

Übersicht

A.	Einleitung und Hinführung zum Thema	1
B.	Vergleich der Dispenspraktiken im Steuerrecht und im Allgemeinen Verwaltungsrecht	10
I.	Im Steuerrecht entwickelte Dispensgrundsätze	10
II.	Im Allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Dispensgrundsätze .	22
III.	Abweichungen der Dispenspraxis im Steuerrecht von der im Allgemeinen Verwaltungsrecht und deren Rechtfertigung	42
C.	Der verfassungsrechtlich angeleitete Billigkeitserlaß	97
I.	Grundrechtsverstöße	98
II.	Einfluß allgemeiner Rechtsgrundsätze	112
III.	Abgrenzung zwischen genereller und individueller Gerechtigkeit .	113
IV.	Gewaltenteilungsprinzip	124
V.	Vorrang des Gesetzes und Vorbehalt des Gesetzes	125
D.	Dispensation bei einzelnen Steuerarten	133
I.	Lenkungssteuern	133
II.	Fiskalzwecksteuern	148
Anhang	197
Literaturverzeichnis	199

Inhaltsangabe

A.	Einleitung und Hinführung zum Thema	1
B.	Vergleich der Dispenspraktiken im Steuerrecht und im Allgemeinen Verwaltungsrecht	10
I.	Im Steuerrecht entwickelte Dispensgrundsätze	10
1.	Allgemeine Einordnung des Steuererlasses	10
a.	Der Steuererlaß – ein Dispens	10
b.	Verhältnis von § 163 Abs. 1 S. 1 AO zu § 227 AO	10
2.	Dogmatische Einordnung der Vorschriften über den allgemeinen Billigkeitserlaß	11
3.	Erlaß von Verwaltungsvorschriften	12
4.	Unterschiedliche Arten der Unbilligkeit	12
a.	Sachliche Unbilligkeit	13
aa.	Allgemein	13
bb.	Fallgruppen der sachlichen Unbilligkeit	14
(1)	Zweckverfehlung	14
(a)	Zweckverfehlung bei Steueransprüchen: Wider- spruch der Einziehung des Anspruchs zum Besteuerungszweck	15
(b)	Zweckverfehlung bei Nebenleistungen	15
(c)	Zweckverfehlung in Kollisionsfällen	17
(d)	Zweckverfehlung wegen atypischer Geschehensverläufe	17
(2)	Grundrechtskollisionen	18
(3)	Verstoß gegen allgemeine Rechtsgrundsätze	19
(a)	Verstoß gegen Treu und Glauben	19
aa.	Falsche Behandlung der Sach- und Rechtslage	20
bb.	Der sachliche Billigkeitserlaß bei der Rechtskraftdurchbrechung bestands- kräftiger Steuerverwaltungsakte	20
(b)	Verstoß gegen das Vertrauensschutzprinzip	20
(c)	Persönliche Unbilligkeit	21
II.	Im Allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Dispensgrundsätze	22
1.	Einzelne Dispensationsermächtigungen im Besonderen Verwaltungsrecht	23
a.	§ 31 Abs. 2 BauGB	23
b.	§ 9 Abs. 8 FStrG	23
c.	§ 23 Abs. 1 LadschlG	24
d.	§ 3 BannmG	24

2.	Grundlagen zum Dispens im Verwaltungsrecht	25
a.	Der Dispensbegriff	25
b.	Abgrenzung des repressiven Verbots mit Dispensations- ermächtigung zum präventiven Verbot mit Erlaubnisvorbehalt	26
3.	Dispensvoraussetzungen im Allgemeinen Verwaltungsrecht nach der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte	27
a.	Atypischer Sachverhalt	27
b.	Schutzzweckverfehlung und Schutzzweckbestimmung	33
c.	Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe	34
aa.	Objektive Auslegung	34
bb.	Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes	35
d.	Einzelfall	36
e.	Ermessensentscheidung	39
aa.	Reine Ermessensvorschriften	40
bb.	Koppelungsvorschriften	40
f.	Einfluß von Grundrechten	41
g.	Zustimmung betroffener Körperschaften	42
III.	Abweichungen der Dispenspraxis im Steuerrecht von der im Allgemeinen Verwaltungsrecht und deren Rechtfertigung	42
1.	Anwendung der Dispensgrundsätze des Allgemeinen Verwaltungsrechts auf den Steuererlaß	42
a.	Steuerrecht als Besonderes Verwaltungsrecht	42
b.	Verhältnis von Härteklausele und Dispens	43
c.	Der Zweck im Steuerrecht	45
aa.	Die Bedeutung des Zwecks für die Dispensation im Allgemeinen Verwaltungsrecht	45
bb.	Lenkungssteuern und Fiskalzwecksteuern	45
cc.	Der Zweckbegriff im Steuerrecht in Anlehnung an das Allgemeine Verwaltungsrecht	46
(1)	Der Zweck bei Lenkungssteuern	47
(2)	Der Zweck bei Fiskalzwecksteuern	47
(a)	Einnahmenerzielungszweck	48
(b)	Zweck der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	49
d.	Fazit für die Dispensation im Steuerrecht	51
2.	Rechtfertigung für einzelne Abweichungen der Dispenspraxis im Steuerrecht von der im Allgemeinen Verwaltungsrecht	54
a.	Rechtfertigung für ein Abweichen bei § 227 AO von den Grundsätzen des Allgemeinen Verwaltungsrechts für die Behandlung von Koppelungsvorschriften	54
b.	Rechtfertigung für eine unterschiedliche Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe	57
c.	Rechtfertigung für ein Abweichen von der Einzelfallanordnung im Allgemeinen Verwaltungsrecht durch den Erlaß allgemeiner Verwaltungsrichtlinien im Steuerrecht	59
aa.	Rechtfertigung aus dem Wesen des Steuerrechts als Massenverwaltungsrecht	61
(1)	Verwaltungsrichtlinien als Handlungsform einer typisierenden Verwaltung	62

	(2) Mehr materielle Gleichheit durch Verwaltungsvorschriften und die Relativität der Einzelfallanordnung .	63
bb.	Kooperation zwischen Bund und Ländern und der Länder untereinander aus verfassungsrechtlichen Gründen	65
	(1) Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse	65
	(2) Gleichmäßigkeit der Besteuerung	66
	(3) Pflicht zu bundesfreundlichem Verhalten	66
	(4) Finanzverfassungsrechtliche Ausgabenlastverteilung .	67
	(a) Anwendbarkeit des Art. 104a GG auf den Steuererlaß	68
	(aa) Steuererlaß als Ausgabe i.S.d. Art. 104a GG	68
	(bb) Keine „andere Bestimmung“ i.S.d. Art. 104a Abs. 1 GG durch das Zusammenspiel von Art. 106 und Art. 108 GG	70
	(b) Finanzverfassungsrechtliche Ausgangslage	70
	(aa) Verbot der vertikalen Fremdfinanzierung .	71
	(bb) Verbot der horizontalen Fremdfinanzierung	71
	(c) Beispielhafte Untersuchung nach Verstößen gegen die Ausgabenlastverteilung des Art 104a GG	72
	(aa) Verwaltungszuständigkeit Bund – Ertragshoheit Bund	72
	(bb) Verwaltungszuständigkeit Land – Ertragshoheit Land	72
	(cc) Verwaltungszuständigkeit Bund – Ertragshoheit Land	73
	(dd) Verwaltungszuständigkeit Land – Ertragshoheit Bund und Land gemeinsam	73
	(ee) Gemeindesteuer – Gewerbesteuer	74
	(d) Konsequenzen bei zwangsläufigen Verstößen gegen die Ausgabenlastverteilung	75
	(aa) Haftungsanspruch gem. Art. 104a Abs. 5 S. 1 Hs. 2 GG	75
	(bb) Pflicht zur Zusammenarbeit von Bund und Ländern	76
cc.	Bund-Länder-Kooperation aus einfachgesetzlichen Gründen	79
	(1) Verfahrensrechtliche Verzahnung	79
	(2) Materielle Verzahnung	80
dd.	Exkurs: Formen der Zusammenarbeit zwischen Bund und Ländern	80
	(1) Allgemeine Verwaltungsvorschriften	81
	(2) Weisungsrechte	82
	(a) Weisungsrecht der Bundesregierung	82
	(b) Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen	82
	(3) BMF-Schreiben und koordinierte Ländererlasse	84
	(4) Wirkungsweise derartiger Verwaltungsvorschriften ...	85
ee.	Zusammenfassung	86

d.	Rechtfertigung für eine Unterscheidung in sachliche und persönliche Billigkeitsgründe	87
e.	Gleicher Einfluß von Grundrechten	90
f.	Wirkung allgemeiner Rechtsgrundsätze	90
aa.	Allgemeines	90
bb.	Sonderfall: Rückwirkung bei periodischen Steuern	91
(1)	Ausgangslage bei der Rückwirkung	91
(2)	Allgemeine Grundsätze nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	92
(3)	Sonderweg im Steuerrecht	93
(a)	Unterschiedliche Maßstäbe für Lenkungssteuern und Fiskalzwecksteuern	93
(b)	Periodische Steuern	93
(c)	Rechtfertigung für einen steuerrechtlichen Sonderweg bei den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Vertrauensschutzprinzip ...	95
C.	Der verfassungsrechtlich angeleitete Billigkeitserlaß	97
I.	Grundrechtsverstöße	98
1.	Verstoß gegen den Gleichheitssatz	99
a.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip	99
b.	Wettbewerbsneutralität	101
3.	Verstoß gegen das Eigentumsgrundrecht Art. 14 Abs. 1 GG	102
a.	Allgemein	102
b.	Sonderfall: Erbschaftsteuer	104
4.	Verstoß gegen die Berufsfreiheit	105
5.	Verstoß gegen die Menschenwürde	108
6.	Verstoß gegen die allgemeine Handlungsfreiheit	110
6	Verstoß gegen das Übermaßverbot	111
a.	Rechtsgrundlagen und Besonderheiten im Steuerrecht	111
b.	Fiskalzwecksteuern	111
c.	Lenkungssteuern	112
II.	Einfluß allgemeiner Rechtsgrundsätze	112
III.	Abgrenzung zwischen genereller und individueller Gerechtigkeit	113
1.	Der Einfluß gesetzlicher Typisierung	113
a.	Typisierung: Begriff und Gründe	114
b.	Grenzen der Typisierung	115
aa.	Qualitative Grenzen	116
bb.	Quantitative Grenzen	117

2.	Der Einfluß des gesetzgeberischen Willens	119
a.	Bewußt in Kauf genommene Härten bei Typisierungen	120
b.	Nebenfolgen	121
aa.	Unbeabsichtigte Nebenfolgen	122
bb.	Beabsichtigte Nebenfolgen	123
3.	Zusammenfassung	123
IV.	Gewaltenteilungsprinzip	124
V.	Vorrang des Gesetzes und Vorbehalt des Gesetzes	125
1.	Das Prinzip vom Vorrang des Gesetzes	125
2.	Das Prinzip vom Vorbehalt des Gesetzes	128
3.	Das Verhältnis zwischen Gesetzesvorrang und Gesetzesvorbehalt	132
D.	Dispensation bei einzelnen Steuerarten	133
I.	Lenkungssteuern	133
1.	Steuern und steuerliche Nebenleistungen bei denen eindeutig ein Lenkungszweck im Vordergrund steht (z.B. Werkfernverkehrsabgabe, Säumniszuschläge)	133
a.	Steuersystematische Einordnung	133
b.	Billigkeitserlaß bei Lenkungszweckverfehlung	133
2.	Kraftfahrzeugsteuer	134
a.	Steuersystematische Einordnung	134
aa.	Verkehrssteuer oder Aufwandsteuer	134
bb.	Fiskalzweck und Lenkungszweck	135
b.	Möglichkeiten für einen Steuererlaß	136
aa.	Lenkungszweckverfehlung	136
bb.	Verstoß gegen grundrechtliche Wertungen	137
3.	Mineralölsteuer	138
a.	Steuersystematische Einordnung	138
b.	Möglichkeiten für einen Steuererlaß	139
aa.	Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes	139
bb.	Lenkungszweckverfehlung und Grundrechtsverstöße	141
4.	Alkoholsteuern (Branntwein, Bier, Schaumwein)	142
a.	Steuersystematische Einordnung	142
b.	Möglichkeiten für einen Steuererlaß	143
aa.	Einschränkungen aus dem Binnensystem der Alkoholsteuern	143

(1) Steuerbefreiungen (§ 3 BierStG, § 132 BranntwMonG, § 3 SchaumwStG)	143
(2) Erlaß- und Erstattungs Vorschriften (§§ 19, 20 BierStG, §§ 148, 149 BranntwMonG, §§ 18, 19 SchaumwStG)	144
bb. Lenkungszweckverfehlung	145
5. Tabaksteuer	147
a. Steuersystematische Einordnung	147
b. Möglichkeiten für einen Steuererlaß	147
II. Fiskalzwecksteuern	148
1. Einkommensteuer	148
a. Steuersystematische Einordnung	148
b. Möglichkeiten für einen Steuererlaß	149
aa. Der Einfluß des Gleichheitssatzes	149
bb. Verstoß gegen sonstige Grundrechte	150
cc. Einschränkungen für den Steuererlaß aus dem Binnensystem des Einkommensteuerrechts	150
(1) Steuerbefreiungen	150
(2) Sonderausgaben	151
(a) Einordnung der Sonderausgaben in das System des Einkommensteuerrechts	151
(b) Anwendung des Billigkeitserlasses über die Vorschriften des Verlustabzugs (§ 10d EStG) hinaus	152
(3) Außergewöhnliche Belastungen	154
(4) Sonstige Steuermilderungen, z.B. § 34 EStG, § 34c EStG	158
(a) § 34 EStG	158
(b) § 34c EStG	161
(5) Zusammenfassung	162
dd. Exkurs: Steuererleichterungen durch Katastrophenerlasse	163
2. Umsatzsteuer	163
a. Steuersystematische Einordnung	163
b. Billigkeitserlaß bei der Umsatzsteuer	166
aa. Bisheriger Meinungsstand	166
bb. Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes und Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes	167
cc. Verstoß gegen Grundrechte und allgemeine Rechtsprinzipien	170
c. Einzelprobleme bei der Umsatzsteuer	171
aa. Abwälzbarkeit	171
bb. Steuererlaß zur Milderung von Härten bei § 14 Abs. 3 UStG beim Ausstellen einer Rechnung	172
dd. Freistellung des Existenzminimums	174
3. Sonstige Verbrauchssteuern - Leuchtmittelsteuer, Kaffeesteuer	175

a.	Steuersystematische Einordnung	175
b.	Möglichkeiten für einen Billigkeitserlaß	175
4.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	176
a.	Steuersystematische Einordnung	176
b.	Möglichkeiten für einen Billigkeitserlaß	177
c.	Sonderfälle – Stichtagsprinzip und Eheschließung	177
5.	Gewerbsteuer	180
a.	Steuersystematische Einordnung	180
b.	Möglichkeiten für einen Billigkeitserlaß	182
aa.	Das Argument „schlechte Haushaltslage der Gemeinde“	182
bb.	Erlaßverträge zwischen Gemeinden und Gewerbetreibenden zur Ansiedlung neuer Unternehmen	183
cc.	Bindungswirkung aus anderen Verfahren	184
(1)	Materielle Verknüpfung der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer	184
(2)	Faktische Bindung aus anderen Verfahren	185
(3)	Beteiligung der Gemeinde am Erlaßverfahren	186
6.	Grundsteuer	188
a.	Steuersystematische Einordnung	188
b.	Möglichkeiten für einen Steuererlaß	189
c.	Einschränkung durch das Prinzip vom Vorrang des Gesetzes	190
7.	Grunderwerbsteuer	192
a.	Steuersystematische Einordnung	192
b.	Möglichkeiten für einen Billigkeitserlaß	193
c.	Einschränkungen nach dem Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes	194
8.	Kommunale Verbrauchs- und Aufwandsteuern	194
a.	Steuersystematische Einordnung	194
b.	Möglichkeiten für einen Steuererlaß	195
Anhang		197
Literaturverzeichnis		199