

1. Kapitel:

Begriff, Inhalt und grundsätzliche Problematik des maßvollen Gesetzesvollzugs

1

A. Der Begriff des maßvollen Gesetzesvollzugs als Krisensymptom einer qualitativ und quantitativ überforderten Finanzverwaltung ?

1

B. Der Begriff des maßvollen Gesetzesvollzugs bei Armin Spitaler

7

I. Maßvoller Gesetzesvollzug als „richtige“ Rechtsanwendung im Steuerrecht

7

II. Maßvoller Gesetzesvollzug als oberster Grundsatz der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze

7

III. Grundkonzeption des Steuerverwaltungsverfahrens als Grundlage und Anwendungsbereich des maßvollen Gesetzesvollzugs

8

IV. Zwischenergebnis und Stellungnahme:

8

C. Erscheinungsformen des maßvollen Gesetzesvollzugs

10

I. Maßvoller Gesetzesvollzug und finanzbehördliche Ermittlungsgrundsätze

10

1. Der Anwendungserlaß zu § 88 AO

11

2. Die „Grundsätze zur Neuordnung der Finanzämter“ und ihre Folgeerlasse

12

3. Betriebsprüfungsordnung und Rationalisierungserlasse der Länder

13

4. Zwischenergebnis:

14

II. Maßvoller Gesetzesvollzug und verwaltungsrechtliche Typisierung

15

1. Typisierung als generalisierende Rechtsanwendung

15

2. Materielle und formelle Typisierung

15

3. Praktische Erscheinungsformen der steuerrechtlichen Typisierung

16

4. Bindungswirkung typisierender Verwaltungsvorschriften für die Fi-

nanzgerichtsbarkeit	17
5. Zwischenergebnis:	17
III. Maßvoller Gesetzesvollzug und tatsächliche Verständigung	18
1. Tatsächliche Verständigung als Wortschöpfung und Rechtsinstitut der Rechtsprechung	18
2. Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung: beschränkte gerichtliche Inhaltskontrolle, aber detaillierte Verfahrensvoraussetzungen	20
3. Tatsächliche Verständigung als verwaltungspraktisches Problem	21
4. Die wesentlichen Anwendungsbereiche der tatsächlichen Verständigung	22
5. Zwischenergebnis:	22
D. Grundsätzliche Bedenken gegen die dargestellten Ausprägungen des maßvollen Gesetzesvollzugs	24
I. Maßvoller Gesetzesvollzug und die tragenden Prinzipien des Steuerrechtsverhältnisses	24
II. Die zwei prinzipiellen Fragestellungen des maßvollen Gesetzesvollzugs	25
1. Vereinbarkeit des maßvollen Gesetzesvollzugs mit den Prinzipien des Vorrangs des Gesetzes und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	25
a) Steuerrechtliche Typisierung	26
b) Tatsächliche Verständigung	27
c) Ermittlungsgrundsätze der Finanzbehörden, insbesondere die allgemeine „Zuverlässigkeitsvermutung“	28
2. Maßvoller Gesetzesvollzug und Funktionenteilung unter den Staatsgewalten	30
a) Funktionenteilung zwischen Gesetzgeber und vollziehender Finanzverwaltung	30
b) Funktionenteilung zwischen Steuerverwaltung und kontrollierender Finanzgerichtsbarkeit	32
E. Überblick über den weiteren Gang der Untersuchung	34

2. Kapitel:

Die herrschende Sichtweise in der Literatur: Maßvoller Gesetzesvollzug als gesetzwidrig vereinfachende Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörden	38
A. Einführung	38
B. Syllogistisches Modell der Rechtsanwendung	39
I. Das Zwei-Ebenen-Modell der Rechtsanwendung	39
1. Erste Ebene: Die Normauslegung	40
2. Zweite Ebene: Die Sachverhaltsermittlung	41
C. Herrschendes Rechtsanwendungsmodell und maßvoller Gesetzesvollzug	44
I. Maßvoller Gesetzesvollzug als Aussage über die Sachverhaltsermittlungspflicht	44
II. Steuerrechtliche Typisierungspraxis und herrschendes Rechtsanwendungsmodell	45
III. Tatsächliche Verständigung und herrschendes Rechtsanwendungsmodell	47
IV. Allgemeine Ermittlungsgrundsätze, insbesondere die „Zuverlässigkeitsvermutung“ und das herrschende Rechtsanwendungsmodell	49
D. Die Rechtfertigungsmodelle in der herrschenden steuerlichen Literatur	54
I. Maßvoller Gesetzesvollzug als Widerspruch zwischen Theorie und Praxis der steuerlichen Rechtsfindung	54
II. Ursachen des Vollzugsdefizits der Steuerverwaltung: das „Steuerchaos“ des Gesetzgebers	55
III. Maßvoller Gesetzesvollzug als gesetzwidrig vereinfachende „Notmaßnahme“ der Steuerverwaltung	58
1. Maßvoller Gesetzesvollzug als verwaltungsökonomisch bedingter Vollzug	59
a) Verwaltungsökonomische Regelungen durch den Gesetzgeber	60
b) Vereinfachender Gesetzesvollzug auf der Ebene der Steuerver-	

waltung	60
2. Maßvoller Gesetzesvollzug als Rücksichtnahme der Finanzbehörden auf die Normadressaten	61
3. Zwischenergebnis:	62
IV. Die Rechtfertigungsmodelle der herrschenden Literaturmeinung	64
1. Typisierende Gesetzesanwendung und verfassungsrechtliche Rechtfertigung	64
a) Das Notstandskonzept von Isensee	65
b) Vollzugsnotstand und verfassungskonforme Auslegung; die Thesen von Arndt	66
2. Tatsächliche Verständigung und die verfassungsrechtliche Rechtfertigung	67
3. Maßvoller Gesetzesvollzug, insbesondere allgemeine Ermittlungsgrundsätze und die verfassungsrechtliche Rechtfertigung	67
a) Maßvoller Gesetzesvollzug und Verhältnismäßigkeitsprinzip	68
b) Maßvoller Gesetzesvollzug und Beachtung des Praktikabilitätsgrundsatzes im finanzbehördlichen Gesamtvollzug	69
c) Maßvoller Gesetzesvollzug als verfassungsrechtlicher Optimierungsauftrag	70
V. Stellungnahme zur verfassungsrechtlich legitimierten, gesetzwidrig vereinfachenden Gesetzesanwendung	72
1. Rechtliche Problematik der herrschenden Thesen	72
a) Die Problematik des Notstandskonzepts	72
b) Die Problematik einer Rechtfertigung durch die Freiheitsgrundrechte und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	74
c) Die Problematik einer Rechtfertigung durch die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens	75
d) Zwischenergebnis:	77
2. Problematik des tatsächlichen Anknüpfungspunktes der herrschenden Thesen	80
a) Komplizierte Steuertatbestände als Ursache des maßvollen Gesetzesvollzugs?	81

aa) Einfache und beständige Steuertatbestände als Grundlage der typisierenden Verwaltungspraxis	82
bb) Einfache und beständige Steuertatbestände als Grundlage der Verständigungspraxis	83
cc) Der Zusammenhang zwischen einfachen und beständigen Steuertatbeständen und der „Zuverlässigkeitsvermutung“ und den finanzbehördlichen Ermittlungsgrundsätzen	84
b) Mangelnde personelle und sachliche Ausstattung als Ursache des maßvollen Gesetzesvollzugs?	87
3. Einfache, unbestimmte Tatbestände als Grundlage des maßvollen Gesetzesvollzugs	89
E. Zwischenergebnis zum 2. Kapitel	95
 3. Kapitel:	
Neue Ansätze in der Literatur: Maßvoller Gesetzesvollzug als methodengerechte Auslegung und Konkretisierung materiell offener und unbestimmter Steuertatbestände	97
 A. Einführung	97
I. Offene, unbestimmte Steuerrechtstatbestände als Grundlage der finanzbehördlichen Typisierungs- und Verständigungspraxis	98
II. Gesetzliche Unbestimmtheit im Steuerrecht als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung und Rechtsetzung durch die Finanzbehörden	99
III. Strukturelle Unbestimmtheit der Steuertatbestände und das Prinzip vom Vorbehalt des Gesetzes	102
 B. Steuerrechtliche Typisierung als methodengerechte Auslegung offener und unbestimmter Steuertatbestände	107
I. Unbestimmte Steuertatbestände und offenes steuerliches Beweisrecht als einfachgesetzliche Typisierungsspielräume; Thesen von Osterloh	107
1. Materielle Typisierung als herkömmliche Normauslegungsmethode	107

2. Formelle Typisierung als methodengerechte Ausgestaltung des gesetzlich offenen Beweisrechts	108
3. Zwischenergebnis:	110
II. Die Leitentscheidung des Bundesverfassungsgerichts, BVerfGE 78, 214	111
III. Stellungnahme zu dem Begründungsansatz von Osterloh:	112
1. Einwände gegen die materielle Typisierung als methodengerechte Auslegung unbestimmter Steuertatbestände	113
2. Einwände gegen die formelle Typisierung als methodengerechte Ausgestaltung der einfachgesetzlich offen gelassenen Frage des entscheidungserheblichen Beweismaßes	118
C. Tatsächliche Verständigung als „methodengerechte“ Ausübung von einfachgesetzlichen Konkretisierungsspielräumen	123
I. Tatsächliche Verständigung als zulässiger Vergleich innerhalb von Feststellungsspielräumen	124
II. Tatsächliche Verständigung als gesetzeskonformes Ausfüllen von Konkretisierungsspielräumen	125
III. Stellungnahme:	127
1. Bedenken gegen den Umfang verständigungsrelevanter Beweismaßsenkungen	127
2. Bedenken gegen die tatsächliche Verständigung als „methodengerechte“ Rechtsanwendung einfachgesetzlicher Feststellungs- oder Konkretisierungsspielräume	132
D. Allgemeine „Zuverlässigkeitsvermutung“ und finanzbehördliche Ermittlungsgrundsätze als „methodengerechte“ Auslegung und Anwendung einfachgesetzlicher Konkretisierungsspielräume	136
I. Allgemeine „Zuverlässigkeitsvermutung“ und finanzbehördliche Ermittlungsgrundsätze als Konkretisierung des gesetzlich offenen Beweismaßes?	137
II. Allgemeine „Zuverlässigkeitsvermutung“ und Ermittlungsgrundsätze als Konkretisierung der materiell unbestimmten Steuertatbestände?	139

III. Allgemeine „Zuverlässigkeitsvermutung“ und finanzbehördliche Ermittlungsgrundsätze als verfahrensrechtliche Steuerungsinstrumente einer „kooperativen Rechtsfindung und Rechtskonkretisierung“ im Verfahren	140
E. Zwischenergebnis zum 3. Kapitel:	143
4. Kapitel:	
Maßvoller Gesetzesvollzug als wahrgenommene Verwaltungsverantwortung in einem System der kooperativen Rechtsbildung „in“ und „durch“ Verfahren	146
A. Juristischer Syllogismus als unzureichende Beschreibung der Rechtsanwendung durch die Finanzbehörden im Rahmen des maßvollen Gesetzesvollzugs	146
I. Ausgangspunkt der bisherigen Untersuchung: Rechtsanwendung der Finanzbehörden durch Sachverhaltssubsumtion	146
II. Voraussetzungen und Folgen der herrschenden syllogistischen Rechtsanwendungsmethode	148
1. Voraussetzungen für die Entscheidungsfindung durch Sachverhaltssubsumtion	151
2. Konsequenzen der Entscheidungsfindung durch die Rechtsanwendungsmethode der Sachverhaltssubsumtion	153
III. Mangelnde Voraussetzungen für eine Rechtsanwendung durch Sachverhaltssubsumtion beim maßvollen Gesetzesvollzug	155
B. Allgemeine Verwaltungsrechtsdogmatik: Bedeutungszuwachs des Verfahrensgedankens; Exekutive Rechtsanwendung als Rechtsbildung „in“ und „durch“ Verfahren	162
I. Bedeutungszuwachs des Verfahrensgedankens in der allgemeinen Verwaltungsrechtsdogmatik	163
1. Strukturwandel des materiellen Verwaltungsrechts	163

2. Verwaltungsverfahren gewinnt materielles Gewicht	164
3. Kooperatives und einvernehmliches Verwaltungsrecht als Folge des Strukturwandels des Rechts und der Aufwertung des Verfahrensgedankens	167
4. Notwendigkeit der Verfahrensaufwertung und der kooperativen Rechtsgewinnung	169
II. Wandel der administrativen Rechtsanwendungsdogmatik: Integration des Verfahrensgedankens in Rechtstheorie und Methodenlehre	171
1. Rechtmäßige Rechtsanwendung als Rechtsbildung „in“ und „durch“ Verfahren	171
2. Konsequenzen einer verfahrensbezogenen Rechtsanwendungsdogmatik	175
a) Die „vertretbare“ Entscheidung als Ziel der Rechtsbildung „in“ und „durch“ Verfahren	176
b) Rechtsanwendung durch die Verwaltung als Wahrnehmung einer prozeduralen Steuerungsverantwortung	176
c) Beschränkte gerichtliche Inhaltskontrolle	177
3. Zwischenergebnis:	179
C. Die wesentlichen Funktionen und Ziele des Steuerverfahrens und ihre einfachgesetzliche Ausformung in der Abgabenordnung	182
I. Die wesentlichen Funktionen und Ziele des Steuerverfahrensrechts	185
1. Die „dienende“ Funktion des Steuerverfahrensrechts	185
2. Effektiver Grundrechtsschutz durch das Steuerverfahrensrecht	186
3. Der Gesamtvollzugsauftrag des Steuerverfahrensrechts	192
4. Legitimations- und Befriedungsfunktion des Steuerverfahrens	194
II. Einfachgesetzliche Ausformung der Verfahrensfunktionen und Verfahrensziele in der Abgabenordnung	197
1. § 85 AO als zentraler einfachgesetzlicher Auftrag zum steuerlichen Gesamtvollzug	198
2. Die Abgabenordnung als einfachgesetzliches Modell für eine kooperative Rechtsbildung „in“ und „durch“ Verfahren	200

a) Kooperative Sachverhaltsermittlung; die Steuererklärung als zentrales Beweismittel	202
b) Kooperative Rechtsauslegung und Rechtskonkretisierung	207
c) Zwischenergebnis:	214
3. Die Erörterungstermine der Abgabenordnung als einfachgesetzliche Ausprägungen der Legitimations- und Befriedungsfunktion des Steuerverfahrens	215
4. Zwischenergebnis:	218
 D. Die einzelnen Erscheinungsformen des maßvollen Gesetzesvollzugs als Konkretisierung offener und unbestimmter materieller Steuertatbestände durch eigenverantwortliche Rechtsbildung der Finanzbehörden „in“ und „durch“ Verfahren	219
I. Einführung	219
II. Die typisierende Rechtsanwendung auf der Grundlage einer verfahrensbezogenen Rechtsanwendungsdogmatik	223
1. Materielle Typisierung als generalisierende, typisierende Konkretisierung von materiell unbestimmten Steuertatbeständen	223
2. Formelle Typisierung als generalisierende, typisierende Konkretisierung der gesetzlich offen gelassenen Frage des entscheidungserheblichen Beweismaßes	229
3. Die beschränkte gerichtliche Inhaltskontrolle von materiell und formell typisierenden Verwaltungsvorschriften und deren Außenwirkung	233
4. Zwischenergebnis:	237
III. Die tatsächliche Verständigung auf der Grundlage einer verfahrensbezogenen Rechtsanwendungsdogmatik	240
1. Einführung	240
2. Normkonkretisierung unter nicht oder nur sehr schwer ausräumbarer Unsicherheit und Ungewißheit als Grundlage von tatsächlichen Verständigungen	244
a) Wahrscheinlichkeitsentscheidungen aufgrund von Beweismaßen- kungen als Basis für tatsächliche Verständigungen bei der Sach-	

verhaltensfeststellung	244
b) Bewertungs-, Prognose- und Schätzungsentscheidungen als Basis für tatsächliche Verständigungen bei der Konkretisierung von normimmanenten Unsicherheitskriterien	246
c) Zwischenergebnis:	248
3. Kooperative, einvernehmliche Verständigung als verfahrensadäquates Instrument zur Bewältigung der bei der Normkonkretisierung beste- henden Restunsicherheiten	249
4. Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung	255
5. Zwischenergebnis	261
IV. Die allgemeine „Zuverlässigkeitsvermutung“ und die finanzbehördli- chen Ermittlungsgrundsätze auf der Grundlage einer verfahrensbezoge- nen Rechtsanwendungsdogmatik	262
1. Einführung	262
2. Die finanzbehördlichen Ermittlungsgrundsätze und das Prinzip vom Vorbehalt des Gesetzes	264
3. Die finanzbehördlichen Ermittlungsgrundsätze als sachgerechte Kontrollmaßstäbe in dem kooperativ angelegten Verfahren der steu- erlichen Rechtsfindung	266
4. Ergebnis:	273
Literaturverzeichnis	275