstitut“ der Betriebsaufspaltung hervorgebracht. Eine wenig glückliche Hand hatte die Rechtsprechung auch bei der Fortentwicklung des Rechts der Mitunternehmerbesteuerung.

Die Rechtsfortbildung wird erschwert durch den Zustand des Steuerrechts. Nicht nur die „komplizierten“ Steuernormen sind streitanfällig, sondern Sachfragen, die mit der Grundstruktur des Steuerrechts zusammenhängen, z. B. die Abgrenzung der Einkunftsarten, die Abgrenzung der Erwerbs- von der Pri-

vatsphäre, der Abzug außergewöhnlicher Belastungen, die einkommensteuerrechtlichen Grundfragen nach der Stellung des Erben und einer einheitlichen oder einkünftespezifischen Zurechnung von Einkünften. Der Dualismus der Einkunftsarten und der Dualismus bei der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften haben zu einer „unglaublichen Komplizierung“ des Steuerrechts geführt. Gerade der Ruf, Steuerschlupflöcher zu schließen, führt ohne gleichzeitige Systembereinigung zur Etablierung der Einkommen- und Körperschaftsteuer als „Dummensteuern“.

Nach Meinung von *Raupach* zeigt sich eine Erschwerung durch die Situation der Finanzgerichtsbarkeit mit einem de facto „eininstanzlichen Rechtsweg“ vor allem darin, daß der BFH „zum Teil ein Beschwerdegericht“, im übrigen auf Grundsatzrevisionen beschränkt ist. Die Anzahl von acht Ertragsteuersenaten trägt nicht zur Einheitlichkeit und Einfachheit der Rechtsprechung bei. Die Nichtzulassungsbeschwerde hat um so weniger Aussicht auf Erfolg hat, je schwerer der Subsumtionsfehler des Finanzgerichts ist.

Geboten ist schließlich die *richterliche Kontrolle des Gesetzgebers*. Das Prozedere um den Wegfall der Vermögensteuer hat, so *Raupach*, gezeigt, daß der Gesetzgeber auf Dauer geltende Gesetze nicht kontrolliert und verfassungsgemäße Zustände nicht herstellen kann. Die parlamentarische Kontrolle der Steuergewalt versagt weitgehend. Das entstandene Kontrollvakuum hat die Rechtsprechung zu schließen.

## VI. Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung

### 1. Referat *Meyding*

Nach Auffassung von *Meyding* muß die Kraft zu einer Erneuerung des Steuerrechts in erster Linie vom Gesetzgeber ausgehen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist das systemtragende Prinzip des Steuerrechts schlechthin. Typisierungen und Pauschalierungen leisten einen wichtigen Beitrag zur Steuervereinfachung; sie sind am allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu messen. Aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit folgt, daß – anders als tatsächliche Verständigungen über Sachverhaltsfragen – Vergleiche zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde grundsätzlich unzulässig sind. Grundlagen und Grenzen eines vereinfachenden Gesetzesvollzugs werden durch das Verifikationsprinzip bestimmt. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber die Möglichkeit zu einer Vereinfachung durch die Erhebung einer Abgeltungssteuer an die Hand gegeben. In Anbetracht des Vollzugsdefizits gewinnen strafrechtliche Sanktionen an Bedeutung. Die Verwirklichung des Verifikationsprinzips wird in der Bundesrepublik dadurch erschwert, daß – anders als etwa in den USA und in Frankreich – ein Datenaustausch zwischen Finanz- und Sozialbe-

hörden sowie ein System von Kontrollmitteilungen fehlen, die durchaus geeignet wären, den Bürger zu Gesetzestreue anzuhalten.

Der Mangel an Transparenz und innerer Folgerichtigkeit des Steuerrechts hat zu einer verhängnisvollen Aussteigermentalität geführt.

Eine Vereinfachung ist von einer weitergehenden – freilich realitätsgerechten – Pauschalierung und Vereinfachung zu erwarten; dies insbesondere dadurch, daß der Gesetzgeber Sachverhalte an der Nahtstelle zwischen privater und beruflicher Sphäre in den privaten Bereich verweist. Unter dem Aspekt der Unausweichlichkeit der Steuer sind Wahlrechte abzuschaffen oder einzuschränken.

Einen wesentlichen Grund für das derzeitige Steuerchaos sieht *Meyding* in der zu engen Regelungsdichte. Der Rechtsstaat ist ausreichend gefestigt, so daß Gesetzgeber und Oberbehörden um der Vermeidung positivistischer Einzelregelung willen mehr Vertrauen in das Augenmaß und die Verantwortlichkeit der Beteiligten – Steuerbeamte und Berater – setzen können. Die Fülle der Verwaltungsanweisungen kann von den Finanzämtern weder verstanden noch verarbeitet werden. Hilfreich sind hingegen typisierende Verwaltungsvorschriften wie Richtsatzsammlungen, Schätzungs- und Bewertungsrichtlinien und Anweisungen zur Pauschalierung von Abzugsbeträgen. Der Gesetzgeber kann auch dadurch mehr „Distanz zum Einzelfall“ wahren, daß er stärker als bisher Billigkeitslösungen (§ 227 AO) ermöglicht.

Die GNOFÄ 1997 stellen eine bedeutsame Fortentwicklung typisierender und flexibler innerdienstlicher Handlungsgrundsätze dar; sie setzen Vertrauen in die Entscheidungsfähigkeit des Steuerbeamten. Diese Anweisungen werden ergänzt durch Grundsätze zur Rationalisierung der Betriebsprüfung. Bezweckt sind eine effizientere Fallauswahl, die qualitative Verbesserung und die zügigere Abwicklung der Prüfungen. Trotz des festzustellenden Verfalls der Steuermoral muß der „redliche Bürger“ gestärkt werden. Das anspruchsvolle Berufsbild des Steuerbeamten „vor Ort“ muß von wirtschaftlichem Denken und unternehmerischem Handeln geprägt sein.

## 2. Die Verständigungsvereinbarung als Methodenproblem (Korreferat *Stolterfoht*)

*Stolterfoht* geht von der Feststellung aus, daß das herkömmliche Subsumtionsmodell der Auslegung keinen Raum läßt für einen „kooperativen“ oder „konsensualen“ Gesetzesvollzug. *Stolterfoht* versteht hierunter die Typisierung, die Erteilung von Zusagen, die Verständigung und die Klassifizierung von Steuerfällen. Den Gedanken eines „moderaten“ Gesetzesvollzugs hält er nicht für hilfreich. Der weniger am „Sein“ denn am „Sollen“ orientierte Jurist kann auf die Realität der Besteuerung reagieren, indem er den vereinfachenden Gesetzes-

vollzug in das „Rotlichtmilieu des Steuerrechts“ verbannt oder aber – was *Stolterfoht* befürwortet – die Realität mittels dogmatischer Erfassung normativ steuert.

In methodischer Hinsicht geht es *Stolterfoht* darum, eine nachträglich geschaffene „Bereichs- oder Gebietslücke“ richterrechtlich auszufüllen. Durch verwaltungsinterne Sicherungen muß eine Gleichheit des Gesamtvollzugs gewährleistet werden, wobei die persönlichen und sachlichen Ressourcen der Finanzverwaltung nicht nur dort eingesetzt werden dürfen, wo hohe Mehreinnahmen zu erwarten sind. Im Rahmen des geltenden Rechts ist der „Drittenschutz vorsichtig auszubauen“, z. B. zugunsten der Gemeinden bei der Erhebung der Realsteuern sowie in Form der steuerrechtlichen Konkurrentenklage. *Stolterfoht* schlägt vor, daß im Falle eines „qualifiziert ungleichmäßigen“ Gesetzesvollzugs die massenhaft nicht angewandte Norm in ihrer Geltung gehemmt ist.

Die Instrumente des vereinfachenden Vollzugs (schlichtes Verwaltungshandeln, Zusage, Vereinbarung) sind vor allem kompetenz- und formalrechtlich in die gesetzlichen Wertungen zu integrieren. Die Verständigungsvereinbarung muß als öffentlich-rechtlicher Vertrag anerkannt werden.

Die Rechtsprechung ist aufgerufen, inhaltliche Maßstäbe für zulässige Vereinbarungen zu entwickeln. Hierbei ist darauf Bedacht zu nehmen, daß sich Tat- und Rechtsfragen theoretisch und praktisch nicht voneinander trennen lassen, z. B. im Zusammenhang mit Anwendungsproblemen der steuerrechtlichen Liebhaberei. Alle Fälle einer „Koppelung“ – z. B. von steuer- und strafrechtlichen Fragen nach einer Fahndungsprüfung – sind hingegen kritisch zu untersuchen. Das verfahrensrechtliche Verhältnis der Verständigungsvereinbarung zum Steuerbescheid bedarf der dogmatischen Klärung.

## VII. Ausblick: 7 Thesen zur Steuervereinfachung

### 1. Steuerwissenschaft und Steuerpolitik

Vorrangig muß ein Konsens über die Methoden gefunden werden, Fragen einer Steuervereinfachung sinnvoll und mit Aussicht auf Umsetzung durch die arbeitsteilig Recht herstellenden Staatsgewalten zu diskutieren. Vorab sind Argumente abzuschichten, die vorwiegend steuerpolitischer und steuerideologischer Natur sind und daher einer wissenschaftlichen Erörterung nur bedingt zugänglich sind.

Steuervereinfachung ist auch ein brisantes Politikum, nicht nur ein Gegenstand wissenschaftlicher Befassung. Hierin mag der Grund dafür liegen, daß keine politische Wählergruppe oder Partei wirklich für sie streitet (vgl. *Ault* S. 112).

Wissenschaftlich konsensfähig sind Systemfragen und Fragen der Rechtstechnik im weitesten Sinne wie beispielsweise Inhalt und Ausmaß von Typisierungen und Pauschalierungen, nicht aber die durch parlamentarischen Mehrheitsentscheid festzulegende Senkung des Spitzensteuersatzes und die „Gegenfinanzierung“ durch Streichung von steuerlichen Abzugsbeträgen. Beispielsweise mag die Nichtbesteuerung von *capital gains* das Steuerrecht vereinfachen. Solches wirft aber nicht nur Fragen der horizontalen Gerechtigkeit auf (*Ault* S. 124). Diesbezügliche Rechtsänderungen wären darüber hinaus ebenso Akte der Gesellschaftspolitik wie etwa die Kappung von Werbungskosten auf einen Höchstbetrag nach spanischem Vorbild (nur) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (hierzu Diskussionsbeitrag *Tipke* S. 66 f.). Denn es ist auch ein Akt politischen Gestaltungswillens, etwa mit Blick auf das subjektive Nettoprinzip einen „Typus des Arbeitnehmers“ prägen zu wollen. Die politische Relevanz dieser und ähnlicher Themen darf durch das Akzeptanz heischende Etikett „Steuervereinfachung“ nicht verdeckt werden; auf den Umverteilungseffekt hinweisende steuerpolitische Gegenargumente dürfen nicht a limine als durch Sozialneid veranlaßt diskreditiert werden.

## 2. „Theoriedefizite“ und „Theorieanfälligkeit“

Steuervereinfachung ist ein komplexes Thema. Sie birgt die Tendenz, gebotene Verschiedenbehandlungen zu unterlassen, wie *Ault* und *Ruppe* eindrucksvoll dargestellt haben. In diesem Sinne trifft zu, daß Rechtereinfachheit auf Kosten der Gerechtigkeit geht. Die Einkommensteuer *ist* und bleibt freilich eine komplizierte Steuer (*Ault*, *Quantschnigg*); die „egaliserende“ Primitivität der Kopfsteuer ist ihr nach der Natur der Sache fremd. Gleichwohl ist Vereinfachung keine blaublühende Utopie. Ein strikt auf seinen Fiskalzweck ausgerichtetes Einkommensteuerrecht – Steuerbegünstigungen sind eine Quelle von Kompliziertheit (*Ault*, *Friauf*) – hat nur eine begrenzte Anzahl von Hauptproblemen zu lösen, etwa nach Art der folgenden Fragen: Was sind Einkünfte, was ist abziehbarer Aufwand, was ist ein Wirtschaftsgut, ein Vermögensgegenstand? Wem sind Einkünfte, Aufwand und Vermögen zuzurechnen? Was ist eine Veräußerung und was ist im steuerrechtlichen Sinne „unentgeltlich“? Diese verhältnismäßig schlichten Grundfragen spiegeln den gesetzlichen Belastungsgrund wider, dessen Teleologie der wissenschaftlichen Systembildung wie auch der praktischen Rechtswendung den Weg weisen und gegen das von *Raupach* zu Recht festgestellte Paradoxon der „Theoriedefizite“ bei gleichzeitiger „Theorieanfälligkeit“ des deutschen Steuerrechts immunisieren könnte. Labyrinth wie etwa die Steuerfolgen des Nießbrauchs, des Bauens auf fremdem Grund und Boden und der vorweggenommenen Erbfolge könnten nach systematischer Durchforstung auf komfortablen Schneisen durchquert werden. Erkennt man, daß § 15 Abs. 2 EStG auf den Typus des Gewerbebetriebs

abhebt, lassen sich die Steuerfolgen des Grundstücks-„Handels“ einerseits und der Produktion nach Art eines Bauunternehmers andererseits durch Abgleichen mit dem gesetzlichen Belastungsgrund sinnfälliger konturieren. Eine Systembereinigung würde zugleich verdeutlichen, wo sich Rechtsprechung und Lehre auf eine verfassungswidrige materielle Typisierung (*Raupach*) zubewegen.

### 3. Steuervereinfachung als Kärnerarbeit

Steuervereinfachung verlangt nicht so sehr nach dem großen deklamatorischen Gestus, sondern nach problemorientierter Kärnerarbeit, zu der auch die Finanzgerichtsbarkeit beitragen kann. Eine der wesentlichen Ursachen für die Komplexität des Steuerrechts ist die auch durch die Rechtsprechung verursachte Kasuistik und (Über-)Differenzierung (*Ruppe*). Die Gründe hierfür sind bezogen auf die einzelnen Sachbereiche des Steuerrechts zu untersuchen. Methodisch reizvoll und richtungweisend ist der exemplifizierte Vorschlag von *Ault*, die Ursache der Kompliziertheit und die Möglichkeiten einer Vereinfachung an konkreten Beispielen – etwa der steuerlichen Erfassung innovativer Finanzierungsinstrumente – aufzuzeigen, die strukturgleich in jeder nationalen Steuerrechtsordnung zu finden sind. Jeweils im Einzelfall ist nach Problemlösungen zu suchen, die auf einschlägigen systemprägenden und damit richtungweisenden Grundsätzen beruhen. Und jeweils im Einzelfall ist zu prüfen, ob komplizierte und kasuistische Bestimmungen durch einfache und großzügige Regelungen zu ersetzen sind (vgl. *J. Lang*) oder ob komplizierte Regelungen zur Vermeidung komplizierter Steuerumgehungs-techniken hilfreich sein können (*Ault*).

### 4. Steuervereinfachung – eine Aufgabe vorrangig des Gesetzgebers

Zur Steuervereinfachung ist vorrangig der Gesetzgeber aufgerufen (*Meyding*). Dies schon deswegen, weil nach dem Verfassungsgrundsatz des allgemeinen und des finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalt der Gesetzgeber selbst „das Wesentliche der Steuer“ bestimmen muß. Das Grundgesetz fordert aber keineswegs, daß der Gesetzgeber eine Vielzahl von Detailregelungen schafft, statt kurz, bündig und teleologisch richtungweisend auf allgemeine Regeln abzustellen, deren Belastungsgrund/Entlastungsgrund eindeutig erkennbar ist. Unterhalb „des für die Steuer Wesentlichen“ sollte der Gesetzgeber „Mut zur Lücke“ haben (*Meyding, Quantschnigg*). Es besteht beispielsweise allenfalls nach sorgfältiger Prüfung die Notwendigkeit, zur Verhinderung der Gesetzes- und Steuerumgehungen ihrerseits mißbrauchsanfällige Vorschriften zu produzieren. Regelungswut und gesetzgeberischer Perfektionismus sind von Übel. Die Erkenntnisse der Gesetzgebungslehre einschließlich derjenigen zum

„mißglückten Gesetz“ sowie die Implementationsforschung sind in das Wachbewußtsein der Normgeber zu heben. Der Vorschlag einer Formulierung von gesetzlichen Leitlinien bzw. Begründungserwägungen, wie sie *Ruppe* nachdrücklich befürwortet, sollte zumindest getestet werden.

### 5. Die Verantwortung des Gesetzgebers für den Gesetzesvollzug

Der Gesetzgeber bleibt aufgerufen, „strukturelle Vollzugshindernisse“ (*Seer*) nicht erst zu beseitigen, sondern von vornherein zu vermeiden. Der Gesetzgeber kann es auch nicht dabei belassen, durch überflutendes und kompliziertes Steuerrecht ein Vollzugshindernis *sui generis* zu schaffen. Der gängige Vermerk in Regierungsentwürfen „Kosten: keine“ ist schlicht unwahr, wenn der Gesamtvollzug des Steuerrechts mit jeder neuen komplizierten Norm zusätzlich beeinträchtigt wird. Der Gesetzgeber selbst muß sicherstellen, daß das von ihm gesetzte Recht vollzogen werden kann. Kann die Verwaltung wegen der Beschränktheit ihrer personellen und sachlichen Ressourcen überbordende Gesetze nicht mehr vollziehen, wie es Buchstaben und Geist der Abgabenordnung entspricht, führt dies m. E. nicht zu einer Lücke, welche die Gerichte durch Schaffung neuer verfahrensrechtlicher Instrumente der Streiterledigung ausfüllen dürften (a. A. *Stolterfoht*). Nach den mit dem Stichwort „Wesentlichkeitstheorie“ angedeuteten Verfassungsgrundsätzen muß der Gesetzgeber selbst zur Behebung des Notstandes tätig werden; Verwaltung und Gerichte haben insoweit keine (Not-)Kompetenz. Es mag sein, daß der Gesetzgeber die Entwicklung eines Rechtsinstituts „Vergleich im Steuerrecht“ der Rechtsprechung überlassen wollte. Diese ist indes mit dieser Aufgabe kompetentiell überfordert, wenn und soweit Fragen eines konsensualen und/oder eines „maßvollen“ bzw. „ökonomischen“ Gesetzesvollzugs die Grundlagen des Gemeinwesens berühren und deswegen dem Parlamentsvorbehalt unterliegen.

### 6. Zur Verantwortlichkeit der Finanzverwaltung

Die Verwaltung hat nach dem Grundgesetz ihren eigenen Vorbehaltsbereich. Indes erscheint die Auffassung als fraglich, ein ungleicher Gesetzesvollzug sei ein Problem der Verwaltung, nicht des Gesetzgebers. Zum einen ist aus den vorstehend angesprochenen Gründen der Wesentlichkeitstheorie fraglich, ob die in den „Grundsätzen zur Neuordnung der Finanzämter“ (GNOFÄ) terminologisch verbrämte materielle Steuerung des Einsatzes knapper Vollzugsressourcen normenhierarchisch (nur) als Verwaltungsanweisung ergehen durfte. Zum anderen widerstreitet ein Verwaltungsermessen tendenziell dem strikten finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalt. Mit einem allzu großen Vertrauen auf administrative und konsensuale Problemlösungen – etwa nach dem französischen Vorbild des *agrément* – wird die Steuerungsfunktion des Rechts in Frage gestellt.

## 7. Zur Verantwortlichkeit der Finanzgerichtsbarkeit

Wer dem Gesetzgeber „Mut zur Lücke“ empfiehlt, muß notwendigerweise anerkennen, daß die Rechtsprechung und im exekutiven Vorgriff die Verwaltung ihrerseits beispielsweise die Mißbrauchsabwehr (oben 5.) als Teil der ihnen gestellten Aufgabe einer arbeitsteiligen Herstellung von Recht begreifen; in dieser Hinsicht ist derzeit freilich nach dem wohl vorherrschenden Selbstverständnis des BFH Skepsis angebracht. Ist es verfassungsrechtlich zulässig, daß der Gesetzgeber – vorausgesetzt, er normiert „das Wesentliche der Steuer“ – auch im öffentlichen Eingriffsrecht auf Detailregelungen zugunsten von allgemeinen Leitlinien und Regeln verzichtet, erwächst hieraus komplementär die interpretatorische Freiheit der Gerichte zu zweckorientierten, teleologisch ausgerichteten Entscheidungen. Wortklauberei und Begrifflichkeit – statt eines am manifesten Belastungsgrund orientierten typologischen Rechtsdenken – führen zu einer im eigentlichen Wortsinn sinnlosen und normativ unkontrolliert wuchernden Kasuistik. Darüber hinaus erwächst den Finanzgerichten eine „verfassungsrechtliche Verantwortlichkeit“ (*Kirchhof*) für die arbeitsteilige Herstellung der Rechtsordnung, für die Kontrolle des Gesetzesrechts und für die Kontrolle eines gleichmäßigen administrativen Vollzugs. Die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit haben reichlich Anlaß, durch Richtervorlagen nach Art. 100 GG im Sinne der „Denksport“-Erkenntnis des österreichischen Verfassungsgerichtshofs (zitiert auf S. 165) Zeichen zu setzen.



# Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.<sup>1</sup>

## Satzung (Auszug)

### § 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

<sup>1</sup> Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bayenthalgürtel 13, 50968 Köln.

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

**Vorstand:** Prof. Dr. *Joachim Lang* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Ministerialdirektor *Heinz Rendels*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

**Wissenschaftlicher Beirat:** Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter des Bundesverfassungsgerichts; Oberfinanzpräsident *Klaus Altehoefer*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*, Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor a. D. *Paul Gerhard Flockermann*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Notarin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Ruth Hofmann*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber*; Prof. Dr. *Jens-Peter Meincke*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Präsident des Finanzgerichts und Verfassungsgerichtshofs Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Ministerialdirektor *Heinz Rendels*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*; Prof. Dr. *Wolfgang Schön*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Siegbert Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Verleger *Karl-Peter Winters*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Lothar Woerner*.

#### Ehrenmitglied

*Tipke, Klaus, Dr.,* Universitätsprofessor (em.), Köln

#### Mitglieder

*Achatz, Markus J., Dr.,* Universitätsprofessor, Graz

*Adamik, Andrea, Dr.,* Richterin, Cottbus

- Abrens*, H. Georg, Rechtsanwalt, Notar, Hannover  
*Alarcón*, García Gloria, Dr., Universitätsprofessorin, Murcia, Spanien  
*Albert*, Uwe, Dipl.-Betriebswirt, Hamburg  
*Albracht*, Wolfgang, Dr., Richter am Finanzgericht, Niestetal  
*Aldinger*, Helmuth, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Brüssel  
*Alexander*, Stephan, Richter am Finanzgericht, Kempen  
*Altehoefer*, Klaus, Oberfinanzpräsident, Freiburg  
*Altweiger*, Ernst Georg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freising  
*Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V.*, Bonn  
*Arnim*, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer  
*Arnold*, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*ASEA Brown Boverie AG*, Prinzler, Udo, Mannheim  
*Aurnhammer*, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wemding  
*Axer*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Baatz*, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin  
*Bach*, Martin, Richter am Landgericht, Frankfurt/Main  
*Backes*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach  
*Bäcker*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Verteidiger Buchprüfer, Lüneburg  
*Bahlau*, Petra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Cottbus  
*Balke*, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Dortmund  
*Balmes*, Frank, Rechtsanwalt, Köln  
*Balmes*, Rudolf, Steuerberater, Koblenz  
*Bareis*, Peter, Dr. rer. pol., Universitätsprofessor, Stuttgart  
*Barth*, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart  
*Bartone*, Roberto, Regierungsassessor der saarländischen Finanzverwaltung, Neunkirchen  
*Baur*, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Kronberg  
*Baur*, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesbaden  
*Bayer*, Otto, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Aalen  
*Beaucamp*, Eugène, Dr., Rechtsanwalt, Köln  
*Becker*, Helmut, Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Becker*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hameln  
*Becker*, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal  
*Beckerath*, Hans-Jochem von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen  
*Beckmann*, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, München  
*Beiser*, Reinhold, Dr., Universitätsdozent, Steuerberater, Innsbruck  
*Berdesinski*, Stephan, Rechtsanwalt, Wiesloch

- Bergkemper*, Winfried, Dr., Richter am Finanzgericht, Erwitte  
*Bergmann*, Horst, Mag. rer. soc. oec., Steuerberater, Wien  
*Bergmann-Weidenbach*, Knud, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg  
*Berna*, Pierre, Dr., Rechtsanwalt, Luxemburg  
*Berthold*, Marianne, Oberregierungsrätin, Berlin  
*Berwanger*, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal  
*Beul*, Carsten René, Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied  
*Beul*, Herbert, Steuerberater, Neuwied  
*Bicanski*, Vlado, Dr. jur., Professor, Dozent, Münster  
*Bibr*, Dietrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad  
Herrenalb  
*Bilsdorfer*, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken  
*Binninger*, Thomas, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Konstanz  
*Birk*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster  
*Birkenfeld*, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Birkhan*, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter  
*Bister*, Otfried, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach  
*Blaurock*, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Freiburg  
*Blumers*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart  
*Bock*, Michael, Erster Stadtrat und Kämmerer, Bad Hersfeld  
*Bohnert*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Boldt*, Markus, Dipl.-Finanzwirt, Chemnitz  
*Bonn*, Rudolf H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater,  
Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf  
*Bonow*, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Notar, Jever  
*Boom*, Hermann van den, Dr., Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer, Steuerbera-  
ter, Bad Berleburg  
*Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Borggräfe*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frank-  
furt/Main  
*Borst*, Guenther, Regierungsrat, Esslingen  
*Bowitz*, Hans-Hermann, Dr., Finanzamt Ludwigshafen, Ludwigshafen  
*Brandenberg*, Hermann Bernwart, Ministerialrat, Düsseldorf  
*Brandenstein*, Pierre, Dipl.-Finanzwirt, Regierungsrat, Finanzamt Magdeburg  
*Brandis*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss  
*Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Verei-  
digter Buchprüfer, Starnberg  
*Braun*, Rainer, Dr., Richter am Finanzgericht, Hennef  
*Braunschweig*, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg  
*Briem*, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer,  
Hamburg

- Brinkmann*, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Marl  
*Buchholz*, Albert, C. H. Beck Verlag, München  
*Buciek*, Klaus D., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, St. Augustin  
*Büllesbach*, Ruth, Dr., Steuerjuristin der BASF AG, Ludwigshafen  
*Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Heidelberg  
*Buhmann*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dresden  
*Bund der Steuerzahler*, Wiesbaden  
*Bundesrechtsanwaltskammer*, Gellner, Elmar, Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer, Bonn  
*Bundessteuerberaterkammer*, Schulz, Katrin, Hauptgeschäftsführerin, Bonn  
*Burchardi*, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht i. R., Pinneberg  
*Burke*, Wilhelm, Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin  
*Burmester*, Gabriele, Dr., Universitätsprofessorin, Trier  
*Busch*, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln  
*Buss*, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen  
*Callsen*, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln  
*Campen*, Karin, Rechtsanwältin, Schwalmtal  
*Cegielka*, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen  
*Chryasant-Piltz*, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königswinter  
*Claßen*, Andrea, Richterin am Finanzgericht, Krefeld  
*Claßen*, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld  
*Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Clemm*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München  
*Columbus*, Helmut, Steuerberater, Handorf  
*Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bochum  
*Costede*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen  
*Crezelius*, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg
- Dabitz*, Axel H., Richter, Köln  
*Dahm*, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach  
*Dahm*, Joachim, Rechtsanwalt, Köln  
*Dahmann*, Markus, Rechtsanwalt, Mannheim  
*Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover  
*Daniels*, Ton H. M., Dr., Universitätsprofessor, Maastricht, Niederlande  
*Dannecker*, Gerhard, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth  
*Danzer*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund

- Daragan*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen  
*Daumke*, Michael, Senatsrat, Berlin  
*Degenhard*, Tilman, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Pforzheim  
*Dehler*, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer,  
Rechtsbeistand, Coburg  
*Dehmer*, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg  
*Dehnen*, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Denkl*, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuer-  
berater, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf  
*Denzer*, Michael, Dozent, Edenkoben  
*Detsaridis*, Christos, Rechtsanwalt, Wissenschaftlicher Assistent, Alex/polis  
*Deutscher Bundestag*, Bonn  
*Deutscher Industrie- und Handelstag*, Bonn  
*Deutscher Steuerberaterverband e. V.*, Pestke, Axel, Dr., Rechtsanwalt,  
Bonn  
*Deutsche Steuergewerkschaft*, Bonn  
*Diestel*, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Dietz*, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-  
Vluyn  
*Dittrich*, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf  
*Dobroschke*, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Grünwald  
*Doetschmann*, Martin, Regierungsdirektor, Mainz-Kostheim  
*Dörrfuß*, Peter C., Rechtsanwalt, Waiblingen  
*Dohmen*, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach  
*Doralt*, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Dostmann*, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Draken*, Raimund, Doktorand, Münster  
*Drenseck*, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Düll*, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand,  
Nördlingen  
*Dumler*, Georg, Dr., Professor, FH der Wirtschaft Paderborn, Marburg  
*Durchlaub*, Thomas, Dr., MBA, Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Dziadkowski*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, München
- Ebbert*, Norbert, Assessor, Bad Wildungen  
*Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Hannover  
*Ebling*, Klaus, Dr., Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Eckert*, Franz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Baden, Österreich  
*Eckert*, Ralf, Rechtsanwalt, Karlsfeld  
*Eckhoff*, Rolf, Dr., Wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht,  
Münster  
*Edeler*, Reinhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Bornheim

- Eger*, Othmar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Oberndorf am Neckar
- Egger*, Josef, Leitender Regierungsdirektor i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Münster
- Eggesiecker*, Fritz, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfstadt-Liblar
- Ehmcke*, Torsten, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Münster, Münster
- Ehrnsperger*, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Berlin
- Eichhorn*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Kempen
- Eisch*, Klaus, Rechtsanwalt, Fürth
- Eiselsberg*, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Engelkamp*, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn
- Engert*, Eckart, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Memmingen
- Erdmann*, Kay Uwe, Student der Rechtswissenschaften, Remscheid
- Erfmeyer*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
- Erhard*, Gabriele, Steueroberamtsrätin, Bonn
- Erhard*, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn
- Esser*, Susanne, Dipl.-Finanzwirtin, Köln
- Esser*, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf
- Evers*, Uwe, Regierungsdirektor, Rotenburg a. d. Fulda
- Faber*, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen
- Falter*, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, München
- Faust*, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
- Feddersen*, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Frankfurt/Main
- Federmann*, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
- Fester*, Hartmut, Ing.-Ökonom, Zeitz
- Finken*, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
- Fischer*, Gunter, Dipl.-Volkswirt, Steuerfachassistent, Heidelberg
- Fischer*, Helmut, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Kitzingen
- Fischer*, Karl-Dieter, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
- Fischer*, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Fischer-Zernin*, Justus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
- Flämig*, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
- Flockermann*, Paul-Gerhard, Ministerialdirektor a. D., Bad Honnef
- Forst*, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
- Förster*, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Leiterin der Steuerabteilung, Degussa AG, Frankfurt a. M.

- Förster*, Martin, Ministerialrat, Bornheim  
*Förster*, Wolfgang, DDR., Professor, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Wiesbaden  
*Fox*, Dr. jur., Thomas, Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Francksen*, Meent W., Dr., Dozent, Düsseldorf  
*Franke*, Karl A., Dr., Rechtsanwalt, Aalen  
*Franken*, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf  
*Franzen*, Sönke, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Freitag*, Jens, Hofheim-Lorsbach  
*Friauf*, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach  
*Frick*, Gisela, Dr., Professor, MdB, Stuttgart  
*Frick*, Jörg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart  
*Friedrich*, Günther, Dr., jur., Geschäftsführer R. Hauffe Verlag, Freiburg im Breisgau  
*Friedrich*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim  
*Fritsch*, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, Wien  
*Fritz*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Villingen-Schwenningen  
*Frommberz*, Lutz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bremen  
*Frotscher*, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Syndikus, Deutsche Shell AG, Buchholz  
*Fumi*, Horst-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn
- Gaier*, Richard, Dr., Steuerberater, Beideter Wirtschaftsprüfer, Wien  
*Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Beideter Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien  
*Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg  
*Gebert*, Heinrich-Wilhelm, Finanzbeamter, Hagen  
*Geeb*, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard  
*Gebweiler*, Wolfgang, Notariatsassessor, Pfedelbach-Mittelsteinbach  
*Geimer*, Richard, Oberregierungsrat, Dahlem  
*Geist*, Günther, Dr., Richter am Bundesfinanzhof i. R., Gauting  
*Geppaart*, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg, Niederlande  
*Gerber*, Carl, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Heidelberg  
*Gerson*, Josef, Steuerberater, Düsseldorf  
*Geserich*, Stephan, Wissenschaftlicher Assistent, Karlsruhe  
*Geurts*, Matthias, Syndikus, Köln  
*Gieron*, Michael, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin  
*Gimmler*, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen  
*Glauflügel*, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen

- Glenk*, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
- Gocke*, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
- Gödecke*, Hartmut, Rechtsanwalt, Siegburg
- Gödden*, Hermann, Regierungsdirektor, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
- Gölz*, Udo, Rechtsanwalt, Stuttgart
- Gosch*, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Hamburg
- Goutier*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Grabau*, Fritz-René, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
- Gräfe*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen
- Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Wirtschaftstreuhandler, Linz, Österreich
- Gramatke*, Hans-Joachim, Regierungsdirektor, Berlin
- Grieger*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rostock
- Grimme*, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg
- Groh*, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
- Groll*, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Großmann*, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart
- Grube*, Georg, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Grundmann*, Alexander, Rechtsanwalt, Fellbach
- Grüttner*, Andreas, Regierungsrat z. A., Finanzamt Pasewalk, Neubrandenburg
- Grüttner*, Anne, Regierungsrätin z. A., Finanzamt Neubrandenburg, Neubrandenburg
- Grützner*, Carola, Assistentin, Bonn
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Honnef
- Haarmann*, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
- Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bochum
- Hach*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
- Härer*, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Coburg
- Haese*, Achim, Unternehmens- und Wirtschaftsberater, Bad Nauheim
- Hahn*, Gabriele, Ministerialrätin, Bundesministerium der Finanzen, Bonn
- Hahn*, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
- Hahn*, Hartmut, Dr., Regierungsdirektor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Erfurt
- Hahn-Joecks*, Gabriele, Regierungsdirektorin, Referatsleiterin, Greifswald
- Hanikel*, Andreas, Finanzbeamter, Chemnitz
- Hardtke*, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Berlin

- Harenberg*, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Barsinghausen  
*Harf*, Hans, Steuerberater, Düsseldorf  
*Harms*, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Harms*, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe  
*Harnischfeger*, Walter, Referent in der Oberfinanzdirektion, Frankfurt/Main  
*Harrer*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach  
*Hartig*, Wolfram, Präsident des Finanzgerichts, Cottbus  
*Hecht*, Bettina, Rechtsanwältin, Potsdam  
*Heeser*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Heger*, Heinz-Josef, Rechtsanwalt, Harxheim  
*Heilmaier*, Eberhard, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Krefeld  
*Heiss*, Franz-Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München  
*Helmert*, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster  
*Hemmebrath*, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing  
*Hendricks*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster  
*Henkel*, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Henniger*, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main  
*Herbert*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Herrmann*, Rolf, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Herlinghaus*, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, Niederkassel  
*Herrera*, Molina, Pedro Manuel, Dr., Universitätsprofessor, Madrid, Spanien  
*Herrnkind*, Hans-Ulrich, Dr., Professor, Hochschule für öffentliche Verwaltung, Bremen  
*Hesse*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Essen  
*Hessler*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum  
*Heuer*, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main  
*Hey*, Johanna, Dr., Referendarin, Köln  
*Heydt*, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Tervuren b. Brüssel  
*Heyll*, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin  
*Hidien*, Jürgen W., Dr., Professor, Finanzbeamter, Münster  
*Hieber*, Rudolf, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Pliezhausen  
*Hiltner*, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck  
*Hintze*, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen  
*Hirschberger*, Thomas, Regierungsrat, Stuttgart  
*Hönig*, Gilbert, Steuerberater, Leipzig  
*Hoffmann*, Wolf-Dieter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Freiburg i. Breisgau

- Hoffmann-Fölkersamb*, Peter, Dr., Abteilungsdirektor Finanzabteilung, Kronshagen
- Hofmann*, Gerda, Regierungsrätin z. A., Leipzig
- Hofmann*, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D., München
- Hofmeister*, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hofner*, Andreas, Regierungsrat, Augsburg
- Hofmann*, Friedrich A., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hollerbaum*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
- Holzhey*, Christian, Finanzbeamter, Leipzig
- Hoppen*, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
- Horlemann*, Heinz-Gerd, Dipl.-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
- Horn*, Ullrich, Regierungsdirektor, Offenbach
- Horschütz*, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
- Huchatz*, Wolfgang, Dr., Professor an der Fachhochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen, Münster
- Hübner*, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
- Hufen-Batzke*, Birgit, Regierungsrätin, Krefeld
- Hufnagel*, Erich, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Eppelheim
- Hundt-Eßwein*, Hans U., Regierungsdirektor im BMF, Rösrath
- Husmann*, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim
- Jachmann*, Monika, Dr., Universitätsprofessorin, Jena
- Jacobi*, Matthias, Oberregierungsrat, Stuttgart
- Jacobi*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Köln
- Jähnike*, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
- Jakob*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
- Jansen*, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen
- Jessen*, Uwe, Dr., Berlin
- Joecks*, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, Greifswald
- Johann A. Benkister GmbH*, Ludwigshafen
- Johannemann*, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Münster
- Jonas*, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen
- Jungmann*, Dieter, Rechtsanwalt, Köln
- Käferle*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
- Kahrs*, Hermann, Steuerberater, Hamburg
- Kaiser*, Thomas, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, March
- Kaiser-Plessow*, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
- Kalb*, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
- Kaneko*, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio

- Kannengießler*, Christoph, Rechtsanwalt, Bonn  
*Kanzler*, Hans-Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Garbsen  
*Kaufmann*, Adelheid, Richterin am Bundesfinanzhof, München  
*Kaufmann*, Martin, Finanzbeamter (höh. Dienst), Paderborn  
*Kauffmann*, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Kempermann*, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Bonn  
*Kempff*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Kemsat*, Wolfgang, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Hamburg  
*Keppert*, Thomas, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien  
*Keßler*, Andreas, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Bad Vilbel  
*Keßler*, Rüdiger, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Keymer*, Dietrich, Dr. jur., Assessor, Haar  
*Kieschke*, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin  
*Killius*, Jürgen, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Kimura*, Konosuke, Dr., Professor, Keio University, Faculty of Law, Tokio  
*Kirchhof*, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Reutlingen  
*Kirchhof*, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg  
*Kirchhoff*, Burkhard, Dr. jur., Rechtsanwalt, Weilburg/Lahn  
*Kirschstein*, Friedemann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hemmingen  
*Klebau*, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*Kleeberg*, Rudolf, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Gräfelfing  
*Klein*, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Klein*, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch-Gladbach  
*Klein*, Martin, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main  
*Klein-Blenkers*, Friedrich, Dr., Professor, FH Hildesheim, Köln  
*Klenk*, Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Klotz*, Simone, Richterin am Finanzgericht, Leipzig  
*Kloubert*, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen  
*Kloyer*, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Klüting*, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund  
*Knieper*, Kunibert E., Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr  
*Knievel*, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Bottrop  
*Koberg*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt  
*Koch*, Hanns-Reimer, Dr. jur., Vizepräsident des Finanzgerichts, Norderstedt  
*Koch*, Hellmut-Erhard, Regierungsdirektor, Berlin  
*Koch*, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin

- König*, Andreas, Steuerberater, Montabaur  
*König*, Ansgar, Abteilungsdirektor, Chemnitz  
*Köntopp*, Bärbel, Richterin am Finanzgericht, Münster  
*Köstler*, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg  
*Kobler*, Richard, Ministerialrat, Meckenheim  
*Koblmann*, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln  
*Korbmacher*, Birgitt, Regierungsrätin, Berlin  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Korte*, Hans-Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Freiburg  
*Koschmieder*, Lutz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden  
*Koth*, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf, Österreich  
*Kotschnigg*, Michael, Dr., Steuerberater der KPMG, Wien  
*KPMG Austria*, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wien  
*Kraft*, Gerhard, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bensheim  
*Kraft*, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel  
*Kramer*, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat Bundesfinanzakademie, Dozent, Rechtsbeistand, Siegburg  
*Kraus*, Stefan, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Schwelm  
*Krauß*, Béla, Regierungsrat, Dozent an der Fachhochschule, Berlin  
*Krauß*, Rolf Karl, Ministerialrat, Neumünster  
*Kreile*, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Generaldirektor der GEMA, München  
*Kreppel*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Kroppen*, Heinz-Klaus, Dr., LL. M., Prokurist, Meerbusch  
*Krug*, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main  
*Kruse*, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg  
*Küffner*, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Landshut  
*Küntzel*, Wolfram, Dr., Rechtsanwalt, Kaarst  
*Kullen*, Rainer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Sindelfingen  
*Kulmsee*, Lothar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf  
*Kulmsee*, Verena, Köln  
*Kunz*, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin  
*Kussmann*, Manfred, Dr., Professor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen  
  
*Lakies*, Otto, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heidelberg  
*Lambrecht*, Claus, Dr., LL. M., Vizepräsident des Finanzgerichts, Cottbus  
*Lammerding*, Jo, Dr., Professor an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen

- Lang*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach  
*Lang*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Lange*, Hans-Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Münster  
*Langel*, Kai, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Bergisch Gladbach  
*Langensiepen*, Jerome, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wuppertal  
*Laube*, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz  
*Laudan*, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim  
*Laule*, Gerhard, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Frankfurt/Main  
*Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Kiel  
*Lausterer*, Martin, Dr., lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, München  
*Lechner*, Eduard, Dr. Dr., Professor, Steuerberater, Dozent, Wien  
*Lehner*, Moris M., Dr., Professor, München  
*Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld  
*Leibner*, Wolfgang, Dr., M. R. F., Rechtsanwalt, Langenhagen  
*Leiss*, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln  
*Ley*, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Köln  
*Lieber*, Bettina, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Düsseldorf  
*Lieber*, Burkhard, Dipl.-Finanzwirt, Hilden  
*Lieser*, Joachim, Dr., M. C. L., Rechtsanwalt, Köln  
*Lindberg*, Klaus, Professor, Regierungsdirektor, Hamburg  
*Linde Verlag GmbH*, Wien  
*Lingemann*, Wolfgang, Dr., Köln  
*Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin  
*Lishaut*, Ingo van, Dr. jur., Ministerialbeamter Finanzministerium NRW, Düsseldorf  
*List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Löhning*, Bernd, Dr., Staatssekretär a. D., Berlin  
*Lobaus*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Worbis  
*Lohse*, Gabriele, Regierungsdirektorin, Berlin  
*Lohse*, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München  
*Longin*, Franz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart  
*Loock*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Kassel  
*Loos*, Gerold, Dr. jur., Dr. oec. publ., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch-Gladbach  
*Loose*, Matthias, Dr., Richter am Landgericht, Bochum  
*Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln  
*Loritz*, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg  
*Lüdicke*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf

- Lüdicke*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Lyding*, Jürgen, LtRD, Vorsteher des Finanzamtes, Seeheim-Jugenheim
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf  
*Malzkorn*, Christoph, Rechtsanwalt, Hattingen  
*Manfreda*, Heinz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien  
*Manske*, Thorsten, Rechtsanwalt, Berlin  
*Manteuffel*, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Martin*, Oliver, Rechtsanwalt, Köln  
*Marx*, Franz Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Netphen  
*Maßbaum*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Masset*, Elmar, Steuerberater, Lörrach  
*Matyssek*, Karl-Heinz, Direktor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter  
Buchprüfer, Elsdorf  
*Mauch*, Peter, Dr., Dipl.-Kaufmann, Direktor, Hof  
*Maurer*, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart  
*Mauri*, Ezio, Dr., Wirtschaftsprüfer, Revisor, Rom, Italien  
*Medert*, Heiko K., Rechtsanwalt, Leiter der Abt. Steuern der GDV, Bonn  
*Meier*, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.  
*Meilicke*, Wienand, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn  
*Meincke*, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Bad Godesberg  
*Mellinghoff*, Rudolf, Richter am Bundesfinanzhof, Hohenbrunn  
*Menck*, Thomas, Ministerialrat, Bonn  
*Menze*, Heinrich Franz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalm-  
bach/Taunus  
*Merkenich*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düssel-  
dorf  
*Metzner*, Bernd, Regierungsdirektor Bundesministerium der Finanzen, Bonn  
*Meurer*, Ingetraut, Regierungsdirektorin, St. Augustin  
*Meyding*, Dietrich, Dr., Oberfinanzpräsident i. R., Karlsruhe  
*Meyer-Scharenberg*, Dirk E., Universitätsprofessor, Gräfelfing  
*Michalek*, Ditmar, Richter am Landgericht, Rüsselsheim  
*Mielke*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen  
*Misera*, Hans-Ulrich, Referent im Bundesfinanzministerium, Meckenheim  
*Möhrle*, Sigwart, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
*Möllney*, Stephan, Rechtsanwalt, Schwelm  
*Mönius*, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim  
*Mösbauer*, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg  
*Mössner*, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Wallenhorst  
*Mohr*, Hartmut, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg  
*Mohr*, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frank-  
furt/Main

- Montag*, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Abteilungsdirektor der VEBA AG, Erfstadt
- Monz*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Berlin
- Morgenthaler*, Gerd, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Aglasterhausen
- Müffelmann*, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
- Müller*, Franz-Josef, Assessor, Alsdorf
- Müller*, Hansjörg, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Gelsenkirchen
- Müller*, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
- Müller*, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
- Müller*, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren
- Müller*, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
- Müller*, Wolf-Dietrich, Oberregierungsrat, Bottrop
- Müller*, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzflen
- Müller-Dott*, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Direktor im Corporate-Center der Hoechst AG, Frankfurt/Main
- Müller-Eiselt*, Klaus Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Buchloe
- Müller-Franken*, Sebastian, Dr., Passau
- Müller-Machens*, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
- Müller-Peddinghaus*, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Duisburg
- Müller-Seils*, Hans-Jürgen, Dipl.-Kaufmann, BDI, Köln
- C. F. Müller Verlag*, Heidelberg
- Müller-Winners*, Markus, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
- Munde*, Karl H., Rechtsanwalt, Notar, Soest
- Mußnug*, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Naerger*, Günther, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
- Nebermann*, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Monheim
- Neuhof*, Manfred, Notar, Düsseldorf
- Neumann*, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
- Neumann*, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Celle
- Neumann*, Steffen, Dr., Ministerialrat, Essen
- Neymaier*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt f. Steuerrecht, München
- Nickel*, Jörg Rainer, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Rechtsanwalt, Köln
- Nottelmann*, Edgar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Siegburg
- Novacek*, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz, Österreich

- Oehler*, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sersheim  
*Oertel*, Reinhold, Dr., Professor, Steuerberater, Bad Kissingen  
*Offerhaus*, Klaus, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Oppermann*, Robert, Ministerialrat Ministerium der Finanzen, Stahnsdorf  
*Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn  
*Orth*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt  
*Osterlob*, Lerke, Dr., Universitätsprofessorin, Frankfurt/Main  
*Ostwestfälische Revisions- und Treuhand GmbH*, Bielefeld  
*Oswald*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Pfarrkirchen  
*Otto*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Nürnberg
- Pache*, Sven, Dr., Regierungsrat, Erlensee  
*Papenheim*, Marc-Oliver, München  
*Peetz*, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Perske*, Eva-Maria, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Frankfurt/Main  
*Peter*, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Recklinghausen  
*Peter*, Kersten, Steuerberaterin, Löhne  
*Pensquens*, Herbert, Dr. jur., Professor, Steuerberater, Rösrath  
*Pezzer*, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Pfeiffer*, Thomas, Dr., Präsident des Finanzgerichts und des Verfassungsgerichtshofs, Leipzig  
*Pfitzenmayer*, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin  
*Pfützn*er, Klaus, Ministerialrat, Alfter-Oedekoven  
*Pflug*er, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe  
*Pflug*er, Katja, jur. Assistentin, Karlsruhe  
*Philipowski*, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter-Oedekoven  
*Pich*, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Dorsten  
*Pickelmann*, Peter, Dipl.-Finanzwirt, Erlangen  
*Piltz*, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter  
*Plate*, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Falkenburg  
*Plehw*e, Thomas von, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Pohl*, Dirk, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Wiss. Mitarbeiter, München  
*Pollmann*, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr  
*Pommerin*, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Pott*, Hans-Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

*Preißer*, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Seevetal  
*Prell*, jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Fürth  
*Probst*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn  
*Prusko*, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden  
*Publ*, Thomas, Dr., Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg  
*Pump*, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster

*Quabeck*, Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn

*Rabback*, Dieter, Rechtsanwalt, Bonn  
*Raber*, Hans Georg, Dr., Rechtsanwalt, Referent für Steuerpolitik, Dormagen  
*Radusch*, Jenny, Dr., Steuerberaterin, Berlin  
*Ränsch*, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt  
*Rätke*, Bernd, Dipl.-Finanzwirt, Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Ramackers*, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath  
*Rand*, Thomas, Steuerberater, Dillingen/Saar  
*Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen  
*Rasenack*, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Rathert*, Wilfried, Ludwigshafen  
*Raufer*, Horst, Richter am Finanzgericht, Gutach im Breisgau  
*Raupach*, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Rausser*, Karl Theodor, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Germering  
*Rechenberg*, Wolf-Georg, Freiherr von, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Reiche*, Klaus, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedberg  
*Reif*, Arne, Rechtsanwalt, München  
*Reim*, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster  
*Reiß*, Wolfram, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg  
*Remuss*, Dirk, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Rendels*, Heinz J., Ministerialdirektor, Bundesministerium der Finanzen, Bonn  
*Reschke*, Uwe-Karsten, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Eppelheim  
*Resing*, Klaus, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Reuß*, Joachim, Dipl.-Kaufmann, Richter am Finanzgericht, Solingen  
*Reuter*, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn  
*Rey*, Wolfgang, Dipl.-Ökonom, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Tönisvorst  
*Richner*, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Bubikon, Schweiz  
*Richter*, Wolfgang, Regierungsrat, Mainz  
*Riechmann*, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden

- Rief*, Roland, Dr., Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Wien  
*Riemenschneider*, Sven, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg  
*Rijks Universiteit Leiden*, Vakgroep Belastingrechtelijke Vakken, Derks, Reginald A., mr., Leiden  
*Ritter*, Wolfgang, Professor, iur., Frankenthal/Pfalz  
*Röchling'sche Treuhandgesellschaft mbH*, Mannheim  
*Roeder*, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen  
*Röhl*, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf  
*Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin  
*Rohrman*, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln  
*Roller*, Alfred, Dr. rer. pol., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart  
*Roth*, A., Dr., Direktor der Deere & Company European Office, Mannheim  
*Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer  
*Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München  
*Rudolph*, Günther, Ministerialrat, Rechtsanwalt, Steuerberater, Taunusstein  
*Rudolph*, Udo, Assessor jur., Potsdam  
*Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting  
*Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Rücker*, Peter, Richter am Finanzgericht, Burgwedel  
*Ruegenberg*, Guido, Rechtsanwalt, Freiburg i. Br.  
*Rüßmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim  
*Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich  
*Ruppe*, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München  
*Safarik*, Frantisek J., Dr. rer. pol., Steuerberater, Basel  
*Sagasser*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Saldern*, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld  
*Sanden*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal  
*Sander-Hellwig*, Annelore, Richterin am Finanzgericht, Berlin  
*Sander*, Theo, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Castrop-Rauxel  
*Sarrazin*, Viktor, Ministerialdirigent, Bundesministerium der Finanzen, Bonn  
*Sauer*, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin  
*Sauerwald*, Josef, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bergisch Gladbach  
*Schäfer*, Jürgen, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Schäfer*, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Schaetze*, Roderich, Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Schätzlein*, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss

- Scharfe*, Günter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hagen  
*Schauhoff*, Stephan, Dr. jur., Rechtsanwalt, Bonn  
*Schaumburg*, Harald, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn  
*Schaumburg*, Heide, Dr., Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, Bonn  
*Scheel*, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor a. D., Dortmund  
*Scheffler*, Wolfram, Dr., Dipl.-Kaufmann, Universitätsprofessor, Nürnberg  
*Scheidle*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg  
*Schellmann*, Gottfried, Mag., Steuerberater, Mödling, Österreich  
*Schiffer*, K. Jan, Dr., Rechtsanwalt, Bonn  
*Schilli-Frank*, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen  
*Schitag Ernst & Joung*, Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Stuttgart  
*Schlagheck*, Bernhard Stephan, BeecK  
*Schleifenbaum*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen  
*Schlütter*, Egon, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Schmid*, Jakob, Oberregierungsrat, Dannenfels  
*Schmidt*, Harald, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn  
*Schmidt*, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Baldham  
*Schmidt-Troje*, Jürgen, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Köln  
*Schmitt*, Hans Günther, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Lautertal-Gandernheim  
*Schmitz*, Christoph, Regierungsdirektor, Mönchengladbach  
*Schmitz*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen  
*Schmitz*, Ralf, Dr., Assessor, Brühl  
*Schneider*, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg  
*Schneider*, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim  
*Schobert*, Anton, Leitender Regierungsdirektor, Bonn  
*Schöck*, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Kanzler der Universität Erlangen-Nürnberg, Fürth  
*Schön*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Bonn  
*Schönberg*, Rüdiger, Freiherr von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Pfaffenhofen  
*Schönwandt*, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg  
*Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Sankt Augustin  
*Scholz*, Michael W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen  
*Schreven*, Bernhard, Dr. jur., Steuerberater, Aachen  
*Schröder*, Detlef, Präsident des Finanzgerichts, Brambach  
*Schüller*, Alfred, Regierungsdirektor, FH für Verwaltung, Berlin

- Schüppen*, Matthias, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München  
*Schürer-Waldheim*, Reinhold, Dr., Professor, Universitätsdozent für Abgabenrecht, Steuerberater, Beideter Buchprüfer, Wien  
*Schütz*, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim  
*Schütze*, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin  
*Schultheis*, Peter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Wildungen  
*Schultz*, Florian, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Frankfurt/Main  
*Schultze*, Stephan Karl, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dortmund  
*Schulz-Kühne*, Elvira, Rechtsanwältin, Goslar  
*Schulze*, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach/Main  
*Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Schulze zur Wiesche*, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen  
*Schumacher*, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn  
*Schumacher*, Hans-Jürgen, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster  
*Schumacher*, Jörg, Rechtsanwalt, Berlin  
*Schumann*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn  
*Schwakenberg*, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gräfelfing  
*Schwarz*, Bernhard, Dr., Oberfinanzpräsident, Rostock  
*Schwarz*, Hansjürgen, Präsident des Finanzgerichts, Illingen  
*Schweda*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Thyssengas GmbH, Duisburg  
*Schweiss*, Karel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München  
*Schwichtenberg*, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Seeger*, Siegbert, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts, Hannover  
*Seer*, Roman, Dr., Professor, Wuppertal  
*Seest*, Jan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München  
*Seibel*, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel  
*Seibold*, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Seidel*, Jens Peter, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Seidenfus*, Valentin R., Rechtsanwalt, Hannover  
*Seitz*, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien  
*Sieber*, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Korntal-Münchingen  
*Siegel*, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Siegel*, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Sieker*, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Assistentin, Berlin  
*Sieling*, Arndt Eugen, Rechtsanwalt, Frankfurt  
*Sigloch*, Jochen, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth  
*Siska*, Werner, Dr., Steuerberater, Wirtschaftstreuhand, Wiener Neustadt  
*Slawik*, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfstadt  
*Söffing*, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Taufkirchen

- Söhn*, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau  
*Sommer*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart  
*Sommer*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Sorgenfrei*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Frankfurt  
*Soz. Hengeler, Müller, Weitzel, Wirtz*, Frankfurt/Main  
*Speckamp*, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen  
*Spiegelberger*, Sebastian, Dr., Notar, Rosenheim  
*Spies*, Stephan, Regierungsrat z. A., Sassenberg  
*Spindler*, Wolfgang, Richter am Bundesfinanzhof, Pullach  
*Stadie*, Holger, Dr., Universitätsprofessor, Leipzig  
*Stadlhofer-Wissinger*, Angelika, Dr., Köln  
*Stabl*, Rudolf, Rechtsanwalt, Köln  
*Stabl-Sura*, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster  
*Stakemann*, Hartwig, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Burgwedel  
*Stapperfend*, Thomas, Dr., Richter, Cottbus  
*Starke*, Wolfram, Lektor, Siegen  
*Stecher*, Norman, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fürth  
*Steinborn*, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Krefeld  
*Steinert*, Maria, Rechtsanwältin, Köln  
*Steinbauff*, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Steuck*, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Langenfeld  
*Stockmann*, Frank, Wissenschaftlicher Assistent, München  
*Stoll*, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Stollfuß*, Wolfgang, Verleger, Bonn  
*Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg im Breisgau  
*Stolze*, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Emsdetten  
*Streck*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Streit*, Willi, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln  
*Ströfer*, Joachim, Dr., Ministerialrat, Meckenheim  
*Strohmer*, Klaus, Rechtsanwalt, Köln  
*Strunk*, Roy, Oberregierungsrat, Denzlingen  
*Studt*, Stefan, Regierungsrat, Bonn  
*Stümpel*, Horst, Leitender Regierungsdirektor, Dortmund  
*Stubldreier*, Annette, Dipl.-Finanzwirtin, Essen  
*Stubldreier*, Knut, Dipl.-Finanzwirt, Essen  
*Sturies*, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg  
*Sturm*, Wolfgang, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Bad Salzufflen  
*Süchting*, Hans-Peter, Finanzpräsident a. D., Kiel  
*Subrbier-Hahn*, Ute, Dipl.-Finanzwirtin, Arnstadt  
*Sunder-Plassmann*, Reinhard, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

- Takacs*, Peter, Mag. Dr., Steuerpolitischer Referent, Bundesministerium für Finanzen, Wien
- Tanski*, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Professor, Berlin
- Tanzer*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
- Targan*, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
- Taucher*, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuhand, Steuerberater, Graz
- Temming*, Johannes, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hagen
- Thebrath*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Schalksmühle
- Theil*, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
- Theisen*, Manuel René, Dr. Dr., Universitätsprofessor, München
- Thiel*, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
- Thiele*, Stefan, Dipl.-Kaufmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster
- Thumfart*, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
- Tiedchen*, Susanne, Dr., Berlin
- Tilp*, Claudia, Regierungsrätin z. A., Weimar
- Torggler*, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Traxel*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Leipzig
- Trommler*, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
- Trzaskalik*, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt Augustin
- Ufer*, Heinz-Hermann, Rechtsanwalt, Gelsenkirchen
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen, Schweiz
- Van Kann*, Jürgen, Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Vater*, Sylvia, Rechtsanwältin, Berlin
- Venzmer*, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, München
- Viskorf*, Hermann-Ulrich, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Völker*, Dietmar, Rechtsanwalt, München
- Vogel*, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
- Vogel*, Hans-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Lund, Schweden
- Vogel*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Starnberg
- Vogelgesang*, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl
- Volb*, Helmut, Lehrbeauftragter der FH für Verwaltung, Berlin
- Voss*, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf
- Vosseberg*, Clemens-Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

- Wacker, Roland, Dr., Regierungsdirektor im Finanzministerium, Stuttgart  
Wagner, Klaus Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Langenfeld  
Wagner, Martin, Rechtsanwalt, Stuttgart  
Wallenstätter, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Höchberg  
Wallmeyer, Johannes, Rechtsreferendar, Dortmund  
Walter, Otto L., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Senior Consul, New York  
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg  
Walzer, Klaus, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin  
Warm, Martin J., Rechtsanwalt, Schlangen  
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Sankt Augustin  
Waterkamp-Faupel, Afra, Dr., Richterin auf Probe, Finanzgericht, Magdeburg  
Watermeyer, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen  
Weber, Dorothea, Rechtsanwältin im Finanzamt, Neustadt/Weinstraße  
Weber, Gero, Präsident der Oberfinanzdirektion, Chemnitz  
Weber, Günther, Dipl.-Ingenieur, Düsseldorf  
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld  
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel  
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Münster  
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen  
Wedelstädt, Alexander von, Abteilungsdirektor, Mülheim/Ruhr  
Weerth, Jan de, Rechtsanwalt, Oberursel/Ts.  
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
Weide, Kurt, Mag., Dr., Hofrat, Innsbruck  
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen  
Weingarten, Erwin, Richter am Finanzgericht, Köln  
Weinhardt, Silke, Dr., Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Hamburg  
Weinreich, Volker, Dr., Rechtsanwalt, Bochum  
Weise, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf  
Wellmann, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchholz i. d. Nordheide  
Wendt, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken  
Wenmakers, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf  
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers  
Werning, Ulrich, Richter am Finanzgericht, Münster  
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor a. D., Wuppertal  
Wichmann, Michael, Regierungsdirektor, BMF, Bonn  
Widmann, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Grünwald  
Widmann, Werner, Leitender Ministerialrat, Mainz-Kastel

- Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Grünwald
- Wieland*, Joachim, Dr., LL. M., Universitätsprofessor, Bielefeld
- Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Vereidigter Buchprüfer, Stadtlohn
- Wiesmeth*, Otmar-Hans, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
- Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/ Ruhr
- Winter*, Hans, Mag., Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftstreuhand, Graz
- Winters*, Karl-Peter, Verleger, Köln
- Wirtz*, Otto, Bornheim
- Wittmann*, Rolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
- Wolfinger*, Heinrich, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v.d. Höhe
- Woerner*, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
- Wolff*, Eberhard, Dr. jur., Abteilungsdirektor, Köln
- Wolff-Diepenbrock*, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Wolffgang*, Hans-Michael, Dr., Professor, Münster
- Wollschläger*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Abteilungsdirektor, Köln
- Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
- Wosnitza*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Magdeburg
- Wüst*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Köln
- Wurm*, Felix J., Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
- Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Oldenburg
- Zacherl*, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien
- Zapf*, Dr., Karl-Friedrich, Regierungsdirektor, Finanzamt, Heidelberg
- Zei*, Roberto, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mailand
- Zeifang*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
- ZVEI Zentralverband der Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e. V.*,  
Thumbs, Werner, Dipl.-Kaufmann, Frankfurt/Main
- Zeuschwitz*, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
- Ziegenhagen*, Andreas, Rechtsreferendar, Berlin
- Ziegler*, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
- Zimmermann*, Thomas, Steuerberater, Koblenz
- Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg, Österreich
- Zitzelsberger*, Herbert, Dr., Professor, Leverkusen
- Zorn*, Nikolaus, Dr., Universitätsdozent, Hofrat, Mieders, Österreich
- Zweyer*, Heinz, Regierungsrat, Karlsruhe



## Sachregister

- Abzugsposten, Pauschalierung 40, 142
- Aktienwaps und Steuervereinfachung 120, 123 f.
- Anzeigen- und Ankündigungsabgabe 150
- Arbeitnehmer, Elementaraufwand 67 f.
- Arbeitsmarktabgabe 149
- Arbeitszimmer, Aufwendungen, Abzugsverbot 1
- Auskunft, verbindliche 190
- Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe 195 ff.;  
s. auch Rechtsfortbildung
- Australien, Steuervereinfachung 114
  
- Basic World Tax Code, 119
- Beihilfenverbot 161, 174
- Belastungsgleichheit 17
- Belastungsmaßstab 11
- Bemessungsgrundlage
  - indirekte Ermittlung 40, 54
  - Verbreiterung 109
- Beschränkte Steuerpflicht, Vereinbarkeit mit EGV 157
- Bestimmtheitserfordernis 11
- Betriebsaufspaltung, Komplizierung durch Richterrecht 201
- Betriebsprüfung 222, 228, 261
- Bewertungserleichterungen 40
- BFH, Zustand 206 f.
  
- capital gains, Gleichstellung 109
  
- Deklarationsprinzip, rechtsstaatliche Anforderungen 13
- Doppelbesteuerungsabkommen, Vereinbarkeit mit EGV 158
  
- Drittschutz 244 ff.
- Durchbrechungstatbestände 23
  
- EGV
  - Beihilfenverbot 161
  - beschränkte Steuerpflicht, Vereinbarkeit 157
  - Doppelbesteuerungsabkommen, Vereinbarkeit 158
  - Grundfreiheiten 146 ff.
  - Verbot diskriminierender Abgaben 159 f.
- Eigenheimbau, Förderung 93, 98
- Einkommen, objektives Nettoprinzip 76 ff.
- Einkommensteuerrecht
  - Belastungsprinzip 11
  - Deklarationsprinzip 13
  - Diskussion 164 ff.
  - Einkunftsarten
    - Dualismus, Zurechnung 204
    - Vielzahl 135
  - Erbfall 203
    - Verflechtung mit Handelsrecht 135
  - Kompliziertheit
    - Erscheinungsformen 132 ff.
    - Gefahren 138 f.
    - Gründe 135
    - objektive 130
    - subjektive 132
  - Lenkungsmaßnahmen 137
  - Mißbrauchs- und Gestaltungsabwehr 138, 169
  - Personengesellschaften, Dualismus 205
  - Steuervergünstigungen 212, 214
  - Vereinfachung 129 ff., 139 ff.

- Ausgabenpauschalierungen, vermehrte 142
- außersteuerliche Funktionen, Vermeidung 142
- Gesetzesänderungen, sparsame 139
- Gleichbehandlung gleichgelagerter Fälle 140
- Mut zur Lücke 140, 169
- Maßgeblichkeitsprinzip, Verbesserungen 141, 167
- objektives Nettoprinzip 142
- Rechtssprache, Verbesserung 139
- Reduktion der Einkunftsarten 140
- Wechselbeziehung zu anderen Rechtskreisen 136
- Einkunftsarten
  - Dualismus 204
  - Vielzahl 135
  - Zurechnung 204
- Einzelfallgerechtigkeit 21 f.
  - durch Billigkeitsregelungen 227
- Erklärungspflicht, rechtsstaatliche Anforderungen 13
- Erwerbsaufwendungen, Pauschalierung 50, 59, 60, 76
- Europarecht
  - Abgaben mit Umsatzsteuercharakter 148 ff.
  - Beihilfenverbot 161, 174
  - Grundfreiheiten des EGV 156 ff.
  - Art. 10 Kapitalansammlungs-Richtlinie 153 ff.
  - Art. 33 der 6. MwSt.-Richtlinie 148 ff.
  - und Steuervereinfachung 145 ff.
  - Verbot diskriminierender Abgaben 159
  - Verbot zollgleicher Abgaben 147
- Fallgruppen, Bildung von - 195 ff.; s. auch Rechtsfortbildung
- Finanzgerichtbarkeit, Zustand 206 f.
- Firmenbuchgebühr 155
- FISCUS 261
- flat-tax 123
- Frankreich, Steuervereinfachung 118
- Freiheitsrecht 19, 27, 156 f.
- Fremdenverkehrsabgabe 151
- Generalklauseln, Konkretisierung 195 ff.; s. auch Rechtsfortbildung
- Geprägerechtsprechung, Kodifikation von Richterrecht 200
- Gesetzesvollziehungsanspruch 246 f.
- Gesetzesvollzug s. Vollzug
- Gesetzgebung, richterliche Kontrolle 209 f.
- Getränksteuer 152
- Gewerbesteuer 94, 99 ff., 103
- Gewerbliche Einkünfte, Tarifbegrenzung 93, 99, 100 ff.
- Gleichheitsmaßstab 18, 36, 57
  - im Belastungserfolg 26
  - und Freiheitsrecht 19, 27
  - gestaltende Gleichheit 18
  - Gleichheit im Unrecht 247
  - und Sachverhaltstypisierung 49 f., s. auch dort
  - Statusgleichheit 18
  - als Vereinfachungsgrenze 30 ff., 38 ff., 49 ff.
  - und Verwaltungsökonomie 37
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung 220, 242 ff.
- Drittschutz 244 ff.
- Einzelvollzug und Gesamtvollzug 242
- Konkurrentenklage 245

- GNOFÄ 228, 259  
 Großbritannien s. Vereinigtes  
 Königreich
- Handelskammerumlage 149
- Indirekte Ermittlung, Bemessungs-  
 grundlage 54  
 Interessentenbeitrag 151  
 Internationaler Vergleich, Steuer-  
 vereinfachung 107 ff.
- Kinderfreibetrag 71, 72  
 Konkurrentenklage 245  
 Konsenslösungen im Steuerverfah-  
 ren  
 – Steuervereinbarungen 249 ff.;  
 s. auch dort  
 – tatsächliche Verständigung 192  
 – verbindliche Auskunft 190  
 – Vergleichsverträge 193  
 – Zusagen 190  
 Kontrollmitteilungen 222  
 Kopfsteuer 11  
 Kosteneffizienz, Gebot der – 16  
 Kraftfahrzeugsteuer 92
- Lenkungssteuern  
 – Aufwandsteuern 91  
 – Ausgleichszwang, wirtschafts-/  
 sozialpolitischer 196  
 – begrenzte Zulässigkeit 24, 87  
 – direkte Steuern 89, 93  
 – Diskussion 98 ff.  
 – Doppellegitimation, Gebot 87  
 – Einkommensteuer 89 f., 137  
 – indirekte Steuern 91, 92  
 – und Steuervereinfachung 85 ff.  
 – subventionäre Steuerentlastung 90  
 – tatbestandsmäßige Differenzie-  
 rung 95  
 – Verbrauchsteuern 91
- verfassungsrechtliche Anforde-  
 rungen 96  
 – Zulässigkeitskriterien 25, 87, 96
- Maßgeblichkeitsprinzip 167, Ver-  
 besserungen 141  
 Mineralölsteuer 91  
 Mitunternehmerschaft, Komplizie-  
 rung durch Richterrecht 202
- Nettoprinzip, objektives 76 ff.  
 Nichtzulassungsbeschwerden,  
 BFH 206 f.  
 Niederlande, Steuervereinfachung  
 116 f.  
 – Betriebsausgaben, Beschrän-  
 kung der Abzugsfähigkeit 117  
 – Beurteilung 118  
 – Frei- und Absetzbeträge 117  
 – Sozialversicherung und Einkom-  
 mensteuer 117  
 Normverbrauchsabgabe 153, 160
- Organschaft, Kodifikation von  
 Richterrecht 198  
 Ortstaxe 151
- Pauschalierung  
 – Abzugsposten 40, 142  
 – Ausgaben-, vermehrter Einsatz  
 142  
 – anstelle von Einzelfallgesetzen 225  
 – Erwerbsaufwendungen 50, 59, 60  
 – durch Finanzverwaltung 182  
 – Kostenersparnis, Kontrollko-  
 sten 60 f.  
 – unwiderlegbare 53, 59  
 – widerlegbare 52
- Realisationsprinzip 125  
 Realsteuern, Verwaltung, Mitwir-  
 kung der Gemeinden 244

- Rechtsfolgernermittlung, Vereinfachung 47, 58
- Rechtsfolgenfestlegung 43
  - Sachverhaltsermittlung
    - schwierige / schwer kontrollierbare 43, 57
    - Unmöglichkeit 56, 58
    - Unwirtschaftlichkeit 45, 58
  - safe haven rules 44, 58
  - Verzicht auf Differenzierung 43, 58
- Rechtsfortbildung 195 ff.
  - Erschwerung vereinfachender – 203 ff.
    - Zustand der Finanzgerichtsbarkeit 206 f.
    - Zustand des Steuerrechts 203 ff.
  - Kodifikation von Richterrecht 198 ff.
  - Komplizierung durch Richterrecht 201 ff.
  - richterliche Aufgabe 196
- Rechtsprechung
  - Diskussion 212
  - Kodifikation von – 198
  - Rechtsfortbildung 195 ff.; s. auch dort
  - Steuervereinfachung durch – 175 ff.
  - zu Vereinfachungsmaßnahmen der Finanzverwaltung 177 ff., 185 ff.
  - als Rechtsinstitut zur Verfahrensvereinfachung 186 ff.
  - s. auch Richterliche Kontrolle
- Registergebühr 154
- Richterliche Kontrolle
  - und Effizienz des Gesamtvollzugs 178, 215 f.
  - des Gesetzgebers 209 ff.
  - konsensorientierte Lösungen 181
  - ökonomischer Gesetzesvollzug 178, 215 f.
  - Pauschalierung durch Finanzverwaltung 182
  - Typisierung durch Finanzverwaltung 182
  - Vereinfachungsmaßnahmen der Finanzverwaltung 177 ff.
  - s. auch Rechtsprechung
- Richterrecht s. Rechtsfortbildung; Rechtsprechung
- Richtervorlage 209 f.
- Sachverhaltstypisierung
  - Abgrenzung Erwerbssphäre/Privatsphäre 55, 59
  - anstelle von Einzelfallgesetzen 225
  - Erwerbsaufwendungen, Pauschalierung 50, 59, 60
  - durch Finanzverwaltung 182, 229
  - indirekte Ermittlung von Bemessungsgrundlagen 54, 59
  - als Rechtsinstitut zur Verfahrensvereinfachung 186 f.
  - unwiderlegbare Pauschalierung 53, 59
  - widerlegbare Pauschalierung 52, 76
- Safe haven rules 44, 58
- Speiseeissteuer 152
- Spitzensteuersätze, Verminderung 109
- Steuerbeamte, Berufsbild
- Steuerdurchsetzung, Vereinfachung 48
- Steuererhebungskosten, Senkung durch Steuervereinfachung 34
- Steuererklärung, Zwei-Jahres-Rhythmus 73
- Steuergleichheit, Diskussion 66

- Steuerlast, steuerjuristische Bestimmung 13
- Steuerrecht für mittel- und osteuropäische Staaten, Entwurf 120
- Steuersatzstruktur, Abflachung 109
- Steuersubventionen 165
- Steuervereinbarungen 249 ff.
  - Nichtigkeit 252
  - öffentlich-rechtlicher Vertrag 250
  - Unterschied zum privatrechtlichen Vertrag 251
  - Rechtsfragen 254
  - Verhältnis zum Steuerbescheid 255
  - Tatsachenfragen 253
  - Überschreitung Anwendungsbereich 252
  - unzulässiger Anwendungsbereich 254
  - verbindliche / unverbindliche 249
  - Verständigungsvereinbarung 250
  - vollziehender Steuererlaß 256
  - zeitliche Grenzen der Bindung 255
  - zulässiger Anwendungsbereich 253
- Steuervereinfachung
  - Australien 114 f.
  - außersteuerliche Daten, Sachverhaltsfeststellung 42
  - begrifflich-systematische Überlegungen 32
  - Bemessungsgrundlagen, indirekte Ermittlung 40
  - Bewertungserleichterungen 40
  - sachverständige Dritte, Beurteilung Sachverhaltselemente 42
  - Einkommensteuerrecht 129 ff.; s. auch dort
  - Europarecht 145 ff.; s. auch dort
  - Frankreich 118
    - gleichheitsrechtliche Relevanz 38, 41
    - internationaler Vergleich 107 ff.
    - Lenkungsnormen 85 ff.
    - Niederlande 116 f.; s. auch dort
    - Pauschalierung, Abzugsposten 40
    - qualitativer Aspekt 35
    - Rechtsfolgenermittlung 47, 58
    - Rechtsfolgenfestlegung 43, s. auch dort
    - Rechtsfortbildung 195 ff.; s. auch dort
    - Rechtsprechung 175 ff.; s. auch dort; s. auch Richterliche Kontrolle
    - Sachverhaltsermittlung 39, 57
    - gleichbleibendes Steueraufkommen 34
    - Steurdurchsetzung 48
    - Steuerentrichtung 48
    - Steuererhebungskosten, Senkung
    - Steuergesetze 23
    - Typisierungen, sonstige 41
    - Umfrage 62 ff., 66
    - Verfahrensvereinfachung 186 ff.; s. auch dort
    - vereinfachender Vollzug 219 ff.; s. auch Vollzug, vereinfachender
    - Vereinigte Staaten 108 ff.; s. auch dort
    - Vereinigtes Königreich 112 ff.
    - Vermutung von Sachverhaltselementen 41
- Steuervergünstigungen 212, 214
- Steuervermeidungsstrategien, Einschränkung 110
- Strafrecht 222
  - und Deklarationsprinzip 13
- Tatsächliche Verständigung 192
- Terminkontrakt und Steuervereinfachung 122, 123 f.

- Typisierung s. Sachverhaltstypisierung
- Umsatzsteuer
- Abgaben mit -charakter 148 ff.
  - Belastungsprinzip 11
- Umwandlungssteuerrecht, Kodifikation von Richterrecht 200
- Unausweichlichkeit, Steuerlast 26
- USA s. Vereinigte Staaten
- Verallgemeinerung, Steuergesetz 21 f.
- Verbindliche Auskunft 190
- Vereinigte Staaten, Steuervereinfachung 108 ff.
- Bemessungsgrundlage, Verbreiterung 109
  - Beurteilung 111
  - capital gains, Gleichstellung 109
  - Folgeentwicklung 110
  - Spitzensteuersätze, Verminderung 109
  - Steuersatzstruktur, Abflachung 109
  - Steuervermeidungsstrategien, Einschränkung 110
- Vereinigtes Königreich, Steuervereinfachung 112 ff.
- Verfahrensvereinfachung, Rechtsinstitute 186 ff.
- konsensorientierte Lösungen, Arten 190 ff.
  - Typisierungen, Vermutungen, 186 f.
    - unzulässige materielle Typisierung 188 f., 213
    - Widerlegbarkeit 186 f.
- Vergleichsverträge 193; s. auch Steuervereinbarungen
- Vergnügungsteuern 152
- Verifikationsprinzip 221
- Verlässlichkeitsgebot 16
- Vermutung von Sachverhaltselementen 41
- Verständigungsvereinbarung 250; s. auch Steuervereinbarungen
- Verständlichkeitserfordernis 11
- Verwaltung s. Vollzug
- Verzicht, Rechtsfolgenverhängung
- Unmöglichkeit der Sachverhaltsermittlung 46, 58
  - Unwirtschaftlichkeit der Sachverhaltsermittlung 45, 58
- Vollzug
- konsensualer 235 ff.
    - Ursachen 237
  - moderater, s. vereinfachender
  - ungleichmäßiger 246 f., 259
  - vereinfachender 219 ff.
    - Akzeptanz des Steuerrechts 224
    - Begrenzung Anwendungsbe-  
reich 242
    - Begriff 239
    - Berufsbild Steuerbeamte 230
    - Betriebsprüfung 222, 228, 261
    - Billigkeitsregelungen 227
    - Diskussion 258 ff.
    - Drittschutz 244
    - Einschränkung gesetzlicher  
Wahlrechte 225
    - Geltungsverlust von Normen  
bei ungleichmäßigem Vollzug  
246
    - Gesetzesvollziehungsan-  
spruch 246
    - Gesetzmäßigkeit der Verwal-  
tung 221
    - Gleichheit im Unrecht 247
    - Gleichheitsdefizite, Kompen-  
sation 242
    - Gleichmäßigkeit der Besteue-  
rung 220, 242

- GNOFÄ 228, 259
- Gründe 223
- Grundlagen und Grenzen 220 f.
- konsensualer Vollzug 235 ff.
- Kontrollmitteilungen 222
- normative Erfassung 238, 240 ff.
- Pauschalierung anstelle von Einzelfallgesetzen 225
- Personalsituation Verwaltung 223
- herkömmliches Rechtsanwendungsmodell 234
- Steuererhebung, Praxis 235
- Steuervereinbarungen 249 ff.
- strafrechtliche Sanktionen 222
- typisierende Verwaltungsvorschriften 229
- Verfahrensgrundsätze 221
- Verifikationsprinzip 221
- Vertrauen in Verwaltungshandeln 226
- Zusammenarbeit mit Beratern 226
- Voraussehbarkeit, rechtsstaatliche Anforderungen 12
- Vorlage, Gesetze vor BFH 209 f.
- Wahlrechte, gesetzliche, Einschränkung 225
- Wertpapierleihe und Steuervereinfachung 122, 123 f.
- Wohnbauförderung 93, 98
- Zölle, Erhebungsverbot 147
- Zusage 190

**Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt erschienen:**

---

**Band 1: Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht**

Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensteuerverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 2., unveränderte Auflage 1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,- DM; für Mitglieder 38,- DM. ISBN 3 504 62001 3

**Band 2: Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht**

Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 338 Seiten DIN A 5, 1979, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM. ISBN 3 504 62003 X

**Band 3: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht**

Betriebsausgaben / Werbekosten – Privatausgaben / Betriebsvermögen – Privatvermögen / mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Hartmut Söhn. 448 Seiten DIN A 5, 1980, gbd. 78,- DM; für Mitglieder 66,- DM. ISBN 3 504 62004 8

**Band 4: Gewinnrealisierung im Steuerrecht**

Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstirkung sowie des Besteuerungsaufschubs.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Univ.Prof. DDr. Hans Georg Ruppe. 320 Seiten DIN A 5, 1981, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM. ISBN 3 504 62005 6

**Band 5: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 458 Seiten DIN A 5, 1982, gbd. 85,- DM; für Mitglieder 71,- DM. ISBN 3 504 62006 4

**Band 6: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht**

Grundfragen des Steuerstrafrechts heute.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Günter Kohlmann. 408 Seiten DIN A 5, 1983, gbd. 82,- DM; für Mitglieder 69,- DM. ISBN 3 504 25951 5

**Band 7: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht**

Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Arndt Raupach. 493 Seiten DIN A 5, 1984, gbd. 95,- DM; für Mitglieder 81,- DM. ISBN 3 504 62007 2

**Band 8: Grundfragen des Internationalen Steuerrechts**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Vogel. 318 Seiten DIN A 5, 1985, gbd. 68,- DM; für Mitglieder 55,- DM. ISBN 3 504 62008 0

**Band 9: Grundfragen des Lohnsteuerrechts**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Joachim Stolterfoht. 538 Seiten DIN A 5, 1986, gbd. 118,- DM; für Mitglieder 95,- DM. ISBN 3 504 62009 9

---

**Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt erschienen:**

---

**Band 10: Rechtsnachfolge im Steuerrecht**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh. 258 Seiten DIN A 5, 1987, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM.  
ISBN 3 504 62010 2

**Band 11: Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 366 Seiten DIN A 5, 1988, gbd. 95,- DM; für Mitglieder 81,- DM.  
ISBN 3 504 62011 0

**Band 12: Steuerrecht und Verfassungsrecht**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf. 255 Seiten DIN A 5, 1989, gbd. 62,- DM; für Mitglieder 52,- DM.  
ISBN 3 504 62012 9

**Band 13: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Lothar Woerner. 303 Seiten DIN A 5, 1990, gbd. 72,- DM. ISBN 3 504 62013 7

**Band 14: Probleme des Steuerbilanzrechts**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Werner Doralt. 285 Seiten DIN A 5, 1991, gbd. 72,- DM. ISBN 3 504 62014 5

**Band 15: Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BVerfG Dr. Paul Kirchhof. 260 Seiten DIN A 5, 1993, gbd. 74,- DM. ISBN 3 504 62016 1

**Band 16: Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Lang. 365 Seiten DIN A 5, 1994, gbd. 98,- DM. ISBN 3 504 62015 3

**Band 17: Grundfragen der Unternehmensbesteuerung**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Franz Wassermeyer. 397 Seiten DIN A 5, 1994, gbd. 98,- DM. ISBN 3 504 62017 X

**Band 18: Der Rechtsschutz in Steuersachen**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Christoph Trzaskalik. 241 Seiten DIN A 5, 1995, gbd. 88,- DM. ISBN 3 504 62018 8

**Band 19: Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt**

Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen. Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Moris Lehner. 314 Seiten DIN A 5, 1996, gbd. 95,- DM. ISBN 3 504 62019 6

**Band 20: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter**

Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts. Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Vors. Richter am BFH Dr. Siegfried Widmann. 380 Seiten DIN A 5, 1997, gbd. 98,- DM. ISBN 3 504 62020 X

---

