

HANS-JÜRGEN PAPIER

Die finanzrechtlichen Gesetzes-
vorbehalte und das grundgesetzliche
Demokratieprinzip

HANS-JÜRGEN PAPIER

**Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte
und das grundgesetzliche Demokratieprinzip**

Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip

Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen
der Grundrechtseingriffe

Von

Hans-Jürgen Papier



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1973 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1973 bei Buchdruckerei Alb. Sayffaerth, Berlin 61
Printed in Germany
ISBN 3 428 03023 0

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel

Die überkommene Vorbehaltslehre und ihr Gesetzesbegriff	11
§ 1 <i>Der traditionelle „Allgemeinvorbehalt“ für Eingriffe in Freiheit und Eigentum</i>	12
I. Entstehung und Inhalt der Lehre vom Vorbehalt des Gesetzes ..	12
II. Die erforderliche Rechtssatzform	15
1. Der „Gesetzesvorbehalt“ als „Parlamentsvorbehalt“	15
2. Allgemeinvorbehalt und Steuereingriff	15
§ 2 <i>Zur Geltung eines speziellen, absolut formellen finanzrechtlichen Vorbehalts kraft (Verfassungs-)Gewohnheitsrechts</i>	18
I. Zur Unterscheidung von Steuerbewilligung und Gesetzgebung in der frühkonstitutionellen Ära	19
II. Zur Auslegung des steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalts nach der Einordnung der Steuerbewilligung in die „ordentliche“ Gesetzgebung	21
1. Der Standpunkt der älteren Judikatur	22
2. Die steuerrechtliche Verordnungsermächtigung in der Gesetzgebungspraxis	24
3. Die Auffassung der früheren Lehre	25

Zweites Kapitel

Steuerrechtlicher Gesetzesvorbehalt und Grundgesetz	27
§ 3 <i>Der Allgemeinvorbehalt im Verhältnis zu den grundrechtlichen Sondervorbehalten</i>	27
I. Die Lehre vom Allgemeinvorbehalt und Art. 2 Abs. 1, 14 GG ..	28
II. Die drei möglichen Stufen grundrechtlicher Eingriffsvorbehalte	29

- 1. Der unbedingt formelle Gesetzesvorbehalt 30
- 2. Die nicht zwingenden Parlamentsvorbehalte 30
- 3. Die „schlichten“ Rechtsvorbehalte 31
- III. Der geforderte Grad demokratischer Legitimation des Eingriffs-
aktes 32
 - 1. Die auf ein förmliches Gesetz zurückführbaren Eingriffsakte 32
 - 2. Das Gesetz im materiellen Sinne als Eingriffsgrundlage ... 33
 - a) Zur Vereinbarkeit mit dem demokratischen Prinzip ... 34
 - b) Sinn und Rechtfertigung formeller Vorbehalte 35
 - c) Zum „Rückschritt“ an demokratischer Freiheitssicherung
durch das Grundgesetz gegenüber dem traditionellen
Allgemeinvorbehalt 35
 - d) Schlichte Rechtssatzvorbehalte und Art. 19 Abs. 1 GG .. 37
 - e) Zur kompetenzrechtlichen Funktion des Rechtsvorbehalts 40
 - f) Rechtssatzvorbehalte und „Sonderverordnungen“ 42
- § 4 *Steuereingriff und grundrechtliche Gesetzesvorbehalte* 45
 - I. Die Einordnung der Steuerauflage in das grundrechtliche Ein-
griffs- und Schrankensystem 46
 - 1. Die betroffenen Grundrechte nach der Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts 46
 - 2. Die vom Bundesverfassungsgericht für den Steuereingriff
verlangte Rechtssatzform 48
 - 3. Zur Rechtsprechung des Schweizer Bundesgerichts 50
 - 4. Der Steuereingriff als Beschränkung der Berufsfreiheit des
Art. 12 Abs. 1 GG 52
 - 5. Eingriff in die Eigentumsfreiheit? 53
 - a) Steuereingriff und Enteignung 54
 - b) Sinngemäße Geltung des für Art. 14 Abs. 3 GG maßgeb-
lichen Gesetzesbegriffs? 55
 - 6. Der Analogieschluß aus Art. 103 Abs. 2 GG 60
 - a) Identität der Eingriffsschwere von Strafen und Steuern? 60
 - b) Die historischen Wurzeln sowie der Sinn und Inhalt des
Satzes nulla poena sine lege 61
 - II. Zum Verhältnis von demokratischer Freiheitssicherung und
materiell-rechtsstaatlichen Schutzinstrumenten 63
 - 1. Die besonderen Konsequenzen eines zwingend-förmlichen
Gesetzesvorbehalts im Unterschied zum bloßen Rechtsvor-
halt 63

a) Gemeindefestsetzung und formeller Gesetzesbegriff	64
b) Förmlicher Gesetzesvorbehalt und Art. 80 Abs. 1 GG	67
α) Der verbleibende Geltungsbereich der Verordnung nach der streng formellen Vorbehaltslehre	67
β) Die von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG gezogenen Grenzen	68
γ) Der Unterschied beider Delegationsbeschränkungen ..	71
2. Zur Wirksamkeit materieller Eingriffsschranken bei der Steuerauflage	74
a) „Finanzsteuern“ und Übermaßverbot	76
b) Zur Wirksamkeit des Verhältnismäßigkeitsprinzips bei den „Ordnungssteuern“	80
α) Zur Unterscheidung von Finanz- und Ordnungssteuern und zum Steuerbegriff des § 1 AO	80
β) Die unterschiedlichen Eingriffsmotive als Ansatzpunkt für das Übermaßverbot	89
3. Schlußfolgerung	92
§ 5 <i>Zwingender Parlamentsvorbehalt und Delegationsverbot bei „staatsleitenden“ Parlamentsakten</i>	93
I. Die ausdrücklichen Regelungen des Grundgesetzes, insbesondere über die Feststellung des Haushaltsplans	96
1. Die Feststellung des Haushaltsplans als Akt der „Staatsleitung“	97
2. Der Gesetzesbegriff des Art. 110 Abs. 2 GG	100
II. Zur analogen Anwendung des formellen Gesetzesvorbehalts in Art. 110 Abs. 2 GG auf die Steuererhebung	101
III. Weitere Anhaltspunkte aus dem Grundgesetz für einen finanzrechtlichen Parlamentsvorbehalt	104
IV. Die Einwirkung auf fremde Haushaltswirtschaften	106
V. Zum Abbau parlamentarischer Ausgabengestaltungsfreiheit und zu seiner Kompensation durch einen steuerlichen Gesetzesvorbehalt	107
1. Präjudizierungen des Haushaltsgesetzgebers durch exekutive Planungswerke	107
2. Zur Verfassungsmäßigkeit der besonderen Ausgabenermächtigungen des Stabilitätsgesetzes	111
VI. Anhang: Der Gesetzesvorbehalt für sonstige öffentliche Abgaben	114
§ 6 <i>Inhalt und Grenzen des steuerlichen Parlamentsvorbehalts</i>	117

I. Steuerprivilegierungen	117
II. Steuerliche Nebenpflichten und Zulässigkeit von Durchführungsverordnungen und Bewertungsverordnungen	120
1. Die Normierung steuerrechtlicher Nebenpflichten	120
2. Zur Zulässigkeit von Durchführungs- und norminterpretierenden Verordnungen	120
3. Die Delegationen im Bewertungsrecht	124
III. Zur Verfassungsmäßigkeit der Verordnungsermächtigungen des Einkommen- und Körperschaftssteuerrechts	126
1. Die Variation der Steuerschuld	126
2. Sonstige durch das Stabilitätsgesetz eingeführte Verordnungsermächtigungen	130
a) Der Ausschluß von Sonderabschreibungen	130
b) Der Steuerabzug für Investitionen	132
3. Parlamentsvorbehalt und Konjunkturpolitik	133
4. Die unabhängig vom Stabilitätsgesetz bestehenden Ermächtigungen des § 51 EStG	135
IV. Die Ermächtigungen zu steuerändernden Verordnungen im Zollrecht	136
V. Steuerlicher Parlamentsvorbehalt und Sitzungsgewalt	137
1. Steuersatzungen wegen § 1 AO nur von Gemeinden und Gemeindeverbänden denkbar?	137
2. Zur Rechtfertigung gemeindlicher Steuersatzungen aus der (bundes-)verfassungsrechtlichen Selbstverwaltungsgarantie ..	138
a) Die Finanzverfassungsvorschriften der Art. 105 ff. GG und die gemeindliche steuerrechtliche Sitzungsgewalt	141
b) Selbstverwaltungsgarantie und finanzielle Eigenverantwortlichkeit	142
α) Unabhängige Ausgabenwirtschaft	143
β) Das eigene Steuererfindungsrecht	143
c) Art. 28 Abs. 2 GG als Grundlage einer Delegationsberechtigung des Parlamentsgesetzgebers	146
3. Bestimmtheitserfordernisse für die Steuerauflagen zulassenden Sitzungsermächtigungen	149
VI. Gesetzesvorbehalt und Steuerschuld aufgrund Vereinbarung — die Problematik um die Spielbankabgabe	151

Drittes Kapitel

Zur „inhaltlichen“ Gesetzesbindung der Steuerverwaltung	153
§ 7 Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und das steuerrechtliche Legalitätsprinzip	153
I. Zum Inhalt des Tatbestandsmäßigkeitssatzes und seine Unterscheidung vom Vorbehaltsprinzip	153
II. Zum Verfassungsrang des Tatbestandsmäßigkeitssatzes ..	156
III. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip	158
1. Seine Verankerung im einfachen Steuerrecht	158
2. Das Legalitätsprinzip als Gebot des Verfassungsrechts	159
a) Zur Ableitung aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip	160
b) Die Bedeutung des Gleichheitssatzes	160
c) Das Opportunitätsprinzip und der zwingende steuerrechtliche Parlamentsvorbehalt	161
3. Zur Vereinbarkeit von Normen des einfachen Steuerrechts mit dem verfassungskräftigen Legalitätsprinzip	164
a) Die verfassungskonforme Interpretation des § 325 AO ..	164
b) § 131 AO und das Legalitätsprinzip	165
α) § 131 AO als Ermessensnorm oder als zwingende Vorschrift mit unbestimmten Rechtsbegriffen auf der Tatbestandsseite?	165
β) Der dem Vorbehaltsprinzip gemäße Inhalt des § 131 AO	167
c) Zu den besonderen Erlaßermächtigungen nach § 34 c Abs. 3 EStG und § 26 Abs. 3 und 4 UStG	170
§ 8 Zum „steuerrechtlichen Analogieverbot“	171
I. Rechtsfortbildung rechtsanwendender Organe und das demokratische Verfassungsprinzip	172
II. Zur Abgrenzung von Norminterpretation und methodisch geleiteter Rechtsfortbildung	173
III. Steuerrechtlicher Parlamentsvorbehalt und Analogieschluß	176
IV. Analogie und Rechtsstaatsprinzip	177
V. Zur Gewinnrealisation durch „Steuerentstrickung“	179

§ 9	<i>Zur Vereinbarkeit des Steuerumgehungen erfassenden § 6 StAnpG und der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ mit der rechtsstaatlichen Garantiefunktion des Steuertatbestandes</i>	182
	I. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Wertung der Steuernormen	182
	1. Das Verhältnis zum § 6 StAnpG	182
	2. Zum verfassungsrechtlich zulässigen Inhalt des § 1 Abs. 2 StAnpG	185
	II. § 6 StAnpG und das verfassungskräftige Analogieverbot	187
	III. Zur „wirtschaftlichen Sachverhaltsbeurteilung“ nach § 1 Abs. 3 StAnpG	190
	1. Die „Sachverhaltsbeurteilung“ als Bestandteil des „normalen“ Rechtsanwendungsverfahrens	191
	2. Der von der allgemeinen juristischen Methodenlehre abweichende Bedeutungsgehalt des § 1 Abs. 3 StAnpG	193
	3. Der Standpunkt der Rechtsprechung	194
	4. Zur verfassungsrechtlichen Problematik des § 1 Abs. 3 StAnpG als Grundlage „selbständiger Sachverhaltsbeurteilung“	198
	5. Die Bestätigung aus dem einfachen Recht	201
§ 10	<i>Vorbehaltprinzip und typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht</i>	202
	I. Zur „materiellen“ Typisierung	202
	II. Zur verfahrensrechtlichen Bedeutung der typisierenden Betrachtungsweise	207
	<i>Zusammenfassung</i>	210
	<i>Literaturverzeichnis</i>	217
	<i>Sachregister</i>	237

Erstes Kapitel

Die überkommene Vorbehaltslehre und ihr Gesetzesbegriff

Das Verhältnis von Legislative und Exekutive allgemein wird beherrscht von dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der nach überwiegender Auffassung als Oberbegriff den Vorrang sowie den Vorbehalt des Gesetzes beinhaltet¹. Während aber das für die Verwaltung bestehende Verbot des „administrare contra legem“² heute ausdrücklich in Art. 20 Abs. 3 GG normiert ist, sind Inhalt und Anwendungsbereich des Vorbehaltsprinzips, das ein Verwaltungshandeln sine lege, ohne gesetzliche Ermächtigung, ausschließt³, nicht abschließend geklärt.

Da sich die vorliegende Arbeit mit dem „Steuereingriff“ befaßt, bleibt die in neueren Untersuchungen⁴ über den Gesetzesvorbehalt im Mittelpunkt stehende Frage nach der Erstreckung des Vorbehalts über den Eingriffsbereich hinaus auf das Gebiet der gewährenden Verwaltung verständlicherweise ausgeklammert. Aber auch in seinem klassischen, in der konstitutionellen Staatsrechtslehre auf Eingriffe in Freiheit und Eigentum festgelegten Verständnis gibt das Vorbehaltsprinzip eine Reihe ungeklärter Probleme auf. Im Vordergrund steht einmal die Frage, welcher Gesetzesbegriff denn gemeint ist, wenn von dem ungeschriebenen Verfassungsrechtssatz die Rede ist, daß Eingriffe der

¹ Der Begriff der Gesetzmäßigkeit wird in der Literatur mehrdeutig gebraucht: wie hier *W. Jellinek*, Verwaltungsrecht, S. 88, 121 ff.; *Wolff*, Verwaltungsrecht, § 30 II und III; *Maunz / Dürig / Herzog*, Art. 20 GG Rdnr. 124 ff.; *Jesch*, Gesetz und Verwaltung, S. 29 f.; *Bettermann*, Die Bindung der Sozialbehörden, S. 47. Unter Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstehen nur den Vorrang des Gesetzes: *Forsthoff*, Verwaltungsrecht, S. 119; *Peters*, Lehrbuch, S. 71.

² *Bettermann*, a.a.O., S. 47.

³ Die Bezeichnung Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes hat *Otto Mayer* geprägt: Verwaltungsrecht I (1. Aufl.), S. 72, 74; (3. Aufl.), S. 68 ff.

⁴ Siehe vor allem *Jesch*, Gesetz und Verwaltung, besonders S. 175 ff.; *Rupp*, Grundfragen, S. 113 ff.; *Imboden*, Das Gesetz als Garantie rechtsstaatlicher Verwaltung, S. 18 ff.; *Giacometti*, Allgemeine Lehren, S. 250 ff.; *Achterberg*, DVBl. 1972, S. 843/4; weitere Nachweise bei *Maunz / Dürig / Herzog*, Art. 20 GG Rdnr. 135, Fußn. 1; *Selmer*, JuS 1968, S. 489 (493 ff.) und *Zoller*, Über die Bedeutung des Art. 80 GG, S. 46 ff. Daß sich in einem gesetzlich voll durchnormierten Bereich der Leistungsverwaltung schon aus dem Vorrang des Gesetzes eine Vorbehaltswirkung ergibt, betonen zu Recht *Bettermann*, a.a.O., S. 47 f.; *Jesch*, a.a.O., S. 30.

Exekutive nur rechtmäßig sind, wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung ergehen. Nicht weniger geklärt ist die damit zusammenhängende Frage nach dem Verhältnis dieses „Allgemeinvorbehalts“ zu den in den Grundrechten enthaltenen (speziellen) Gesetzesvorbehalten⁵.

Ein Schwerpunkt der nachfolgenden Untersuchungen wird daher die Frage bilden, inwieweit Normen im Range unter dem formellen Gesetz und dabei vor allem die Rechtsverordnungen im Steuerrecht zulässige Rechtsquellen sein können. Ermächtigungen an die Exekutive, nach dem Gesetz bestehende Steuerschulden durch Rechtsverordnung zu ermäßigen, zu erhöhen oder bloß zu konkretisieren, finden sich im formellen Recht häufig. Die durch das Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967⁶ eingeführten und der Konjunktursteuerung dienenden Ermächtigungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht zur Variation der Steuerschulden, zum Ausschluß von Sonderabschreibungen und zur Einführung eines Steuerabzugs für Investitionen⁷ sind hierfür nur besonders markante Beispiele. Diese werden ergänzt durch zahlreiche andere Delegationsnormen, etwa im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht, bei speziellen Verkehrs- und Verbrauchssteuern sowie im Zoll- und Bewertungsrecht, deren Verfassungsmäßigkeit angesichts ihrer teilweise steuerändernden Funktion einer besonderen Prüfung bedarf.

Der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt ist aber nicht nur in bezug auf seinen Formalisierungs- oder Demokratisierungsgrad, also auf seinen Gesetzesbegriff, näher zu analysieren. Auch die *inhaltliche* Intensität bei der (Gesetzes-)Bindung von Verwaltung und Judikative ist noch weitgehend ungeklärt. In einem zweiten Teil der Untersuchungen⁸ wird es daher vor allem um die Fragen eines steuerrechtlichen Legalitätsprinzips, eines Analogieverbots im Steuerrecht, der Steuerumgehungen sowie der wirtschaftlichen und typisierenden Betrachtungsweise gehen.

§ 1 Der traditionelle „Allgemeinvorbehalt“ für Eingriffe in Freiheit und Eigentum

I. Entstehung und Inhalt der Lehre vom Vorbehalt des Gesetzes

Die Entstehung des Vorbehaltsprinzips reicht zurück in die vormärzliche Verfassungslage der deutschen Staaten. Ein Teil der Verfassungsurkunden jener Zeit bestimmte, alle die Freiheit und das Eigentum

⁵ Diese Frage hat *Vogel*, soweit ersichtlich als erster, in aller Deutlichkeit angeschnitten: VVDStRL 24, S. 149 ff.

⁶ BGBl. I, S. 582.

⁷ §§ 26, 27 StabG.

⁸ Kap. 3.

der Untertanen betreffenden Gesetze müßten im Wege formeller Gesetzgebung, das heißt mit Zustimmung der Volksvertretung, erlassen werden. Als Beispiel sei hier Tit. VII, § 2 der Verfassungsurkunde für das Königreich Bayern vom 26. Mai 1818 erwähnt¹:

„Ohne den Beyrath und die Zustimmung der Stände des Königreichs kann kein allgemeines neues Gesetz, welches die Freyheit der Person oder des Eigenthums des Staatsangehörigen betrifft, erlassen, noch ein schon bestehendes abgeändert, authentisch erläutert oder aufgehoben werden.“

Frühere Nachweise der Freiheits- und Eigentumsklausel finden sich bereits im Patent des Herzogtums Nassau vom 1./2. September 1914 (§ 2)², im zweiten preußischen Verfassungsversprechen vom 22. Mai 1815³ sowie in den Bemerkungen des Freiherrn vom Stein zum Hardenbergschen Entwurf der Grundlagen einer deutschen Bundesverfassung aus dem Jahre 1814⁴.

Andere Verfassungen hingegen, wie beispielsweise die württembergische vom 25. September 1818⁵, die des Großherzogtums Hessen vom 17. 12. 1820⁶, die des Königreichs Sachsen vom 4. 9. 1831⁷ und schließlich die preußische Verfassung vom 31. 1. 1850⁸ bestimmten weitergehend die Mitwirkung der Volksvertretung beim Erlaß *aller* Gesetze. Aber auch diese Verfassungsvorschriften wurden letztlich auf die Freiheits- und Eigentumsformel reduziert⁹, indem die konstitutionelle

¹ Zit. nach Pölitz I 1, S. 142. Zu dieser Gruppe gehören ferner die badische Verfassung v. 22. Aug. 1818: Art. 65 (Pölitz, S. 468); Grundgesetz des Herzogtums Sachsen-Meiningen v. 23. August 1829: Art. 85 (Pölitz I 2, S. 848); Grundgesetz des Herzogtums Sachsen-Altenburg v. 29. April 1831: § 201 (Pölitz I 2, S. 891/2); weitere Nachweise bei Böckenförde, Gesetz und gesetzgebende Gewalt, S. 73 Fußn. 9.

² Pölitz I 2, S. 1011.

³ Huber, Dokumente Bd. I, S. 56.

⁴ Siehe Botzenhart, Freiherr vom Stein, Briefe und amtliche Schriftstücke, Bd. V, S. 141 sowie Huber, Dokumente Bd. I, S. 151, Fußn. 30 a.

⁵ § 88 (Pölitz I 1, S. 443).

⁶ Art. 72 Abs. 1 (Pölitz I 2, S. 684).

⁷ Art. 86 (Pölitz I 1, S. 235); ebenso § 95 der Kurhessischen Verfassung v. 5. Januar 1831 (Pölitz I 1, S. 626). Siehe dazu auch Böckenförde, Gesetz und gesetzgebende Gewalt, S. 77 ff.

⁸ Art. 62: „Die gesetzgebende Gewalt wird gemeinschaftlich durch den König und durch 2 Kammern ausgeübt. Die Übereinstimmung des Königs und beider Kammern ist zu jedem Gesetz erforderlich . . .“

⁹ In bezug auf Art. 62 Preuß. Verfassung bestand Streit, ob diese Vorschrift überhaupt den Vorbehaltsbereich regelte oder nur die Form der Gesetzgebung bestimme. Die herrschende Meinung in der preußischen Staatsrechtslehre vertrat die (materielle) Auffassung, Art. 62 gebrauche den Begriff der gesetzgebenden Gewalt im materiellen Sinne und dieser sei gleichbedeutend mit rechtssetzender Gewalt: *Anschütz*, Die gegenwärtigen Theorien, S. 12 ff. m. w. Nachweisen; *Laband*, Budgetrecht, S. 10. Anderer Ansicht vor allem *Arndt*, Das Ordnungsrecht des Deutschen Reiches auf der Grundlage des preußischen, S. 58 ff. und Das selbständige Ordnungsrecht,