

Tübinger Schriften
zum internationalen und europäischen Recht

Band 11

Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit
der Besteuerung und der Tatbestands-
mäßigkeit der Besteuerung in rechts-
vergleichender Sicht

Von

Dr. Hartmut Hahn



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

HARTMUT HAHN

**Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung
und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung
in rechtsvergleichender Sicht**

Tübinger Schriften
zum internationalen und europäischen Recht

Herausgegeben von
Thomas Oppermann
in Gemeinschaft mit
Klaus J. Hopt, Hans v. Mangoldt
Wernhard Möschel, Wolfgang Graf Vitzthum
sämtlich in Tübingen

Band 11

**Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit
der Besteuerung und der Tatbestands-
mäßigkeit der Besteuerung in rechts-
vergleichender Sicht**

Von

Dr. Hartmut Hahn



DUNCKER & HUMBLÖT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Hahn, Hartmut:

Die Grundsätze der Gesetzmässigkeit der
Besteuerung und der Tatbestandsmässigkeit der
Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht / von
Hartmut Hahn. — Berlin: Duncker und Humblot, 1984.

(Tübinger Schriften zum internationalen und
europäischen Recht; Bd. 11)

ISBN 3-428-05615-9

NE: GT

D 21

Alle Rechte vorbehalten

© 1984 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1984 bei Buchdruckerei A. Sayffaerth - E. L. Krohn, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-05615-9

**Meiner Mutter
und meinem Vater**

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung stellt die überarbeitete Fassung einer Dissertation dar, die im Juni 1980 der Juristischen Fakultät der *Eberhard-Karls-Universität* Tübingen vorgelegen hat.

Sie bezieht rechtsvergleichende Betrachtungen ein. Die Rechtsvergleichung ist im Bereich der deutschen Steuerrechtswissenschaft wenig entwickelt. Methodenfragen habe ich gleichwohl nicht erörtert. Ich fühle mich zu dieser Abstinenz legitimiert durch die Erwägung, daß im Mittelpunkt der Überlegungen der Begriff des Steuertatbestandes steht, daß dieser Begriff im wesentlichen ein rechtswissenschaftlicher Begriff ist, und daß deshalb das methodologisch kritische Terrain der Rechtsvergleichung, das Verfolgen eines Rechtsbegriffs oder eines Rechtsinstituts in alle seine Verästelungen und Funktionszusammenhänge hinein, die durch dauernde Anwendung in der Rechtspraxis sich bilden, nicht betreten zu werden braucht. Eine gewisse Willkürlichkeit der Auswahl der zu vergleichenden Rechtsordnungen kann mir vorgehalten werden. Eine solche Auswahl dürfte stets durch Vorlieben des Rechtsvergleichers und durch die Grenzen seiner Kompetenz bedingt sein. Der Reiz des französischen Steuerrechts lag in der *clarté* der wissenschaftlichen Darstellungen und in der Prägnanz der teilweise aphoristischen Deduktionen in der Rechtsprechung des *Conseil d'Etat* und in den *conclusions* seiner *Commissaires du Gouvernement*. Das spanische Steuerrecht stellt vom rechtstechnischen, kodifikatorischen Standpunkt her gesehen eine aus der französischen Rechtsordnung abgeleitete dar; deutlich zeigt sich dies jetzt wiederum am Entwurf eines Mehrwertsteuergesetzes. Die Rechtswissenschaft hingegen weist unverkennbar deutschen Einfluß auf. Diese Verbindung deutscher Rechtswissenschaft mit französischer Steuerrechtstechnik zu betrachten, stellt eine Aufgabe von besonderem Reiz dar.

Ich habe vielen Personen zu danken:

Daß der wissenschaftliche Ansatz meines verehrten Lehrers, Herrn Prof. Dr. iur. *Hermann-Wilfried Bayer*, verfolgt wurde, zeigt die Arbeit auch dort, wo dies nicht ausdrücklich hervorgehoben wurde, — und auch dort, wo ich meinte, in Einzelfragen widersprechen zu müssen. Herr Prof. Dr. *Bayer* hat die Arbeit angeregt und betreut. Ich sage ihm deshalb Dank, ebenso für sein stetes Interesse und seine stete Gesprächs-

bereitschaft. Meine Mutter, Frau Studiendirektorin i. R. *Thekla Hahn-Kohrs*, hat die Korrekturen gelesen, die Verzeichnisse gefertigt und mich bei allen anfallenden Arbeiten unterstützt. Hierfür und für ihr Verständnis danke ich. Die Tatsache, daß die Herren Prof. Dr. iur. Dr. h.c. *Thomas Oppermann* und Senator E.h. Ministerialrat a.D. Prof. Dr. Dr. h. c. *J. Broermann* das Erscheinen der Arbeit in dieser Reihe ermöglicht haben, hat mich zur Überarbeitung und Ergänzung ermutigt. Frau *Gudrun Dörgerloh* hat mir sämtliche Sorgen um die ordnungs- und fristgemäße Herstellung des Manuskripts abgenommen. Die Herstellung der vorliegenden Fassung erfolgte in meiner Freizeit. Meine Verlobte, Frau Studienrätin i.E. *Kornelia Schmidt-König*, hat hierfür Verständnis aufgebracht und mich unterstützt.

Hagen, am Pfingstfest 1983

Hartmut Hahn

Inhaltsverzeichnis

<i>Einleitung</i>	17
-------------------------	----

TEIL I

Tatbestandsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Abschnitt 1:

<i>Herrschende Lehre und Kritik</i>	18
I. Der Inhalt des Grundsatzes von der Tatbestandsmäßigkeit	18
II. Die Kritik am Grundsatz von der Tatbestandsmäßigkeit	20
III. Vorläufige Stellungnahme zur Problematik des Tatbestandsmäßigkeit- grundsatzes	22
IV. Der Inhalt des Grundsatzes von der Gesetzmäßigkeit	26
V. Die verschiedenen Auslegungen des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit	29
VI. Vorläufige Stellungnahme zum Prinzip der Gesetzmäßigkeit und Kritik der herrschenden Lehre	31

Abschnitt 2:

<i>Historische und rechtsvergleichende Grundlagen einer Neuinterpretation</i>	39
I. Historische Grundlagen	39
1. Einleitung	39
2. Die Entwicklung in England	42
3. Die Aufklärung in den europäischen Staaten	45
4. Deutschland	47
II. Rechtsvergleichende Grundlagen	49
1. Frankreich	49
2. Spanien	53
III. Deutung des Gesetzmäßigkeitsprinzips	54
1. Lehnshoheit und Repräsentation	54
2. Krone und Parlament	57
3. Staatsgewalt und Volkssouveränität	59
4. Monarchische Exekutive und Parlament	63
5. Das Gesetz als Antrieb des Verwaltungshandelns	69

Abschnitt 3:

<i>Das Verhältnis zwischen Tatbestandsmäßigkeitssatz und Gesetzmäßigkeitssatz</i>	77
I. Neuere Deutungsversuche des Tatbestandsmäßigkeitssatzes ...	77
1. H. W. Kruse: Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung	77
2. D. Jesch: Der rechtsstaatliche Gesetzesbegriff	78
3. H.-J. Papier: Das Demokratieprinzip	80
II. Die Inhaltsbestimmung der Sätze von der Tatbestandsmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	82

TEIL II

Der Steuertatbestand

Abschnitt 1:

<i>Der Begriff des Steuertatbestandes</i>	89
I. Der Begriff des Steuertatbestandes in der neueren Literatur	92
II. Der Begriff des Steuertatbestandes in der älteren Literatur	94
III. Der Begriff des Steuertatbestandes im französischen Recht	98
IV. Der Begriff des Steuertatbestandes im spanischen Recht	99

Abschnitt 2:

<i>Tatbestandsmerkmale, die den Steueranspruch dem Grunde nach bestimmen</i>	102
I. Die persönliche Seite des Steuertatbestandes	102
1. Terminologie, Begriffsbestimmungen	102
a) Zur Terminologie	102
b) Begriffsbestimmungen	103
c) Der Steuerträger	109
2. Die Beziehung zwischen Steuersubjekt und Steuerhoheitsträger ..	109
a) Vorbemerkung	109
b) Die Lehre vom Rechtsanwendungstatbestand	112
c) Merkmale zur Bestimmung des Geltungsbereichs der Steuerrechtsnorm	114
d) Der Begriff der Steuerpflicht	118
3. Die Steuerrechtsfähigkeit	123
a) Grundlegung	123
b) Begrenzung des Untersuchungsbereichs	125
c) Die steuerlichen Rechtssubjekte	128

4. Der Steuerschuldner	135
5. Die Arten der Steuerpflicht	143
6. Der Steuergläubiger	146
7. Andere Beteiligte des Steuerschuldverhältnisses	148
Zusammenfassung	150
II. Die sachliche Seite des Steuertatbestandes	151
1. Allgemeines, Terminologie	151
a) Der finanzwissenschaftliche Begriff des Steuergegenstandes ..	151
b) Der juristische Begriff des Steuergegenstandes	152
c) Zur Terminologie	154
2. Die räumliche Begrenzung des Geltungsbereiches der Steuerrechtsnorm durch das Steuerobjekt	155
a) Die Begrenzungsfunktion des Steuergegenstandes	155
b) Exkurs: Nicht unmittelbar territorial bezogene Steuergegenstände	157
c) Die Doppelbesteuerungsabkommen	158
3. Der Steuergegenstand in rechtsmethodologischer Sicht	160
4. Steuergegenstand und Leistungsfähigkeit	165
5. Steuergegenstand und Steuerquelle	170
6. Der Steuergegenstand der Umsatz- und Verbrauchsteuern	176
a) Umsatzsteuer/Verbrauchsteuer und Leistungsfähigkeit	176
b) Der Umsatzsteuertatbestand im engeren Sinne (Steuergegenstand)	177
7. Die Steuerobjekte der Einkommensteuer	182
a) Die herrschende Lehre	182
b) Einwände gegen die herrschende Lehre	183
c) Stellungnahme zur herrschenden Lehre	184
d) Die Zurechnungslehre	187
e) Ausländische Steuerrechtsordnungen	190
Zusammenfassung	195
 Abschnitt 3:	
<i>Tatbestandsmerkmale, die den Steueranspruch der Höhe nach bestimmen</i> 197	
I. Die Steuerbemessungsgrundlage	197
1. Problemstellung	197
a) Ansichten in der Literatur	197
b) Kritik der Ansichten in der Literatur	198
2. Die Funktion des Merkmals „Bemessungsgrundlage“	200
a) Die Bestimmung des allgemeinen Maßstabes	200
b) Die Bestimmung des konkreten Ausmaßes	203

3. Die Steuerbemessungsgrundlage aus rechtslogischer Sicht	204
4. Die Steuerbemessungsgrundlage aus rechtsdogmatischer Sicht	208
5. Die Steuerbemessungsgrundlage aus rechtsdogmatischer Sicht (Fortsetzung)	214
a) Das Verhältnis zwischen Amtsermittlungsgrundsatz und Mit- wirkungspflicht	214
b) Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzie- rung zwischen Amtsermittlung und Mitwirkungspflicht	216
c) Die Ermittlung der tatsächlichen Voraussetzungen der Ein- kommensteuerschuld	218
d) Die Buchführungs- und Bilanzierungspflichten als steuerver- fahrensrechtliche Pflichten	224
Zusammenfassung	228
II. Der Steuertarif	229
1. Die Funktion des Steuertarifs, Terminologie	229
2. Gestaltungsprinzipien	232
3. Die einzelnen Bestandteile des Steuertarifs	233
a) Der Steuertarif als Tatbestandsmerkmal	234
b) Die Elemente des Steuertarifs	236
Zusammenfassung	239
<i>Ergebnisse</i>	240
<i>Literaturverzeichnis</i>	244
<i>Entscheidungsregister</i>	258

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	=	anderer Ansicht
abw.	=	abweichend
Abschn.	=	Abschnitt
A.C.	=	Law Reports, Appeal Cases, House of Lords
AcP	=	Archiv für civilistische Praxis, Neue Folge
a. E.	=	am Ende
a. F.	=	alte(r) Fassung
AktG	=	Aktiengesetz
All E.R.	=	All England Law Reports
Ann.	=	Anmerkung
Ann.	=	Annexe zum C.G.I.
AO	=	Abgabenordnung
AöR	=	Archiv des öffentlichen Rechts
arg.	=	argumentum
Art(t).	=	Artikel, article, articolo, articolo
Arr.	=	Arrêt
ASA	=	Archiv für schweizerisches Abgabenrecht / Archives de droit fiscal suisse
AStG	=	Außensteuergesetz
Aufl.	=	Auflage
BAO	=	Bundesabgabenordnung (Österreich)
BayerVerfGH	=	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	=	Betriebs-Berater
Bd.	=	Band
Bem.	=	Bemerkung
BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz
Beschl.	=	Beschluß
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BFHE	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofs
BG	=	Bundesgericht (Schweiz)
BGE	=	Amtliche Sammlung des eidgenössischen Bundesgerichts
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
B.O.E.	=	Bolletino oficial d'Estado (Spanien)
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BTDrs.	=	Bundestagsdrucksache
Bull.Contr.Dir.	=	Bulletin des Contributions Directes (Frankreich)
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	=	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesverwaltungsgerichts
BVG	=	Bundesverfassungsgesetz (Österreich)
B.Y.B.I.L.	=	British Year Book of International Law
cap.	=	capitulum
Cass.	=	Cour de Cassation (Frankreich)

c.c.	=	Codice civile (Italien)
c.civ.	=	Code civil (Frankreich)
C.G.I.	=	Code Général d'Impôts (Frankreich)
Chap.	=	Chapter
C.I.C.	=	Codex Iuris Canonici
C.I.D.	=	Codice Imposte Dirette (Italien)
Cons. d'Etat	=	Conseil d'Etat (Frankreich)
D.	=	Digesten
DB	=	Der Betrieb
D.C.A.I.R.	=	Disposizioni Comuni in Materia di Accertamento delle Imposte sul Redditi
D.F.	=	Droit Fiscal
Dir.Int.	=	Diritto Internazionale
DJZ	=	Deutsche Juristenzeitung
DöV	=	Die öffentliche Verwaltung
D.P.T.	=	Diritto e Practica Tributaria
DStR	=	Deutsches Steuerrecht
DStZ	=	Deutsche Steuerzeitung
DStBl.	=	Deutsches Steuerblatt
DVBl.	=	Deutsches Verwaltungsblatt
ed.	=	edit, edited, herausgegeben
EFG	=	Amtliche Entscheidungssammlung der Finanzgerichte
EGBGB	=	Einführungsgesetz zum BGB
ErbStG	=	Erbschaftssteuergesetz
Erk.	=	Erkenntnis
Erl.	=	Erläuterung
ESTDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	=	Einkommensteuergesetz
ESTR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
f. (f.)	=	folgende Seite(n)
FA	=	Finanzarchiv
F.A.	=	Finance Act (Großbritannien)
FAG	=	Finanzausgleichsgesetz
FG	=	Finanzgericht
FGO	=	Finanzgerichtsordnung
FN	=	Fußnote
FR	=	Finanz-Rundschau
GewStG	=	Gewerbsteuergesetz
GewStDV	=	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GG	=	Grundgesetz
GoB	=	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
GrESTG	=	Grunderwerbsteuergesetz
Harv.L.Rev.	=	Harvard Law Review
HbDStR	=	Handbuch des Deutschen Staatsrechts
HbFinW	=	Handwörterbuch der Finanzwissenschaft
HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	=	Handelsgesetzbuch
h. L.	=	herrschende Lehre
Hrsg. (hrsg.)	=	Herausgeber, herausgegeben von
HWStR	=	Handwörterbuch des Steuerrechts
I.C.T.A.	=	Income and Corporation Tax Act (Großbritannien)
I.D.I.R.P.G.	=	Istituzione e Disciplina dell'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (Italien)
i. e. S.	=	im engeren Sinne

IGH	=	Internationaler Gerichtshof
I.R.C.	=	Commissioners of Inland Revenue
I.R.P.E.F.	=	Istituzione e Disciplina dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (Italien)
i. S.	=	in Sachen
i. S. d.	=	im Sinne des
J.	=	Justice
JA	=	Juristische Ausbildung
JbFStR	=	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	=	Juristenzeitung
KraftStG	=	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	=	Kapitalverkehrsteuergesetz
L.G.R.P.F.	=	Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Spanien)
L.G.T.	=	Ley General Tributaria (Spanien)
Ltd.	=	Limited
l. Sp.	=	linke Spalte
L.Q.R.	=	Law Quarterly Review
m. w. N.	=	mit weiteren Nachweisen
n.	=	numero
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
OVG	=	Oberverwaltungsgericht
öEStG	=	Österreichisches Einkommensteuergesetz
pr.	=	preußisch
PrKAG	=	Preußisches Kommunalabgabengesetz
PrOVG	=	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts
PrOVGSt	=	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
prVBl.	=	Preußisches Verwaltungsblatt
R.	=	Raseña (Spanien)
RAO	=	Reichsabgabenordnung
R.D.F.	=	Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (Spanien)
R.D.F.	=	Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze (Italien)
Rec.	=	Recueil Dalloz
REStG	=	Reichseinkommensteuergesetz
Rdz.	=	Randziffer
RFH	=	Reichsfinanzhof
RFHE	=	Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH
RG	=	Reichsgericht
RGZ	=	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rd. Nr.	=	Randnummer
R.S.F.	=	Revue de Science Financière (früher: Revue de Science et Legislation Financière) (Frankreich)
(R.S.L.F.)	=	
Rspr.	=	Rechtsprechung
RStBl.	=	Reichssteuerblatt

S.	=	Setencia (Spanien)
scil.	=	Seite
sec.	=	section
Sirey	=	Recueil Sirey (Frankreich)
Slg.	=	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofs (Österreich)
Sp.	=	Spalte
s.	=	section
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StbJb	=	Steuerberater-Jahrbuch
StPO	=	Strafprozeßordnung
StRK	=	Steuerrechtskommentar
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
T.E.A.C.	=	Tribunal Económico-Administrativo Central (Spanien)
T.L.R.	=	The Times Law Reports (Großbritannien)
T.M.A.	=	Taxes Management Act (Großbritannien)
Tom.	=	Band
T.S.	=	Tribunal Supremo (Spanien)
T.U.	=	Testo Unico Delle Leggi Sulle Imposte Dirette (Italien)
T.V.A.	=	Taxe sur la valeur ajoutée (Frankreich)
Tz.	=	Textziffer
u. E.	=	unseres Erachtens
Urt.	=	Urteil
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
UStR	=	Umsatzsteuerrundschau
VerwArch	=	Verwaltungsarchiv
VerwVfG	=	Verwaltungsverfahrensgesetz
VGH	=	Verwaltungsgerichtshof
VGHE (NF)	=	Entscheidungen des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs
VjSchrStFR	=	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
Vol.	=	Volume
VStG	=	Vermögensteuergesetz
VVDStRL	=	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	=	Verwaltungsgerichtsordnung
W.L.R.	=	Weekly Law Reports (Großbritannien)
WRV	=	Weimarer Reichsverfassung
ZBl.	=	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZfbF	=	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
Ziff.	=	Ziffer
ZollG	=	Zollgesetz
ZPO	=	Zivilprozeßordnung
ZSchwR	=	Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Neue Folge, Basel seit 1882

Einleitung

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist Bestandteil aller rechtsstaatlichen Steuerrechtsordnungen. Hingegen scheint der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung eine Spezialität des deutschen Steuerrechts zu sein. Über die Inhalte dieser beiden Grundsätze und über ihre Abgrenzung voneinander besteht keine einheitliche Auffassung. Die Frage liegt nahe, ob nicht beide Postulate identisch sind, oder anders formuliert, ob nicht beide Postulate verschiedene Aspekte eines und desselben Grundsatzes zum Ausdruck bringen.

Auf diese Fragen soll unter Einbeziehung rechtsvergleichender Betrachtungen eine Antwort versucht werden; insoweit hat die Arbeit ein staatsrechtliches Thema (Teil I). Die Bestimmung der Inhalte der Grundsätze von der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ermöglicht zugleich eine Bestimmung dessen, was der Steuertatbestand ist; insoweit hat diese Arbeit ein steuerschuldrechtliches Thema (Teil II).

Der erste, staatsrechtliche Teil hat sich zunächst mit den in Literatur und Rechtsprechung festzustellenden Auffassungen über Inhalt und Reichweite der beiden Grundsätze zu befassen und kritisch auseinanderzusetzen (Abschnitt 1) und sodann auf historischen und rechtsvergleichenden Betrachtungen aufbauend (Abschnitt 2) eine Neuinterpretation zu versuchen und sie zueinander in Beziehung zu setzen (Abschnitt 3).

Der zweite, steuerschuldrechtliche Teil befaßt sich in seinem Abschnitt 1 mit dem Begriff des Steuertatbestandes und damit zugleich mit der Konkretisierung der Grundsätze der Tatbestandsmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit. Der Steuertatbestand kann — damit wiederum den Inhalt dieser beiden Grundsätze präzisierend — in einzelne Tatbestandsmerkmale zerlegt werden. Eine Gruppe von Tatbestandsmerkmalen bestimmt den Steueranspruch dem Grunde nach (Abschnitt 2); es sind die persönlichen Merkmale (I) des Steuertatbestandes und die sachlichen Merkmale (II). Eine weitere Gruppe von Tatbestandsmerkmalen bestimmt den Steueranspruch der Höhe nach (Abschnitt 3); es sind die Merkmale, die die sachliche Seite des Steuertatbestandes quantitativ ausdrücken (I) und diejenigen, die den Steueranspruch quantitativ bestimmen (II).

TEIL I

Tatbestandsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Abschnitt 1

Herrschende Lehre und Kritik

I. Der Inhalt des Grundsatzes von der Tatbestandsmäßigkeit

Spätestens seit *Otto Mayers* berühmtem Dictum darüber, wie eine Steuerordnung beschaffen sein müsse, damit die vom Bürger eingeforderten Leistungen den Namen „Steuer“ und nicht die Bezeichnung „Brandschatzung“ verdienen, kennt das deutsche Steuerrecht den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung¹; zusammen mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist er in Literatur²

¹ Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, unveränderter Nachdruck der 1924 erschienenen 3. Auflage, Berlin 1961, S. 316; ähnlich Tixier, Gilbert/Gest, Guy, Droit Fiscal, 2. Aufl., Paris 1978, S. 6: „Le consentement (scil. des Parlements) est alors explicite: il est concrétisé par la loi d'impôt. Par contre, lorsque le pouvoir n'a d'autre légitimité que la force ou lorsqu'il outrepassé les prérogatives qui lui ont été accordées par le peuple, il n'y a plus d'impôt, il y a exaction“; bemerkenswert ist der Anklang der Formulierung Mayers an Augustinus, Aurelius, De Civitate Dei, Lib. IV, Cap. 4: „Remota iustitia quid sunt regna nisi magna latrocinia.“

² Aprath, Werner, Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 125 ff.; Bayer, Hermann-Wilfried, in: BB 1975, S. 572; ders., Artikel „Tatbestand“, in: HwSt, 2. Aufl., München 1980 (im Druck); ders., Grundbegriffe, S. 4, Rdz. 18; Brinkmann, Johannes, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Köln 1982, S. 6 ff.; Bühler, Ottmar / Strickrodt, Georg, Steuerrecht — Bd. I: Allgemeiner Teil, 3. Aufl., Wiesbaden 1960, § 5.III, S. 93, § 12 V., S. 213, zitiert als ‚Steuerrecht‘; Hahn, Hartmut, Anmerkung zu FG Düsseldorf, Urt. v. 30. 8. 1976 — VIII (VII) 412/72 E, in: NJW 1978, S. 79; Hensel, Albert, Steuerrecht, S. 15, S. 57; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Spanner, Kommentar zur Reichsabgabenordnung — Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., Köln 1951/1974, Rdz. 60 zu § 1 RAO (anders wohl die Neubearbeitung dieses Kommentars, vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., Köln 1951—1976, Rdz. 38 und 71 zu § 3 AO); Koch, Karl, Abgabenordnung, 2. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/München, 1979, Rdz. 12 zu § 3 AO; Kamm, Hans Wilhelm, Über Grundlinien steuer-

und Rechtsprechung³ eingegangen. Im Gesetz selbst hatte der Grundsatz in zwei Vorschriften seinen Niederschlag gefunden, in der Definition der Steuer in § 1 RAO⁴: Hiernach sind Steuern unter anderem dadurch charakterisiert, daß sie „allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft;“, und in § 81 RAO 1918 bzw. § 3 I StAnpG: Hiernach entstehen Steueransprüche, „sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“. Die Abgabenordnung 1977 hat beide Normen in den §§ 3 und 38 inhaltlich unverändert⁵ übernommen.

gesetzlicher Tatbestandbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktion, Köln 1976, S. 85 ff. (86); Kruse, Heinrich Wilhelm, *Steuerrecht — I., Allgemeiner Teil*, 3. Aufl., München 1973, § 5 II. 2.b), S. 39, zitiert als ‚Steuerrecht‘ (Kruse hält hier seine Auffassung ausdrücklich gegenüber Vogel/Walter, *Bonner Kommentar*, Zweitbearbeitung 1971, Hamburg 1950 ff., Anm. 133 zu Art. 105 GG aufrecht); ders., *Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung*, in: *Vom Rechtsschutz im Steuerrecht*, Düsseldorf 1960, S. 93 ff.; Kühn, Rolf / Kutter, Heinz / Hofmann, Ruth, *Abgabenordnung — Finanzgerichtsordnung*, 13. Aufl., Stuttgart 1979, Anm. 2 zu § 38 AO, Anm. 1 zu § 42 AO; Mattern, Gerhard / Meßmer, Kurt, *Reichsabgabenordnung*, Bonn 1964, Rdz. 115 f.; Papier, Hans-Jürgen, S. 153 ff.; Paulick, Heinz, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 3. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/München 1978, Rdz. 167, S. 73; Schwarz, Bernhard, *Abgabenordnung, Kommentar*, Freiburg im Breisgau 1976 f., Rdz. 6 zu § 3 AO; Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm, *Abgabenordnung — Finanzgerichtsordnung*, 9. Aufl., Köln 1965/1978, Tz. 24 zu § 3 AO; zitiert als „Tipke/Kruse“; Tipke, Klaus, *Steuerrecht*, 7. Aufl., Köln 1979, S. 29 f.; Weber-Fas, Rudolf, *Allgemeines Steuerrecht*, Tübingen 1979, § 19 I., S. 128.

³ Zuletzt BVerfG, *Beschl. v. 12. 10. 1978* — 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (364); vgl. im übrigen: BVerfG, *Beschl. v. 10. 10. 1961* — 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, S. 153 = StRK KapVStG § 3 R. 17 (m. Anm. Schadek); BVerfG, *Urt. v. 14. 12. 1965* — 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (267) = StRK GG Art. 2 R. 60; aus der Rechtsprechung der Steuergerichte vgl. zuletzt BFH, *Urt. v. 8. 11. 1977* — VII R 41/75, BFHE 124, S. 268 (273); ferner BFH, *Urt. v. 13. 5. 58* — V 250/57 U, BFHE 67, S. 133 (135) = BStBl. 1958, Teil III, S. 322; BFH, *Urt. v. 28. 11. 1967* — II 110/62, BFHE 91, S. 132 (135) = BStBl. 1968, Teil II, S. 216; BFH, *Urt. v. 12. 5. 1970* — II 52/64, BFHE 105, S. 44 (46) = BStBl. 1972, Teil II, S. 462; BFH, *Urt. v. 9. 2. 1972* — I R 205/66, BFHE 105, S. 15 (20) = BStBl. 1972, Teil II, S. 455; BFH, *Urt. v. 1. 3. 1972* — I R 214/70, BFHE 105, S. 39 (42) = BStBl. 1972, Teil II, S. 591; BFH, *Beschl. v. 18. 12. 1972* — II R 87 — 89/70, BFHE 108, S. 393 (425); BFH, *Urt. v. 20. 11. 1973* — VIII R 265/72, BFHE 110, S. 561 (563); BFH, *Urt. v. 16. 4. 1975* — VII R 87/72, BFHE 116, S. 223 (226 f.); BFH, *Urt. v. 1. 7. 1975* — VII R 25/73, BFHE 117, S. 120 (124); FG Düsseldorf, *Urt. v. 23. 8. 1973* — XI 74/73 A, EFG 1973, S. 593; aus der Rspr. anderer Gerichte vgl. BayerVerfGH, *Entsch. v. 13. 10. 1951* Vf. 108 — VII — 50, VGHE N. F. 4/II/191; OVG Hamburg, *Vorlagebeschluß v. 30. 1. 1954* — Bf III 8/53, DVBl. 1954, S. 260 (263) = StRK GG Art. 3 R. 15.

⁴ Im folgenden werden die Vorschriften der Abgabenordnung 1977 vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613) mit „AO“ zitiert. Die vor dem 1. 1. 1977 in Kraft befindlichen Normen der Reichsabgabenordnung werden mit „RAO“ zitiert. Normen aus früheren Fassungen der Reichsabgabenordnung werden mit RAO unter Zusatz der Jahreszahl zitiert, z. B. § 81 RAO 1918, § 1 RAO 1931.

⁵ Vgl. Thebrath, Hermann-Josef, *Allgemeines Steuerrecht in Einzelsteuergesetzen*, Köln 1978, S. 10.