

§ 1 Einführung

Hanno Kube

Ausnahmen bestätigen die Regel, heißt es sehr verbreitet. Die Ausnahme scheint danach die Regel zu legitimieren, die Regel damit auch die Ausnahme. Ein Rückblick auf den Ursprung der Wendung „Ausnahmen bestätigen die Regel“ zeigt allerdings, dass es so einfach nicht ist. Die Wendung geht wohl zurück auf eine Rede Ciceros zur Verteidigung des Konsuls Lucius Cornelius Balbus Maior vor Gericht im 1. Jahrhundert vor Christus. Gegenstand des Rechtsstreits war die Annahme des römischen Bürgerrechts durch Balbus, das Motiv des Streits war aber ein politisches. „Exceptio probat regulam in casibus non exceptis.“, argumentierte Cicero („Die Ausnahme bestätigt/begründet die Regel in den nicht ausgenommenen Fällen.“). Gemeint war damit, dass ein Sachverhalt, der nicht unter einen besonderen, als Ausnahme ausgestalteten Verbotstatbestand fällt, als rechtmäßig, als regelgerecht anzusehen ist. Anders gewendet: Alles das, was nicht ausdrücklich verboten ist, ist erlaubt. In diesem Ursprung betrifft die Wendung „Ausnahmen bestätigen die Regel“ somit weniger das Verhältnis zwischen Regel und Ausnahme auf Normebene als vielmehr die Technik der Auslegung und Subsumtion.

Ob eine Ausnahme von einer Regel der Sache nach gerechtfertigt ist, bleibt insoweit offen. Unter dem ein wenig provokant formulierten Tagungstitel „Ausnahmen brechen die Regel“ wollen wir vor allem – wenn auch nicht ausschließlich – diese Frage nach dem normativen Verhältnis zwischen Regel und Ausnahme ins Licht rücken und uns damit einem Thema zuwenden, das im Europarecht ebenso aktuell und drängend ist wie im Verfassungsrecht und im einfachen Recht, gerade im Steuerrecht.

Das Verhältnis zwischen Regel und Ausnahme steht im Mittelpunkt des wissenschaftlichen Werks unseres langjährigen Institutsdirektors und heutigen Jubilars Paul Kirchhof, weil dieses Verhältnis die Allgemeinheit des Gesetzes und die Gleichheit vor dem Gesetz betrifft. In seiner großen Kommentierung zu Art. 3 Abs. 1 GG im Maunz/Dürig-Grundgesetzkommentar

schreibt Paul Kirchhof: „Das Gesetz trifft die abstrakt-generelle, grundsätzlich jedermann betreffende, in eine noch ungewisse Zukunft vorausgreifende Regelung, ist in dieser Allgemeinheit ein Gleichheitsgarant, erschwert ... individuelle Sonderlasten und Privilegien“¹. Die Allgemeinheit des Gesetzes und ihre Gleichheitsgerechtigkeit prägen den wegweisenden, von Paul Kirchhof vorgelegten Entwurf des Bundessteuergesetzbuchs, der sich privilegierenden Steuervergünstigungen entgegenstellt und Lastengerechtigkeit durch die folgerichtige Umsetzung ihrerseits gerechtfertigter Belastungsgrundentscheidungen zu erreichen sucht, all dies in klarer und verständlicher Sprache.

Zugleich kann „regeln“ aber auch „unterscheiden“ heißen. „Der Gleichheitssatz“, so formuliert Paul Kirchhof an anderer Stelle seiner Kommentierung, „fordert einen Vergleich“ vorgefundener „Verschiedenheiten und deren Bewertung“². Gleichheit kann danach gesetzliche Differenzierung verlangen; eine Differenzierung, die sich – jenseits der unverrückbaren, in der Menschenwürde begründeten Statusgleichheit aller Menschen – aus den zu regelnden Lebenssachverhalten ergibt. Die Unterscheidungen des Gesetzes sind dabei, wiederum mit Paul Kirchhof, oftmals schon „im jeweiligen Regelungsgegenstand angelegt“. Oft, so führt er aus, „enthält die tatsächliche Anfrage an den Gleichheitssatz schon den Leitgedanken der Antwort.“³ Das Steuerrecht belastet den Menschen je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit; das Sozialrecht differenziert nach der Bedürftigkeit; beim Wahlrecht knüpft die Gleichheit an die Zugehörigkeit zum Staatsvolk an.⁴ Die gesetzlichen Unterscheidungen entsprechen somit „dem Gleichheitssatz, wenn sie durch das Ziel der gesetzlichen Regelung gerechtfertigt werden.“⁵

¹ Paul Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lfg. 75 (September 2015), Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 234.

² Paul Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lfg. 75 (September 2015), Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 7.

³ Paul Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lfg. 75 (September 2015), Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 6.

⁴ Paul Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lfg. 75 (September 2015), Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 6.

⁵ Paul Kirchhof, *Beherrzte Freiheit*, 2018, S. 131.

Nach alldem beauftragt der Gleichheitssatz den Gesetzgeber – Zitat Paul Kirchhof –, „für seine jeweilige Regelung den angemessenen Grad der Verallgemeinerung zu finden“⁶, oder in den Worten unseres Tagungsthemas: Regel und Ausnahme in ein angemessenes Verhältnis zu setzen.

Diesem Verhältnis zwischen Regel und Ausnahme werden wir uns in vier großen Blöcken widmen. An erster Stelle möchte ich dabei unserem Dank dafür Ausdruck verleihen, dass wir herausragende Referenten gewinnen konnten, die ihre Gedanken mit uns teilen und ganz sicher hochinteressante Diskussionen anregen werden.

So freuen wir uns ganz besonders darüber, dass uns der deutsche Richter am Gerichtshof der Europäischen Union, Herr Professor Dr. Thomas von Danwitz, zugesagt hat, uns im Eröffnungsreferat die Aktualität unserer Thematik im Europarecht vor Augen zu führen. Regel und Ausnahme haben sich hier vor Maßstäben zu rechtfertigen, die ihrerseits Gleichheit, insbesondere Wettbewerbsgleichheit verlangen. Den Gerichtshof beschäftigt dabei in jüngerer Vergangenheit immer stärker das Beihilfenverbot, dessen Anwendung zuallererst die Feststellung erfordert, was in einer mitgliedstaatlichen Rechtsordnung als Regel, als Referenzrahmen, als Normalmaß, und was als – begünstigende – Ausnahme anzusehen ist. Die Grundfreiheiten wiederum fordern eine Rechtfertigung der mitgliedstaatlichen Unterscheidung zwischen dem Inlandsfall und dem grenzüberschreitenden Fall und in diesem Sinne zwischen Regel und Ausnahme. Herr von Danwitz, wir wissen um Ihren sehr dichten Zeitplan und sind deshalb umso dankbarer für Ihr Kommen und sehr gespannt auf Ihre gleich anschließenden Ausführungen als Professor des Öffentlichen Rechts und erfahrener Richter des Gerichtshofs.

Dass unterschiedliche Rechtsordnungen ein unterschiedliches Verständnis von Regel und Ausnahme haben können und dass in der vergleichenden Betrachtung dieser Rechtsordnungen in ganz unterschiedlichen Dimensionen nach Regel und Ausnahme gefragt werden kann, wird uns sodann Herr Professor Dr. Uwe Kischel verdeutlichen. Er kann dabei aus seiner reichhaltigen Erfahrung in der Rechtsvergleichung schöpfen, die beson-

⁶ Paul Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lfg. 75 (September 2015), Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 10.

ders eindrucksvollen und weithin bekannten Niederschlag in seinem großen Werk „Rechtsvergleichung“ von 2015 gefunden hat. Der Rechtsvergleicher beleuchtet nicht nur die Normkonzeption, sondern gerade auch die Praxis, den gesellschaftlichen und kulturellen Kontext des Rechtsvollzugs und nicht zuletzt den wissenschaftlichen Diskurs in den einzelnen Rechtsordnungen, in unserem Fall über Regel und Ausnahme im Recht. Herr Professor Kischel, lieber Uwe, wir freuen uns über Deine Anwesenheit und auf Deine Erkenntnisse.

Sodann wollen wir, vor dem Hintergrund unserer Überlegungen zum Europarecht und zur Rechtsvergleichung, einen Schritt zurücktreten und aus rechtstheoretischer Perspektive erwägen, wie Regel und Ausnahme zueinander stehen. Hierzu wird uns Herr Professor Dr. Franz Reimer berichten, der eine Professur für Öffentliches Recht und Rechtstheorie an der Universität Gießen innehat und vielfältig zu Methodik und Prinzipien des Rechts forscht und publiziert. Herr Reimer wird uns in den Kosmos der rechtstheoretisch zu unterscheidenden Arten von Ausnahmen einführen, ihre Funktionen erläutern und ihr Verhältnis zu den Regeln beleuchten. Spätestens zu diesem Zeitpunkt werden Aussagen wie „Ausnahmen sind eng auszulegen“ oder „Ausnahmen unterliegen einem Analogieverbot“ zur Diskussion stehen. Herr Professor Reimer, lieber Franz, wir sind gespannt.

Bewähren muss sich all das, was wir verstanden zu haben meinen, freilich im einfachen Recht und seiner Anwendung. Deshalb stehen die Identifikation und Rechtfertigung von Regel und Ausnahme im Steuerrecht am Ende unseres Symposions. Im Steuerrecht ringen wir in besonderer Weise um strukturierende Axiome, die den oftmals komplexen und verschachtelten Rechtsstoff handhabbar machen. Die Frage nach Regel und Ausnahme ist uns schon deshalb im Steuerrecht besonders vertraut. Hinzu kommt die besondere Anfälligkeit dieses Rechtsgebiets für ausnahmsweise gewährte Begünstigungen, sei es auf Normebene, sei es im Vollzug (tax rulings), die verfälschend wirken und die es umso mehr erfordern, die Regeln und Prinzipien in den Vordergrund zu rücken; dies nicht zuletzt, und damit schließt sich der Kreis, im Zusammenhang mit der europäischen Beihilfenkontrolle. Wer sollte zur Darlegung der Herausforderungen und zur Hervorhebung der großen Linien im Steuerrecht – neben dem Jubilar des heutigen Tages – besser geeignet sein als der Präsident des Bundesfinanzhofs und ehemalige Richter des Bundesverfassungsgerichts, Herr Professor Dr. Rudolf Mellinghoff. Wir danken Ihnen, lieber Herr Professor Mellinghoff,

Dir, lieber Rudolf, sehr für Dein Kommen und sind neugierig auf Deine Ausführungen.

Das Schlusswort, das die Ergebnisse des Tages zusammenführen und ganz sicher auch in die Zukunft blicken wird, wird dann von Paul Kirchhof gesprochen.