

Schriften zum Steuerrecht

Band 50

Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht

Von

Rainer Barth



Duncker & Humblot · Berlin

RAINER BARTH

Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 50

Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht

**Von
Rainer Barth**



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Barth, Rainer:

Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht / von
Rainer Barth. – Berlin : Duncker und Humblot, 1996
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 50)

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 1995

ISBN 3-428-08570-1

NE: GT

D 6

Alle Rechte vorbehalten

© 1996 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-08570-1

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 

Meinen Eltern

Vorwort

Die richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht wirft eine Vielzahl rechtstheoretischer, rechtsphilosophischer, rechtsmethodologischer und verfassungsrechtlicher Fragen auf. Aus der Perspektive der rechtsprechenden Gewalt steht die Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der steuerbegründenden oder steuerverschärfenden richterlichen Rechtsfortbildung im Mittelpunkt des Interesses. Der Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit liegt deshalb auf verfassungsrechtlichem Gebiet.

Die Untersuchung wurde im Wintersemester 1994/1995 abgeschlossen und im Sommersemester 1995 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis September 1994 berücksichtigt werden.

Herrn Professor Dr. *Dieter Birk* danke ich sehr herzlich für die Betreuung während der Bearbeitung und für die Förderung, die ich in den letzten Jahren erfahren habe. Mein besonderer Dank gilt des weiteren Herrn Professor Dr. *Werner Hoppe*, der die Erstellung des Zweitgutachtens übernommen hat. Auch bedanke ich mich sehr für die Gewährung eines Promotionsstipendiums nach dem Graduiertenförderungsgesetz Nordrhein-Westfalen. Schließlich danke ich den Herren Professoren Dr. *Joachim Lang* und Dr. *Jens Peter Meincke* für die Aufnahme meiner Dissertation in die Schriftenreihe „Schriften zum Steuerrecht“ und der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft für die Verleihung des Albert-Hensel-Preises 1995.

Diese Untersuchung wäre ohne die Unterstützung von Frau Dr. *Nicola Krekeler* nicht in der vorliegenden Form zustande gekommen. Ihr danke ich nicht nur sehr herzlich für die wertvollen Korrekturhinweise, sondern auch für die stete Gesprächsbereitschaft, die über manche Selbstzweifel hinweggeholfen hat, und das freundschaftliche Verständnis während der Ausarbeitung des Themas. Als Zeichen meiner Dankbarkeit ist die Arbeit *meinen Eltern* gewidmet.

Münster, im September 1995

Rainer Barth

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
------------------	----

Erster Teil

Grundlagen und Voraussetzungen der richterlichen Rechtsfortbildung durch Analogie im Steuerrecht	25
---	-----------

§ 1 Die richterliche Rechtsfortbildung	25
---	-----------

I. Die Begriffe „richterliche Rechtsfortbildung“ und „Richterrecht“	26
1. Der Begriff „richterliche Rechtsfortbildung“	27
a) „Richterliche Rechtsfortbildung“ im weiteren Sinne	27
aa) Rechtsanwendung als Subsumtion	28
bb) Gründe für die „Verabschiedung“ des Subsumtionsmodells	30
(1) Die Interpretationsbedürftigkeit sprachlich gefaßter Normen	31
(2) Die Überbrückung der „Kluft“ zwischen Norm und Sachverhalt	33
b) „Richterliche Rechtsfortbildung“ im engeren Sinne	34
aa) Das historische und rechtsvergleichende Rechtfertigungsargument	35
bb) Das erkenntnistheoretische und soziologische Rechtfertigungsargument	37
2. Der Begriff „Richterrecht“	41
II. Typologien „richterlicher Rechtsfortbildung“	43
1. Das klassische Drei-Ebenen-Modell der Rechtsgewinnung	44
2. Die Unterscheidung zwischen gesetzesimmanenter und gesetzesübersteigender richterlicher Rechtsfortbildung	48
3. Typen des Richterrechts	51
III. Die methodologischen Voraussetzungen der richterlichen Rechtsfortbildung im Steuerrecht	54
1. Zur Existenz von Lücken	55
a) Die begriffsjuristische Geschlossenheit der Rechtsordnung	56
b) Der positivistische „allgemeine negative Satz“	57
c) Die funktionelle Geschlossenheit der Rechtsordnung	62
2. Das Vorliegen einer Lücke im Gesetz	63
a) Der Begriff der Lücke	64
aa) Die Unvollständigkeit	65
bb) Die Planwidrigkeit	69

b) Die Maßstäbe der Lückenfeststellung und -ausfüllung	74
aa) Lückenfeststellung und -ausfüllung aufgrund des positiven Rechts i. V. m. dem Rechtsverweigerungsverbot	74
bb) Lückenfeststellung und -ausfüllung aufgrund von Wertungen des positiven Rechts und des Gleichheitsgrundsatzes	75
cc) Lückenfeststellung und -ausfüllung aufgrund allgemeiner Rechtswerte und Rechtsprinzipien	76
c) Die Arten der Lücken	77
IV. Die Methoden der Lückenfeststellung und -ausfüllung	78
1. Die Analogie	78
a) Erscheinungsformen des Analogieschlusses in der Jurisprudenz	80
b) Die logische Struktur der Analogie	84
aa) Die logische Struktur der Analogie im allgemeinen	84
bb) Die Darstellung einer juristischen Analogie	87
c) Die Voraussetzungen eines Analogieschlusses	89
2. Die anderen Methoden der gesetzesimmanenten richterlichen Rechtsfortbildung	94
a) Die „Erst-recht-Schlüsse“	94
b) Der Umkehrschluß („argumentum e contrario“)	95
c) Die teleologische Reduktion	96
d) Die anderen Fälle einer teleologisch begründeten Korrektur des Gesetzestextes	98
3. Die Methoden der gesetzesübersteigenden richterlichen Rechtsfortbildung	99
§ 2 Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und der obersten Bundesgerichte zur richterlichen Rechtsfortbildung außerhalb des Steuerrechts	100
I. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur richterlichen Rechtsfortbildung	100
II. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen zur richterlichen Rechtsfortbildung	104
III. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in Strafsachen zur richterlichen Rechtsfortbildung	107
IV. Die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts zur richterlichen Rechtsfortbildung	110
V. Die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts zur richterlichen Rechtsfortbildung	114
VI. Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zur richterlichen Rechtsfortbildung	118
VII. Zusammenfassung	122
§ 3 Das steuerrechtliche Rechtsfortbildungs- oder Analogieverbot	123
I. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur richterlichen Rechtsfortbildung im Steuerrecht	123
II. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur richterlichen Rechtsfortbildung im Steuerrecht	126
1. Fallgruppen richterlicher Rechtsfortbildung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	130
a) Lückenfüllung und entsprechende Anwendung gesetzlicher Vorschriften	131

b) Die teleologisch begründete Korrektur des Gesetzestextes	137
aa) Die vom Wortlaut des Gesetzes abweichende Auslegung bei sinnwidrigem Ergebnis	139
bb) Die teleologische Reduktion bzw. Extension	142
2. Die verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	144
a) Die Bindung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung	144
b) Das Verbot steuerbegründender oder -verschärfender richterlicher Rechtsfortbildung	147
aa) Die Entwicklung des Verbots steuerverschärfender Analogie	149
bb) Die richterliche Rechtsfortbildung zugunsten des Steuerpflichtigen	156
cc) Die „zweischneidige“ richterliche Rechtsfortbildung	157
dd) Fälle richterlicher Rechtsfortbildung zuungunsten des Bürgers	158
(1) Rechtsfortbildung zuungunsten des Bürgers außerhalb des Steuerschuldrechts	158
(2) Die „verkaptten“ steuerverschärfenden Analogien	159
(3) „Offene“ steuerverschärfende Analogie	162
ee) Die Entwicklung nach dem 20.10.1983	164
III. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur richterlichen Rechtsfortbildung im Steuerrecht	166
IV. Zusammenfassung	172

Zweiter Teil

Die verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht 175

§ 4 Richterliche Rechtsfortbildung als Verfassungsproblem 175

I. Einfachrechtliche Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht?	175
1. Das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 3 Abs. 1 AO)	175
2. Das Verhältnis zwischen analoger Rechtsanwendung und § 42 AO	176
II. Die „hermeneutisch-verfassungsrechtliche“ Theorie der richterlichen Rechtsfortbildung	177
1. Zur Begründung der „hermeneutisch-verfassungsrechtlichen Theorie richterlicher Rechtsfortbildung“	179
a) Richterliche Rechtsfortbildung als Problem des Vertrauensschutzes	180
b) Richterliche Rechtsfortbildung als Problem der Aufgaben- und Kompetenzverteilung zwischen den Staatsgewalten	180
aa) Grundlagen der verfassungsrechtlichen Funktionenordnung	181
bb) Richterliche Rechtsfortbildung als potentieller Eingriff in den Vorbehaltsbereich der Gesetzgebung	182
(1) Eingriff in den Vorbehaltsbereich aufgrund des schöpferischen Charakters richterlicher Rechts(fort)bildung?	183
(2) Eingriff in die Rechtsetzungskompetenz bei überhöhtem Anteil judizieller Rechtsbildung	184

2. Die normativen Grundlagen der verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung	187
3. Das „vierpolige Beziehungsgefüge“ bei einer richterlichen Rechtsfortbildung im öffentlichen Recht	189
III. Zur Vorgehensweise: Richterrecht und grundgesetzliche Funktionenordnung	190
§ 5 Lückenfüllende Rechtsfortbildung und Funktionenordnung	192
I. Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG als eigenständige Grundlage einer Aufgaben- und Kompetenzbereichsbestimmung	192
1. Aufgaben- und Kompetenzbereichsbestimmung durch Auslegung des grundgesetzlichen Rechtsprechungsbegriffs	193
2. Aufgaben- und Kompetenzbereichsbestimmung durch Übernahme eines klassischen Gewaltenteilungsprinzips?	197
3. Die „Kernbereichslehre“	204
4. Zusammenfassung	207
II. Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG als Interpretationsmaxime anderer Aufgaben- und Kompetenzzuweisungen	208
1. Aufgaben- und Kompetenzbereichsbestimmungen im Lichte der Mäßigungs- und Kontrollfunktion des Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG	210
2. Aufgaben- und Kompetenzbereichsbestimmungen im Lichte des „Prinzips sachgemäßer Aufgabenzuweisung“	212
a) Grundlagen des „Prinzips sachgemäßer Aufgabenzuweisung“	212
b) Die unterschiedlichen Regelungsverfahren in der Richterrechtsdiskussion	216
aa) Das Gesetzgebungsverfahren	217
(1) Die Gesetzesinitiative	218
(2) Der Verfahrensablauf	220
(3) Die Leistungsfähigkeit gesetzlicher Regelungen	221
bb) Das Gerichtsverfahren	222
(1) Regelungszeitpunkt und Regelungsgegenstand	223
(2) Einzelheiten des gerichtlichen Verfahrens	226
cc) Das Verfahren der Regierungs- und Verwaltungsbehörden	228
c) Folgerungen für die Grenzen lückenfüllender Rechtsfortbildung	232
aa) Der „Auftrag der rechtsprechenden Gewalt“ in der Richterrechtsliteratur	234
bb) Das steuerrechtliche Problem: Verfahrensbedingte Grenzen für das gesetzeskonkretisierende und lückenfüllende Richterrecht?	236
III. Der Einfluß verfassungsrechtlicher Regelungsform- oder Organvorbehalte auf die Bestimmung des Aufgaben- und Kompetenzumfangs	239
§ 6 Die Bindung an „Gesetz und Recht“ als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung	241
I. Die Bindung an das „Recht“ gemäß Art. 20 Abs. 3 GG	242
1. Der eigenständige Regelungsgehalt der Rechtsbindung	243
a) Gesetz und Recht als Tautologie	243
b) Die Gesetzesbindung gemäß Art. 97 Abs. 1 GG als Spezialregelung?	246
c) Der positivistische Rechtsbegriff	249

2. Der Regelungsgehalt der Rechtsbindung	252
a) Die appellative Funktion der Rechtsbindung	254
b) Die normativ-kritische oder normderogierende Funktion der Rechtsbindung	254
aa) Rechtsbindung als Verfassungsbindung	255
bb) Rechtsbindung und überpositives Recht	256
c) Die komplementäre Funktion der Rechtsbindung	258
3. Die Bedeutung der komplementären Funktion der Rechts- und Verfassungsbindung für die analoge Rechtsanwendung	260
a) Der inhaltliche Regelungsgehalt des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes	260
aa) Das Willkürverbot und die analoge Rechtsanwendung	260
bb) Die Systemgerechtigkeit und die analoge Rechtsanwendung	262
b) Der funktionale Regelungsgehalt der Grundrechte und speziell des Gleichheitsgrundsatzes	266
aa) Mediatisierung der Verfassungsbindung durch das einfache Gesetzesrecht?	267
bb) Die Grundrechte als individuelle Abwehrrechte	269
cc) Die Ausstrahlungswirkung der Grundrechte als objektiv-rechtliche Wertentscheidungen	270
c) Die grundrechtliche Legitimation der verfassungskonformen Auslegung und Rechtsfortbildung	274
aa) Die sog. verfassungskonforme Auslegung	275
bb) Die verfassungskonforme Rechtsfortbildung	279
(1) Verfassungskonforme Rechtsfortbildung in unregulierten Rechtsbereichen	281
(2) Verfassungskonforme Rechtsfortbildung unter Mißachtung des gesetzgeberischen Willens	282
(3) Richterliche Rechtsfortbildung durch punktuelle, unmittelbare Grundrechtsdurchgriffe	283
(4) Richterliche Rechtsfortbildung durch verfassungskonforme Reduktion	283
(5) Richterliche Rechtsfortbildung im Hinblick auf grundrechtliche Freiheitsrechte	284
(6) Richterliche Rechtsfortbildung im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz	285
cc) Die grundrechtliche Legitimation verfassungskonformer richterlicher Rechtsfortbildung zu Lasten des Bürgers	287
4. Zusammenfassung	289
II. Die Bindung an das „Gesetz“ gemäß Art. 20 Abs. 3 GG	293
1. Der Regelungsgehalt der Gesetzesbindung	295
a) Gesetz i. S. d. Art. 20 Abs. 3 GG	295
b) Bindung i. S. d. Art. 20 Abs. 3 GG	296
2. Das Gesetzeskorrekturverbot und Anwendungsgebot als verfassungsrechtliche Grenze richterlicher Rechtsfortbildung	300
a) Gesetzeskorrektur bei Fällen der eindeutig gebotenen Zuordnung	303
b) Gesetzeskorrektur bei Fällen zweifelhafter Zuordnung	303
c) Gesetzeskorrektur bei abschließend gestalteten gesetzlichen Regelungen	304
3. Das Gesetzeskorrekturverbot und die juristische Methodenlehre	308
a) Bindung an den Wortsinn	312
aa) Die Sinnerschließungsfunktion des Wortlauts	313
bb) Die Grenzfunktion des Wortlauts	318

b) Die Bindung an gesetzgeberische, gesetzessimmanente und gesetzessübersteigende Regelungszwecke, -systeme und -wertungen	323
aa) Die Bindung an gesetzgeberische Regelungszwecke	324
bb) Die Bindung an das gesetzessimmanente System	327
cc) Die Bindung an das gesetzessübersteigende System	334
4. Zusammenfassung	339
§ 7 Die verfassungsrechtlichen Gesetzesvorbehalte als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	341
I. Das steuerrechtliche Rechtsfortbildungsverbot als Problem grundgesetzlicher Gesetzesvorbehalte	341
1. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen eines Vorbehaltsbereichs der Legislative	341
a) Die verfassungsrechtlichen Strukturprinzipien als rechtsfortbildungsbegrenzende Verfassungsgebote	341
b) Die verfassungsrechtlichen Gesetzesvorbehalte als speziellere rechtsfortbildungsbegrenzende Verfassungsgebote	342
c) Rechtsfortbildungsverbote aufgrund anderer Rechtsinstitute?	345
aa) Das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	345
bb) Das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	346
cc) Das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot	349
2. Zur Prüfung der verfassungsrechtlichen Gesetzesvorbehalte	350
II. Der Gesetzes- und Parlamentsvorbehalt der „Wesentlichkeitstheorie“ als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	352
1. Die Geltung des Gesetzesvorbehalts der „Wesentlichkeitstheorie“ im Steuerrecht	354
a) Grundlagen des Gesetzesvorbehalts der „Wesentlichkeitstheorie“	354
b) Die Grundrechtsrelevanz des Steuerrechts	359
aa) Die Beeinträchtigung der Eigentumsgarantie durch die Auferlegung öffentlich-rechtlicher Abgaben- und Steuerpflichten	359
(1) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	359
(2) Die Möglichkeiten der Einbeziehung der Besteuerung in den Eigentumsschutz	363
(3) Abgaben als Inhalts- und Schrankenbestimmung	369
bb) Die Beeinträchtigung der Berufsfreiheit durch die Auferlegung öffentlich-rechtlicher Abgaben- und Steuerpflichten	370
(1) Der Schutzbereich der Berufsfreiheit	370
(2) Die Beeinträchtigung des Schutzbereichs durch die Besteuerung	372
cc) Die Beeinträchtigung des Art. 2 Abs. 1 GG durch die Auferlegung öffentlich-rechtlicher Abgabepflichten	376
(1) Der Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG	376
(2) Die Betroffenheit des Schutzbereichs durch Steuernormen	379
(3) Das Vorliegen eines Grundrechtseingriffs	381
c) Ergebnis	385
2. Der Parlamentsvorbehalt der „Wesentlichkeitstheorie“	385
a) Bedeutung und Funktion des Parlamentsvorbehalts	385
b) Die Geltung des Parlamentsvorbehalts im Steuerrecht	389
aa) Die Intensität der Grundrechtsbeeinträchtigung	390
bb) Die mangelnden Sachgesetzlichkeiten des Steuerschuldrechts als Grundlage eines Parlamentsvorbehalts	394
cc) Die Ineffizienz des grundrechtlichen Schutzsystems als Grundlage eines Parlamentsvorbehalts	398

dd) Die Analogie zu Art. 110 Abs. 2 S. 1 GG als Grundlage eines Parlamentsvorbehalts	401
ce) Die Analogie zu Art. 103 Abs. 2 GG als Grundlage eines steuerrechtlichen Parlamentsvorbehalts	405
ff) Verfassungsgewohnheitsrecht als Grundlage eines Parlamentsvorbehalts	411
(1) Die Geltung eines vorkonstitutionellen gewohnheitsrechtlichen Parlamentsvorbehalts	413
(a) Das ständische Steuerbewilligungsrecht als Grundlage eines gewohnheitsrechtlichen Parlamentsvorbehalts	414
(b) Das konstitutionelle Steuerbewilligungsrecht als Grundlage eines gewohnheitsrechtlichen Parlamentsvorbehalts	416
(2) Die Geltung eines nachkonstitutionellen gewohnheitsrechtlichen Gesetzesvorbehalts im Steuerrecht	420
c) Zusammenfassung	421
3. Die Rechtsfolgen des Gesetzes- und Parlamentsvorbehalts der „Wesentlichkeitstheorie“	422
a) Die Begrenzung der offenen Delegation	423
b) Die Begrenzung der verdeckten Delegation	424
c) Der Gesetzesvorbehalt der Wesentlichkeitstheorie als Schranke richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	426
4. Ergebnis	429
III. Die grundrechtlichen Gesetzesvorbehalte als Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	429
1. Der Gesetzes- und Rechtssatzvorbehalt der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)	430
a) „Rechtssatzvorbehalt“ oder Gesetzesvorbehalt?	433
b) Der Gesetzesvorbehalt der allgemeinen Handlungsfreiheit als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung	437
aa) Der kompetenzrechtliche Gehalt des grundrechtlichen Gesetzesvorbehalts als Grenze der Rechtsfortbildung	437
bb) Der Rechtssatzvorbehalt der allgemeinen Handlungsfreiheit als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	443
(1) Abstrakt-generelle Rechtssätze als hinreichende Voraussetzung für die Verwirklichung des Gleichheitsgrundsatzes	444
(2) Abstrakt-generelle Rechtssätze als hinreichende Voraussetzung der Rechtssicherheit	449
2. Der Gesetzes- und Rechtssatzvorbehalt der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 S. 1 und S. 2 GG)	449
a) Der grundrechtliche Gesetzesvorbehalt des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG	451
b) Der grundrechtliche Gesetzesvorbehalt der Eigentumsgarantie als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung	455
3. Der Gesetzesvorbehalt der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG)	458
a) Die Anforderungen des grundrechtlichen Gesetzesvorbehalts des Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG	458
b) Der Gesetzesvorbehalt der Berufsfreiheit als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	461
aa) Der kompetenzielle Gehalt des Gesetzesvorbehalts der Berufsfreiheit	461
bb) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur richterlichen Rechtsfortbildung im Bereich der Berufsfreiheit	462
4. Zusammenfassung	469

IV.	Das Demokratieprinzip als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht . . .	472
1.	Die Diskussion um das Demokratieprinzip als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	473
2.	Das Demokratieprinzip als Grundlage eines Verbots richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	479
3.	Das „Prinzip demokratischer Legitimation“ der Staatsgewalten als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	481
a)	Das Prinzip demokratischer Legitimation und der Gewaltenteilungsgrundsatz als Prinzip sachgemäßer Aufgabenzuweisung	482
b)	Die demokratische Legitimation der Staatsgewalten	485
aa)	Die funktionelle und institutionelle demokratische Legitimation	487
bb)	Personell-organisatorische demokratische Legitimation	488
(1)	Die organisatorisch-personelle Legitimation der Organe der Gesetzgebung	488
(2)	Die organisatorisch-personelle Legitimation der Organe der vollziehenden Gewalt	489
(3)	Die organisatorisch-personelle Legitimation der Richter als Organe der Rechtsprechung	491
cc)	Die sachlich-inhaltliche Legitimation	494
(1)	Die sachlich-inhaltliche Legitimation der Legislative	495
(2)	Die sachlich-inhaltliche Legitimation der Exekutive bei der Rechtsanwendung intra legem	495
(3)	Die sachlich-inhaltliche Legitimation der Rechtsprechung bei der Rechtsanwendung intra legem	496
(4)	Die sachlich-inhaltliche Legitimation der Judikative und Exekutive bei der Rechtsfortbildung praeter legem	497
dd)	Ergebnis	501
c)	Folgerungen für den Kompetenzumfang der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung	502
aa)	Der Totalvorbehalt	504
bb)	Parlamentarisches Regelungsmonopol bei demokratisch besonders wichtigen staatlichen Entscheidungen	507
(1)	Die sachlich-inhaltliche Legitimation als unentbehrlicher Bestandteil der demokratischen Legitimation der Verwaltung und der Rechtsprechung	510
(2)	Die Mittel zur Sicherstellung der sachlich-inhaltlichen demokratischen Legitimation	511
(3)	Die verfassungsrechtlich gebotene Intensität des Verantwortlichkeitszusammenhangs	514
4.	Zusammenfassung	520
V.	Das Rechtsstaatsprinzip als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht . . .	522
1.	Geltung, Verankerung und Wirkungsweise des Rechtsstaatsprinzips	523
a)	Geltung und verfassungsrechtliche Verankerung des Rechtsstaatsprinzips	524
b)	Rechtliche Wirkungsweise des Rechtsstaatsprinzips	525
aa)	Integrales Rechtsstaatsverständnis	525
bb)	Summatives Rechtsstaatsverständnis	526
cc)	Das Rechtsstaatsprinzip als Konkretisierungshilfe im Bereich „offenen“ Verfassungsrechts	529

2. Das Bestimmtheitsgebot als rechtsstaatliche Grenze richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht	531
a) Das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot und das „Diktum des Gesetzgebers“	532
b) Das Bestimmtheitsgebot als Grundlage eines steuerrechtlichen Rechtsfortbildungsverbots	535
3. Die Bestimmung der rechtsstaatlichen Anforderungen an die Ausgestaltung gesetzlicher Ermächtigungsgrundlagen	539
a) Die Rechtssicherheit als rechtsfortbildungsbegrenzendes rechtsstaatliches Verfassungsgebot	540
aa) Grundlagen des Rechtssicherheitsprinzips	540
bb) Verfassungsrechtliche Geltung des Rechtssicherheitsprinzips	543
(1) Orientierungssicherheit als individuelle Verhaltenssicherheit	544
(2) Orientierungssicherheit als „Allgemeine Verkehrssicherheit“	546
cc) Orientierungssicherheit als rechtsfortbildungsbegrenzendes Verfassungsgebot	547
b) Rechtsfortbildungsbegründende rechtsstaatliche Verfassungsgebote	548
aa) Rechtsfortbildung durch Analogie und materiale Gerechtigkeit	549
bb) Rechtsfortbildung, Gewaltenteilung und Justizgewährungspflicht	552
c) Der Ausgleich gegenläufiger rechtsstaatlicher Verfassungsgebote	553
aa) Die Auflösung von Kollisionsfällen durch Güterabwägung	554
(1) Abwägung zwischen rechtsfortbildungsbegründenden und rechtsfortbildungsbegrenzenden Verfassungsgeboten	555
(2) Die Tauglichkeit des Abwägungskonzepts	557
bb) Die Auflösung von Kollisionsfällen im Einzelfall durch die Herstellung praktischer Konkordanz	559
d) Konkordanzmuster im Bereich richterlicher Rechtsfortbildung	561
aa) „Bewährte“ Konkordanzmuster	561
(1) Konkordanzmuster im Bereich richterlicher Rechtsfortbildung contra legem	561
(2) Konkordanzmuster bei richterlicher Rechtsfortbildung intra legem	563
(3) Konkordanzmuster im Bereich richterlicher Rechtsfortbildung extra legem	564
bb) Konkordanzmuster im Bereich der Rechtsfortbildung praeter legem	565
(1) Das aus dem Bestimmtheitsgebot abgeleitete Rechtsfortbildungsverbot als Konkordanzmuster?	566
(2) Grundlagen eines „Konkordanzmusters“ im Bereich richterlicher Rechtsfortbildung praeter legem	568
(a) Die Relativierung der individuellen Verhaltenssicherheit	571
(aa) Vertrauensschutz und richterliche Rechtsfortbildung	572
(bb) Vertrauensschutz bei „ersten Fällen“ und geänderter Rechtsprechung	578
(b) Die Relativierung der „allgemeinen Verkehrssicherheit“	585
4. Zusammenfassung: Die Prinzipien- und Regelsicherheit als Konkordanzmuster im Bereich der gesetzesimmanenten Rechtsfortbildung	587
VI. Zusammenfassung: Die gesetzesimmanente richterliche Rechtsfortbildung als „unwesentliche“ Entscheidung	589
Zusammenfassung	597
Literaturverzeichnis	613

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAG	Bundesarbeitsgericht
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
BGH	Bundesgerichtshof
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BSG	Bundessozialgericht
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
dens.	denselben
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
E	Entscheidung, Entscheidung des BVerfG, BFH usw.
EstG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende (Singular)
ff.	folgende (Plural)
Fn.	Fußnote
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
h. M.	herrschende Meinung
Hrg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)

JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
Rn.	Randnummer
S.	Satz oder Seite
sog.	sogenannt(e)
StGB	Strafgesetzbuch
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem, und andere
Urt.	Urteil
v.	vom
VBIBW	Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg (Zeitschrift)
VerwArch.	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Insolvenzpraxis
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

Für weitere Abkürzungen wird auf *Kirchner, Hildebert*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 4. Aufl. Berlin, New York 1993, verwiesen.

Einleitung

Zu den verfassungsmäßigen Aufgaben und Befugnissen der Gerichte gehört die Auslegung der Gesetze und die Fortbildung des Rechts. *Auslegung* ist „ein vermittelndes Tun, durch das sich der Auslegende den Sinn eines Textes, der ihm problematisch geworden ist, zum Verständnis bringt.“¹ Unter *richterlicher Rechtsfortbildung* ist die — insbesondere durch den Gleichheitsgrundsatz, den Sinn und Zweck des Gesetzes oder andere Rechtsgrundsätze gerechtfertigte — Weiterentwicklung der gesetzlichen Vorgaben über ihren möglichen Wortsinn hinaus zu verstehen. Richterliche Rechtsfortbildung kann *praeter legem* oder *contra legem* erfolgen. Bei der Rechtsanwendung *praeter legem*, auch *Gesetzesergänzung* genannt, kann dem Wortlaut des Gesetzes unmittelbar keine Entscheidung entnommen werden (Unvollständigkeit oder Schweigen des Gesetzes), obwohl der zu entscheidende Lebenssachverhalt — nach der dem Gesetz immanenten Teleologie, dem Rechtsverweigerungsverbot, dem Gleichheitsgrundsatz oder anderen Rechtsgrundsätzen — einer Entscheidung bedarf, so daß der Richter gezwungen ist, die fehlende gesetzliche Norm durch Übertragung ähnlicher gesetzlicher „Interessenbewertungen“ (*Analogie*) oder auf anderem Wege selbst zu bilden². Die richterliche Rechtsfortbildung *contra legem* ist hingegen die Norm- oder Gesetzesberichtigung.

Während die richterliche Rechtsfortbildung *contra legem* allgemein für unzulässig gehalten wird, gehört die richterliche Rechtsfortbildung *praeter legem* grundsätzlich zu den anerkannten Aufgaben und Befugnissen der Gerichte, sofern eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes (sog. *Lücke*) vorliegt. Im Steuerrecht hat es der *Bundesfinanzhof* aber bis zum Jahre 1983 unter Hinweis auf das Rechtssicherheitsprinzip und die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ausdrücklich abgelehnt, eine richterliche Rechtsfortbildung *praeter legem* im Steuerrecht zuzulassen, wenn sich eine solche zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt (sog. *Verbot steuerbegründender oder -verschärfen-*

¹ Larenz, Methodenlehre⁶, S. 312.

² Vgl. Gusy, DÖV 1992, S. 461 [463]; Rhinow, Rechtsetzung und Methodik, S. 33 f.; Hess, Analogieverbot und Steuerrecht, S. 9 ff.; Koller, Theorie des Rechts, S. 204; Engisch, Einführung⁸, S. 138 ff.; Krey, Studien zum Gesetzesvorbehalt, S. 24 f.; Beger, Methodenlehre, S. 51. — Man spricht hier auch von offener Rechtsfortbildung (Larenz, Methodenlehre⁶, S. 367; Koller, Theorie des Rechts, S. 206).

der Analogie)³. Erst in einer Entscheidung vom 20. 10. 1983 hat sich der Vierte Senat des *Bundesfinanzhofs* „offen“ zur Zulässigkeit einer steuerverschärfenden richterlichen Rechtsfortbildung bekannt⁴. Nach seiner Auffassung besteht ein Analogieverbot im Steuerrecht ebensowenig wie im übrigen Verwaltungsrecht; insbesondere steht weder das Rechtssicherheitsprinzip noch das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung einer steuerverschärfenden richterlichen Rechtsfortbildung entgegen.

Die Frage, ob die steuerbegründende oder -verschärfende richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht zulässig ist, ist nach der Entscheidung des Vierten Senats des *Bundesfinanzhofs* vom 20. 10. 1983 bisher offen geblieben: Einerseits läßt sich seit diesem Zeitpunkt in der Rechtsprechung des *Bundesfinanzhofs* keine Entscheidung nachweisen, die sich die vom Vierten Senat vertretene Rechtsauffassung zu eigen gemacht hat. Auf der anderen Seite hat sich seit der Entscheidung vom 20. 10. 1983 aber kein anderer Senat des *Bundesfinanzhofs* zu einem Verbot steuerbegründender oder -verschärfender richterlicher Rechtsfortbildung bekannt. Vielmehr hat der *Bundesfinanzhof* in seinen Entscheidungen die Zulässigkeit steuerverschärfender Analogien dahingestellt sein lassen und die Vornahme einer richterlichen Rechtsfortbildung meist mit dem Argument abgelehnt, es liege keine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes vor⁵. Da auch der Rechtsprechung des *Bundesverfassungsgerichts* bisher keine klare Antwort entnommen werden kann⁶, ist die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der steuerverschärfenden Analogie höchstrichterlich nicht abschließend geklärt. Auch in der Literatur ist die Zulässigkeit einer steuerverschärfenden richterlichen Rechtsfortbildung umstritten⁷. Während ein Teil des Schrifttums die Analogie zuungunsten des Steuerbürgers aus verfassungsrechtlichen, insbesondere rechtsstaatlichen Gründen für verfassungsrechtlich bedenklich erachtet⁸, halten *W. Flume*, *H. W. Kruse* und andere Autoren das Steuerrecht

³ Vgl. etwa *BFH*, Urt. v. 14. 2. 1958, BFHE 66, 539 [541 f.]; *BFH*, Urt. v. 11. 12. 1964, BFHE 81, 222 [224]; *BFH*, Urt. v. 28. 11. 1967, BStBl. 1968 III, S. 216 [217]; *BFH*, Urt. v. 30. 1. 1968, BFHE 91, 511 [513 f.]; *BFH*, Urt. v. 21. 10. 1969, BStBl. 1969 II, S. 736 [737]; *BFH*, Urt. v. 2. 12. 1969, BStBl. 1970 II, S. 119 [120]; *BFH*, Urt. v. 21. 5. 1970, BStBl. 1970 II, S. 747 [749]; *BFH*, Urt. v. 9. 2. 1972, BStBl. 1972 II, S. 455 [457]; *BFH*, Urt. v. 16. 12. 1975, BStBl. 1976 II, S. 246 [248]; *BFH*, Urt. v. 28. 4. 1982, BStBl. 1982, S. 556 [559].

⁴ *BFH*, Urt. v. 20. 10. 1983, BStBl. 1984 II, S. 221 [224].

⁵ Vgl. dazu ausführlich unten § 3 II. 2. b).

⁶ Vgl. dazu ausführlich unten § 3 III.

⁷ Vgl. dazu den Überblick von *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, S. 211 ff.

⁸ So etwa *Beger*, Methodenlehre, S. 64; *Beisse*, INF 1977, S. 433 [436], der aber die Zulässigkeit der sog. „zweischneidigen Lückenfüllung“ annimmt; *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung, S. 155 und öfter; *ders.*, BB 1984, S. 1377 [1380]; *Friedrich*, in: Festschrift für Wallis, S. 151 [152 ff.]; *ders.*, DB 1985, S. 1105 f.; *Friauf*, StbJb. 1977/78, S. 39 [58 f.]; *ders.*, in: *Tipke*,

mangels analogiefähiger „Sachgesetzlichkeiten“ für analogieunfähig und lehnen deshalb die steuerverschärfende Analogie als unzulässig ab⁹. Der andere Teil der Literatur spricht sich hingegen für eine Analogiefähigkeit des Steuerrechts und für eine verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer richterlichen Rechtsfortbildung zuungunsten des Steuerpflichtigen aus¹⁰.

Die vorliegende Untersuchung soll einen Beitrag zur Lösung dieser (verfassungsrechtlichen) Streitfrage, die als die „Gretchenfrage unseres rechtsstaatlichen Steuerrechts“ bezeichnet worden ist¹¹, leisten. Im Mittelpunkt der Arbeit stehen deshalb die *verfassungsrechtlichen Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung im Steuerrecht*. Es wird untersucht, inwieweit verfassungsrechtliche Prinzipien und Grundentscheidungen einer richterlichen Rechtsfortbildung im Steuerrecht entgegenstehen. Nicht erörtert wird im Rahmen dieser Arbeit die Problematik der richterlichen Rechtsfortbildung im allgemeinen, insbesondere nicht ihre rechtsphilosophischen und rechtstheoretischen Implikationen. Bewußt wird auch darauf verzichtet, die zahlreichen methodologischen Probleme der

Grenzen der Rechtsfortbildung, S. 53 [60 f.]; *Göhrlich*, Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen, S. 85 ff.; *Hellwig*, in: 75 Jahre Reichsfinanzhof — Bundesfinanzhof, S. 255 [259]; *Hegelau*, Analogie im Steuerrecht, S. 87 und öfter; *Hess*, Analogieverbot und Steuerrecht, S. 163 ff.; *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rn. A 503, wonach nur das gesetzeskonkretisierende Richterrecht zulässig ist; *Kruse*, in: 75 Jahre Reichsfinanzhof — Bundesfinanzhof, S. 239 [253]; *Knobbe-Keuk*, in: 75 Jahre Reichsfinanzhof — Bundesfinanzhof, S. 303 [305]; *Offerhaus*, BB 1985, S. 993 [995 ff.]; *Pelka*, in: Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung, S. 209 [213 ff.]; *Spitaler*, StbJb. 1949, S. 267 [198]; *Thiel*, StbJb. 1963/64, S. 161 [179 ff.]; *Völker*, DStZ 1989, S. 235 [240]. Skeptisch auch *Felix*, in: Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung, S. 99 ff.; *Stolterforth*, in: Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung, S. 271 [281 f.].

⁹ Vgl. dazu *Flume*, StbJb. 1964/65, S. 55 [68 f.]; *dens.*, StbJb. 1967/68, S. 63 [65 f.]; *dens.*, StbJb. 1985/86, S. 277 [294]; *Kruse*, in: Tipke/Kruse, AO, § 42 Rn. 8 und öfter; *dens.*, DB 1985, S. 1077 ff.; *dens.*, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1985/86, S. 13 ff.; *dens.*, in: Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung, S. 72 ff.; *dens.*, Steuerrecht I, 1991, S. 90 ff.; *Seuffert*, DStR 1985, S. 5 [9]; *Klein*, Die nicht „angemessene rechtliche Gestaltung“, S. 25 ff.; *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 60 ff., 76 ff.; *Brinckmann*, Tatbestandsmäßigkeit, S. 94 ff., 109 ff., 120 ff. Dazu auch *Knobbe-Keuk*, in: 75 Jahre Reichsfinanzhof — Bundesfinanzhof, S. 303 [307 f.].

¹⁰ So etwa *Birk*, Steuerrecht I, § 11 Rn. 27 ff.; *dens.*, Allgemeines Steuerrecht, S. 44 ff.; v. Bornhaupt, DStR 1983, S. 11 [12]; *Fischer*, StuW 1979, S. 347 [361 ff.]; *dens.*, StVj 1992, S. 3 [25 ff.]; *Herzog*, Steuerberaterkongreß-Report 1994, S. 23 [25]; *dens.*, StbJb. 1985/86, S. 27 [43 f.]; *Vogel*, HStR IV, § 87 Rn. 73; *Woerner*, in: Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung, S. 23 [43 f.]; *dens.*, BB 1984, S. 523 f.; *dens.*, FR 1992, S. 226 ff.; *Weber-Grellet*, DStR 1991, S. 438 [442 ff.]; *dens.*, StuW 1993, S. 195 [200]; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 142 ff.; *Tanzer*, StuW 1981, S. 201 [216]; *Tipke*, Steuergerechtigkeit, S. 122 ff.; *dens.*, StuW 1981, S. 189 ff.; *dens.*, in: Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung, S. 1 ff.; *dens.*, in: Festschrift für Wallis, S. 133 ff.; *dens.*, StuW 1990, S. 246 ff.; *dens.*, Die Steuerrechtsordnung, S. 223 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹³, S. 39 ff. Anders aber noch *Tipke*, StuW 1972, S. 264 [269]; *dens.*, Steuerrecht⁷, S. 43 f.

¹¹ *Flume*, StbJb. 1985/86, S. 277 [289 f.].