

§ 6 Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als besonders strenger Grundsatz der gesetzlichen Rechtsfolgenbestimmtheit

Peter Merz

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist anerkannt, dass Gesetze, die in den Grundrechtsbereich der Bürger eingreifen, nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein müssen, so dass die Eingriffe messbar und - in gewissem Umfang - für die Betroffenen voraussehbar und berechenbar werden¹. Für Gesetze des materiellen Steuerrechts gilt der Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit als Aspekt des sog. Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ebenso unbestritten in der Fassung, dass die Gesetze so bestimmt gefasst sein müssen, dass der betroffene Bürger die ihn treffende Belastung auch der Höhe nach im Wesentlichen vorhersehen kann².

Diese auf den ersten Blick weitgehend identische Definition der Anforderungen, die an die Bestimmtheit von Normen des nicht-steuerlichen Eingriffsrechts einerseits bzw. des materiellen Steuerrechts andererseits gestellt werden, unterscheidet sich indes auf der Rechtsfolgenseite der jeweiligen Normen dahingehend, dass im Bereich des nicht-steuerlichen Eingriffsrechts die Schaffung von Ermessensnormen als zulässig erachtet

¹ Grundlegend: BVerfGE 8, S. 274, 325, 326; 13, S. 153, 160.

² Zum Teil hat das BVerfG auch die strengere Formulierung verwandt, dass steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssten, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen könne: vgl. BVerfGE 19, S. 253, 267; 21, S. 209, 215; 34, S. 348, 365; 49, S. 343, 362; ähnlich BVerfGE 21, S. 73, 79: „Die Vorschrift muss in ihren Voraussetzungen und in ihrem Inhalt so formuliert sein, dass die von ihr Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können“; ähnlich auch *Papier*, DStJG Bd. 12 (1989), S. 61, 66: „Das rechtsstaatliche Bestimmtheitsanfordernis für Eingriffsnormen beinhaltet ... den Vertrauensschutz für den Bürger, nur mit solchen Maßnahmen belastet zu werden, die er aus dem Normtext - im Rahmen des möglichen Wortsinns - zu entnehmen vermag.“

wird³. Auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts wird es dagegen für erforderlich gehalten, dass der Gesetzgeber nicht nur die tatbestandlichen Voraussetzungen der „Steuerauflage“ selbst festlegt, sondern auch die Rechtsfolgenanordnung verbindlich trifft. Denn das Steuerrecht „lebt geradezu aus dem Diktum des Gesetzgebers“⁴, so dass – zurückgehend auf die Formulierung *Otto Mayers* – „der Steuereingriff rechtssatzmäßig geregelt werden muss, ohne Zutat irgend welchen freien Ermessens“⁵. Der Verwaltung darf somit nicht nur kein Eingriff in die bürgerliche Rechtssphäre „nach Ermessen“ zugestanden werden, sondern es wird grundsätzlich auch keine Ermessensermächtigung dergestalt für zulässig erachtet, dass die Verwaltung von der Festsetzung entstandener Steuern nach eigenem Ermessen absehen darf⁶. Normen des materiellen Steuerrechts haben hier nach in aller Regel in der Form des strengen Rechts (*ius strictum*) zu erfolgen.

Hinsichtlich der rechtlichen Grundlagen dieser Bestimmtheitsanforderungen werden - sowohl hinsichtlich der Vorschriften des nicht-steuerlichen Eingriffsrechts als auch bezüglich der Normen des materiellen Steuerrechts – zahlreiche verfassungsrechtliche Prinzipien - zum Teil allein und zum Teil kumulativ – herangezogen⁷. So formuliert *Tipke*:

³ BVerfGE 9, S. 137, 147, 148 (zu § 1 Abs. 1 des Gesetzes gegen unbegründete Nichtausnutzung von Einfuhrgenehmigungen vom 27. Dezember 1951 - BGBl. I S. 1005 -, der lautet: „Wird eine im Einfuhrverfahren erteilte Genehmigung nicht oder nicht vollständig ausgenutzt, so kann die zuständige Verwaltungsbehörde gegen denjenigen, dem die Genehmigung erteilt worden ist, ein Reugeld festsetzen“); Jesch, AöR Bd. 82 (1957), S. 163, 245.

⁴ So *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbband, 2. Halbband, 3. Aufl. 1960, S. 658, übernommen vom BVerfG in BVerfGE 13, 318, 328.

⁵ *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Bd., 2. Aufl. 1914, S. 331; vgl. insoweit auch dens., Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 1924, 1. Bd., S. 316, der es als im geordneten Staate undenkbar bezeichnet, dass eine steuerliche Inanspruchnahme „nach der Willkür des Einzelfalles“ erfolge. „Es gehört zum Wesen der Steuer, dass ihre Auflage geschieht nach einem allgemeinen Maßstabe. Anderenfalls wäre sie keine Steuer mehr, sondern Brandschatzung.“

⁶ Als Ausnahmen sind die Billigkeitsregelungen der §§ 163 und 227 AO anerkannt, da diese geradezu der Verwirklichung des gesetzgeberischen Willens im konkreten Einzelfall dienen.

⁷ BVerfGE 9, S. 137, 147: „Prinzip des Rechtsstaats“; 13, S. 153, 160, 161: „Grundsatz des Rechtsstaats, Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, Prinzip der Gewaltenteilung, Art. 19 Abs. 4 GG; 19, S. 253, 267: „Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Aus-

„Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wird ergänzt durch den Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit der Besteuerung. Auch das Prinzip der Rechtssicherheit, das ein Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips ist, verlangt Gesetzesbestimmtheit. Schließlich kann die Gewaltenteilung berührt sein; je unbestimmter nämlich ein Gesetz ist, desto mehr Spielraum eröffnet es der Exekutive und der Judikative.“⁸

Aus diesen Verfassungsprinzipien lässt sich jedoch schwerlich das im Geltungsbereich des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bestehende Gebot der Schaffung von Normen des strengen Rechts ableiten. Die Grundlage hierfür wird deshalb – anknüpfend an *Otto Mayer*⁹ – in dem im materiellen Steuerrecht bestehenden „Mangel an Sachgesetzlichkeiten“¹⁰ gesehen¹¹, wonach es keinen Sachverhalt gibt, der bereits seiner Natur nach besteuert werden müsste¹². Dieser „Mangel an Sachgesetzlichkeiten“ soll zur Notwendigkeit der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit der einzelnen Sachverhalte und damit zum Erfordernis der umfassenden formell-gesetzlichen Regelung steuerbegründender Tatbestände führen¹³. In engem Zusammenhang damit steht die

druck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens“; 21, S. 209, 215: „rechtsstaatlich gebotene Bestimmtheit“; 21, S. 245, 260, 261: „Rechtsstaat“; 31, S. 255, 264: „rechtsstaatliche Grundsätze der Normklarheit und Justiziabilität“; 34, S. 348, 365: „rechtsstaatliche Forderung“; 37, S. 132, 142: „rechtsstaatliche Grundsätze der Normklarheit und Justiziabilität“; 49, S. 168, 181: „rechtsstaatliches Gebot hinreichender Bestimmtheit der Gesetze“; 49, S. 343, 362: „Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens“; 59, S. 104, 114: „rechtsstaatliches Gebot hinreichender Bestimmtheit der Gesetze“; 62, S. 169, 183: „Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, Gewaltenteilungsprinzip, Rechtsstaatsprinzip“; 78, S. 205, 212: „Das im Rechtsstaatsprinzip begründete Gebot hinreichender Bestimmtheit der Gesetze...“.

⁸ *Tipke*, Die StRO, Bd. I, 1. Aufl. 1993, S. 169, 170; ähnlich *ders.*, Die StRO, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 137.

⁹ Der wegen der „Losgelöstheit der Steuer von bedingenden Zusammenhängen“ das (formelle) Gesetz als Grundlage für die Auferlegung der Steuer „nach einem allgemeinen Maßstabe“ ansah: Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 2. Aufl. 1914, S. 331.

¹⁰ *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, § 2 III 3 c, S. 61.

¹¹ Zum Teil auch als „ethische Ungebundenheit der einzelnen Steuertatbestände“ bezeichnet: *Kruse*, StuW 1958, Sp. 719, 730, 731; *ders.*, StuW 1959, Sp. 210, 226.

¹² *Flume*, StbJb 1967/68, S. 63, 66, 70.

¹³ *Kruse*, DStJG Bd. 5 (1982), S. 71, 75; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, § 2 III, S. 55, 61; *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Bd., 3. Aufl. 1924, S. 315, 316.

Argumentation, die besondere Strenge des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung sei darauf zurückzuführen, dass den Steuertatbeständen kein über das amorphe Ziel der Erzielung staatlicher Einnahmen hinausgehender Zweck innewohne¹⁴, so dass keine teleologische Auslegung dieser Normen möglich sei¹⁵.

Diesen Erwägungen ist zwar im Ausgangspunkt zuzustimmen. Zutreffenderweise dürfte aber darauf abzustellen sein, dass als *sedes materiae* für das aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung folgende besondere Bestimmtheitsgebot nicht unmittelbar der „Mangel an Sachgesetzlichkeiten“ oder das „Fehlen eines besonderen Zwecks“ materiell-steuerlicher Normen anzusehen ist. Maßgeblich dürfte vielmehr der Umstand sein, dass die beiden genannten Aspekte bei der Schaffung materiell-steuerlicher Vorschriften zu einer erheblichen Erweiterung des dem Gesetzgeber durch Art. 3 Abs. 1 GG eingeräumten legislativen Gestaltungsspielraums führen. Als Komplementärpflicht des Gesetzgebers aus diesem erweiterten Gestaltungsspielraum dürfte sich deshalb dessen Verpflichtung ergeben, diese Kompetenz nicht durch Schaffung von Ermessensnormen in gewisser Weise auf die Rechtsanwendungsinstanzen zu delegieren, sondern sie selbst wahrzunehmen. Da mit dieser Argumentation nicht auf eine etwaige besondere Eingriffsintensität steuerlicher Normen, sondern auf das Gleichbehandlungsgebot abgestellt wird, lässt sich damit auch begründen, dass hinsichtlich der Anforderungen an die Bestimmtheit materiell-steuerlicher Normen nicht zwischen steuerbelastenden und steuerentlastenden Normen zu differenzieren ist, zumal eine solche Differenzierung der Normen in be- bzw. entlastend häufig nicht exakt vorgenommen werden kann.

¹⁴ Vogel, in: GS für Wolfgang Martens, S. 265, 267; ders., in: Isensee/P. Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 87 Rn. 68; Papier, Gesetzesvorbehalte, S. 76 - 79; ders., DVBl. 1980, S. 787, 792, 793, der bei Fiskalzwecknormen vor dem Hintergrund des Fehlens eines spezifischen Regelungszwecks von der „Wirkungslosigkeit materieller Eingriffsschranken“, insbesondere des Verhältnismäßigkeitsprinzips, ausgeht.

¹⁵ Ebenso: Vogel, in: GS für Wolfgang Martens, S. 265, 270; Bax, Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht, S. 188; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 189; Papier, DVBl. 1980, S. 787, 792, 793; ders., Gesetzesvorbehalte, S. 76, 77.