

Schriften zum Steuerrecht

Band 22

Steuererlaß und Steuerstundung
als Subvention

Von

Dr. Hermann Weber



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Schriften zum Steuerrecht

Band 22

HERMANN WEBER

Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention

Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention

Von

Dr. Hermann Weber



DUNCKER & HUBLLOT / BERLIN

D 16

Alle Rechte vorbehalten

© 1980 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1980 bei Buchdruckerei A. Sayffaerth - E. L. Krohn, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3 428 04776 1

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde im Wintersemester 1979/80 von der juristischen Fakultät der Universität Heidelberg als Dissertation angenommen. Sie wurde von Herrn Professor Dr. Klaus Vogel betreut und von ihm sowie von Herrn Professor Dr. Reinhard Mußnug begutachtet.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Professor Vogel für die wohlwollende Förderung der Arbeit, deren Thema er auch angeregt hat. In Gesprächen und Briefen ist mir stets hilfreiche Kritik und wertvolle Anregung zuteil geworden. Zu danken habe ich auch Herrn Professor Mußnug für die Unterstützung, die ich durch das Institut für Finanz- und Steuerrecht erfahren habe sowie für weiterführende Bemerkungen, die noch vor der Drucklegung in die Arbeit aufgenommen wurden.

Herrn Professor Dr. Johannes Broermann bin ich für die Aufnahme der Arbeit in die Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ verbunden.

Heidelberg, im Mai 1980

Hermann Weber

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	15
I. Aufgabenstellung	15
II. Gang der Untersuchung	18
B. Die Bedeutung der Billigkeit in den Steuermilderungsvorschriften ..	19
I. Anlaß einer Billigkeitsentscheidung	21
1. Die Billigkeit bei Aristoteles	21
2. Die „allgemeine Fassung“ des Gesetzes	22
a) Modell der Normschaffung	22
aa) Sachbereich	22
bb) Wertungsbereich	23
cc) Regelungsbereich	24
b) Das Gesetz als Ergebnis zweier Abstraktionsvorgänge	25
c) Divergenz von Regelungs- und Wertungsbereich	25
3. Das Aufeinandertreffen von Realfall und Idealfall bei der Rechtsanwendung	26
a) Der Realfall entspricht dem Idealfall	26
b) Der Realfall weicht vom Idealfall ab	27
aa) Exogene Gründe	27
bb) Endogene Gründe	28
II. Maßstab der Billigkeit	29
1. Gerechtigkeit als Gleichheit	29
2. Billigkeit als Gerechtigkeit des Einzelfalles	30
3. Gesetzes-Gerechtigkeit	31
III. Billigkeit und Norminterpretation	32
1. Restriktive Auslegung	33
2. Teleologische Reduktion	34
3. Grenzen der Norminterpretation	35

a) Methodische Grenzen	35
aa) Der Wortlaut des Gesetzes	35
bb) Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit	35
b) Bestandskraft	37
IV. Methode der Entscheidungsfindung	38
1. Billigkeitsgründe	38
a) Exogene Gründe	39
aa) Steuerart	40
bb) Wertungen des Gesetzes	40
b) Endogene Gründe	41
aa) Steuerart	41
bb) Wertungen des Einzelsteuerrechtsgebiets	41
c) Das Überschreiten der verfassungsrechtlichen Besteuerungsgrenzen	42
aa) Absolute Besteuerungsgrenzen	44
bb) Relative Besteuerungsgrenzen	45
2. Billigkeit als Interessenausgleich	46
a) Die widerstreitenden Interessen	46
aa) Das Interesse des Steuerpflichtigen	46
bb) Das Interesse des Steuergläubigers	47
b) Die Interessenabwägung	48
3. Struktur der Billigkeitsentscheidung	49
a) Kognitiver Teil	49
b) Voluntativer Teil	49
4. Konsequenzen für die gerichtliche Überprüfung der Billigkeitsentscheidung	49
V. Keine Steuermilderungsmaßnahmen aus wirtschafts- und sozialpolitischen Erwägungen	51
C. Steuermilderungsmaßnahmen als Subvention	55
I. Begriff der Subvention	55
1. Definitionsversuche in Rechts- und Wirtschaftswissenschaften ..	55
2. Merkmale zur Umschreibung der Subvention	56
a) Subventionsgeber = Staat	56
b) Subventionsnehmer = Private	56
c) Subventionsmittel = finanzielle Begünstigung	57
d) Subventionszweck = Intervention	58
e) Subventionsverhältnis als Merkmal des (rein) verwaltungsrechtlichen Subventionsbegriffs	58
II. Steuererlaß als Subvention	59

1. Billigkeitserlaß	59
a) Finanzielle Begünstigung	59
b) Förderungsabsicht	60
2. Subventiverlaß	60
a) Finanzielle Begünstigung	60
b) Förderungsabsicht	60
3. Donativerlaß	61
III. Die abweichende Festsetzung von Steuern als Subvention	61
1. Niedrigere Festsetzung der Steuer (§ 163 I 1 1. Alt. AO)	61
2. Nichtberücksichtigung steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen (§ 163 I 1 2. Alt. AO)	61
3. Frühere oder spätere Berücksichtigung von Besteuerungsgrund- lagen (§ 163 I 2 AO), insb. Sonderabschreibungen	62
a) Finanzielle Begünstigung	63
b) Förderungsabsicht	64
IV. Exkurs: Die Steuerstundung (§ 222 AO) als Subvention	66
1. Finanzielle Begünstigung	67
a) Zinssatz	67
b) Kreditfähigkeit	67
2. Förderungsabsicht	68
D. Die verfassungsrechtliche Problematik des Subventiverlasses	69
I. Vorrang des Gesetzes	69
1. Wesen und verfassungsrechtliche Verankerung	69
2. Bedeutung in der Subventionsverwaltung	69
3. Der Subventiverlaß als Verstoß gegen den Vorrang des Gesetzes	70
II. Vorbehalt des Gesetzes	71
1. Begriff	71
2. Das Verhältnis von Gesetzesvorbehalt und Vorrang des Gesetzes in der Leistungsverwaltung	72
3. Problemstellung beim Subventiverlaß	72
III. Gewaltenteilung	73
1. Die Bedeutung des Gewaltenteilungsprinzips in der grundgesetz- lichen Ordnung	73
a) Verankerung im Grundgesetz	73
b) Vorstellung des Grundgesetzgebers	73
c) Traditionelle Auffassung	74

d) Gewaltenteilung und parlamentarische Demokratie	75
aa) Gesetzgebung	76
bb) Verwaltung	77
2. Der Subventiverlaß als Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip	77
a) Vorrang des Gesetzes	78
b) Parlamentsvorbehalt	78
IV. Ressortteilung	78
1. Aufgabenstellung	78
2. Die verfassungsrechtliche Sonderstellung des Bundesministers der Finanzen	79
a) Die vom Grundgesetz geforderte Fachspezialisierung des Finanzministers	79
b) Die Sonderstellung des Haushaltsressorts gegenüber den verausgabenden Fachressorts	80
aa) Aufstellung des Haushaltsplans	80
bb) Vollzug des Haushalts	81
3. Der Subventiverlaß als Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Ressortteilung	82
V. Haushaltsrecht	82
1. Bruttoveranschlagung	82
a) Inhalt des Prinzips	82
b) Adressat	83
2. Haushaltsrechnung	83
a) Anforderung nach Art. 114 I GG	83
b) Sog. Bruttoausweis	83
c) Nichtausweis der für die Gewährung von Subventiverlässen aufgewendeten Mittel als Verstoß gegen Art. 114 I GG	84
VI. Finanzverfassung	85
1. Problemstellung	85
2. Die Lastentragung nach dem Grundgesetz	85
a) Aufgabenkompetenz	86
aa) Art. 108 GG als Spezialregelung	86
bb) Art. 30 GG als Generalklausel	87
b) Folgen für die Lastentragung	87
aa) Verbot der Fremdfinanzierung (im Bund-Länder-Verhältnis)	87
bb) Verbot der Mischfinanzierung (im Land-Länder-Verhältnis)	88
3. Exemplarische Untersuchung der Einhaltung dieser Grundsätze ..	88
a) Subventiverlaß einer Bundesabgabe durch Bundesbehörden, z. B. Zoll	88

b) Subventiverlaß einer Bundessteuer durch Landesbehörden, z. B. Straßengüterverkehrsteuer	89
c) Subventiverlaß einer Landessteuer durch Landesbehörden, z. B. Vermögensteuer	89
d) Subventiverlaß von Gemeinschaftssteuern durch Landesfinanzbehörden	90
e) Subventiverlaß einer Gemeindesteuer durch Gemeindebehörden, z. B. Gewerbesteuer	91
4. Anhang: Haftung nach Art. 104a V GG	91
E. Der grundrechtliche Schutz des Nichtsubventionierten	93
I. Der grundrechtliche Schutz des nichtsubventionierten Konkurrenten und seine gerichtliche Verwirklichung	93
1. Die Konkurrentenklage	93
a) Begriff	93
b) Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts	94
c) Schrifttum	96
2. Die tatsächlichen Subventionsfolgen (dargestellt am Modell)	98
a) Ausgangslage	99
b) Die durch die Subventionierung eingetretenen Veränderungen	100
c) Das Zeitmoment	101
3. Das möglicherweise verletzte Recht	101
a) Eigentumsfreiheit	101
b) Berufsfreiheit	103
c) Wettbewerbsfreiheit	104
aa) Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts	104
bb) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	105
cc) Untersuchung	105
(1) Gegenstand der Wettbewerbsfreiheit	105
(2) Rechtsschutznorm	106
dd) Beeinträchtigung durch Subventionierung eines Mitbewerbers	107
d) Wettbewerbsgleichheit	108
aa) Gegenstand	108
bb) Rechtsschutznorm	108
cc) Schutzbereich der Wettbewerbsgleichheit	110
e) Zwischenergebnis	112
4. Folgen für die Klagebefugnis	112
a) Geltendmachung eines Wettbewerbsverhältnisses	112
b) Gefährdung statt Verletzung	113
5. Anwendung des gefundenen Ergebnisses auf die Gewährung eines Subventiverlasses	115

II. Verfahrensrechtliche Sonderprobleme der Konkurrentenklage beim Subventiverlaß	115
1. Rechtsweg	115
2. Bestandskraft	117
3. Notwendige Beiladung	118
4. Folgen der Aufhebung des den Subventiverlaß aussprechenden Verwaltungsakts	118
III. Das Publizitätsdefizit als Hindernis eines wirksamen gerichtlichen Konkurrentenschutzes	119
1. Der allgemeine Mangel an Publizität im Subventionswesen	119
2. Sonderfall: Steuergeheimnis	119
a) Gegenstand des Steuergeheimnisses	119
b) Lösungsversuche	120
aa) Das Subventiverlaßverfahren als Verwaltungsverfahren in Nicht-Steuersachen	120
bb) Offenbarung zur Durchführung eines Verwaltungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahrens in Steuersachen, § 30 IV Nr. 1 AO	120
cc) Offenbarungspflicht in finanzgerichtlichen Verfahren	122
F. Rechtsschutz durch öffentliche Finanzkontrolle	123
I. Das Kontrolldefizit beim Subventiverlaß	123
1. Die politische Kontrolle	123
2. Das Wächteramt der öffentlichen Meinung	124
II. Die öffentliche Finanzkontrolle	125
1. Begriff und Aufgabenstellung der öffentlichen Finanzkontrolle ..	126
a) Kontrollorgane	126
b) Kontrollgegenstand	127
c) Kontrollmaßstäbe	127
d) Kontrollergebnis	127
2. Die vom Bericht des Rechnungshofs ausgehenden Wirkungen	128
a) Beanstandung	128
b) Prävention	128
III. Rechnungsprüfung und Subventiverlaß	129
1. Prüfungskompetenz	129
2. Beanstandungsbefugnis	130
Literaturverzeichnis	132

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	=	anderer Ansicht
a. E.	=	am Ende
Alt.	=	Alternative
AO	=	Abgabenordnung
AöR	=	Archiv für öffentliches Recht
BB	=	Betriebs-Berater
BBG	=	Bundesbeamtengesetz
BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BFHE	=	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI	=	Bundesgesetzblatt
BHO	=	Bundshaushaltsordnung
BK	=	Bonner Kommentar
BRRG	=	Beamtenrechtsrahmengesetz
BStBl	=	Bundessteuerblatt
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	=	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	=	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	=	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BVwVfG	=	Bundesverwaltungsverfahrensgesetz
DÖD	=	Der öffentliche Dienst
DÖV	=	Die öffentliche Verwaltung
DStR	=	Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	=	Deutsche Steuer-Zeitung (Ausgabe A)
DVB1	=	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
Erl.	=	Erläuterung
EStG	=	Einkommensteuergesetz
FAG	=	Finanzausgleichsgesetz
FG	=	Finanzgericht
FGO	=	Finanzgerichtsordnung
FR	=	Finanz-Rundschau
FStrG	=	Fernstraßengesetz
FVG	=	Finanzverwaltungsgesetz
G.	=	Gesetz
GewArch	=	Gewerbearchiv
GG	=	Grundgesetz
GmS	=	Gemeinsamer Senat
Gms-OGB	=	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
HdSW	=	Handbuch der Sozialwissenschaften
HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGrG	=	Haushaltsgrundsätze-gesetz
h. M.	=	herrschende Meinung
IHG	=	Investitionshilfegesetz
Inf.	=	Die Information über Steuer und Wirtschaft
i. S. d.	=	im Sinne der/des

JbFfSt	=	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	=	Juristische Schulung
JZ	=	Juristenzeitung
LHO	=	Landeshaushaltsordnung
LS	=	Leitsatz
LV	=	Landesverfassung
m. a. W.	=	mit anderen Worten
m. w. N.	=	mit weiteren Nachweisen
NE	=	Nikomachische Ethik
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
NWB	=	Neue Wirtschafts-Briefe
OVG	=	Oberverwaltungsgericht
PBefG	=	Personenbeförderungsgesetz
RAO	=	Reichsabgabenordnung
RFH	=	Reichsfinanzhof
StabG	=	Stabilitätsgesetz
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StbJb	=	Steuerberater-Jahrbuch
StRK	=	Steuerrechtsprechung in Karteiform
st. Rspr.	=	ständige Rechtsprechung
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
Tz.	=	Textziffer
VG	=	Verwaltungsgericht
VJSchrStFR	=	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
Vorb.	=	Vorbemerkung
VVDStRL	=	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	=	Verwaltungsgerichtsordnung
WiR	=	Wirtschaftsrecht
ZRFG	=	Zonenrandförderungsgesetz

A. Einleitung

I. Aufgabenstellung

Die Aufgabenstellung soll an zwei Beispielen¹ aus der Rechtsprechung verdeutlicht werden:

Das Bundesverwaltungsgericht² hatte 1975 folgenden Sachverhalt zu würdigen: Der Gemeinderat einer Gemeinde in einem strukturschwachen Gebiet beschließt, einem Unternehmer für den Fall der Niederlassung im Gemeindegebiet einen Steuererlaß in Höhe von 50 % des Gewerbesteuersolls auf die Dauer von fünf Jahren zu gewähren.

Dem Bundesfinanzhof³ lag 1970 dieser Rechtsstreit zur Entscheidung vor: Ein Facharzt errichtete auf einem dazu erworbenen Grundstück im Zonenrandgebiet eine moderne Klinik und beantragte Sonderabschreibungen bei den beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten, bei den unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in Höhe von 30 % der Herstellungskosten; er stützte sein Begehren auf das sog. Zonengrenzlandförderungsprogramm⁴, welches Rationalisierungs- und Modernisierungsinvestitionen in diesem Gebiet durch steuerliche Hilfen fördern sollte und nach Ansicht der Finanzverwaltung seine Rechtsgrundlage in den Billigkeitsvorschriften hatte, die eine frühere Berücksichtigung steuermindernder Besteuerungsgrundlagen ermöglichen⁵.

Die Problemstellung läßt sich über die Einzelaspekte der Ansiedlung von Gewerbebetrieben und der Investitionsförderung in strukturschwachen Gebieten erweitern zu der Frage, ob die Finanzverwaltungsbehörden Steuermilderungen auch aus wirtschafts- und sozialpolitischen Erwägungen gewähren können, ob sie diese Maßnahmen insbesondere dafür einsetzen dürfen, um Wirtschaftsförderung zu betreiben.

¹ Daß es sich dabei nicht um Einzelfälle handelt, zeigt ein Blick auf die Rechtsprechung zu § 131 RAO und §§ 163, 227 AO, wobei zu bedenken ist, daß nur ein kleiner Teil dieser Fälle — etwa weil die reibungslose Abwicklung gescheitert ist — zur gerichtlichen Entscheidung gebracht wird.

² BVerwGE 48, 166 vom 18. 4. 1975.

³ BFHE 99, 458 vom 9. 7. 1970.

⁴ Aufgrund der Beanstandung durch den BFH ist an seine Stelle das Zonenrandförderungsgesetz vom 5. 8. 1971 (BGBl I S. 1237), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes und anderer Gesetze vom 30. 10. 1978 (BGBl I S. 1693) getreten. Das ZRFG sieht in § 3 entsprechende Abschreibungsmöglichkeiten vor.

⁵ Früher § 131 I 3 RAO, ab dem 1. 1. 1977 § 163 I 2 AO.

Nach der Abgabenordnung⁶ können im Rahmen der Steuerfestsetzung⁷ Steuern niedriger festgesetzt werden, steuererhöhende Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben und bei Steuern vom Einkommen steuererhöhende Besteuerungsgrundlagen später, steuermindernde Besteuerungsgrundlagen früher berücksichtigt werden; im Erhebungsverfahren⁸ können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise erlassen und bereits entrichtete Steuern erstatten oder anrechnen. Diese Maßnahmen haben sämtlich zur Voraussetzung, daß die Erhebung bzw. die Einziehung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.

Die Finanz- und Verwaltungsgerichte entscheiden in ständiger Rechtsprechung⁹, daß ein Steuererlaß oder eine abweichende Festsetzung von Steuern, die nicht aus Billigkeitsgründen, sondern aus wirtschaftspolitischen Erwägungen, insbesondere zur Förderung der Ansiedlung eines Gewerbebetriebs gewährt werden, gegen das aus den Vorschriften über Steuermilderung aus Billigkeitsgründen zu entnehmende gesetzliche Verbot verstoßen, durch Verwaltungsmaßnahmen Steuerbefreiungen über den Rahmen dieser Vorschriften hinaus zu gewähren¹⁰.

In der Literatur sind die Meinungen zu der Frage, ob auch außersteuerliche Erwägungen einen Steuererlaß oder eine abweichende Festsetzung der Steuer zu rechtfertigen vermögen, geteilt. Die wohl überwiegende Zahl der Stimmen hält mit der Rechtsprechung die Verfolgung von Sachzielen im Rahmen der Milderungsvorschriften für unzulässig¹¹. *Flume* spricht von einer diesbezüglichen „Versuchung“¹² der

⁶ v. 16. 3. 1976, BGBl I S. 613, berichtigt BGBl 1977 I S. 269.

⁷ § 163 AO.

⁸ § 227 AO.

⁹ Grundlegend BFH BStBl 1952 S. 6, 10; aus neuerer Zeit BVerwG DVBl 1960 S. 106; DVBl 1964 S. 122; BFH BStBl 1970 S. 696, 701; BStBl 1972 S. 754, 757; BStBl 1975 S. 51, 52; BStBl 1977 S. 309; HFR 1978 S. 18.

¹⁰ So auch BVerwGE 48, 166, 168. Gleichwohl hält das Bundesverwaltungsgericht den Erlaß von Gewerbesteuer für zulässig, wenn ein Betrieb seiner Standortgemeinde Aufwendungen zum Ausbau der örtlichen Infrastruktur abnehme und dadurch Gewinneinbußen erleide. Das Gericht nimmt damit eine — bei Steuern nicht vorhandene — synallagmatische Verknüpfung von Staatseinnahmen und Staatsausgaben an (vgl. *Vogel/Walter*, BK, Art. 105 Rdnr. 54) und leistet im Ergebnis dem traditionellen Formenmißbrauch Vorschub, der darin besteht, daß der Steuererlaß als Preis für eine Leistung des Steuerpflichtigen gezahlt und damit in ein illegales Austauschgeschäft zwischen Staat und Bürger eingebracht wird, so treffend *Isensee*, Billigkeitskorrektiv, S. 140. Darüber hinaus stehen der Anwendung des Do-ut-des-Prinzips, das für das allgemeine Verwaltungsrecht in § 56 BVwVfG Ausdruck gefunden hat, im Steuerrecht finanzverfassungsrechtliche Bedenken entgegen, s. dazu unter D. VI. 2. b) u. 3.

¹¹ *Flume*, StbJb 1953/54 S. 98 ff.; *Strickrodt* in: *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, S. 219; *Elsen*, StuW 1959 Sp. 504; *Dyckhoff*, Steuermilderung, S. 45 ff.; *Waiblinger*, Steuererlaß, S. 80 f.; *Steinhauer*, Billigkeitsgedanke, S. 97 ff.; v. *Bodungen*, Billigkeitserlaß, S. 12; *Selmer*, Steuerinterventionismus, S. 288 f.;

Finanzbehörden und verweist eine derartige Verwaltungspraxis — auch wenn sie zugunsten des Steuerpflichtigen und „in bester Absicht“ geschehe — in das Gebiet der „Rechtsbeugung“¹³.

Daneben gibt es Autoren, die auch nichtfiskalische Gesichtspunkte in die Handhabung der Milderungsvorschriften einbeziehen wollen. *Baumann*¹⁴ unterscheidet zwischen der Verfolgung von Sachzielen, die er für unzulässig hält¹⁵, und der Berücksichtigung volkswirtschaftlicher Interessen: In ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen soll ein volkswirtschaftliches Interesse von derart überragender Bedeutung sein können, daß seine Nichtberücksichtigung eine Unbilligkeit im Sinne der Milderungsvorschriften sei. Die Unbilligkeit für das betreffende Unternehmen soll dann darin bestehen, daß es seine hervorragende volkswirtschaftliche Aufgabe bei Versagung des Erlasses nicht erfüllen könnte. Das gesamtwirtschaftliche Interesse wird also dem Billigkeitsgrund gleichgesetzt¹⁶.

Nach *Wittneben*¹⁷ kann in Ausnahmefällen die Unbilligkeit auch „mit“ in wirtschaftlichen und sozialen Gründen ihre Rechtfertigung finden. Zwar sei es grundsätzlich nicht Aufgabe der Finanzverwaltung, Wirtschafts- oder Sozialpolitik zu betreiben. Anderes habe aber dann zu gelten, wenn ein starres Festhalten an diesem Grundsatz im Einzelfall sich steuerlich als unbillige Härte auswirke, die im gesamtwirtschaftlichen Interesse nicht verantwortet werden könne. Grundsätzlich sei davon auszugehen, daß ein Unternehmen, das im vorwiegenden Interesse des ganzen Volkes bereit ist, ungewöhnlich große Lasten oder ein hohes Risiko auf sich zu nehmen, zur Erfüllung dieser Aufgaben Anspruch auf die besondere Unterstützung des Staates habe.

*Becker / Riewald / Koch*¹⁸ sehen zwar darin, daß jemand durch Besteuerung daran gehindert wird, eine wirtschaftliche Maßnahme durchzuführen, an sich keine Unbilligkeit, sie fahren aber für den Fall der Verlagerung der Steuerschuld durch Zubilligung von Sonderabschreibungen fort, man könne dann u. U. schon sagen, daß es „unbillig“ sei, wenn durch Ablehnung der Verlagerung die Erreichung eines volkswirtschaftlich besonders bedeutsamen Ziels verhindert werde. Jedenfalls dürfe man diesen Gedanken nicht ganz von der Hand weisen.

Heinlein, Inf. 1976 S. 439; *Tipke / Kruse*, AO, § 227 Tz. 40; *Isensee*, Billigkeitskorrektiv, S. 140.

¹² *Flume*, StbJb 1953/54 S. 99.

¹³ *Flume*, StbJb 1953/54 S. 100.

¹⁴ *Baumann*, Änderungsgesetz, S. 54.

¹⁵ *Baumann*, Änderungsgesetz, S. 52.

¹⁶ *Baumann*, Änderungsgesetz, S. 54.

¹⁷ *Wittneben* in: *Mattern / Wittneben*, Abgabenänderungsgesetz, S. 40.

¹⁸ *Becker / Riewald / Koch*, RAO, § 131, Anm. 3 c) Abs. 7.