

## 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**

|  |           |
|--|-----------|
| <b>A. Einleitung und Hinführung zum Thema .....</b>  | <b>1</b>  |
| <b>B. Vergleich der Dispenspraktiken im Steuerrecht und im Allgemeinen Verwaltungsrecht .....</b>                  | <b>10</b> |
| <b>I. Im Steuerrecht entwickelte Dispensgrundsätze .....</b>   | <b>10</b> |
| 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: Widerspruch 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 bestandskräftiger Steuerverwaltungsakte ..... | 20        |
| (b) Verstoß gegen das Vertrauensschutzprinzip .....  | 20        |
| (c) Persönliche Unbilligkeit .....   | 21        |
| <b>II. Im Allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Dispensgrundsätze .....</b>                                     | <b>22</b> |
| 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-<br>ermächtigung zum präventiven Verbot mit Erlaubnisvorbehalt ....   | 26 |
| 3.   | Dispensvoraussetzungen im Allgemeinen Verwaltungsrecht nach<br>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 Ermessenvorschriften .....   | 40 |
| bb.  | Koppelungsvorschriften .....   | 40 |
| f.   | Einfluß von Grundrechten .....   | 41 |
| g.   | Zustimmung betroffener Körperschaften .....  | 42 |
| III. | Abweichungen der Dispenspraxis im Steuerrecht von der im<br>Allgemeinen Verwaltungsrecht und deren Rechtfertigung .....  | 42 |
| 1.   | Anwendung der Dispensgrundsätze des Allgemeinen<br>Verwaltungsrechts auf den Steuererlaß .....   | 42 |
| a.   | Steuerrecht als Besonderes Verwaltungsrecht .....  | 42 |
| b.   | Verhältnis von Härteklausel und Dispens .....  | 43 |
| c.   | Der Zweck im Steuerrecht .....   | 45 |
| aa.  | Die Bedeutung des Zwecks für die Dispensation im<br>Allgemeinen Verwaltungsrecht .....   | 45 |
| bb.  | Lenkungssteuern und Fiskalzwecksteuern .....   | 45 |
| cc.  | Der Zweckbegriff im Steuerrecht in Anlehnung an das<br>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<br>Steuerrecht von der im Allgemeinen Verwaltungsrecht .....   | 54 |
| a.   | Rechtfertigung für ein Abweichen bei § 227 AO von den<br>Grundsätzen des Allgemeinen Verwaltungsrechts für die<br>Behandlung von Koppelungsvorschriften .....              | 54 |
| b.   | Rechtfertigung für eine unterschiedliche Auslegung<br>unbestimmter Rechtsbegriffe .....  | 57 |
| c.   | Rechtfertigung für ein Abweichen von der Einzelfallanordnung<br>im Allgemeinen Verwaltungsrecht durch den Erlaß allgemeiner<br>Verwaltungsrichtlinien im Steuerrecht ..... | 59 |
| aa.  | Rechtfertigung aus dem Wesen des Steuerrechts<br>als Massenverwaltungsrecht .....  | 61 |
| (1)  | Verwaltungsrichtlinien als Handlungsform einer<br>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 Vertrauenschutzprinzip ... | 95  |
| <br>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 |
| <br>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 |
| <br>IV. Gewaltenteilungsprinzip .....  | 124 |
| <br>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 |
| <br>D. Dispensation bei einzelnen Steuerarten .....  | 133 |
| <br>I. Lenkungssteuern .....   | 133 |
| 1. Steuern und steuerliche Nebenleistungen bei denen eindeutig ein Lenzungszweck im Vordergrund steht (z.B Werkfernverkehrsabgabe, Säumniszuschläge) ..... | 133 |
| a. Steuersystematische Einordnung .....  | 133 |
| b. Billigkeitserlaß bei Lenzungszweckverfehlung .....  | 133 |
| 2. Kraftfahrzeugsteuer .....   | 134 |
| a. Steuersystematische Einordnung .....  | 134 |
| aa. Verkehrssteuer oder Aufwandsteuer .....  | 134 |
| bb. Fiskalzweck und Lenzungszweck .....  | 135 |
| b. Möglichkeiten für einen Steuererlaß .....   | 136 |
| aa. Lenzungszweckverfehlung .....  | 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. Lenzungszweckverfehlung 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,<br>§ 132 BranntwMonG, § 3 SchaumwStG) .....                                       | 143 |
| (2) | Erlaß- und Erstattungsvorschriften<br>(§§ 19, 20 BierStG, §§ 148, 149 BranntwMonG,<br>§§ 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<br>Binnensystem des Einkommensteuerrechts .....                   | 150 |
|     | (1) Steuerbefreiungen .....   | 150 |
|     | (2) Sonderausgaben .....  | 151 |
|     | (a) Einordnung der Sonderausgaben in das System<br>des Einkommensteuerrechts .....                                | 151 |
|     | (b) Anwendung des Billigkeiterlasses über die<br>Vorschriften des Verlustabzugs (§ 10d EStG)<br>hinaus .....      | 152 |
|     | (3) Außergewöhnliche Belastungen .....  | 154 |
|     | (4) Sonstige Steuermilderungen, z.B. § 34 EStG,<br>§ 34c EStG .....   | 158 |
|     | (a) § 34 EStG .....   | 158 |
|     | (b) § 34c EStG .....  | 161 |
|     | (5) Zusammenfassung .....   | 162 |
|     | dd. Exkurs: Steuererleichterungen durch<br>Katastrophenerlasse .....  | 163 |
| 2.  | Umsatzsteuer .....  | 163 |
|     | a. Steuersystematische Einordnung .....   | 163 |
|     | b. Billigkeiterlaß bei der Umsatzsteuer .....   | 166 |
|     | aa. Bisheriger Meinungsstand .....  | 166 |
|     | bb. Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes und<br>Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes .....                          | 167 |
|     | cc. Verstoß gegen Grundrechte und<br>allgemeine Rechtsprinzipien .....  | 170 |
|     | c. Einzelprobleme bei der Umsatzsteuer .....  | 171 |
|     | aa. Abwälzbarkeit .....   | 171 |
|     | bb. Steuererlaß zur Milderung von Härten bei<br>§ 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.                          | Gewerbesteuer .....  | 180        |
| a.                          | Steuersystematische Einordnung .....   | 180        |
| b.                          | Möglichkeiten für einen Billigkeitserlaß .....   | 182        |
| aa.                         | Das Argument „schlechte Haushaltsslage 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        |
| <b>Anhang</b>               | .....  | <b>197</b> |
| <b>Literaturverzeichnis</b> | .....  | <b>199</b> |