

Schriften zur Rechtslehre

Heft 68

Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts

Zur Grundlegung einer steuerrechtlichen Hermeneutik

Von

Dr. Wolfgang Maafsen



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

WOLFGANG MAASSEN

Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts

Schriften zur Rechtslehre

Heft 68

Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts

Zur Grundlegung einer steuerrechtlichen Hermeneutik

Von

Dr. Wolfgang Maßen



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1977 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1977 bei Buchdruckerei Bruno Luck, Berlin 65
Printed in Germany
ISBN 3 428 03997 1

Vorwort

Wer sich mit den rechtstheoretischen Publikationen der letzten Jahre beschäftigt, wird sehr schnell feststellen, daß die Grundlagen des juristischen Denkens und Handelns auch nicht mehr das sind, was sie früher einmal waren: Die herkömmliche Vorstellung vom unabhängigen, objektiv entscheidenden, unpolitischen Richter ist (und war schon immer) unhaltbar; die Funktion der traditionellen Auslegungslehre erschöpft sich weitgehend darin, die rhetorischen Mittel zur Verfügung zu stellen, mit deren Hilfe die subjektiven Erzeugnisse der richterlichen Tätigkeit als neutrale Ware verkauft werden können; hinter einer Fassade der Objektivität verbirgt sich eine Ideologie, die den Richter als bloßen Vollstrecker des Gesetzes begreift und jeden Hinweis auf den subjektiven oder politischen Gehalt einer Rechtsentscheidung als Plädoyer für richterliche Willkür denunziert.

Eigentlich müßten solche Thesen das Selbstverständnis der Juristen schwerwiegend erschüttern. Zumindest geben sie genügenden Anlaß, an der überkommenen Ideologie der juristischen „Auslegung“ und „Rechtsanwendung“ zu (ver)zweifeln. Die an sich zu erwartenden Zweifel sind aber weitgehend ausgeblieben, da die Mehrzahl der Betroffenen weder die Zeit noch den Nerv hat, gegen die sprachlichen Barrieren anzurennen, hinter denen so mancher Autor seine theoretischen Einsichten verbirgt. Die Wirkungslosigkeit der rechtstheoretischen Anstrengungen ist aber auch darauf zurückzuführen, daß sich die zur Rechtsentscheidung berufenen Juristen z. B. gegen eine Zerstörung ihrer Neutralitätsillusion wehren, solange diese Krücke ihres Selbstverständnisses nicht durch eine andere Stütze ersetzt wird. Insoweit hat aber die Rechtstheorie nicht viel anzubieten. Die dadurch bedingte Entfremdung zwischen Theorie und Praxis verhindert eine Weiterentwicklung der überkommenen Denk- und Verfahrensweisen.

Ausgangspunkt meiner Untersuchung ist die Überlegung, daß jede Kritik der traditionellen Auslegungslehre und die Entwicklung einer alternativen Hermeneutik von einer Fragestellung auszugehen hat, die dem an der Praxis orientierten Juristen aus seiner täglichen Arbeit vertraut ist. Denn nur ein praktisches Interesse und die Hoffnung, daß die Theorie zur Bewältigung der juristischen Alltagsprobleme beitragen kann, wird zu einer Rezeption theoretischer Erkenntnisse führen.

Die Privatrechtsbegriffe sind das trojanische Pferd, das für eine bereitwillige Aufnahme meiner rechtstheoretischen und sprachphilosophischen Thesen sorgen soll. Privatrechtlich geprägte Begriffe, die in den Tatbeständen des Steuerrechts Verwendung gefunden haben, führen im Rahmen einer Rechtsentscheidung immer wieder zu Interpretationsschwierigkeiten. Das Stichwort ‚wirtschaftliche Betrachtungsweise‘ kennzeichnet den Aspekt, unter dem man dieses Problem bisher betrachtet hat. Ähnliche Probleme sind aus anderen Rechtsbereichen bekannt.

Wie gesagt: Die Privatrechtsbegriffe sind nur Mittel zum Zweck. Mein eigentliches Anliegen ist es, zur Veränderung des hermeneutischen Bewußtseins beizutragen. Mir geht es darum, die traditionelle juristische Hermeneutik mit der philosophischen Hermeneutik zu konfrontieren und die allseits betriebene Auslegungslotterie auf den Boden der hermeneutischen Tatsachen zurückzuführen.

Die Absicht, eine veränderte hermeneutische Denkweise anhand einer praxisnahen Problemstellung zu vermitteln, erklärt einerseits, weshalb die Arbeit in einer rechtstheoretischen Schriftenreihe erscheint, und sie liefert andererseits eine Erklärung dafür, daß der Titel dieser Untersuchung auf das Problem der Privatrechtsbegriffe abstellt.

Eine notwendige Konsequenz meiner Überlegungen ist der Vorschlag, eine politische Steuerrechtstheorie zu entwickeln und damit die politische Privatrechtstheorie zu ergänzen, die von *Wiethölter* gefordert wird. Um diesen Vorschlag zu begründen, war es notwendig, eine Fülle von Fragen in abgekürzter Form zu behandeln. Die Darstellung dieser Fragen soll die Reichweite der behandelten Probleme verdeutlichen. Eine umfassende Untersuchung über die politische Funktion des Steuerrechts kann sie nicht ersetzen.

Die Arbeit ist von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum im Wintersemester 1976/77 als Dissertation angenommen worden. Bedanken möchte ich mich bei Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, der mit manchen Thesen dieser Untersuchung ganz und gar nicht einverstanden ist und mich dennoch auf vielfältige Weise bei der Durchführung meines Vorhabens unterstützt hat.

Düsseldorf, Juni 1977

W. M.

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung: Zur Absicht der Untersuchung	13
§ 1. Zur Problematik der Privatrechtsbegriffe im Steuerrecht	15
A. Sprachliche Parallelen zwischen Privatrecht und Steuerrecht	15
I. Begriffliche Identität	15
II. Begriffliche Ähnlichkeit und mittelbare Übereinstimmung	22
III. Privatrechtsbegriffe (Definition)	25
B. Stand der Meinungen	26
I. Kennzeichnung	27
II. Begründung	38
III. Methode	49
C. Abgrenzung des Problembereichs	59
I. Privatrechtsbegriffe als Problem der begrifflichen Prägung	59
II. Privatrechtsbegriffe und funktionaler Zusammenhang	63
§ 2. Zu den Vorbedingungen einer Problemlösung	68
A. Idee und Wirklichkeit der Sinnbestimmung	68
I. Grundzüge der traditionellen Auslegungslehre	68
II. Kritik	72
B. Philosophische und methodologische Hermeneutik	81
I. Verstehen und Methode	82
II. Verstehen, Auslegen, Interpretieren	86
III. Aufgabenstellung	91

§ 3. Der Sinnbegriff	93
A. Semantische Grundlegung	93
I. Definitionen und Differenzierungen	93
II. Semantische Theorien	98
B. Bestimmung des Sinnbegriffs	105
I. Sprache, Konzeption und Wirklichkeit	106
II. Sinn als Relation	110
III. Sinn und Kontext	113
C. Tatbestand und Sinnbegriff	122
I. Tatbestand, Konzeption und Wirklichkeit	123
II. Die „Sache Recht“	126
III. Sinn und Kontext	131
§ 4. Der Vorgang der Sinnerkenntnis	137
A. Hermeneutische Grundlegung	137
I. Strukturmomente des Verstehens	137
II. Verstehen als wirkungsgeschichtlicher Vorgang	142
III. Vorverständnis und hermeneutischer Zirkel	148
B. Philosophische Hermeneutik in der Kritik	156
I. Zur Möglichkeit einer Trennung von Vergangenheit und Gegenwart im Verstehen	156
II. Zur Möglichkeit einer Disziplinierung der Vorurteile	165
III. Zur Notwendigkeit einer ideologiekritischen Fundierung der Verstehensprozesse	171
C. Juristische Hermeneutik	175
I. Tatbestand und Sinnerkenntnis	175
II. Tatbestand und Rechtsfall	184
III. Tatbestand und Typus	195

§ 5. Das Verstehen der privatrechtlichen Tatbestandsmerkmale im Steuerrecht	199
A. Möglichkeiten und Grenzen der steuerrechtlichen Hermeneutik	199
I. Hermeneutische Ausgangslage	199
II. Konsequenzen	206
B. Privatrechtsbegriffe als Fehlbestimmungen des positiven Rechts....	219
I. Fehlbestimmungen in den Tatbeständen des Steuerrechts	220
II. Lösungsmöglichkeiten	232
III. „Rechtliche Zulässigkeit“ einer korrigierenden Auslegung	238
§ 6. Die Richtigkeit des Verstehens und der richterlichen Entscheidung ..	251
A. Verstehen und Entscheiden	251
I. Rechtsanwendung, Rechtsentscheidung und Verbindlichkeit der Gesetze	251
II. Entscheidungsrichtigkeit und politische Funktion des Richters....	256
B. Richtigkeitskontrolle	263
I. Theorie	263
II. Praxis	270
Literaturverzeichnis	271
Verzeichnis der verwerteten Gerichtsentscheidungen	288

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung vom 16. März 1976
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie
Art.	Artikel
AsA	Archiv für schweizerisches Abgabenrecht
AT	Allgemeiner Teil
BB	Der Betriebsberater
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
betr.	betreffend
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BörsG	Börsengesetz
BRK	Becker/Riewald/Koch (Kommentar)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
DJZ	Deutsche Juristenzeitung
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ/A (B)	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A (bzw. B)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ESTG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GA	Goldammers Archiv für Strafrecht
GBO	Grundbuchordnung
GS	Gedächtnisschrift, Gedenkschrift

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler (Kommentar)
h. M.	herrschende Meinung
i. d. R.	in der Regel
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
JBl.	Juristische Blätter
JR	Juristische Rundschau
JurJb	Juristen-Jahrbuch
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KG	Kammergericht
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LS	Leitsatz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
N.	Fußnote
N. F.	Neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
scil.	scilicet (nämlich)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StGB	Strafgesetzbuch
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StudGen	Studium Generale
Sp.	Spalte
StW	Steuer und Wirtschaft
TK	Tipke/Kruse (Kommentar)
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Die Umsatzsteuer-Rundschau
VJSchrStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer

WM	Wertpapier-Mitteilungen
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb
ZAkDR	Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht
Ziff.	Ziffer
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht

Vorbemerkung

Zur Absicht der Untersuchung

1. Rechtstheoretiker sind sich längst darüber einig, daß „die hermeneutische Forschung die überkommene Interpretationsmethodologie überrollt“ hat¹. Diese Entwicklung scheint allerdings an der Rechtsprechungspraxis spurlos vorübergegangen zu sein. Offenbar ist es der Theorie bisher nicht gelungen, den praktischen Wert der Untersuchungen zur juristischen Hermeneutik zu verdeutlichen.

Bei allen theoretischen Überlegungen, die sich mit dem Verstehen von Rechtstexten befassen, muß der Beweis erbracht werden, daß sie für den Richter, den Finanzbeamten, den Rechtsanwalt etc. relevant sind. Andernfalls ist kaum damit zu rechnen, daß sie die nötige Beachtung finden. Es genügt also nicht, beispielsweise die grundlegenden Gedanken der philosophischen Hermeneutik zu referieren und im übrigen darauf zu bestehen, daß deren Bedeutsamkeit ohne weiteres einleuchtet. Vielmehr wird es darüber hinaus notwendig sein, die juristische Praxis über den Nutzen der hermeneutischen Theorie aufzuklären.

2. Im Bereich des Steuerrechts scheint man bis heute nicht bemerkt zu haben, daß der traditionellen Methodologie längst der theoretische Boden entzogen ist. Die Entwicklung der allgemeinen Hermeneutik von *Schleiermacher* bis *Gadamer* wurde kaum zur Kenntnis genommen². Wer daher den Versuch unternimmt, philosophisch-hermeneutische Erkenntnisse bei der Lösung eines steuerrechtlichen Problems zu verwerten, um auf diese Weise deren praktische Relevanz nachzuweisen, kann nicht auf vorhandenen Fundamenten aufbauen, sondern muß diese Fundamente erst noch schaffen. Notwendig ist deshalb zunächst die Vermittlung eines Basiswissens über den Sinnbegriff und den Vorgang juristischer Sinn-erkenntnis³. Damit ist die Grundlegung einer steuerrechtlichen Hermeneutik als Aufgabe formuliert.

Die Bedeutung der hermeneutischen Theorie für die steuerrechtliche Praxis läßt sich am Beispiel der privatrechtlich geprägten Merkmale,

¹ *Simon*, Unabhängigkeit S. 77; vgl. auch *Rüßmann* JuS 1975, 353.

² So beschränkt sich z. B. *Gassner* (Interpretation S. 10 N. 20) auf bloße Literaturhinweise, ohne die notwendigen Konsequenzen zu ziehen. Eine Rezeption philosophisch-hermeneutischer Grundgedanken ist im Bereich des Steuerrechts bislang eigentlich nur bei *Kruse* (TK § 1 StAnpG Rz. 1 ff.; ÖStZ 1975, 195 ff.) zu verzeichnen.

³ Dazu §§ 3, 4 der Arbeit.

die in den Tatbeständen des Steuerrechts verwendet werden, besonders eindringlich demonstrieren. Das Problem der Privatrechtsbegriffe soll daher Ausgangs- und Zielpunkt der allgemeinen Überlegungen zur juristischen bzw. steuerrechtlichen Hermeneutik sein⁴. Es wird sich zeigen, inwieweit die theoretischen Erkenntnisse zu einer Lösung dieses immer wieder auftauchenden Problems beitragen können.

3. Jede Aufklärung über die praktische Relevanz hermeneutischer Einsichten wäre unvollständig ohne einen Hinweis auf den Stellenwert, den das hermeneutische Verfahren innerhalb des gesamten richterlichen Urteilsprozesses einnimmt. Damit ist vor allem die Frage nach dem Verhältnis von Verstehen und Entscheiden gestellt. Eine Überprüfung dieser Frage soll klarstellen, wo die eigentlichen Schwierigkeiten des juristisch-praktischen Handelns liegen⁵. Nur so wird man einer Überschätzung der Verstehens- und Interpretationsproblematik vorbeugen können.

4. Eine Untersuchung, die darauf abzielt, die (hermeneutische) Theorie mit der (steuerrechtlichen) Praxis zu versöhnen, muß mit Kritik von beiden Seiten rechnen. Der Theoretiker wird die Anbindung an die Bedürfnisse der steuerrechtlichen Praxis als Ballast empfinden und eine Beeinträchtigung der Analyse des Verstehensphänomens befürchten. Dem Praktiker mag eine solche Analyse, die notwendigerweise den Bereich der Jurisprudenz verläßt, überflüssig erscheinen, weil es ihm zunächst schwerfällt zu erkennen, daß die theoretische Darstellung seine Probleme berührt.

Die vorliegende Arbeit will versuchen, dieser Kritik durch einen Kompromiß zu entgehen. Deshalb sollen einerseits manche Positionen, die in der theoretischen Diskussion um Probleme der juristischen Verstehens- und Entscheidungsprozesse vertreten werden, keine Berücksichtigung finden⁶. Andererseits wird es kaum möglich sein, auf eine theoretische Grundlegung zu verzichten oder den Nutzen der philosophischen Hermeneutik detailliert an konkreten Fällen aus der steuerrechtlichen Praxis zu erörtern.

Es bleibt zu hoffen, daß trotz dieser Verkürzungen neue Erkenntnisse über den Vorgang der Sinnerkenntnis und vor allem auch über das Verstehen der privatrechtlich geprägten Tatbestandsmerkmale des Steuerrechts vermittelt werden können.

⁴ Dazu vor allem §§ 1, 2 und § 5 der Arbeit.

⁵ Dazu § 6 der Arbeit.

⁶ So muß etwa auf eine Auseinandersetzung mit der Kritik der philosophischen Hermeneutik durch *Albert* (in: „Hermeneutik und Realwissenschaft“) verzichtet werden. Auch die Darstellung der von *Luhmann* (z. B. in: „Legitimation durch Verfahren“) verteidigten Systemtheorie, die insbesondere im Zusammenhang mit der Frage nach der „Richtigkeit“ des juristischen Verstehens und Entscheidens Bedeutung erlangt, würde den Rahmen dieser Untersuchung sprengen.

§ 1. Zur Problematik der Privatrechtsbegriffe im Steuerrecht

A. Sprachliche Parallelen zwischen Privatrecht und Steuerrecht

Gegenstand der folgenden Untersuchung sind Begriffe, die sowohl im Privatrecht als auch in den Tatbeständen des Steuerrechts verwendet werden. Es ist die Frage zu beantworten, welche Auswirkungen die Begriffsverwendung im Privatrecht auf das Verständnis der steuerrechtlichen Tatbestände hat, in denen dieselben oder ähnliche Begriffe Verwendung gefunden haben.

Das Wort „*Begriff*“ meint in diesem Zusammenhang jeden sprachlichen Ausdruck, der Teil eines Tatbestandes (Tatbestandsmerkmal) sein kann. „*Tatbestand*“ soll derjenige Teil eines Rechtstextes heißen, der die Voraussetzungen für den Eintritt bestimmter Rechtsfolgen zur Sprache bringt¹. Der Bereich des *privaten Rechts* umfaßt das Bürgerliche Recht², das Handels-, Gesellschafts-, Wertpapier-, Urheber- und Wettbewerbsrecht sowie das Arbeitsrecht³.

I. Begriffliche Identität

Bei Begriffen, die zunächst nur in privatrechtlichen Tatbeständen oder in der privatrechtlichen Dogmatik verwendet worden sind und erst zu einem späteren Zeitpunkt Eingang in steuerrechtliche Tatbestände ge-

¹ Ähnlich *Engisch*, Einführung S. 33, und *Kruse*, Lehrbuch S. 26, die allerdings nicht den Text selbst, sondern den Textinhalt als Tatbestand betrachten.

² Als „Bürgerliches Recht“ (gleichbedeutend: „Zivilrecht“) bezeichnet man gewöhnlich denjenigen Teil des Privatrechts der auf dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) und seinen Ergänzungsgesetzen (z. B. GBO) beruht; vgl. *Enneccerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil S. 2; ebenso *Polland*, Privatrecht S. 51 N. 216; *Brandt*, Beurteilung S. 2 N. 2.

³ Vgl. *Enneccerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil S. 2 ff. Die Einteilung in öffentliches Recht (= *ius publicum*) und Privatrecht (= *ius privatum*) geht auf römische Rechtsvorbilder (Ulplan) zurück, ist also historisch bedingt und keineswegs logisch notwendig; vgl. *Wiethölter*, Rechtswissenschaft S. 167; anders wohl *Radbruch*, Rechtsphilosophie S. 224 ff. Es mag dahingestellt bleiben, ob diese Gegenüberstellung nicht überholt ist und nur noch dazu dient, „vordergründige Systematisierungsbedürfnisse zu befriedigen“ (*Wiethölter*). Dagegen wird noch zu klären sein, inwieweit die Beschränkung der Untersuchung auf Begriffe aus dem Privatrecht von der Problematik her gerechtfertigt ist; dazu § 1 C.