

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 288

Die typisierende Verwaltung

Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel
der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts

Von

Josef Isensee



Duncker & Humblot · Berlin

JOSEF ISENSEE

Die typisierende Verwaltung

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 288

Die typisierende Verwaltung

Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel
der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts

Von

Prof. Dr. Josef Isensee



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Gedruckt mit Unterstützung der Deutschen Forschungsgemeinschaft

Alle Rechte vorbehalten

© 1976 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1976 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH., Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3 428 03576 3

Walter Leisner

meinem Lehrer

Vorwort

Die vorliegende Studie ist aus meiner Erlanger Habilitationsschrift hervorgegangen. Ich habe vielfach zu danken für Anregung, Belehrung und Hilfe. Hervorheben möchte ich die wertvolle Unterstützung, die mein Assistent, Herr Assessor Wolfgang Ott, geleistet hat.

Größte wissenschaftliche Dankesschuld (und nicht allein wissenschaftliche) verbindet mich mit meinem Lehrer, Herrn Professor Dr. Walter Leisner. Die Widmung sei Zeichen meiner Dankbarkeit.

Bonn, im August 1975

Josef Isensee

Nicht „erkennen“, sondern schematisieren, — dem Chaos so viel Regularität und Formen auferlegen, als es unserem praktischen Bedürfnis genügt.

In der Bildung der Vernunft, der Logik, der Kategorien ist das Bedürfnis maßgebend gewesen: das Bedürfnis, nicht zu „erkennen“, sondern zu subsumieren, zu schematisieren, zum Zweck der Verständigung, der Berechnung . . . (Das Zurechtmachen, das Ausdichten zum Ähnlichen, Gleichen, — derselbe Prozeß, den jeder Sinneseindruck durchmacht, ist die Entwicklung der Vernunft!) Hier hat nicht eine präexistente „Idee“ gearbeitet: sondern die Nützlichkeit, daß nur, wenn wir grob und gleichgemacht die Dinge sehen, sie für uns berechenbar und handlich werden . . . Die Finalität der Vernunft ist eine Wirkung, keine Ursache: bei jeder anderen Art Vernunft, zu der es fortwährend Ansätze gibt, mißbrät das Leben, — es wird unübersichtlich —, zu ungleich —.

Friedrich Nietzsche

Inhaltsverzeichnis

Einleitung: Der Problemhorizont	15
--	-----------

Erster Teil

Phänomenologie der Typisierung Bericht über die Finanzrechtsprechung

<i>I. Der Erkenntniswert der Finanzrechtsprechung für das Verwaltungshandeln</i>	24
<i>II. Entwicklungslinien der Typisierung in der Rechtsprechung</i>	27
1. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	27
a) Die Grundlegung der Typisierung	27
b) Die Ausformung der Typisierungs-Judikatur — Die Inflation der Typen	29
2. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	33
a) Typisierungs-Tradition	33
b) Neue Tendenzen	36
<i>III. Exemplarische Fallgruppen</i>	40
1. Arbeits- und Gesellschaftsverhältnisse zwischen Familienangehörigen	40
2. Arbeitsmittel	45
3. Promotionskosten	48
<i>IV. Die Typisierungsjudikatur im Wandel von Staat und Gesellschaft</i> ..	50
<i>V. Zwischenbilanz: Das Anwendungsfeld der steuerrechtlichen Typisierung</i>	51
1. Sachverhalte in privater Lebenssphäre	51
2. Massenfallrecht	52
<i>VI. Verwaltungspraxis in der Rezession der richterlichen Typisierung</i> ..	53

*Zweiter Teil***Methodologische Analyse
der typisierenden Betrachtungsweise**

<i>I. Individuelle und typisierende Rechtsanwendung</i>	55
1. Rechtsanwendung als Integration des Lebensfalles in die Normbegrifflichkeit	55
2. Rechtsanwendung als Integration der Norm in die Fall-Anschauung	60
3. Die Konvertibilität von Sachverhalt und Tatbestand	65
<i>II. Rechtstheoretische Typologik und steuerrechtliche Typisierung</i>	68
1. „Typus“ im Recht — Sachzusammenhang oder Assoziationskette?	68
2. „Typus“ auf der Ebene normativer Begrifflichkeit	69
a) Zwei Kategorien von Rechtsbegriffen	69
b) Typologische Zuordnung und pragmatische Typisierung	73
c) Typologische Klassifikation des Sachverhaltsklischees	73
3. „Typus“ als Anschauungshintergrund der Normbegrifflichkeit ..	76
4. Exkurs: Das konkrete Ordnungsdenken	77
<i>III. Steuerrechtliche Besonderheiten der Rechtsanwendung? Insbesondere: die wirtschaftliche Betrachtungsweise</i>	81
1. Die Auslegung der Steuergesetze nach § 1 II StAnpG	82
2. Die „Beurteilung von Tatbeständen“ nach § 1 III StAnpG.....	85
3. Das Steuerrecht als Folgerecht der privatautonomen Rechtsgestaltung	87
4. Rechtsmißbrauch (§ 6 StAnpG)	92
<i>IV. Typisierende Gesetzgebung im Strukturvergleich zum typisierenden Gesetzesvollzug</i>	96

*Dritter Teil***Standort der Typisierung im
Verfahrensrecht der Finanzverwaltung**

<i>I. Das gesetzliche Konzept: Individualermittlung der Besteuerungsgrundlagen</i>	101
1. Gesetzesdeterminiertheit der Besteuerung	101
2. Behördliche Sachaufklärung und Mitwirkung des Steuerpflichtigen	103

<i>II. Freie Beweiswürdigung und Orientierung am Normalfall</i>	106
1. Beweiswürdigung mittels Verwaltungserfahrung	106
2. Erfahrungssatz, Anscheinsbeweis, Normalfall-Unterstellung	107
3. Vermutung für die Steuerunehrlichkeit	111
4. Exemplarische Rationalisierungs-Techniken der Normalfall- Orientierung	112
a) Richtsätze	112
b) Stichprobe	113
<i>III. Beweisnot und Beweislast</i>	116
1. Tatsachen-Interpolation in Beweisschwierigkeiten	116
a) Schätzung: Von der ultima ratio in Beweisnot zur unbegrenz- ten Schätzung	116
b) Steuervereinbarung	119
2. Die Feststellungslast und der Satz „in dubio pro fisco“	120

Vierter Teil

**Zulässigkeit der Typisierung
aus verfassungsrechtlicher Sicht**

<i>I. Die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung</i>	125
1. Vorrang, Vorbehalt, Tatbestandsmäßigkeit des Steuergesetzes ...	125
2. Subsidiäre Rechtsetzungsgewalt der Verwaltung	128
3. Gesetzesbindung und Auslegungsfreiheit	130
4. Gewaltenbalance zwischen Legislative und Exekutive	131
5. Korrelation zwischen Besteuerungsgehorsam der Verwaltung und Steuergehorsam der Bürger	132
<i>II. Die Gleichheit vor dem Gesetz</i>	133
1. Rechtsanwendungs-Gleichheit	133
2. Einheitlichkeit des Gesetzesvollzugs	134
2. Rechtssetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit	136
<i>III. Das soziale Staatsziel</i>	137
<i>IV. Die Freiheitsgrundrechte</i>	140
1. Materielle Benachteiligung atypischer Lebensgestaltung	140
2. Formelle Entlastungseffekte der Typisierung	144

V. <i>Das Verfahrensgrundrecht des rechtlichen Gehörs</i>	146
1. Der Gegenstand des rechtlichen Gehörs	147
2. Rechtliches Gehör vor der Verwaltung	151
VI. <i>Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs und die Kapazität der Verwaltung</i>	155
1. Die Divergenz von Gesetzesauftrag und Verwaltungskapazität ..	155
2. Die verfassungsdogmatische Relevanz der Praktikabilität	159
3. Der verfassungsrechtliche Spielraum des typisierenden Gesetzgebers	165
a) Der allgemeine Gleichheitssatz als Konsequenzgebot und Rechtfertigungszwang	166
b) Typisierungs-offene und typisierungs-feindliche Grundrechte	169
c) Der Dispens als Typisierungs-Korrektiv	170
4. Die Notkompetenz der typisierenden Verwaltung	171
a) Die Rechtfertigung	171
b) Regulative und Grenzen	174
VII. <i>Die Garantie des Rechtsschutzes</i>	177
1. Gerichtliche Volltypisierung, Rahmenkontrolle oder individuelle Sachbehandlung	177
2. Summarisches Verwaltungsverfahren und Individual-Rechtsschutz	183
a) Die Relativität der Rechtmäßigkeit des typisierten Verwaltungsaktes	183
b) Das kalkulierte Legalitätsrisiko	184
c) Subjektives Klagerecht und objektives Gesetzmäßigkeitsprinzip	185
3. Die rechtsstaatliche Entlastung der typisierenden Verwaltung	186
Schlußbetrachtung: Gesetzesvollzug zwischen Typisierung und Arrangement	188
Sachregister	193

Abkürzungen

- Becker, RAO = Enno Becker, Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, ⁷1930
- B - R - K, RAO = Becker-Riewald-Koch, Reichsabgabenordnung, 3 Bände, ⁹1963 - 69
- Bühler, Lehrb. = Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 2 Bände, 1927, 1938
- DJT = Verhandlungen des Deutschen Juristentages
- EAO 1974 = Regierungsentwurf einer Abgabenordnung vom 19. 3. 1971, in: Bundestags-Drucksache VI/1982
- EVwVfG = Regierungsentwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes v. 18. 7. 1973, in: Bundestags-Drucksache VII/910
- Forsthoff, VerwR = Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Bd. I, ¹⁰1973
- FS — ... = Festschrift (Festgabe) für ...
- Hensel, StR = Hensel, Steuerrecht, ³1933
- H - H - Sp = Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur RAO, 1. - 6. Aufl., 1951/1974
- HwStR = Hartz-Strickrodt u. a. (Hrsg.), Handwörterbuch des Steuerrechts, 2 Bände, 1972
- Kruse, StR = Kruse, Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, ³1973
- Kühn-Kutter, AO = Kühn-Kutter, Abgabenordnung, ¹¹1974
- Littmann, EStR = Littmann, Das Einkommensteuerrecht, ¹¹1974
- M - D - H = Maunz-Dürig-Herzog, Grundgesetz, ⁴1974, Stand 1974
- Mattern-Meißner, AO = Mattern-Meißner, Reichsabgabenordnung, 1964
- Paulick, Lehrb. = Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, ²1974
- Tipke, StR = Tipke, Steuerrecht, ²1974
- Tipke-Kruse, AO = Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, Stand ⁶1974
- Wolff-Bachof, VerwR I = H. J. Wolff und Bachof, Verwaltungsrecht I, ⁹1974
- Wolff, VerwR III = H. J. Wolff, Verwaltungsrecht III, ³1973

Im übrigen wird verwiesen auf *Kirchner*, Abkürzungsverzeichnis der Rechts-sprache, ²1968.

EINLEITUNG

Der Problemhorizont

I.

Ein Standardfall des Einkommensteuerrechts, den der Bundesfinanzhof 1957 entschieden hat¹:

Eine Lehrerin beantragt, die Anschaffung des zwölfbändigen „Großen Brockhaus“ als „Aufwendung für Arbeitsmittel“, damit als lohnsteuermindernde Werbungskosten, anzuerkennen. Die Anerkennung setzt nach §§ 9, 12 EStG voraus, daß die Aufwendung ausschließlich beruflichen Zwecken und nicht der privaten Lebenshaltung dient; eine anteilige Trennung nach der dienstlichen und der persönlichen Nutzung kommt in diesem Fall nicht in Betracht. Die Lehrerin trägt vor, daß sie das Nachschlagewerk allein dazu erstanden habe, um im Unterricht auf Fragen aus allen Gebieten gewappnet zu sein. Privat bedürfe sie seiner nicht. Sie habe als Flüchtling auch dringendere persönliche Anschaffungen nötig als gerade ein Lexikon.

Der Bundesfinanzhof läßt sich nicht auf das Vorbringen ein. Er weigert sich, die Besonderheiten des Falles zu berücksichtigen und stellt allein auf das Übliche ab, um Berufs- und Privatsphäre abzugrenzen. Üblicherweise diene ein Nachschlagewerk auch der Erweiterung des persönlichen Wissens und der Allgemeinbildung, die zwar auch dem Beruf zugute komme, aber ebenso, wenn nicht sogar vorrangig, die persönliche Sphäre betreffe. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbiete es, daß einzelne Steuerpflichtige bestimmte Aufwendungen, die normalerweise zur Lebenshaltung gehörten, nur deswegen absetzen könnten, weil eine gewisse Beziehung zum Beruf gegeben sei. Dieses Ergebnis sei auch angesichts der Vielzahl der Fälle durch die Grundsätze der Klarheit und Einfachheit der Besteuerung geboten. Das Gericht geht nicht auf das Angebot der Lehrerin ein, notfalls darüber Buch zu führen, wie sie ihr Lexikon verwende, weil damit die Durchführung des Gesetzes von den unkontrollierbaren Behauptungen der Steuerpflichtigen abhängt. Hier sehe man, wohin das Gericht käme, wenn es nicht auf das Typische abstellte.

Der Bundesfinanzhof lehnt somit, wie auch die Vorinstanzen, die Anerkennung als Werbungskosten ab.

Die Entscheidung verdient, jenseits ihres kontingenten einkommensteuerrechtlichen Gehalts, Aufmerksamkeit wegen der Methode der Rechtsfindung: Der Sachverhalt, den der Antragsteller vorgetragen hat, deckt sich nicht mit dem, der die Grundlage der Entscheidung abgibt.

¹ BFH, U. v. 5. 7. 1957, E 85, 246 - 250.

Der dargestellte konkrete Fall ist zum „üblichen“ Fall weitergebildet, der individuelle Steuerpflichtige zum „Normalmenschen“ stilisiert worden — nach den Vorstellungen, die der Richter über das hat, was „normal“ ist. Der Bundesfinanzhof hat erst gar nicht versucht, den gordischen Knoten singulärer Daseinsverwicklungen in umständlichem Verfahren zu entwirren, sondern hat ihn mit dem Schwertstreich einer Unterstellung zerschnitten: daß ein Normalfall vorliege. — Während die Feststellungen über die tatbestandlichen Voraussetzungen sich in den Abstraktionen des „Üblichen“ bewegen, wirkt die Rechtsfolge auf den individuellen Steuerschuldner zurück und bestimmt das konkrete Maß seiner Leistungspflicht.

Dieser Entscheidungsvorgang hat Methode: *die typisierende Betrachtungsweise*². Der Oberste Finanzgerichtshof hat ihren Inhalt auf die bündige Formel gebracht: Der Grundgedanke der Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung mache es in bestimmtem Umfang notwendig, „von der an sich gebotenen Berücksichtigung sämtlicher im einzelnen Falle gegebenen Umstände“ abzusehen. „Eine individuelle Behandlung jedes einzelnen Falles würde, wenn jeweils alle Einwendungen zu berücksichtigen wären, zu Ergebnissen führen, die für die Steuerpflichtigen, in ihrer Gesamtheit betrachtet, und für die Verwaltung nicht tragbar sind. Deshalb erscheint es geboten, für die Besteuerung Fälle, die im großen und ganzen gleich gelagert sind, ihrer Besonderheit im einzelnen zu entkleiden und nach ihren wesentlichen Merkmalen zusammenzufassen und für die Besteuerung gleich zu behandeln“³.

Die typisierende Gesetzesanwendung hebt sich damit von der individuellen ab, die, wie der Oberste Finanzgerichtshof einräumt, „an sich“ geboten wäre. Individuell ist die schulgerechte Subsumtion: die Anwendung des Gesetzes in seiner Allgemeinheit auf den Lebensfall in seiner Individualität. Im typisierenden Verfahren dagegen trifft das Gesetz nicht auf den realen Fall — „das Lexikon der Lehrerin X“ —, sondern auf einen abstrahierten Fall — „das Lexikon des typischen Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit“. — Der Rechtsanwender schiebt zwischen das Gesetz und die Realität die Schablone des Typus. Er erleichtert sich die Feststellung der Tatsachen dadurch, daß er

² In der Praxis wie in der Literatur tauchen auch die synonymen Begriffe „*typische Betrachtungsweise*“ und „*Typentheorie*“ auf. Diese werden hier vermieden. Der Ausdruck „typische“ Betrachtungsweise leistet dem Mißverständnis Vorschub, es handele sich um eine Methode, die entweder exklusiv im Steuerrecht gehandhabt werde oder die doch unter den im Steuerrecht praktizierten Methoden dominiere. — Der Ausdruck Typen-„Theorie“ greift zu hoch, weil es sich in der Sache um eine praktische Verwaltungstechnik, nicht aber um ein wissenschaftliches System handelt.

³ OFH, U. v. 25. 8. 1950, BayFMBI. 1950, 457 f. (Nr. 181) — zur steuerrechtlichen Behandlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, insbesondere der Beamten und Angestellten.

die Erscheinungen der Wirklichkeit über einen Leisten schlägt — dessen Format er selbst festlegt. Der Einfachheit der Besteuerung wegen wird die Kompliziertheit der Lebensverhältnisse geleugnet. Um eine gleichmäßige Belastung zu verwirklichen, werden unterschiedliche Lebenssachverhalte gleichbehandelt, obwohl das Gesetz Unterscheidung gebietet. — Zusammenfassend läßt sich die typisierende Methode dahin kennzeichnen, daß der Gesetzanwender bewußt davon absieht, das Differenzierungspotential der Norm auszuschöpfen, um den Gesetzesvollzug zu vereinfachen.

II.

Die schematische Methode, die sich in der Finanzrechtsprechung findet, hat ihren Ursprung in der Verwaltung. Ihr eigentliches Feld ist das Massenverfahren. Vielzahl, Gleichförmigkeit, Bagatelldarakter und Eilbedürftigkeit der Fälle legen standardisierte, rationelle Bearbeitung nahe: Massenabfertigung. Vordergründig gesehen, erscheint die typisierende Methode geradezu als der theoretische Überbau behördlicher Bequemlichkeiten und juristischer Halbheiten; als Rechtfertigung des zähen Hängens am Vertrauen und als Abwehr all des Ungewohnten, das die Routine, mithin die Entscheidungssicherheit, gefährden könnte; als Paraphrase über die ehrwürdigen Defensivmaximen der Verwaltung: „Da könnte ja jeder kommen.“ „Wo kämen wir hin, wenn...“ In der Typisierung tritt systemhafte Inkongruenz zwischen Verwaltungsnorm und Verwaltungswirklichkeit zu Tage. Praktikabilität streitet wider Legalität. Die Typisierung ist Ärgernis rechtsstaatlicher Verwaltung — und gleichzeitig ein Instrument ihrer Wirksamkeit. Ihr Standort scheint das Niemandsland zwischen Verwaltungsrecht und Verwaltungsunrecht zu sein, ihr Wesen: „brauchbare Illegalität“⁴.

Die Dogmatik des Allgemeinen Verwaltungsrechts hat diesem Phänomen bislang wenig Beachtung gewidmet. Ein Grund mag darin liegen, daß rechtswissenschaftlicher Ehrgeiz leichter von den Subtilitäten der Obergerichte als von den Simplifikationen der Inspektorenverwaltung angezogen wird. Vor allem ist das Verwaltungsrecht nach herkömmlicher Doktrin im wesentlichen Verwaltungsgerichtsrecht, und als solches fixiert auf die Richtigkeitskontrolle der einzelnen Verwaltungsakte. Verwaltung stellt sich dar als System der Normkonkretisierung in der Sphäre des reinen Sollens. Aus dieser führt keine Brücke in das Reich des empirischen Seins und damit zur Verwaltung als realer Organisation von Arbeitsabläufen mit praktischen Bedürfnissen und begrenzter Kapazität. Auf dieser Ebene aber entspringen die vitalen Verwaltungsinteressen, die sich in der Typisierung Ausdruck verschafft haben. Wer Verwaltung allein von

⁴ Zur Kategorie und Bedeutung der „brauchbaren Illegalität“: *Luhmann, Funktionen und Folgen formaler Organisation*, 1964, S. 304 - 314.