

§ 5 Identifikation von Regel und Ausnahme im Steuerrecht

Rudolf Mellinghoff

I.	Bedeutung von Regel und Ausnahme im Steuerrecht.....	103
1.	Regel und Ausnahme im Werk von Paul Kirchhof.....	103
2.	Regel und Ausnahme im Steuerrecht.....	104
II.	Die Identifikation der Regel.....	106
1.	Das Diktum des Gesetzgebers und die verfassungsrechtliche Konkretisierung.....	106
2.	Die Allgemeinheit der Last.....	108
3.	Typisierung und Pauschalierung.....	112
a.	Typisierung und Pauschalierung als Regel oder als Ausnahme.....	112
b.	Günstigerprüfung und Billigkeitsmaßnahmen.....	113
III.	Die Identifikation der Ausnahme.....	114
1.	Die Abweichung von der Regel.....	114
2.	Die Erkennbarkeit der Ausnahme.....	114
3.	Die getrennte Betrachtung.....	116
4.	Regel – Ausnahme – Rückausnahme.....	116
IV.	Ausblick.....	118

I. Bedeutung von Regel und Ausnahme im Steuerrecht

1. Regel und Ausnahme im Werk von Paul Kirchhof

Das Verhältnis von Regel und Ausnahme im Steuerrecht durchzieht das wissenschaftliche Wirken von *Paul Kirchhof* von Anbeginn an. Ihm war es stets ein Anliegen, die allgemeine Belastungsregel von Steuergesetzen herauszuarbeiten und die Ausnahmen als rechtfertigungsbedürftig entgegenzustellen. In zahlreichen Abhandlungen hat er nachgewiesen und verdeutlicht, dass die Gemeinlast der Steuer keine Privilegien, Bevorzugungen und Lenkungen verträgt, sondern die Belastbarkeit des Einzelnen jeweils nach seinem wirtschaftlichen Erfolg definiert. Anlass für das von ihm maßgeblich formulierte Bundessteuergesetzbuch war unter anderem die Tatsache,

dass die historisch bewährten Belastungsprinzipien des Steuerrechts von Ausnahmen, Privilegien und Lenkungsstatbeständen so überwuchert sind, dass die Grundprinzipien des Steuerrechts kaum noch erkennbar sind.¹ Auch seine Beiträge im Handbuch des Staatsrechts zu den Steuern und zum allgemeinen Gleichheitssatz verdeutlichen, dass sich schon aus der Verfassung ergibt, dass ein freiheitsgerechtes Steuerrecht eine verallgemeinerungsfähige Grundregel erfordert, die am Maßstab der Freiheitsrechte zu entwickeln ist, erfordert.²

Die generelle Regel und damit die Allgemeinheit des Gesetzes sind für *Paul Kirchhof* jedoch nicht nur auf das Steuerrecht beschränkt, sondern bilden die Grundlage des Verhältnisses von Staat und Bürger. Seine wegweisende Kommentierung zu Art. 3 Abs. 1 GG im Kommentar von *Maunz-Dürig* beginnt mit dem Auftrag zur angemessenen Verallgemeinerung und der Rechtfertigung jeder Regel.³ Das allgemeine Gesetz bildet für ihn damit die Grundlage des freiheitlichen Verfassungsstaates. Jede Ausnahme, die den Grundgedanken eines Gesetzes nicht folgerichtig umsetzt, sondern ihm widerspricht, muss auch vor Art. 3 GG daraufhin überprüft werden, ob sie sich rechtfertigen lässt.

Nach über 40-jähriger gemeinsamer Verbundenheit, erst als Schüler, dann als Mitarbeiter, als Mitherausgeber eines Großkommentars und schließlich als guter Freund ist es mir eine besondere Freude, einen kleinen Beitrag zu diesem Symposium beizusteuern, das dem 75. Geburtstag von Paul Kirchhof gewidmet ist.

2. Regel und Ausnahme im Steuerrecht

Sprachlich versteht man unter einer Regel die aus bestimmten Regelmäßigkeiten abgeleitete, aus Erfahrungen und Erkenntnissen gewonnene, in

¹ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. V.

² *P. Kirchhof*, Allgemeiner Gleichheitssatz, in: HStR VIII, ³2010, § 181 Rn. 180; *ders.*, Die Steuern, in: HStR V, ³2007, § 118 Rn. 168 ff.

³ *P. Kirchhof*, in: *Maunz-Dürig*, Grundgesetz Kommentar, Art. 3 Abs. 1 Rn. 1.

Übereinkunft festgelegte, für einen bestimmten Bereich als verbindlich geltende Richtlinie.⁴ Diesen Gedanken greift *Paul Kirchhof* in seinem neuesten Buch „Beherrzte Freiheit“ auf, indem er darauf hinweist, das allgemeine Gesetz handle vom Alltagsleben des Jedermann und regle die Normalität, zugleich vertraue es aber auf die Freiheit der Gesellschaft, angemessene Begegnungs- und Umgangsformen selbst zu entwickeln. Das allgemeine Gesetz bildet damit die Grundlage des freiheitlichen Verfassungsstaates.⁵

Anders als in anderen Lebensbereichen ergeben sich die Inhalte und Vorgaben für die allgemeine Regel im Steuerrecht allerdings weniger aus vorgefundenen Lebenssachverhalten; vielmehr lebt das Steuerrecht aus dem Diktum des Gesetzgebers. In einem ersten Schritt werde ich daher den Maßstäben nachgehen, die bei der Regelsetzung im Steuerrecht zu beachten sind.

Die Ausnahme kennzeichnet, dass sie nicht von der Regel umfasst wird, sich von dieser abgrenzen lässt und sich teilweise in deutlichem Widerspruch zu ihr befindet. Der Gesetzgeber kann auch im Steuerrecht ausdrücklich Ausnahmen von einer allgemeinen Norm bestimmen. Insbesondere diese Ausnahmenvorschriften, die eine Durchbrechung der Regelbesteuerung enthalten, sind rechtfertigungsbedürftig, nicht aber immer rechtfertigungsfähig. Die Maßstäbe für zulässige Ausnahmetatbestände von der allgemeinen Besteuerung Regel werde ich in einem weiteren Schritt ansprechen.

Darüber hinaus können Ausnahmen aber auch die allgemeine Regel konkretisieren. Diese zweite Form der Ausnahme kennen wir aus dem Sprichwort „die Ausnahme bestätigt die Regel“. In diesem Fall lässt die Erwähnung einer expliziten Ausnahme auf das Vorhandensein einer Regel in den nicht von der Ausnahme betroffenen Fällen schließen. Hierbei handelt es sich dann nicht um den rechtfertigungsbedürftigen Gegensatz, sondern um die nähere Ausgestaltung eines allgemeinen Gesetzestatbestandes.

⁴ Vgl. <https://www.duden.de/rechtschreibung/Regel>.

⁵ *Paul Kirchhof*, Beherrzte Freiheit, 2018, S. 132

II. Die Identifikation der Regel

Wer heute die allgemeine Besteuerungsregel und damit den steuerlichen Belastungsgrund eines Gesetzes identifizieren will, stößt schon deshalb auf Schwierigkeiten, weil die ursprünglichen Grundprinzipien einzelner Steuergesetze kaum noch erkennbar sind. Sie sind durch ergänzende Belastungs- und Entlastungsentscheidungen verfremdet und durch Lenkungsnormen verfälscht. Teilweise sind Steuergesetze, wie z.B. die Gewerbesteuer im Laufe der Zeit in einer Art und Weise verändert worden, dass sie den ursprünglich geltenden Besteuerungsgedanken nicht mehr entsprechen. Um die allgemeine Regel eines Steuergesetzes zu identifizieren sind darüber hinaus verfassungsrechtliche Wertungen heranzuziehen.

1. Das Diktum des Gesetzgebers und die verfassungsrechtliche Konkretisierung

Bereits 1962 hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass das Steuerrecht von der Idee der „primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte“ getragen wird und dementsprechend „aus dem Diktum des Gesetzgebers“ lebt.⁶ Es ist grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, die er der Besteuerung zugrunde legen will.

Für die Identifikation der allgemeinen Regel eines Steuergesetzes genügt es jedoch nicht, darauf zu verweisen, dem Gesetzgeber stehe es frei, einen Lebenssachverhalt zu besteuern. Vielmehr werden die Belastungsgrundentscheidungen durch verfassungsrechtliche Maßstäbe, insbesondere aus den Freiheits- und Gleichheitsrechten konkretisiert. Die im Rahmen von Art. 3 GG entwickelten verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Sachgerechtigkeit, der Besteuerung am Maßstab der finanziellen Leistungsfähigkeit, der

⁶ BVerfG v. 24. Januar 1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318-331 unter Hinweis auf: *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, 3. Aufl. S. 658; vgl. auch BVerfG v. 5. November 2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 Rn. 33.

Widerspruchsfreiheit in der Gesamtrechtsordnung und der maßvollen Besteuerung⁷ erlangen damit nicht nur im Rahmen der Rechtfertigungsbedürftigkeit von Ausnahmen Bedeutung, sondern tragen in einem zunehmend komplex gewordenen Steuersystem bereits dazu bei, die Belastungsgrundentscheidung und damit die allgemeine Besteuerungsregel zu identifizieren.

Dass die verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Besteuerung nicht erst bei der Rechtfertigung von Ausnahmen von der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers eine Rolle spielen, sondern bereits dazu dienen, die allgemeine Besteuerungsregel zu konkretisieren folgt daraus, dass die Unterscheidung zwischen Regel und Ausnahme in vielen Fällen zwei Seiten einer Medaille sind. So kann eine gesetzliche Regelung entweder den allgemeinen Besteuerungstatbestand konkretisieren und verdeutlichen oder aber eine bewusste Entgegensetzung oder Abweichung von der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers bedeuten.

Ob eine Regelung des Einkommensteuergesetzes die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ausformt oder aber eine bewusste Abweichung von der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit darstellt, kann sich auch aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben ergeben. Die Regelungen des Familienleistungsausgleiches, die teilweise eine verfassungsgebundene Freistellung des Familienexistenzminimums enthält, können daher einerseits der Konkretisierung der verfassungsgebundenen Besteuerung unter Berücksichtigung des Familienexistenzminimums zugeordnet werden. Soweit es sich jedoch um eine sozialstaatliche Leistung handelt, handelt es sich um eine Ausnahme von der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, die nicht einer folgerichtigen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers entspricht. Insoweit handelt es sich um einen Fremdkörper im Einkommensteuergesetz.⁸

⁷ P. Kirchhof, Die Steuern, in: HStR V, ³2007, § 118 Rn. 124 ff.; ders., Maunz-Dürig, Art. 3 Abs. 1, Rn. 323 ff.

⁸ Heuermann, FR 2000, 248; Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, in: Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Rechtsstaat in der Bewährung 35, (2001), S. 39.

2. Die Allgemeinheit der Last

Regeln im Steuerrecht sollen unterschiedliche Lebenssachverhalte in einer rechtserheblichen Gemeinsamkeit erfassen.⁹ Der Gesetzgeber bestimmt einen Steuergegenstand und setzt diese Belastungsentscheidung in einer allgemein geltenden Bemessungsgrundlage um, die grundsätzlich alle Steuerpflichtigen erfasst, die den Tatbestand des Gesetzes erfüllen.

Dabei verbietet Art. 19 Abs. 1 GG nicht nur das Einzelfallgesetz, sondern ordnet an, dass Gesetze allgemein zu gelten haben. *Gregor Kirchhof* hat die Allgemeinheit des Gesetzes im Steuerrecht entfaltet und unter anderem ausgeführt, dass die personale Allgemeinheit sich im Anspruch, alle Bürger zu erfassen, gegen ein personenbezogenes Privileg wehrt.¹⁰ Schon unter der Weimarer Verfassung, die in Art. 134 ausdrücklich den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung kannte, galt die Regel, dass die gesetzliche Entscheidung über die Steuerwürdigkeit im Einzelsteuergesetz so auszugestalten ist, dass sie jeden nur denkbaren Steuertatbestand, den der Gesetzgeber treffen sollte auch wirklich erfasst.¹¹

Für die Allgemeinheit des Steuergesetzes stellt sich dabei die Frage, ob Steuergegenstand, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersubjekt so ausgestaltet werden dürfen, dass nicht alle vom Tatbestand angesprochenen Personen, sondern nur ein sehr begrenzter Personenkreis von der Steuer erfasst wird. Dies ist einerseits bei Lenkungssteuern möglich, die das Verhalten einer überschaubaren und möglicherweise sehr kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen beeinflussen will. Ein Beispiel hierfür wäre z.B. die Kernbrennstoffsteuer, die von 2011-2016 von den Betreibern von Kernkraftwerken erhoben wurde.

Grundsätzlich dürfte es zwar zulässig sein, den Steuergegenstand von Lenkungssteuern so eng zu fassen, dass nur ein relativ überschaubarer oder ein sehr kleiner Personenkreis hiervon betroffen ist. Allerdings kennzeichnet die in Art. 106 GG benannten Steuerarten, dass es sich um Steuern handelt,

⁹ *P. Kirchhof*, in: Maunz-Dürig, Art. 3 Abs. 1 Rn. 118.

¹⁰ *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, S. 166.

¹¹ *G. Kirchhof*, a.a.O., S. 542 m.w.N.

die dem Ideal der Gemeinlast entsprechen und eine große Anzahl von Personen oder Unternehmen betreffen. Da die Kernbrennstoffsteuer keiner der in Art. 106 GG benannten Steuertypen zugeordnet werden konnte, hat das Bundesverfassungsgericht diese für verfassungswidrig erklärt.¹²

Schwieriger zu beantworten ist die Frage, wenn der Gesetzgeber zwar einen generellen und allgemeingültigen Belastungsgrund in einem Steuertatbestand definiert, sodann aber durch zahlreiche Subventions-, Lenkungs- und Entlastungsregelungen den Kreis der Betroffenen derart reduziert, dass nur noch eine kleiner Ausschnitt der vom allgemeinen Tatbestand erfassten Steuerpflichtigen überhaupt steuerlich belastet wird. Die rechtfertigende Belastungsidee wird in ihrer Allgemeinheit nicht mehr verwirklicht. Das Gesetz erweckt dann in der tatbestandlichen Grundregel zwar den Eindruck, als ob dieses Gesetz eine allgemeine Steuerbelastung formuliert. Wenn aber dann die Mehrzahl aller Steuerpflichtigen durch gegenläufige Regelungen von der Steuer ausgenommen wird, führt dies im Zusammenspiel von Regel und Ausnahme im Ergebnis dazu, dass die eigentliche Besteuerungsidee nicht mehr abgebildet wird und die allgemeine Regel, die der Besteuerung scheinbar zugrunde liegt, nicht mehr verwirklicht wird. Stattdessen wird nur noch ein bestimmter überschaubarer Kreis von Steuerpflichtigen erfasst. Die Regelbesteuerung findet dann nur noch in seltenen Ausnahmefällen statt.

Wer in diesen Fällen versucht, die Regel der Besteuerung zu identifizieren, wird durch den scheinbar allgemein geltenden Gesetzeswortlaut von der Realität der Besteuerung abgelenkt. Selbst wenn sich jeder einzelne Ausnahmetatbestand vor Art. 3 GG rechtfertigen lässt, stellt sich die Frage, ob ein solches Gesetz noch dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung entspricht. Möglicherweise ergibt sich aus einer gemeinsamen Betrachtung von allgemeiner Regel und zahlreichen Ausnahmen, dass der Besteuerung im Ergebnis eine andersartige Belastungsregel zugrunde liegt.

Zwar dürfte sich in diesen Fällen vielfach auch die Frage nach einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG stellen, weil die im allgemeinen Tatbestand geregelte Belastungsentscheidung nicht folgerichtig umgesetzt worden ist.

¹² BVerfG v. 13. April 2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171.

Allerdings wird in der Praxis immer nur überprüft, ob eine einzelne Steuerbefreiung, eine bestimmte Lenkungsnorm oder Sozialzwecknorm gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt. Eine Prüfung, ob eine derart eingeschränkte Anwendung der Grundregel noch dem Grundsatz der Allgemeinheit des Gesetzes entspricht, ist bisher kaum thematisiert worden.

Die Problematik lässt sich am Beispiel der Gewerbesteuer aber auch an der Erbschaftsteuer zeigen:

Die Erbschaft- und Schenkungssteuer will nach ihrer Idee die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Empfänger von Erbschaften oder Schenkungen erfassen.¹³ Besteuert wird nicht das vom Erblasser hinterlassene Vermögen, sondern die Bereicherung, die der Erwerb von Vermögen beim Erben oder Beschenken bewirkt. Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nimmt jedoch einerseits das durchschnittliche Familienvermögen durch persönliche Freibeträge weitestgehend von der Erbschaftsbesteuerung aus.¹⁴ Außerdem wird das Unternehmensvermögen im Rahmen sachlicher Steuerbefreiungen nahezu umfassend von der Erbschaft- und Schenkungssteuer befreit.¹⁵

Diese beiden, jeweils für sich rechtfertigungsfähigen¹⁶ Ausnahmen von der Regel, dass Erbschaften und Schenkungen besteuert werden, führen im Ergebnis dazu, dass nicht mehr die Allgemeinheit der Erben und Beschenken zur Erbschaft- und Schenkungssteuer herangezogen wird. Der überwiegende Teil der Erbschaften überschreitet die Freibeträge des Familienvermögens nicht. Der überwiegende Teil größerer Vermögen ist wirtschaftlich in Unternehmen gebunden, die ebenfalls von der Erbschaft- und Schenkungssteuer befreit sind. Bis auf große Unternehmensvermögen werden nur noch relativ wenige Erbschaften bei größeren Vermögensanfällen, Erben außerhalb des engeren Familienverbundes und diejenigen, die keine

¹³ Eisele, Erbschaft- und Schenkungssteuer, in: *Kube/Mellinshoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts* 2013, Bd. II, § 187 Rn.3.

¹⁴ §§ 15, 16 ErbStG.

¹⁵ §§ 13a – c ErbStG.

¹⁶ Zum Familiengebrauchsvermögen: BVerfG v. 22. Juni 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 Rn. 28; zum unternehmerischen Vermögen: BVerfG vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 ff.

Vorsorge durch entsprechende Steuergestaltungen vorgenommen haben, zur Erbschaftsteuer herangezogen.

Damit trägt nur noch eine kleine gesellschaftliche Gruppe die „Sonderlast“ der Erbschaft- und Schenkungsteuer.¹⁷ Die Erbschaftsteuer fällt nur noch in den Fallkonstellationen an, die keiner Steuerbefreiung oder Ausnahmeregelung zuzuordnen sind.

Ein ähnliches Problem zeigt sich bei der Gewerbesteuer. Zwar enthält das Gewerbesteuergesetz nicht eine dem Erbschaftsteuergesetz vergleichbare Steuerfreistellung von gewerblichen Einkünften. Im Ergebnis wird hier die allgemeine Regel durch eine gegenläufige Steuerentlastung im Einkommensteuerrecht durchbrochen.

Die Gewerbesteuer wurde seit ihren Anfängen mit äquivalenztheoretischen Erwägungen als Real- und Objektsteuer gerechtfertigt.¹⁸ Nach Einführung der Gewerbesteuerumlage, dem Wegfall der Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage, der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer und der Befreiung der Mittel- und Kleinbetriebe hat sich die Gewerbesteuer von einer Objektsteuer zu einer Ertragsteuer entwickelt.¹⁹ Diese Sonderertragsteuer wird nach der allgemeinen Besteuerungsregel des § 2 GewStG ein Gewerbebetrieb, der im Inland betrieben wird. Die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer gemäß § 35 EStG bei Personenunternehmen führt dazu, dass ein erheblicher Anteil von Steuerpflichtigen de facto von der Gewerbesteuer ausgenommen wird. Im Ergebnis wird nicht mehr die Allgemeinheit aller Gewerbebetriebe, sondern nur größere Unternehmens-einheiten zur Gewerbesteuer herangezogen. Selbst wenn man diese unterschiedliche Behandlung durch den niedrigen Körperschaftsteuersatz vor Art. 3 GG rechtfertigt, führt dies im Ergebnis dazu, dass die allgemeine Regel des Gewerbesteuergesetzes nicht mehr in vollem Umfang zur Geltung kommt.

Für die Identifikation der Regel bei der Besteuerung reicht es nicht aus, den Grundtatbestand eines Steuergesetzes in den Blick zu nehmen. Vielmehr

¹⁷ Seer, in: *Tipke/Lang*²³, § 15 Rn. 6.

¹⁸ Roser, in: *Wieland* (Hrsg.), *Kommunalsteuern und -abgaben*, DStJG 35 (2012), S. 189 (195)

¹⁹ P. *Kirchhof*, FR 2010, 961.

ist es erforderlich, auch die Steuerbefreiungen, Steuerverschonung und sonstige Lenkungsnormen zu berücksichtigen. In den Fällen, in denen der Regeltatbestand des Steuergesetzes nur noch in Ausnahmefällen verwirklicht werden kann, sind die Voraussetzungen der Allgemeinheit der Besteuerung nicht mehr für die im Gesetzestatbestand formulierten Fälle verwirklicht. De facto liegt dann der Besteuerung eine anders geartete Besteuerungsregel zugrunde.

3. Typisierung und Pauschalierung

Zur Bewältigung der mit Massenverfahren verbundenen besonderen Anforderungen an die Steuerverwaltung greift der Gesetzgeber auf typisierende und pauschalierende Regelungen zurück. In diesem Zusammenhang wird häufig hervorgehoben, dass derartige Normen eine Ungleichbehandlung bewirken und daher der Rechtfertigung in einem System gleichmäßiger Austeilung von Steuerlasten bedürfen.

a. Typisierung und Pauschalierung als Regel oder als Ausnahme

Typisierungen, Pauschalierungen, Durchschnittsätze, Vereinfachungsbefreiungen, Freibeträge und Freigrenzen sollen eine Durchschnittsnormalität fixieren und können im Einzelfall zu einer Ungleichbehandlung führen. Die vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung ist grundsätzlich zulässig. Der Gesetzgeber darf einen steuererheblichen Vorgang der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen.²⁰

Voraussetzung für eine Typisierung ist jedoch, dass die Regelung nach der gesetzgeberischen Zielsetzung und nach ihrem objektiven Regelungsgehalt das Ergebnis eines Typisierungsvorgangs ist. Der Gesetzgeber darf sich nicht von Erwägungen leiten lassen, die mit einer zulässigen Typisierung

²⁰ P. Kirchhof, Die Steuern, in: HStR V, ³2007, § 118 Rn. 97.

in keinem erkennbaren Zusammenhang stehen.²¹ Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.²² Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen auf einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung aufbauen.

Typisierungen sind daher keine Ausnahme von der Regelbesteuerung sondern dienen dazu, die in einem Steuergesetz enthaltene allgemeine Be- oder Entlastungsentscheidung zu konkretisieren. Diesen Grundgedanken hebt *Paul Kirchhof* in seinem Beitrag zu den Steuern im Handbuch des Staatsrechts hervor:²³ Die Allgemeinheit der Besteuerung zwingt den Gesetzgeber, die Tatbestände generell und abstrakt zu formulieren, vereinfachend und vergrößernde auf häufig wiederkehrende Sachverhalte und zählbare Tatbestände zurückzuführen. Die Typisierung dient damit der Steuergerechtigkeit.

Dies schließt nicht aus, dass auch typisierende Regelungen eine Ausnahme vom allgemeinen Besteuerungstatbestand bilden. In diesem Fall wird keine allgemeine Besteuerungsregelung konkretisiert, sondern der Gesetzgeber verallgemeinert bewusst einen Ausnahmetatbestand.

b. Günstigerprüfung und Billigkeitsmaßnahmen

Die Vereinfachungsnormen der Typisierung und Pauschalierung werden häufig durch Regelungen zur Günstigerprüfung oder Härtefallregelung flankiert. Hierbei handelt es sich zwar um eine Ausnahmeregelung zur Typisierungsregelung. Eine allgemeine Günstigerprüfung widerspricht jedoch dem Vereinfachungszweck einer Typisierung und Pauschalierung. Demgegenüber fangen Härtefallregelung und Billigkeitsmaßnahmen die unverhältnismäßige Belastung im Einzelfall auf. Billigkeitsmaßnahmen und Härtefallregelungen sind dazu gedacht, auch im vollkommen atypischen Einzelfall das Gerechtigkeitspostulat zur Geltung zu bringen.

²¹ Hey, in: *Tipke/Lang*²³, § 3 Rn 145.

²² BVerfG vom 29. März 2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 Rn. 104 m.w.N.

²³ *P. Kirchhof*, Die Steuern, in: HStR V, ³2007, § 118 Rn. 97.

III. Die Identifikation der Ausnahme

1. Die Abweichung von der Regel

Die Identifikation der Ausnahme setzt eine vorherige sorgfältige Ermittlung der allgemeinen Besteuerungsregel voraus. Nur dann, wenn der allgemeine Gesetzestatbestand in seiner verfassungsrechtlichen Gebundenheit festgestellt worden ist, lässt sich eine Ausnahmeregelung identifizieren.

Sonderregelungen in einem Steuergesetz stellen jedoch nicht automatisch eine Abweichung von der Regel dar. Vielmehr müssen diese Sonderregelungen daraufhin überprüft werden, ob sie die in einem allgemeinen Gesetzestatbestand formulierte Belastungsidee aufnehmen, vertiefen oder weiterentwickeln. Die Analyse einer Sonderregelung, ob es sich um einen abweichenden Ausnahmetatbestand oder um eine folgerichtige Ausgestaltung der steuerlichen Belastungsidee handelt, ist der Frage vorgelagert, ob eine derartige Ausnahmeregelung verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist.

Die Identifikation der Ausnahmeregelungen wird erleichtert, wenn der Gesetzgeber die jeweilige Abweichung in dem einzelnen Steuergesetz hinreichend deutlich macht. Da die Identifikation der Ausnahmeregelung auch Bedeutung für die verfassungsrechtliche Prüfung hat, muss jede einzelne Abweichung von der Belastungsidee konkret herausgearbeitet werden. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich in den Fällen, in denen sich in einem gestuften Normengeflecht Regel und Ausnahme, Rückausnahme und vollständige Umformulierung abwechseln.

2. Die Erkennbarkeit der Ausnahme

Die Identifikation einer Ausnahme wird in den Fällen erleichtert, in denen nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden.

In zahlreichen Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass der Gesetzgeber zwar nicht fiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verfolgen darf, der Förderung- und Lenkungszweck aber von

einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein muss.²⁴ Die Begründung für diese Anforderungen ergeben sich aus einem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom Juni 1995²⁵, an dem *Paul Kirchhof* mitgewirkt hat. Das Gericht verweist darauf, dass der Gesetzgeber aus staatsorganisationsrechtlichen und grundrechtlichen Gründen gesondert prüfen müsse, ob er das Handlungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwecke einsetzen dürfe und wolle. In den Fällen, in denen sich der Förderungs- und Lenkungszweck aus den Gesetzgebungsmaterialien, insbesondere der amtlichen Begründung ergibt, ist die Identifikation der Ausnahmeregel relativ einfach.

Es ist aber nicht unbedingt erforderlich, dass sich der Ausnahmecharakter und das Ausnahmeziel aus der historischen Gesetzesbegründung und aus den Gesetzesmaterialien ergeben. Vielmehr genügt es, wenn sich der Ausnahmecharakter anhand der üblichen Auslegungsmethoden feststellen lässt. Das bedeutet aber auch, dass das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lässt.²⁶

In diesem Zusammenhang spielt auch die von *Paul Kirchhof* oft angesprochene Besteuerung in der Zeit eine Rolle.²⁷ Dies belegt die Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer. Da das in der Grundsteuer normierte Bewertungssystem nicht mehr die den Verkehrswert der Grundstücke bestimmende Verhältnisse einheitlich und realitätsgerecht abgebildete, entsprach die Bewertung nicht mehr der Besteuerungsregel der Grundsteuer. Dabei hat das Bundesverfassungsgericht das vom Gesetzgeber selbst so gestaltete Bewertungssystem zugrunde gelegt, dem der Gedanke zugrunde liegt, dass die den Verkehrswert der Grundstücke bestimmenden Verhältnisse einheitlich zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung möglichst realitätsnah abgebildet werden.²⁸

²⁴ BVerfG vom 5. November 2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350; BVerfG vom 7. Mai 2013 – 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, 377 jeweils m.w.N..

²⁵ BVerfG vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 Rn. 76.

²⁶ BVerfG vom 10. April 2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 Rn. 97.

²⁷ Vgl. z.B. *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 447.

²⁸ BVerfG vom 10. April 2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 Rn. 97.

3. Die getrennte Betrachtung

Nicht selten enthalten Regelungen eines Steuergesetzes Abweichungen von der Regel in mehrfacher Hinsicht. Ein Beispiel ist die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer aus dem Jahr 2014²⁹, in der die einzelnen Ungleichbehandlungen herausgearbeitet wurden. So wird zwischen der generellen Unterscheidung zwischen betrieblichem und nicht betrieblichem Vermögen, der Unterscheidung zwischen den verschiedenen Vermögensarten innerhalb des betrieblichen Vermögens, zwischen den durch die Lohnsummenregelung einerseits und der Freistellung davon für Betriebe bis zu 20 Beschäftigten andererseits entstehenden Ungleichbehandlungen sowie der Unterscheidung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen unterschieden. Jede einzelne dieser Abweichungen ist zunächst für sich alleine am Maßstab des Art. 3 GG zu rechtfertigen.

4. Regel – Ausnahme – Rückausnahme

Die Identifikation stößt auf besondere Schwierigkeiten, wenn der Regel eines Steuertatbestandes einen Ausnahmetatbestand entgegengesetzt wird, dieser Ausnahmetatbestand jedoch wieder mit einer Rückausnahme versehen wird. In den letzten Jahren besteht eine zunehmende Tendenz, eine Ausnahme im Gesetz mit einer Rückausnahmen anzureichern, die wieder zur Steuerungsregel zurückkehren, teilweise aber auch andere Wege gehen.³⁰

Ein Beispiel betrifft § 6 EStG. Entgegen dem Grundsatz, dass dasjenige Einkommensteuersubjekt die Leistungsfähigkeitssteigerung zu versteuern hat, die in seiner Person angefallen ist, erlaubt es § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, dass es zu einer Verlagerung der aufgelaufenen Reserven auf ein anderes Einkommensteuersubjekt kommt. Das soll aber wieder nicht gelten, wenn es sich um einen Teil-Mitunternehmeranteil handelt, der mit Sonderbetriebsvermögen verknüpft ist, wenn denn nicht die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG einschlägig sind.

²⁹ BVerfG vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 ff.

³⁰ Crezelius, FR 2009, 881.

Ein Leckerbissen für Liebhaber von Rückausnahmen ist das Außensteuergesetz. Die Hinzurechnungsbesteuerung geht von dem tatbestandsbegründenden Merkmal aus, dass die ausländische Zwischengesellschaft sog. passive Einkünfte erzielt. Anstatt schädliche passive Einkünfte allgemein zu kennzeichnen oder im Gesetz zu benennen hat sich der Gesetzgeber für ein überaus komplexes System der „Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Ausnahme von der Rückausnahme“ entschieden.³¹ So wird in § 8 Abs. 1 AStG zunächst ein Katalog aktiver Tätigkeiten normiert. Dieser hat ganz grundsätzlich zur Folge, dass sämtliche Einkünfte (darunter insbesondere solche aus neuartigen Betätigungsfeldern, die notwendigerweise nicht vom Aktivkatalog erfasst sein können) als passiv qualifizieren, soweit sie nicht ausdrücklich einer der dort aufgelisteten Tätigkeiten zugeordnet werden können. Ergänzt werden dann die im Aktivkatalog aufgeführten Tätigkeiten überwiegend mit Ausnahme-, teils auch Rückausnahme- und Ausnahme von der Rückausnahme-Bestimmungen, die die Hinzurechnungsbesteuerung für den Steuerpflichtigen alles andere als intuitiv verständlich machen. So sind etwa Einkünfte aus dem Handel (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG) zwar zunächst grundsätzlich aktiv („Regel“), können aber als passiv qualifizieren, wenn es sich um eine Einkaufs- oder Verkaufsgesellschaft handelt (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 Bstb. a) und b) AStG) („Ausnahme“). Gleichwohl sind solche Einkünfte wiederum aktiv, wenn die Zwischengesellschaft nachweislich über einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält („Rückausnahme“). Aber selbst dann gelten die Einkünfte als passiv, wenn der inländische unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner oder eine ihm nahe stehende Person schädlich an den Tätigkeiten der Zwischengesellschaft mitgewirkt hat („Ausnahme von der Rückausnahme“). Dass gerade die „Rückausnahme“- und „Ausnahme von der Rückausnahme“-Bestimmungen durch überaus auslegungsbedürftige und unbestimmte Rechtsbegriffe geprägt sind, fügt dem Aktivkatalog der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung eine weitere Komplexitätsebene hinzu.

Auch im europäischen Recht hat die Identifikation des Regeltatbestandes und der Ausnahmeregel erhebliche Bedeutung, wie jüngste Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union zur Sanierungsklausel gezeigt

³¹ Quilitzsch/Engelen, FR 2018, 293.

hat. So hat der EuGH festgestellt, dass die Europäische Kommission das falsche Referenzsystem im Rahmen der deutschen Besteuerung zugrunde gelegt hat.³² Für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Deutschland gelte nämlich die allgemeine Regel der Nutzung des steuerlichen Verlustvortrags. Der Wegfall des Verlustvortrags beim Anteilseignerwechsel gem. § 8c KStG ist insoweit entgegen der Auffassung der Kommission gerade nicht die allgemeine Regel, sondern stellt eine Ausnahme von der steuerlichen Verlustnutzung dar. Die Sanierungsklausel zum Erhalt der Verlustvorträge ist wiederum eine Rückausnahme hiervon. Der EuGH weist insoweit ausdrücklich darauf hin, dass die verwendete Regelungstechnik der streitigen Sanierungsklausel als Ausnahme von dem Wegfall des Verlustvortrags beim Anteilseignerwechsel gem. § 8c KStG kein für die Bestimmung des Referenzsystems ausschlaggebender Gesichtspunkt sein kann. Der Fehler der Kommission bei der Bestimmung des maßgeblichen Referenzsystems führte zwangsläufig dazu, dass deren gesamte Beurteilung hinsichtlich der Selektivität der Sanierungsklausel mangelhaft und damit für nichtig zu erklären war.³³

IV. Ausblick

Regel und Ausnahme haben im Steuerrecht zentrale Bedeutung. *Paul Kirchhof* hat insbesondere in seinen Arbeiten zum Steuerrecht und zum allgemeinen Gleichheitssatz die Bedeutung dieser Unterscheidung hervorgehoben und eine Reduzierung der Ausnahmeregelungen gefordert, um das Steuerrecht einfacher, übersichtlicher und verständlicher zu machen. Bemerkenswert ist bei alledem, dass es sich nicht auf eine Zustandsbeschreibung, auf eine Analyse und auf eine Rezeption der Verfassungsrechtsprechung beschränkt, sondern weit in die Zukunft schaut und auch aktuelle Entwicklungen aufgreift.

Paul Kirchhof hat in einem jüngst erschienen Beitrag eindrucksvoll die Chancen der Digitalisierung im Recht hervorgehoben. Er weist darauf hin,

³² EuGH vom 28. Juni 2018 – C-203/16 P, DB 2018, 1639.

³³ EuGH vom 28. Juni 2018 – C-203/16 P, DB 2018, 1639; dazu auch: *Uhländer*, DB 2018, 2788; *Henze*, ISR 2018, 438.

dass die Digitalisierung die Durchsetzung des Gebots der Folgerichtigkeit erleichtert, die Erkennbarkeit der Geltung einzelner Regelungen ermöglicht und das Zusammenwirken der verschiedenen Rechtsquellen zu erkennen und zu klären vermag.³⁴

Paul Kirchhof gehört damit nicht zu denjenigen, die sich mit der Emeritierung zurückgezogen haben, sondern er bereichert uns in der aktuellen Diskussion mit neuen Ideen, weiterführenden Gedanken und grundsätzlichen Abhandlungen. So ist auch dieses Symposium zwar eine Gelegenheit, das reiche Wirken von *Paul Kirchhof* in den Blick zu nehmen. Es gibt uns aber auch Hoffnung, dass wir noch lange und intensiv mit ihm über viele Grundsatzfragen diskutieren dürfen.

³⁴ *P. Kirchhof*, DStR 2018, S. 497.

Diskussion

Moderation: Ekkehart Reimer

Ekkehart Reimer:

Ja, auf ganz ideale Weise hat dieser Vortrag vieles verklammert, was bereits im Laufe des Tages zur Sprache gekommen war, nämlich diese Vielstufigkeit von Regel und Ausnahme, die Verfassungsfragen, insbesondere die Rechtfertigungsbedürftigkeit der Durchbrechungen von Regeln im Steuerrecht, hat uns vieles aus dem einfachen Recht vor Augen geführt, von der Gewerbesteuer, der Erbschaftssteuer bis hin zu § 8 Abs. 2 AStG. Und damit ist jetzt einer Diskussion der Boden bereitet, der keine weiteren Worte entgegenstehen dürfen.

Wie ist das mit Regel und Ausnahme im Steuerrecht? Wie ausnahmenfeindlich ist das bessere Recht? Herr Borggräfe.

Joachim Borggräfe:

Wir haben in der erbschaftssteuerrechtlichen Regelung zwei Dinge, zu denen der BFH selber eine Aussage machen könnte. Wir haben in der Zwischenzeit eine Regelung in § 7 Abs. 8 ErbStG bekommen, in der die disproportionale Einlage in die GmbH fingiert wird als Bereicherung des Gesellschafters. Dies ist eine Ausnahme, nachdem der BFH selber die GmbH als juristische Person, als Rechtsträger anerkannt hat, bei dieser disproportionalen Einlage, bei der der Gesetzgeber hingegangen ist und sagt: Ich besteuere jetzt – im Erbschaftssteuerrecht – eine Bereicherung, die nicht auf der Ebene des Gesellschafters durch eine Zuwendung bedingt ist. Damit haben wir jetzt eine Ausnahme im Gesetz, die – aus meiner Sicht – den Tatbestand des § 7 I ErbStG ausweitet, über ein System der Erbschaftssteuer als Verkehrssteuer – geht nicht.

Der BFH selbst hat aber 1994 eine Ausnahme geschaffen, an der wir heute noch basteln. Nämlich, er hat postuliert, dass die KG oder OHG oder GbR bei dieser gesellschaftsrechtlichen Einlage nicht der maßgebliche Rechtsträger ist, sondern, dass die Gesellschafter Rechtsträger des Vermögens der KG sind. Für diese Aussage von 1994 hat er in der Zwischenzeit in der Rechtsprechung des BGH keine Grundlage mehr. Der BGH erkennt die

Rechtsträgerschaft der Personengesellschaft im Sinne von § 14 II ohne Weiteres an. Was machen wir mit diesen „Ausnahmen“?

Rudolf Mellinghoff:

Herr, Borggräfe, vielen Dank, aber ich glaube, sie haben heute Morgen schon von Herrn von Danwitz gehört, dass sich Richter zu konkreten Rechtsfragen und zu konkreten Fällen, die sie bald zu beurteilen haben, selbst wenn sie persönlich nicht darüber zu entscheiden haben, nicht äußern. Und gerade als Präsident werde ich ganz bestimmt nicht zu einem konkreten Fall Stellung nehmen, den der 2. Senat des Bundesfinanzhofes in Zukunft zu entscheiden hat.

Soweit sie darauf verweisen, dass der Bundesfinanzhof in dem ein oder anderen Fall nicht gerade zur Vereinfachung beiträgt, kann ich dies natürlich nicht ausschließen. Im Allgemeinen ist es aber das Bestreben der Senate des Bundesfinanzhofes, das komplizierte Steuerrecht auf ein überzeugendes und nachvollziehbares System zurückzuführen. Das ist aber bei der Normkomplexität im Steuerrecht nicht immer einfach. Manche Gesetzesänderungen lassen sich da auch kaum einpassen.

Ekkehart Reimer:

Vielen Dank. Ich sehe Herrn Kollegen Piekenbrock und im Anschluss Herrn Kollegen Palm.

Andreas Piekenbrock:

Vielen Dank, ich habe mit großem Interesse ihren Ausführungen zum Erbschaftssteuerrecht gelauscht - mein engster Bezug zum Steuerrecht. Wenn ich sie richtig verstehe, sehen sie ja auch eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme darin, dass durch hohe Freibeträge - empirisch gesehen -, der Regelerbfall eigentlich steuerfrei gestellt werden soll. Wobei die Regeln, die das bewirken, ja ganz generelle sind, weil ja jeder, auch der hohe Erbfall, diese Freibeträge für sich in Anspruch nimmt. Das heißt systematisch hätte man hier ja eigentlich keine Ausnahmenregel, wenn ich jedem Erben nach dem Tod seines Vaters oder seiner Mutter 400.000 € Freibetrag gebe, aber es führt im Vollzug empirisch dazu, dass dann vielleicht die Besteuerung die Ausnahme wird.

Würden Sie sagen, dass auch solche Regelungen, die eigentlich ganz generell formuliert sind, aber nur empirisch die Regel zur Ausnahme machen, rechtfertigungsbedürftig sind?

Rudolf Mellinghoff:

Rechtfertigungsbedürftig impliziert ja immer eine Gleichheitsprüfung. In meinem Beitrag stand aber weniger die Gleichheitsprüfung im Zentrum der Betrachtung, sondern die Allgemeinheit des Gesetzes, die in Art. 19 Abs. 1 GG verankert ist. Die Steuergesetze sollten einen Belastungsgrund definieren und die Allgemeinheit dann in diesem Belastungsgrund erfassen.

Wenn die Erbschaft- und Schenkungssteuer allgemein die Erbschaften besteuert werden sollen, aufgrund der Ausgestaltung aber nur eine sehr geringe Zahl von Steuerpflichtigen überhaupt Erbschaftsteuer zahlen muss, dann muss man die Frage stellen, ob ein solches Erbschaftssteuergesetz überhaupt noch den Anspruch erhebt die Allgemeinheit der Erben zu erfassen. Im engsten Familienverbund existieren großzügige Freibeträge und Unternehmen haben es in der Regel in der Hand, durch geschickte Gestaltungen die Zahlung der Erbschaftsteuer zu vermeiden. Im Großen und Ganzen ist der normale Durchschnittsfall des Erben, sowohl innerhalb der Familie als auch der Erbe eines mittelständischen Unternehmers steuerfrei gestellt.

Und wenn das so ist, dann mutiert die Erbschaftsteuer zu einer Sondersteuer für wenige Erben. Ist das dann noch die Erbschaftsteuer, die in den Kompetenzregeln des Grundgesetzes vorgesehen ist und stellt sich die Gleichheitsfrage nicht dahin, ob es gerechtfertigt ist, diese kleine Gruppe steuerlich zu belasten, die sich wahrscheinlich völlig ungerecht behandelt fühlt?

Ekkehart Reimer:

Schweigen wir einen Moment, das war eine bedeutende Aussage.

Jetzt die Frage von Ulrich Palm.

Ulrich Palm:

Vielen Dank, Ulrich Palm, Universität Hohenheim. Lieber Rudolf, wir haben heute – das hat Franz Reimer in seinem Vortrag herausgearbeitet – verschiedene Arten von Ausnahmen kennengelernt, die man auf drei Ebenen verorten kann. Zunächst ist da der Rechtsbruch, der möglicherweise

irgendwann einmal Normativität erzeugt. Dann gibt es die gesetzestechnische Ausnahme. Der Gesetzgeber greift auf sie zurück, um Rechts- und Sachkomplexe zu erfassen, ohne der Ausnahme eine Wertung zukommen zu lassen. Ein Beispiel hierfür ist die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen. Die Grundregel des Art. 70 Abs. 1 GG kennt so viele Ausnahmen, dass sich das Verhältnis praktisch umkehrt. Das ist bloße Rechtstechnik. Schließlich kommen wir zur Ausnahme im engeren Sinn, die auf der Ebene der Normativität gelagert ist.

Regelmäßig geht es hier um das Verhältnis gleichrangiger Normen. Im Steuerrecht haben wir aber die Besonderheit, dass sich das Rechtsgebiet mit dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit an einem Prinzip ausrichtet, dem Verfassungsrang zukommt. Die einfachgesetzlichen Normen des Steuerrechts werden daher – dem würde Uwe Kischel vielleicht nicht zustimmen – anhand eines verfassungsrechtlichen Maßstabs abgeglichen und gegebenenfalls als Ausnahme identifiziert. Lieber Rudolf, verstehe ich Dich da richtig? Verortest Du die steuerrechtliche Grundregel im Prinzip der Leistungsfähigkeit?

Ein Beispiel hierzu: § 42 AO stellt als Generalklausel gegen den Gestaltungsmissbrauch die Regel auf, die Steuergesetze nicht zu umgehen. An welchem Maßstab überprüfe ich aber, dass das Gesetz umgangen wird? Zieht man lediglich die einfachgesetzlichen Normen heran, wird sich eine Gesetzesumgehung in der Regel nicht identifizieren lassen. Erst wenn wir an das einfachgesetzliche Ergebnis den verfassungsrechtlichen Maßstab der Leistungsfähigkeit anlegen, wird sich die Gesetzesumgehung erkennen lassen.

Noch eine zweite Frage, die ebenfalls von Franz Reimer angeregt ist: Wie siehst Du das Verhältnis der Generalklausel zur Spezialität beim steuerrechtlichen Gestaltungsmissbrauch? Würdest Du Herrn Reimer zustimmen, dass neben den speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften auch § 42 AO zur Anwendung kommt?

Rudolf Mellinghoff:

Ulrich, vielen Dank für diese Frage. Bei der Konzeption meines Vortrages habe ich in der Tat daran gedacht, ob ich mich zu § 42 AO äußern soll. Das ist mir schwer gefallen, weil § 42 AO ein Auffangtatbestand ist, der ja in die Normalität der Besteuerung drängt. Das heißt, die Regel des § 42 AO will

ja die Allgemeinheit des Steuergesetzes verwirklichen und auch durchsetzen. Und die Frage, ob eine spezielle Missbrauchsregelung daneben noch die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsregelung des § 42 AO erlaubt, beantwortet der Bundesfinanzhof in der Regel dahin, dass diese Spezialregelung deutlich macht, dass andere Fälle gerade keinen Missbrauch darstellen. Das folgt aus der Spezialität des Gesetzes.

Wenn man aber den § 42 AO so definiert, dass er sozusagen die Allgemeinheit der Besteuerung verwirklicht, dann muss man jedenfalls einen Moment darüber nachdenken, ob diese Rechtsprechung, die das Bundesfinanzministerium für unzutreffend hält, vielleicht doch hinterfragen muss. Ich habe diese Frage für mich selber noch nicht endgültig beantwortet. Die Rechtsprechung ist hier allerdings eindeutig.

Ekkehart Reimer:

Jetzt habe ich Herrn Kollegen Drüen gesehen und dann Paul Kirchhof.

Klaus-Dieter Drüen:

Wir können uns sicherlich auf das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Grundmaxime und auch als Anwendungskriterium des Gleichheitssatzes einigen. Für unser Thema heute möchte ich aber in Frage stellen, ob es nach diesem abstrakten, durch den parlamentarischen Gesetzgeber auch auszufüllenden, Prinzip der Leistungsfähigkeitsbesteuerung eine Regelbesteuerung gibt, weshalb jede Ausnahme einer besonderen Rechtfertigung bedarf.

Meine These, gestützt auf das Demokratieprinzip lautet, dass der Gesetzgeber die Quellen der Leistungsfähigkeit identifizieren und im steuerlichen Eingriffsrecht er auch abstecken muss, wie weit die grundrechtliche Freiheit geht und wo der Eingriffstatbestand beginnt. Insoweit müssen wir vorsichtig sein und dürfen nicht jede Quelle der Leistungsfähigkeit als Regel identifizieren, die zu besteuern ist. Der Gesetzgeber kann schon bei der Grundentscheidung – dies zum Beispiel der Erbschaftsteuer – sich auf eine private Erbschaftsteuer beschränken, ohne unternehmerisches Vermögen, das schon bei der Einkommensbesteuerung von Gewerbebetrieben einer Regelbesteuerung unterliegt, nochmal beim Transfer besteuern zu müssen. Insoweit würde ich die Differenzierung schon etwas früher ansetzen und

nicht jede Nicht-Besteuerung als eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme begreifen wollen.

Die Fragen von Herrn Palm zur Generalklausel und den speziellen Missbrauchsregeln veranlasst mich, auch unter dem Eindruck des Referats von Herrn Reimer, nochmal zu einer Bemerkung: Herr Mellinghoff, ich teile ihre Auffassung, dass die Missbrauchsklauseln – sei es die allgemeine, sei es die spezielle, durchaus die Allgemeinheit der Besteuerung herstellen können. Ich würde insoweit aber nicht von einem Auffangtatbestand reden, sondern insoweit nur darauf abstellen, ob durch eine vorgetäuschte Gestaltung, durch einen irrlleitenden Subsumtionsversuch, die vom Gesetzgeber gewollte Belastung vermieden werden soll. Es geht also im Kern um Steuerumgehung.

Das führt zu der Anschlussfrage: Spezialgesetzliche Regelungen geben vor, was angemessen oder was unangemessen ist, wenn der Gesetzgeber typisiert in persönlicher, in sachlicher, in betragsmäßiger Hinsicht. Wenn der Gesetzgeber durch eine Spezialregelung, z.B. im Grunderwerbsteuerrecht, weil es gerade intensiv diskutiert wird, sagt: Bei 95% des Übergangs von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist dieses Rechtsgeschäft gleich einer Grundstücksübertragung zu behandeln, dann liegt darin eine Angemessenheitswertung vor, ob gewollt oder nicht. Dann komme ich mit der allgemeinen Missbrauchsklausel nicht weiter, die selbst keinen Maßstab hat. Der Maßstab kommt aus dem umgangenen Steuergesetz. Darum führt insoweit § 42 AO nicht weiter.

Herr Mellinghoff, wo ich ihre Überlegungen teile und auch anregen möchte mit einem Beispiel: Ob nicht eine ganz bewusste Gestaltung der Lebenswirklichkeit ein Fall ist des Gestaltungsmissbrauchs der Spezialregelung? Das Finanzgericht Hamburg hat einen solchen Fall entschieden zu § 8b Körperschaftsteuergesetz, also zu den Beteiligungsfreistellungen, wo so gestaltet worden ist, um in den Genuss der Steuerfreistellung zu kommen. Das wäre ein Punkt, wo der Gesetzgeber die typischen Fälle regeln wollte, aber wenn einzelne Merkmale der Spezialklausel bewusst vermieden werden, dann möchte ich Ihren Gedanken aufgreifen, zumindest darüber nachzudenken, ob es dafür nicht außersteuerliche Gründe gibt. Herzlichen Dank.

Rudolf Mellinghoff:

Herr Drüen, lassen Sie mich zwei Dinge dazu sagen:

Ich habe den § 42 AO nicht als ganz allgemeinen Auffangtatbestand gesehen. Sondern ich habe nur die Frage gestellt, ob § 42 AO auch dann anwendbar ist, wenn der Gesetzgeber eine spezielle Missbrauchsregelung zu einem gesetzlichen Tatbestand geregelt hat, dabei aber andere Fallgestaltungen nicht geregelt hat. Konkretisiert dann die spezielle Missbrauchsregelung den gesetzlichen Tatbestand und erlaubt gerade die anderen Fallgestaltungen, so dass § 42 AO ausscheidet? Und in diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Grundsatz der Allgemeinheit des Gesetzes möglicherweise zu anderen Ergebnissen führen kann als die gegenwärtige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Und zur Erbschaftsteuer: Natürlich ist es nicht so, dass wir jetzt allgemein in Deutschland jede Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern. Nein, da bin ich ganz bei Ihnen. Da hat der Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum. In diesem Zusammenhang kann eine Ausnahmeregelung auch dem allgemeinen Steuertatbestand Konturen geben.

Aber der Gesetzgeber ist andererseits bei der Steuergesetzgebung an die Typen des Art. 106 GG gebunden. Und in diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine Erbschaftsteuer, die nicht mehr die Allgemeinheit der Erben steuerlich belastet noch dem Typus der Erbschaftsteuer entspricht, die der Grundgesetzgeber sich vorgestellt hat.

Paul Kirchhof:

Wir haben soeben von einem Gipfel des Steuerrechts gehört, der uns in Zukunft das Recht nimmt, von den Niederungen des Steuerrechts zu sprechen. Die Antithese von Spitzen und Niederungen des Steuerrechts bezeichnet ab heute nicht Regel und Ausnahme, sondern allenfalls Maßstab und Interpretationsbedarf.

Mich bewegt eine zentrale Frage: Die Kernaussage des Referats sagt, das Steuerrecht sei als solches eine Rechtsidee, die nicht in der Wirklichkeit ihre Lösungen vorfindet, der Staat dort vielmehr eine Zugriffsvorstellung – die Teilhabe am privaten Vermögen – rechtlich in die Wirklichkeit hineinträgt. Im Polizeirecht bezeichnet die vorgefundene Gefahr den Auftrag der polizeilichen Abwehrmaßnahmen. Im Sozialrecht benennt der tatsächliche Bedarf den Anspruch, den der Staat befriedigen muss. Im Strafrecht

ist die Schuld des Täters der Rechtfertigungsgrund für eine staatliche Strafe. Im Steuerrecht bleiben die tatsächlichen Vorgaben für die Gesetzgebung und das Steuerverfassungsrecht konturenarm. Deswegen suchen wir mit großer Intensität normative Bindungen, die auch hier eine Kultur des Maßes begründen. Das Referat verweist eindrucksvoll auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die mit den aus bundesstaatlichem Anlass in der Finanzverfassung genannten Steuertypen einen Kanon der zulässigen Steuerarten umgrenzt. Erkannt wird eine abschließende Steuertypenlehre, von der es grundsätzlich keine Ausnahmen gibt. Man kann sie allenfalls durch verfassungsändernde Mehrheit erweitern.

Diese Regel ist zugleich ein wichtiger Beitrag zur Steuerkonkurrenz. Der Vortrag nennt als Beispiel die Gewerbesteuer und deren Anrechnung bei der Einkommensteuer als eine Fehlentwicklung der Steuerkonkurrenzlehre. Das ist zutreffend und weist den Weg, gerade in der kumulativen Belastungswirkung unterschiedlicher Steuern zunächst an die Regel zu denken, dann die Ausnahme kritisch zu prüfen.

Ein zweiter Kerngedanke des Referats betrifft den Gleichheitssatz als zentralen Maßstab der Besteuerung. Wir brauchen die gleichheitsrechtlich dirigierte Rückkehr zu Prinzip und Ausnahme. Im Steuerrecht ist der Leidensdruck besonders groß. Wir kennen viele Ausnahmen von der Regel, dann Ausnahmen von der Ausnahme und schließlich Rückausnahmen von der Ausnahme. Das ist weder intellektuell noch materiell zumutbar, das ist nicht mehr verständlich, widerlegt das Postulat der Planbarkeit der Steuern, schwächt auch das Vertrauen in das Steuerrecht.

Meine Frage betrifft nun die Entfaltung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht. Zunächst gilt die Regel der bereichsspezifischen Anwendung des Gleichheitssatzes. Diese ist im Einkommenssteuerrecht eine andere als im Umsatzsteuerrecht. Ihr folgt die Sachgerechtigkeit. Ein Beispiel bietet der Familienlastenausgleich. Die Realitätsgerechtigkeit fordert die wirklichkeitsentsprechende Tatbestandsbildung, aktuell etwa eine realitäts- und entwicklungsgerechte Bewertung im Erbschaftssteuerrecht. Schließlich fordert die Gleichheit in der Zeit, die Steuerentwicklung auf Kontinuität und Vertrauensschutz anzulegen, den abrupten Bruch zu meiden. Alle diese Unterprinzipien des Gleichheitsprinzips konkretisieren den Gleichheitssatz, widerlegen nicht die Oberregel der Gleichheit vor dem Gesetz, sondern verdeutlichen und entwickeln die Gleichheit in der Verschiedenheit der Menschen und der Welt. Wenn wir diesem Maßstab folgen, ist

alles das, was gegen diese Regel verstößt, die Ausnahme, die die Regel zu widerlegen versucht, aber prinzipiell eine unzulässige Ausnahme bleibt.

Rudolf Mellinghoff:

Also ich habe ja ganz bewusst an den Anfang die Identifikation der Regel gestellt, und die Konturenarmut beklagt. Wenn dann dem Bundesverfassungsgericht vorgeworfen wird, dass es eine Sonderrechtsprechung zum Steuerrecht entwickelt hätte, dann möchte ich auf den Beitrag von Michael Eichberger in der Festschrift „100 Jahre des Bundesfinanzhofs“ verweisen. Er macht dort deutlich, dass die Gleichheitsdogmatik im Steuerrecht vollständig der allgemeinen Gleichheitsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts entspricht. Die Besonderheit des Steuerrechts besteht eben darin, dass der Gesetzgeber die Regeln die der Besteuerung zugrunde liegen, nicht bereits vorfindet, sondern dass er diese selber festlegen muss. Das bedeutet, dass wir schon bei der Identifikation der Regel sehr sorgfältig sein müssen. Der Gesetzgeber hat einen sehr weiten Gestaltungsspielraum dabei. Bei der Ausgestaltung ist der Gesetzgeber dann an den Grundsatz der Folgerichtigkeit gebunden.

Ekkehart Reimer:

Herr Präsident, lieber Rudolf, herzlichen Dank für Vortrag und Diskussion, die nochmal vertieft haben, was mit Regel und Ausnahme gemeint ist und wie auch die Regeln über Regel und Ausnahme richtig zu verstehen sind.

Nun darf ich für das Schlusswort Paul Kirchhof an das Pult bitten.