

RALF P. SCHENKE

Die Rechtsfindung im Steuerrecht

Jus Publicum

169

Mohr Siebeck

JUS PUBLICUM
Beiträge zum Öffentlichen Recht

Band 169



Ralf P. Schenke

Die Rechtsfindung im Steuerrecht

Konstitutionalisierung, Europäisierung,
Methodengesetzgebung

Mohr Siebeck

Ralf P. Schenke, geboren 1968; 1988–1992 Studium der Rechtswissenschaft an den Universitäten Tübingen, Köln und Heidelberg; seit 1993 Wissenschaftliche Hilfskraft, Wissenschaftlicher Angestellter und Wissenschaftlicher Assistent am Institut für Öffentliches Recht der Universität Freiburg; 1995 Promotion an der Universität Freiburg; 2004 Habilitation an der Universität Freiburg; Verleihung der *venia legendi* für Staats- und Verwaltungsrecht, Steuerrecht und Rechtstheorie; Okt. 2006 – Sept. 2007 Vertreter der Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr Hamburg; Juni 2007 Berufung auf die Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

e-ISBN PDF 978-3-16-151250-6
ISBN 978-3-16-148470-4
ISSN 0941-0503 (Jus Publicum)

Die deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© 2007 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde-Druck in Tübingen aus der Sabon gesetzt, auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Otterweier gebunden.

Für Sabine, Jan Peter
und Stella Maria

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde im Wintersemester 2003/04 von der Juristischen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg als Habilitationsschrift angenommen. Für die Drucklegung im Herbst 2006 wurde sie in weiten Teilen gekürzt und aktualisiert.

Mein Dank gilt an allererster Stelle meinem verehrten Habilitationsvater Herrn Professor Dr. Thomas Würtenberger, der mich in jeder nur erdenklichen Weise gefördert hat und auf dessen Rat ich in jeder Phase der Arbeit zählen konnte. An die Zeit, die ich an seinem Lehrstuhl verbringen durfte, werde ich immer gerne zurückdenken.

Für die Erstellung des Zweitgutachtens und wichtige Anregungen habe ich Herrn Professor Dr. Uwe Blaurock zu danken. Weiterführende Hinweise verdanke ich ferner meinem Vater, Herrn Professor Dr. Wolf-Rüdiger Schenke, sowie meiner Ehefrau, Rechtsanwältin und Steuerberaterin Sabine Schenke.

Großen Nutzen ziehen konnte ich aus den anregenden Diskussionen und Flurgesprächen im Kreise meiner Freiburger Assistentenkollegen. Dazu gehören vor allem meine damaligen Lehrstuhlkollegen Herr Professor Dr. Gernot Sydow und Herr Professor Dr. Michael Fehling, aber auch die Herren Privatdozenten Dr. Martin Hochhuth, Dr. Franz Reimer, Herr Assessor Alexis von Komorowski sowie Herr Rechtsanwalt Dr. Thomas Huber.

Für die Korrektur des Manuskripts danke ich neben meiner Mutter, Dr. Marlene Schenke, auch den Mitarbeitern am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht der Helmut-Schmidt-Universität, Herr Rechtsassessor und Steuerberater Nils Meyer-Sandberg, Herr Hagen Modl, Herr Peer Streller, Herr Max Asmuß und Herr Michael Menzel, sowie Frau Andrea König vom Lehrstuhl Würtenberger.

Die Deutsche Forschungsgesellschaft hat die Anfertigung der Arbeit durch ein Forschungsstipendium, die Wissenschaftliche Gesellschaft der Universität Freiburg durch einen Druckkostenzuschuss unterstützt. Beiden bin ich zu großem Dank verpflichtet.

Merzhausen, im Dezember 2006

Ralf Schenke

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	XXV
---------------------------------	-----

Einleitung

I. Steuerrechtswissenschaft und juristische Methodenlehre . . .	1
II. Strukturelle Defizite und unbewältigte Problemstellungen der methodischen Diskussion im Steuerrecht	3
III. Methodischer Ansatz und Gang der Darstellung	10

1. Teil

Grundfragen der juristischen Methodenlehre

A. Juristische Methodenlehre als wissenschaftliche Disziplin und soziale Praxis.	17
I. Der Gegenstand	18
II. Die Methoden	50
III. Die Systemvorstellung	77
B. Zusammenfassung	91

2. Teil

Rekonstruktion der steuerrechtlichen Methodendebatte

A. Spezifika der Rechtsanwendung im Steuerrecht	94
I. Steuerrechtliche Methodennormen	94
II. Die Akteure und Gestalter der Steuerrechtsordnung.	102
B. Zentrale Probleme der rechtsmethodischen Diskussion im Steuerrecht	129
I. Inkurs: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	129
II. Die typisierende Betrachtungsweise	131
III. Der Typusbegriff.	160
IV. Das steuerrechtliche Analogieverbot.	172
C. Zwischenbetrachtung	236
I. Typologie der steuerrechtlichen Methodenlehre	237
II. Der Begründungsdiskurs innerhalb der steuerrechtlichen Methodenlehre.	243

3. Teil

Kritik der steuerrechtlichen Methodenlehre

A. Vorüberlegungen	251
B. Die traditionelle Legitimation	253
I. Gewohnheitsrecht als Legitimitätsquelle und die Grenzen der gewohnheitsrechtlichen Legitimation	254
II. Das fehlende Leitbild »der« juristischen Methodenlehre	256
III. Ergebnisse	259
C. Normtheoretische Argumente	259
I. Konsistenz zwischen Normtheorie und den Methoden der juristischen Methodenlehre	259
II. Wesensargumente	261
III. Ergebnisse	262
D. Theoriebildung und Begründung in der Erkenntnis- und Wissenschaftstheorie	262
I. Überblick über aktuelle Konzeptionen in der Wissen- schaftstheorie	263
II. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	293
E. Sprachwissenschaftliche und sprachphilosophische Grundlagen der juristischen Methodenlehre	296
I. Das Problem der Wortlautgrenze	297
II. Typusbegriff und typisierende Betrachtungsweise	311
III. Ergebnisse	320
F. Der normativ-konstitutionelle Ansatz.	320
I. Grundlagen	321
II. Verfassungsrechtliche Vorgaben	332
III. Ergebnisse	393
G. Zusammenfassende Bewertung der Untersuchungsergebnisse	395

4. Teil

Verfassungsrecht als Rahmenordnung einer einfachgesetzlich
determinierten Methodik des Steuerrechts

A. Folgerungen aus dem Rahmencharakter des Methodenverfassungsrechts	399
I. Methodenlehre als autonome Entscheidung der Norm- interpretieren	399
II. Methodenlehre als Steuerungsmittel und Annex zur Normsetzung	400
B. Das Methodenverständnis des geltenden Steuerrechts	402
I. §§ 3, 38 AO	402
II. § 3 Abs. 2 EAO.	403

III. § 11 Abs. 4 FGO	407
IV. § 42 AO	409
V. §§ 163, 227 AO	412
VI. § 88 AO	413
VII. § 162 AO (=§ 217 RAO)	414
VIII. § 96 Abs. 1 S. 1 2. HS FGO	415
IX. Typusbegriffe als Legitimationsgrundlage administrativer Beurteilungsspielräume	416
X. Typisierungsspielräume im Einkommensteuerrecht	417
XI. Ergebnis	418
C. Folgerungen für die untersuchten Referenzprobleme.	420
I. Die typisierende Betrachtungsweise	420
II. Steuerrechtliche Typusbegriffe.	422
III. Die Analogiefähigkeit belastender Normen	423

5. Teil

Europäisierung und steuerrechtliche Methodenlehre

A. Die Methodik des europäischen Steuerrechts.	427
I. Überblick über die generelle Methodik des Gemeinschafts- rechts.	430
II. Die Methodik des europäischen Steuerrechts am Beispiel der 6. Umsatzsteuerrichtlinie	450
III. Zusammenfassende Bewertung	461
B. Der Einfluss des Europarechts auf die Auslegung des nationalen Steuerrechts am Beispiel der richtlinienkonformen Auslegung	463
I. Einordnung der Problematik.	463
II. Europarechtliche Vorgaben und Grenzen der richtlinien- konformen Auslegung	474
III. Verfassungsrechtliche Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung und Rechtsfortbildung	477
IV. Zusammenfassende Schlussbetrachtung.	481

6. Teil

Ausblick

I. Konstitutionalisierung der Methodenlehre	483
II. Chancen und Risiken einer Methodengesetzgebung.	484
III. Weitere Forschungsperspektiven und die Einheit der juristischen Methodenlehre	484

7. Teil

Thesenartige Zusammenfassung

Literaturverzeichnis	503
Sachregister	569

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XXV
---------------------------------	-----

Einleitung

I. Steuerrechtswissenschaft und juristische Methodenlehre	1
II. Strukturelle Defizite und unbewältigte Problemstellungen der methodischen Diskussion im Steuerrecht.	3
1. Mangelnde Reflexion der rechtstheoretischen Grundlagen	4
2. Leitbild einer am Zivilrecht ausgerichteten Einheit der Methodenlehre.	5
3. Konstitutionalisierung der Methodenlehre	7
4. Europäisierung der nationalen Steuerrechtsordnung	9
III. Methodischer Ansatz und Gang der Darstellung.	10

1. Teil

Grundfragen der juristischen Methodenlehre

A. <i>Juristische Methodenlehre als wissenschaftliche Disziplin und soziale Praxis</i>	17
I. Der Gegenstand	18
1. Die Positivität des Rechts	18
a) Juristische Methodenlehre und Rechtsquellenlehre	19
b) Die Bindung an das geltende Recht als »Fluchtpunkt« der juristischen Methodenlehre	21
2. Rechtswissenschaft als dogmatisch hermeneutische Disziplin.	23
3. Die Kategorien der juristischen Methodenlehre	25
a) Normtext.	26
b) Norminhalt.	27
aa) Das herrschende Paradigma der Bindung an den Norminhalt	28
bb) Die Strukturierende Rechtslehre und die Theorie der Fallnorm.	29

cc) Subjektiver oder objektiver Norminhalt	31
c) Normzweck und Interesse	33
d) Werte und Prinzipien	36
e) Gesetzesmaterialien, Präjudizien und weitere Entscheidungsgrundlagen	39
4. Schwierigkeiten der Einlösung der Bindung an Gesetz und Recht.	41
a) Recht und Sprache	41
aa) Die mangelnde Präzision der Gesetzessprache.	41
bb) Präzise, aber unangemessene Normen.	42
b) Normkollisionen, Wertungswidersprüche und die Einheit der Rechtsordnung	44
c) Wandel der Normsituation.	45
d) Wertewandel	45
e) Unsicherheiten bei der Feststellung der weiteren Entscheidungsgrundlagen	46
5. Sachverhaltsfeststellungen und juristische Methodenlehre.	48
II. Die Methoden	50
1. Die Rechtsgewinnungsregeln der juristischen Methodenlehre.	50
a) Auslegung	51
aa) Der klassische Kanon	51
bb) Verfassungskonforme, europarechtskonforme und völkerrechtskonforme Auslegung	53
cc) Rechtsvergleichung als fünfte Auslegungsmethode	56
b) Rechtsfortbildung (Analogie und teleologische Reduktion)	58
aa) Rechtsfortbildung praeter legem.	58
bb) Rechtsfortbildung contra legem	58
c) Kollisionsregeln und Stufenbau der Rechtsordnung	59
d) Abwägung	60
e) Topik und bewegliche Systeme	62
f) Präjudizienbindung.	65
g) Folgenorientierung	68
h) Ökonomische Analyse des Rechts	70
2. Die Konkretisierungsbedürftigkeit und Offenheit der juristischen Methodenlehre	73
3. Der normative Charakter der juristischen Methodenlehre.	75
a) Der unbedingte Geltungsanspruch der juristischen Methodenlehre	75
b) Der Zielkonflikt zwischen Erklärungswert und Flexibilität	76
c) Die juristische Methodenlehre als Prüfstein und Garant der Gesetzesbindung und das Problem des Methodenpluralismus	77

III. Die Systemvorstellung	77
1. Die Funktion der Systemvorstellung	79
a) Ordnungs- und Erschließungsfunktion	79
b) Ergänzungs- und Korrekturfunktion.	80
2. Die Bausteine und Elemente der Systemvorstellung	81
a) Die formale Ebene	81
aa) Die logische Widerspruchslosigkeit der Rechtsordnung.	81
bb) Die Einheit der Rechtsordnung	82
cc) Die normtextunabhängige Entwicklungs Offenheit des Rechts	84
b) Die materielle Ebene: Normative Erwartungen	86
aa) Materielle Gerechtigkeit.	87
bb) Rechtssicherheit	88
cc) Zweckmäßigkeit.	89
 B. Zusammenfassung	 91

2. Teil

Rekonstruktion der steuerrechtlichen Methodendebatte

A. <i>Spezifika der Rechtsanwendung im Steuerrecht</i>	94
I. Steuerrechtliche Methodennormen	94
1. Die Reichsabgabenordnung	95
2. Das Steueranpassungsgesetz	98
3. Die AO 1977.	101
II. Die Akteure und Gestalter der Steuerrechtsordnung	102
1. Methodische Vorbemerkungen	102
a) Empirie in der Rechtsdogmatik und in der juristischen Methodenlehre	102
b) Das Empiriedefizit der Rechtswissenschaft	103
c) Wissenschaftstheoretische Bewertung	105
2. Die Steuergesetzgebung	106
a) Gesetzgeberischer Aktionismus und Rechtsunsicherheit	107
b) Die Multifunktionalität des Steuerrechts.	109
aa) Prinzipienkollisionen	109
bb) Die Systemschwäche des geltenden Steuerrechts.	111
c) Strukturelle Abhängigkeit vom Zivilrecht und die Einheit der Rechtsordnung	111
d) Unbestimmtheit zentraler Steuernormen	112
e) Entparlamentarisierung der Steuergesetzgebung	113

3. Die Finanzverwaltung	115
a) Steuerverwaltung als Massenverwaltung.	115
b) Richtlinien und Erlasse der Finanzverwaltung.	116
c) Vollzugsdefizite und maßvoller Gesetzesvollzug	118
4. Die Finanzgerichtsbarkeit	119
a) Vermeintlicher Fiskalismus.	120
b) Mangelnde Stetigkeit und Systemlosigkeit der Rechtsprechung	120
5. Das Bundesverfassungsgericht	121
6. Die Ebene der Steuerpflichtigen	123
a) Die Akzeptanz der Steuerrechtsordnung	123
b) Die Steuerberatung.	125
7. Die Steuerrechtswissenschaft	127
<i>B. Zentrale Probleme der rechtsmethodischen Diskussion im Steuerrecht</i>	129
I. Inkurs: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise.	129
II. Die typisierende Betrachtungsweise	131
1. Rechtstheoretische Grundlagen	131
2. Entwicklungsgeschichte	133
a) Weimarer Republik.	133
aa) Die Auslegung typischer Verträge	134
bb) Die Bildung von Realtypen	135
cc) Unbestimmte Rechtsbegriffe	139
dd) Zwischenbetrachtung	140
b) Nationalsozialismus	141
c) Grundgesetz	146
aa) Der Ausgangspunkt: Rückkehr des Oberfinanzhofs zur realtypischen Betrachtung.	147
bb) Generalisierende Gesetzesinterpretation des BFH.	148
cc) Die Kritik der Literatur	150
dd) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und die Wende zur formellen Typisierung	151
ee) Die Bindung an typisierende Verwaltungsvorschriften	153
(1) Die Anerkennung von Bewertungsspielräumen in der Dogmatik des allgemeinen Verwaltungsrechts	153
(2) Die Position der finanzgerichtlichen Rechtsprechung	155
ff) Neuere Entwicklungen in der Literatur	157
III. Der Typusbegriff	160
1. Rechtstheoretische Grundlagen	161
2. Entwicklungsgeschichte	162
a) Weimarer Republik.	162

b) Nationalsozialismus	163
c) Grundgesetz	164
aa) Die Rezeption der Larenzschen Typuslehre im Steuerrecht.	165
bb) Die Kritik der Rechtstheorie.	167
cc) Die Rezeption der Kritik in der Steuerrechtstheorie.	168
dd) Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel	170
IV. Das steuerrechtliche Analogieverbot	172
1. Rechtstheoretische Grundlagen	175
a) Die Struktur des Analogieschlusses	175
aa) Die Regelungslücke als Differenz zwischen der normativ erwarteten Regelung und den Grenzen der Auslegung	176
(1) Die normativ erwartete Regelung und ihre Abhängigkeit von der Systemvorstellung	177
(2) Die Grenzen der Auslegung	180
bb) Der Übergang von der Feststellung zur Schließung der Lücke	181
(1) Analogieverbote und das Verbot der teleologischen Reduktion	182
(2) Mangelnde Bestimmtheit der normativ erwarteten Regelung.	182
cc) Typologie der Regelungslücken und Analogieschlüsse	183
b) Überblick über die Analogieproblematik in anderen Rechts- gebieten.	185
aa) Zivilrecht	186
bb) Strafrecht	189
cc) Strafprozessrecht	191
dd) Zivil- und Verwaltungsprozessrecht.	192
ee) Verwaltungsrecht	194
(1) Subsidiäre Anwendung des Privatrechts.	194
(2) Analogie außerhalb des Verwaltungsschuldrechts	196
ff) Verfassungsrecht.	199
gg) Zwischenbetrachtung	201
2. Entwicklungsgeschichte	201
a) Weimarer Republik.	202
aa) Die normativ erwartete Regelung	202
bb) Die Abgrenzung zwischen Rechtsanwendung <i>secundum</i> und <i>praeter legem</i>	205
cc) Das steuerrechtliche Analogieverbot	206
dd) Das Verhältnis zur Steuerumgehung nach § 5 RAO (1919 = § 10 RAO 1931).	208
b) Nationalsozialismus	209

aa) Die normativ erwartete Regelung	209
bb) Die Abgrenzung zwischen Rechtsanwendung <i>secundum</i> und <i>praeter legem</i>	214
cc) Das steuerrechtliche Analogieverbot	215
dd) Das Verhältnis zur Steuerumgehung nach § 6 StAnpG	215
c) Grundgesetz	216
aa) Die normativ erwartete Regelung	216
(1) Die positivistische Konzeption	216
(2) Antipositivistische Strömungen	218
(3) Die Position der Rechtsprechung	220
bb) Die Abgrenzung zwischen Rechtsanwendung <i>secundum</i> und <i>praeter legem</i>	224
cc) Das steuerrechtliche Analogieverbot	229
dd) Das Verhältnis zur Steuerumgehung nach § 6 StAnpG, § 42 AO	235
 C. <i>Zwischenbetrachtung</i>	 236
I. Typologie der steuerrechtlichen Methodenlehre	237
1. Der steuerrechtspositivistische Ansatz	238
2. Der teleologische Ansatz	240
3. Der axiologische Ansatz	241
II. Der Begründungsdiskurs innerhalb der steuerrechtlichen Methodenlehre	243
1. Legitimation durch Tradition und Autorität	244
2. Normtheoretische Argumente	245
3. Erkenntnis- und wissenschaftstheoretische Argumente	246
4. Sprachwissenschaftliche und sprachphilosophische Argumente	247
5. Normative Argumente	247
a) Einfachgesetzliche Methodennormen	248
b) Konstitutionalisierung	248

3. Teil

Kritik der steuerrechtlichen Methodenlehre

A. <i>Vorüberlegungen</i>	251
 B. <i>Die traditionelle Legitimation</i>	 253
I. Gewohnheitsrecht als Legitimitätsquelle und die Grenzen der gewohnheitsrechtlichen Legitimation	254
II. Das fehlende Leitbild »der« juristischen Methodenlehre	256
1. Juristische Methodenlehre im Spiegel der Nachbardisziplinen	256

2. Empirische Studien	257
3. Bereichsspezifische Ausdifferenzierung der juristischen Methodenlehre.	257
4. Rechtsvergleichung und Europäisierung der Methodenlehre . . .	258
III. Ergebnisse	259
 C. <i>Normtheoretische Argumente.</i>	259
I. Konsistenz zwischen Normtheorie und den Methoden der juristischen Methodenlehre.	259
II. Wesensargumente	261
III. Ergebnisse	262
 D. <i>Theoriebildung und Begründung in der Erkenntnis- und Wissenschaftstheorie</i>	262
I. Überblick über aktuelle Konzeptionen in der Wissenschaftstheorie .	263
1. Entscheidungstheorie	263
a) Grundlagen.	264
b) Rezeption und Rezeptionschancen	264
c) Ergebnis	265
2. Kritischer Rationalismus.	266
a) Grundlagen.	266
b) Rezeption und Rezeptionschancen	267
aa) Rechtswissenschaften als Realwissenschaften.	267
bb) Die Unterscheidung von Entdeckungs- und Begrün- dungszusammenhang und der genetische Fehlschluss . . .	268
cc) Falsifikation als Methode der juristischen Methoden- lehre	269
c) Ergebnisse	270
3. Autopoietische Systemtheorie (Luhmann).	270
a) Grundlagen.	272
b) Rezeption und Rezeptionschancen	273
aa) Recht als autopoietisches System	273
bb) Juristische Methodenlehre und autopoietische Systemtheorie	274
cc) Die Funktion juristischer Argumentation	274
dd) Methodenlehre und Dogmatik	275
c) Ergebnis	276
4. Hermeneutik.	277
a) Grundlagen.	278
b) Rezeption und Rezeptionschancen	279
aa) Methodenwahl und Hermeneutik	279

bb) Vorurteil, Vorverständnis und Objektivität der Rechtsfindung	280
c) Ergebnisse	281
5. Diskursethik und Diskurstheorie (Habermas, Alexy)	282
a) Grundlagen.	282
b) Rezeption und Rezeptionschancen	285
aa) Die Sonderfallthese	285
bb) Rechtssicherheit und kommunikative Rationalität	286
c) Ergebnis	288
6. Wissenschaftshistoriographie (Kuhn)	288
a) Grundgedanken	289
b) Rezeption und Rezeptionschancen	290
aa) Der vorparadigmatische Entwicklungsstand der Steuerrechtswissenschaft	291
bb) Auswege aus der Grundlagenkrise	291
c) Ergebnis	293
II. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	293
1. Falsifikationismus und juristische Methodenlehre.	294
2. Das Problem der Offenheit der juristischen Methodenlehre	294
3. Vorverständnis und Paradigmen	295
<i>E. Sprachwissenschaftliche und sprachphilosophische Grundlagen der juristischen Methodenlehre</i>	<i>296</i>
I. Das Problem der Wortlautgrenze	297
1. Die klassische Doktrin der Wortlautgrenze	297
a) Wortlaut und Wortsinn	298
b) Wortlautgrenze bei ambigen und vagen Begriffen	299
2. Die Wortlautgrenze im Spiegel von Semantik und Pragmatik	300
a) Das semantische Dreieck	301
b) Komponentenanalyse und das Modell der notwendigen und hinreichenden Bedingung	302
c) Sprachspielsemantik und Prototypensemantik	304
d) Semantik und Pragmatik	306
3. Die Kritik der Theorie der Wortlautgrenze in der Rechtstheorie	307
a) Der Vorrang des fachsprachlichen vor dem allgemeinen Sprachgebrauch.	307
b) Die Wortlautgrenze aus Sicht der Strukturierenden Rechtslehre.	308
c) Der analogische Charakter der Auslegung	309
4. Fazit: Die Wortlautgrenze als Fiktion	310

II. Typusbegriff und typisierende Betrachtungsweise	311
1. Zur Begriffs- und Problemgeschichte des Typusdenkens	312
a) Etymologie	312
b) Entwicklungslinien des Typusdenkens	313
c) Normative Folgerungen	315
2. Begriffstheoretische und semantische Rekonstruktion des Typusbegriffs	316
a) Der Typusbegriff als Klassenbegriff	316
b) Die vermeintliche undefinierbarkeit des Typus	318
III. Ergebnisse	320
 <i>F. Der normativ-konstitutionelle Ansatz.</i>	320
I. Grundlagen.	321
1. Grundannahmen einer Konstitutionalisierung der juristischen Methodenlehre.	321
a) Die Normqualität der juristischen Methodenlehre.	321
b) Der Vorrang der Verfassung und die juristische Methodenlehre	322
2. Die Entwicklungslinien der Konstitutionalisierung	323
a) Ansätze einer Konstitutionalisierung in der Interessen- jurisprudenz	323
b) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	324
c) Das methodenrechtliche Schrifttum	326
d) Das steuerrechtliche Schrifttum	327
3. Methodische Probleme.	328
a) Selbstbezüglichkeit einer Konstitutionalisierung der juristischen Methodenlehre	328
b) Abhängigkeit von der Verfassungstheorie und das Münchhausen-Trilemma	329
4. Diskursanalytische Aspekte der Konstitutionalisierung	331
II. Verfassungsrechtliche Vorgaben	332
1. Vorüberlegungen: Das Methodenverfassungsrecht zwischen Staatsorganisationsrecht und grundrechtlichen Bindungen	332
2. Methodenverfassungsrecht und Finanzwissenschaften	332
3. Staatsorganisationsrecht	334
a) Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG)	334
aa) Grundgedanke und moderne Entwicklungen	334
bb) Folgerungen für die juristische Methodenlehre	336
(1) Die Willkürlichkeit der Rechtsanwendung und die Wortlautgrenze	337
(2) Gewaltenteilung und Normsetzungsprimat des Gesetzgebers.	339

(3) Rechtsfortbildung und organadäquate Funktionen- ordnung	340
b) Art. 20 Abs. 3 GG	342
aa) Gesetzesbindung und Methodenlehre	343
bb) Die Rechtsunterworfenheit als Legitimationsgrund einer gesetzesübersteigenden Rechtsfortbildung	345
cc) Gesetzesbindung: Regel oder Prinzip	346
c) Art. 97 Abs. 1 GG	349
d) Art. 100 Abs. 1 GG	350
aa) Grundgedanke	350
bb) Rechtsmethodische Folgerungen	351
e) Demokratie	353
aa) Grundlagen	354
bb) Die Legitimationsschwäche der Rechtsprechung im Lichte eines parlamentarisch-repräsentativen Demokratiemodells	356
cc) Unzureichende Berücksichtigung der funktionell- institutionellen Legitimation der Rechtsprechung	357
dd) Systemimmanente Kritik: Die unzureichende Berück- sichtigung der demokratischen Legitimation der Finanz- verwaltung	358
ee) Normdichte und demokratische Legitimation	358
f) Art. 82 GG	359
g) Art. 80 Abs. 1 GG	360
aa) Originäres Ordnungsrecht und Analogie	361
bb) Abgeleitetes Ordnungsrecht und normkon- kretisierende Verwaltungsvorschriften	361
h) Bestimmtheit, Normklarheit, Rechtssicherheit und Vertrauensschutz als Elemente des Rechtsstaatsprinzips	363
4. Grundrechte	364
a) Art. 19 Abs. 4 GG	364
aa) Administrative Beurteilungsspielräume und Rechtsweg- garantie	365
bb) Folgerungen für das Steuerrecht	369
b) Der grundrechtliche Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht	372
aa) Art. 103 Abs. 2 GG	373
bb) Art. 110 Abs. 2 GG	376
cc) Die allgemeinen grundrechtlichen Gesetzesvorbehalte	378
dd) Gesetzesvorbehalt und Sachverhaltsermittlung	381
c) Grundrechtlicher Vertrauensschutz	383
aa) Vertrauensschutz und Wortlautbindung	383
bb) Die Wertigkeit des Vertrauensschutzarguments und die Zulässigkeit echt rückwirkender Gesetze	385

cc) Der Billigkeitserlass als alternatives Konkordanzmuster zum positivistischen Gesetzesbegriff	386
d) Gleichheitssatz	387
aa) Grundlagen	388
bb) Analogie und Gleichheitssatz	391
cc) Typusbegriff, typisierende Betrachtung und Gleichheitssatz.	392
III. Ergebnisse	393
 G. Zusammenfassende Bewertung der Untersuchungsergebnisse	395

4. Teil

Verfassungsrecht als Rahmenordnung einer einfachgesetzlich
determinierten Methodik des Steuerrechts

A. <i>Folgerungen aus dem Rahmencharakter des Methodenverfassungsrechts</i>	399
I. Methodenlehre als autonome Entscheidung der Norminterpreten	399
II. Methodenlehre als Steuerungsmittel und Annex zur Normsetzung	400
 B. <i>Das Methodenverständnis des geltenden Steuerrechts</i>	402
I. §§ 3, 38 AO	402
II. § 3 Abs. 2 EAO.	403
1. Teleologische Auslegung der Steuergesetze	404
2. Die Entwicklungsoffenheit des Steuerrechts	407
III. § 11 Abs. 4 FGO	407
IV. § 42 AO	409
V. §§ 163, 227 AO	412
VI. § 88 AO	413
VII. § 162 AO (=§ 217 RAO)	414
VIII. § 96 Abs. 1 S. 1 2. HS FGO	415
IX. Typusbegriffe als Legitimationsgrundlage administrativer Beurteilungsspielräume	416
X. Typisierungsspielräume im Einkommensteuerrecht	417
XI. Ergebnis	418

C. <i>Folgerungen für die untersuchten Referenzprobleme</i>	420
I. Die typisierende Betrachtungsweise	420
1. Generalisierende und typisierende Norminterpretationen	420
2. Sachverhaltsfiktionen	421
II. Steuerrechtliche Typusbegriffe	422
III. Die Analogiefähigkeit belastender Normen	423

5. Teil

Europäisierung und steuerrechtliche Methodenlehre

A. <i>Die Methodik des europäischen Steuerrechts</i>	427
I. Überblick über die generelle Methodik des Gemeinschaftsrechts	430
1. Der Gegenstand	430
a) Die Rechtsquellen des Gemeinschaftsrechts	430
b) Vorrang und Autonomie des Gemeinschaftsrechts gegenüber dem nationalen Recht	432
c) Subjektive versus objektive Auslegung	433
2. Die Methodik	434
a) Der klassische Kanon	434
aa) Die grammatische Auslegung	434
bb) Die historische Auslegung	435
cc) Die systematische Auslegung	437
dd) Die teleologische Auslegung	439
b) Das Problem der Mehrsprachigkeit der Rechtstexte	439
c) Wertende Rechtsvergleichung	441
d) Die Unterscheidung von Auslegung und Rechtsfortbildung	442
aa) Die rechtsfortbildende Rechtsprechung des EuGH	442
bb) Die Rechtsfortbildung des EuGH im Spiegel des Schrifttums	444
cc) Metatheoretische Bewertung	445
e) Die Bedeutung von Präjudizien	447
3. Die Systemvorstellung	447
4. Zwischenresümee	450
II. Die Methodik des europäischen Steuerrechts am Beispiel der 6. Umsatzsteuerrichtlinie	450
1. Die Gewichtung der Auslegungsmethoden und der Auslegungsbegriff des EuGH	453
2. Das Problem der Mehrsprachigkeit und die Wortlautgrenze	455
3. Autonomie der umsatzsteuerrechtlichen Begriffsbildung	455
4. Die Bedeutung von Vermutungsregeln	456

5. Zur Rolle von Präjudizien	457
6. Grenzen der Auslegung	458
7. Steuerrechtliche Typusbegriffe.	460
III. Zusammenfassende Bewertung.	461
<i>B. Der Einfluss des Europarechts auf die Auslegung des nationalen Steuerrechts am Beispiel der richtlinienkonformen Auslegung</i>	<i>463</i>
I. Einordnung der Problematik	463
1. Die Notwendigkeit einer Sonderdogmatik der richtlinienkonformen Auslegung	466
2. Die unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinien	467
a) Voraussetzungen	468
b) Folgerungen für das Steuerrecht	469
3. Richtlinienkonforme Auslegung zwischen Europarecht und nationaler Methodenlehre	471
4. Die Einordnung der richtlinienkonformen Auslegung in den Methodenkanon des nationalen Rechts	472
a) Die These vom Gleichlauf von richtlinienkonformer und verfassungskonformer Auslegung	473
b) Die richtlinienkonforme Auslegung als eigenständige und höherrangige Interpretationsmethode	473
II. Europarechtliche Vorgaben und Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung	474
1. Die richtlinienkonforme Auslegung als Ausprägung der mitgliedstaatlichen Verpflichtung zur Umsetzung der Richtlinie	474
2. Europarechtliche Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung	475
a) Verbot der strafbegründenden oder strafverschärfenden Wirkung	475
b) Keine europarechtliche Verpflichtung zur Auslegung contra legem	476
III. Verfassungsrechtliche Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung und Rechtsfortbildung	477
1. Auslegung	477
2. Rechtsfortbildung	478
a) Richtlinienkonforme Rechtsfortbildung praeter legem.	478
b) Richtlinienkonforme Rechtsfortbildung contra legem	479
IV. Zusammenfassende Schlussbetrachtung	481

*6. Teil***Ausblick**

I. Konstitutionalisierung der Methodenlehre	483
II. Chancen und Risiken einer Methodengesetzgebung	484
III. Weitere Forschungsperspektiven und die Einheit der juristischen Methodenlehre	484

*7. Teil***Thesenartige Zusammenfassung**

Literaturverzeichnis	503
Sachregister	569

Abkürzungsverzeichnis

Die verwendeten Abkürzungen sind im Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache von *Hildebert Kirchner*, 4. Aufl., Berlin 1993 nachgewiesen. Zusätzlich wurden die folgenden Abkürzungen verwandt:

PVS	Politische Vierteljahresschrift
UStRL	Umsatzsteuerrichtlinie

Einleitung

I. Steuerrechtswissenschaft und juristische Methodenlehre

Bei der Steuerrechtslehre handelt es sich um eine vergleichsweise junge Disziplin. Die Anfänge einer systematischen Steuerrechtswissenschaft liegen in den 30er Jahren des vergangenen Jahrhunderts¹ und sind dort mit den Namen so großer Steuerrechtler wie *Albert Hensel*², *Ottmar Bühler*³, *Enno Becker*⁴ oder auch *Kurt Ball*⁵ verbunden⁶.

Die vielfach hervorgehobene dogmatische und systematische Rückständigkeit des Rechtsgebiets dürfte historisch betrachtet mehrere Gründe haben. So konnte sich das Steuerrecht erst seit Mitte der 20er Jahre als ordentliches Lehrfach an den Universitäten etablieren⁷. Als hinderlich hat sich aber wohl auch die territoriale Zersplitterung der Materie erwiesen, die erst durch die Weimarer Reichsverfassung überwunden werden konnte. Die Initialzündung für die steuerrechtliche Systembildung ging dann von der *Erzbergerschen* Finanzreform aus⁸. Mit der Ausweitung der Reichskompetenzen für das materielle Steuerrecht, dem Erlass der Reichsabgabenordnung, der Einrichtung einer ein-

¹ Vgl. zur Entwicklung der Steuerrechtslehre nur *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 27 ff.; siehe auch *Blaurock*, Steuerrecht und Verfassungsrecht, JA 1980, 142.

² Vgl. *Hensel*, Steuerrecht³, 1933; *ders.*, Zur Dogmatik des Begriffs der »Steuerung«⁴, in: Krüger (Hg.), Festgabe Zitelmann, 1923, S. 217 ff.; instruktiv zum Systembegriff *Hensels E. Reimer/Waldhoff*, Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts, in: dies. (Hg.), Albert Hensel, 2000, S. 1 (62 ff.).

³ Vgl. *Bühler*, Allgemeines Steuerrecht, Bd. I, 1927; *ders.*, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung im öffentlichen Recht, VVDStRL 3 (1927), 102 ff.

⁴ Vgl. etwa *Becker*, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW 1924, Spl. 145 ff.; *ders.*, Reichsabgabenordnung⁷, 1930.

⁵ Vgl. *Ball*, Steuerrecht und Privatrecht, 1924; *ders.*, Einführung in das Steuerrecht⁴, 1927; *ders.*, Die Entwicklung des Steuerrechtssystems, VerwArch 31 (1926), 308 ff.

⁶ Siehe aber auch *Nawiasky*, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926; *Waldecker*, Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin, FinArch 34 (1917), 155; *ders.*, Deutsches Steuerrecht, 1924.

⁷ Vgl. *Waldecker*, Rezension: Hensel, Steuerrecht, Archiv für Rechts- und Wirtschaftsphilosophie XVIII (1924/25), 113 ff.; *Nawiasky*, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926, S. 8.

⁸ Vgl. dazu etwa *Wildberger*, Der soziale Gedanke in der Erzbergerschen Finanzreform, 2000, S. 31 ff.