

## § 12 Der Vollzug des Steuerrechts als Impulsgeber für die Steuerrechtswissenschaft

*Werner Widmann*

### 1. Vorbemerkung

Der Bürger erfährt den Rechtsstaat täglich in vielfältiger Weise – oft von ihm fast unbemerkt - durch die Inanspruchnahme staatlich organisierter Abläufe, die das in seinen Verästelungen häufig schwer durchschaubare Recht umsetzen. Dem sog. Steuerbürger<sup>1</sup> begegnet der Steuerstaat als der Ausprägung des Rechtsstaates auf dem Feld des Abgabenrechts regelmäßig in den tradierten Handlungsformen der freiheitsbeschränkenden Eingriffsverwaltung. Das Gesetz regelt die vielfältigen Pflichten und Rechte des Rechtsunterworfenen und die Verwaltung vollzieht ihren Gesetzesauftrag in größtmöglicher Gesetzestreue mittels millionenfacher Verwaltungsakte. Die Justiz gewährt Rechtsschutz bei Rechtsverstößen der Verwaltung.

Bei dieser holzschnittartigen Beschreibung des Steueralltags spielt die Steuerrechtswissenschaft keine sichtbare Rolle. Aber da teilt sie nur das Schicksal vieler an Hochschulen gelehrter Disziplinen, die der Rechtspraxis grundlegende Erkenntnisse, verlässliches System und unentbehrliche Ordnung vorgeben und dennoch mitunter als eher weltfremde Theoriepflegeeinrichtungen belächelt werden.

Dieser Befund wäre fatal, wenn er stimmte und einfach hingenommen würde. Allein die vom Verfasser persönlich miterlebten letzten fünfzehn Jahre aus den fünf Dekaden, die das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht nun besteht, zeigen, dass es eine oder gar die gegenseitige Missachtung von Steuerwissenschaft und Steuervollzug hier nicht gibt.

---

<sup>1</sup> Diesen Begriff kennen die Steuergesetze freilich gar nicht, sondern sprechen (in Übereinstimmung mit dem unionsrechtlichen Sprachgebrauch, vgl. z.B. Art. 9 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) vom Steuerpflichtigen, s. z.B. § 2 Abs. 1 EStG.

## 2. Die gegenseitige Respektierung der Aufgabenstellung

Die Wissenschaft ist frei in der Wahrnehmung ihrer Aufgaben in Forschung und Lehre; sie kann sich bei der Forschung im Rahmen der Gesetze ihre Schwerpunkte selbst setzen. Dieser Autonomie verdankt auch ein Institut für Finanz- und Steuerrecht seine Existenz, denn Hochschullehrer erachteten es in den letzten fünfzig Jahren für gerechtfertigt und notwendig, dem Finanz- und Steuerrecht eine organisatorisch verfasste Einheit der Heidelberger Juristenfakultät zu widmen, damit hier zu Grundfragen der Finanzverfassung und des Steuerrechts geforscht und gelehrt werden kann. Zu diesen Grundfragen gehört auch das Verhältnis des Steuerstaates zu seinen Bürgern, die er mit Steuern belastet.

Der Vollzug des Rechts ist nach dem Finanzverwaltungsgesetz (FVG) und dem Zollverwaltungsgesetz (ZVG) den Steuerbehörden und den Zollbehörden zugewiesen. Sie sind staatlicherseits der Erstinterpret der vom Souverän erlassenen Gesetze. Mitunter überlässt der Gesetzgeber ihnen im Wege der Ermächtigung gem. Art. 80 GG den Erlass gesetzesergänzender Verordnungen, die Herausgabe Allgemeiner Verwaltungsanweisungen gem. Art. 108 Abs.7 GG in Form der sog. Richtlinien zu den einzelnen Steuergesetzen und die Veröffentlichung der für den gleichmäßigen Vollzug unentbehrlichen Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die obersten Landesfinanzbehörden gem. § 21a FVG. Die Exekutive ist mithin mit einer erheblichen Gestaltungsmacht in der Anwendung des materiellen Rechts ausgestattet. Mitunter sollte der Gesetzgeber durchaus seine Ziele in den gesetzlichen Tatbeständen präziser und für die Bürger verständlicher formulieren und es nicht der Finanzverwaltung und den Gerichten überlassen, was sie z.B. als haushaltsnah i.S.v. § 35a EStG verstehen will.<sup>2</sup>

Schon aus dieser jeweiligen Aufgabenstellung folgt, dass sich die Steuerrechtswissenschaft und der Steuervollzug sich nicht nur gegenseitig respektieren müssen, sondern in vielfältiger Weise so miteinander verbunden sind, dass sie sich ständig inspirieren können. Insofern könnte unser Thema selbstverständlich auch lauten „Die Steuerrechtswissenschaft als

---

<sup>2</sup> Das BMF-Schreiben dazu vom 10.1.2014 – IV CC 4 – S 2296-b/07/0003, BStBl. I 2014, 75, enthält in seiner Anlage mehr als 100 Beispiele zur Abgrenzung im Einzelfall – vom „Abfallmanagement“ bis „Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt des Steuerpflichtigen“.

Impulsgeber für den Steuervollzug.“<sup>3</sup> Die Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahr 2007 in Stuttgart hat übrigens eindrucksvoll gezeigt, dass der Steuervollzug im Rechtsstaat als solcher schon die wissenschaftliche Durchdringung verlohnt.<sup>4</sup>

### 3. Gelebtes Miteinander

In Heidelberg wird das u.a. auch sichtbar an den Lehraufträgen, die dort seit vielen Jahren an erfahrene Praktiker des Steuerrechts aus der Finanzgerichtsbarkeit, der Steuerberatung sowie der Steuerverwaltung vergeben werden. Dadurch wird den Studierenden nicht nur am Beispiel praktischer Fälle aufgezeigt, wie sich das Recht im Alltag bewähren muss und welche Defizite auch wissenschaftlicher Bearbeitung bedürfen, sondern es wird auch die Rolle der jeweiligen Akteure bei ihrem Zugang zum Recht deutlich.

Der Wissenschaft, der Justiz, den rechtsberatende Berufen und der Verwaltung stehen jeweils der gleich große Vorrat an Verständnismöglichkeiten und Auslegungsspielräumen des positiven Rechts zur Verfügung und sie sollten um das Ergebnis streiten, das dem Normzweck am besten gerecht wird. Da kann und darf jeder vom anderen lernen, wie „Leitgedanken des Rechts“<sup>5</sup> praktische Gestalt annehmen können.

Und wenn es sich erweist, dass das geltende Recht seinen Zweck nicht mehr erreicht, weil es den gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und technischen Entwicklungen nicht mehr entspricht, es an der Akzeptanz fehlt oder womöglich der gleichmäßige Vollzug nicht gewährleistet ist, so dass ein verfassungswidriges Vollzugsdefizit der Anwendung des Gesetzes im zufällig entdeckten Einzelfall entgegensteht<sup>6</sup>, dann schlägt die Stunde der gemeinsamen Suche nach wirksamer Abhilfe. Leider scheint der Gesetzgeber

<sup>3</sup> Da der Verfasser von 1976 bis 2013 Steuerbeamter war, traut er sich eher Aussagen aus der Sicht der Verwaltung zu.

<sup>4</sup> Siehe dazu *Seer*, Der Vollzug der Steuergesetze unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in *Widmann* (Hrsg.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, *DStjG* 31 (2008) S. 7 ff.; *Widmann*, *Resümee*, ebd., S. 295 ff.

<sup>5</sup> So der Titel der Festschrift für Paul Kirchhof zu dessen 70.Geburtstag, hrsg. von *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler*, 2013.

<sup>6</sup> Siehe dazu die Urteile des BVerfG vom 27.6.1991, *BVerfGE* 84, 239, zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte und vom 9.3.2004, *BVerfGE* 110, 94 zur Besteuerung der Spekulationsgewinne.

am Ergebnis der Überlegungen dann manchmal nicht sonderlich interessiert zu sein. Es fällt jedenfalls auf, dass zu den Anhörungen zu Gesetzesvorhaben im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zwar gelegentlich Hochschullehrer des Steuerrechts eingeladen werden, aber die Praktiker der Verwaltung dort kaum gefragt sind. Die regelmäßig zu Wort kommende Deutsche Steuergewerkschaft hat weniger die Rechtsfragen des Vollzugs im Blick als die sich daraus ergebenden Arbeitsbedingungen für das Personal in den Finanz- und Zollämtern.

#### 4. Der Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches

Die sogenannten Arbeitsgespräche und Symposien, zu denen Prof. Dr. *Paul Kirchhof* im Rahmen seiner Arbeiten am Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches in den Jahren 2001 bis 2011 mehr als 25-mal in seine Forschungsstelle in der Zeppelinstraße in Heidelberg-Handschuhsheim Vertreter der Steuerabteilungen der Finanzministerien von Baden-Württemberg, Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz<sup>7</sup>, Sachsen und Thüringen einlud,<sup>8</sup> waren solche Stunden – ginge es bei den Steuern letztlich doch nur um schnödes Geld, dürfte man sogar von Sternstunden des Rechts sprechen. Es ging dabei ja nicht allein um rechtstechnische Fragen, sondern oft auch um die Grundfragen unserer Finanzverfassung und der Rechtfertigung des Steuerzugriffs.

Hier öffnete sich die Wissenschaft mit dem Anliegen einer in sich stimmigen und ausgewogenen Steuerkodifikation, die der Bürger auch verfahrensmäßig durchschaut und beherrscht, dem Erfahrungswissen der im praktischen Vollzug des Steuerrechts versierten Experten der Verwaltung. Und diese in der Arbeit mit dem Recht mitunter etwas mutlos gewordenen Beamten konnten sich bei dieser Arbeit am Recht von den Zwängen befreien, die ihnen seitens der Steuerpolitik, aber auch der haushaltsgesteuerten Personalwirtschaft der Steuerverwaltung oftmals für kreative Lösungen im Wege stehen. Die vielfältigen Probleme der Auftragsverwaltung

---

<sup>7</sup> Der Verfasser hatte die Ehre und das Vergnügen, für Rheinland-Pfalz an diesen Veranstaltungen teilnehmen zu dürfen. Gerne wiederholt er hier den Dank dafür, den er bereits auf dem Symposium im Dezember 2011 in Heidelberg abgestattet hat, vgl. *Widmann* in *Kirchhof* (Hrsg.), *Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion*, 2013, S. 56.

<sup>8</sup> Siehe die Teilnehmerliste in *Paul Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, 2011, Vorwort S. VI sowie S. 1208.

waren allgegenwärtig. Die Wissenschaft erfuhr von den in vielen Spielarten praktizierten Formen des Steuerwiderstands, der an der Legalitätsgrenze agierenden Steuervermeidungsberatung, der vielfältigen Rechtsunsicherheit, die von unionsrechtlichen Vorgaben und EuGH-Urteilen ausgeht, den Problemen der Datenverarbeitung, den Bemühungen um die Förderung der Tax compliance bei den Steuerpflichtigen im Sinne einer ausgeprägten Befolgungsbereitschaft, um nur einige der Stichworte zu nennen, die den Vollzugsalltag kennzeichnen.

## 5. Dank und Wunsch

So bleibt aus diesen Erinnerungen der Dank des Verfassers dafür, dass er manche Entwicklungen des Instituts begleiten durfte. Damit verbunden ist der Wunsch, dass der „lebendige Geist“, unter dem man die Neue Universität betritt, den wissenschaftlichen Forschungsdrang unter Berücksichtigung der Vollzugsfragen weiterhin befördern möge. An Stoff wird es dem Finanz- und Steuerrecht auch in den nächsten 50 Jahren gewiss nicht fehlen.

„Greift nur hinein ins volle Menschenleben! ...“<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> J. W. von Goethe, Faust, Eine Tragödie, Vorspiel auf dem Theater (Lustige Person).