

## **Gliederung**

|  |    |
|--|----|
| <b>Wahl der steuerlichen Belastungshöhe als verfassungsrechtliches Problem</b> | 1  |
| <b>Steuerliche Wahlrechte</b>  | 6  |
| <b>A. Begriff</b>  | 6  |
| I.    Ausübungsberechtigter  | 7  |
| II.   Zeitpunkt der Einflußnahme   | 7  |
| 1. Beeinflussungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen                           | 7  |
| 2. Sachverhaltsgestaltungen  | 8  |
| 3. Abgrenzungsprobleme   | 10 |
| a) Bestimmung des Wirtschaftsjahres  | 10 |
| b) Antragsrechte   | 11 |
| c) Ansatz oder Bewertung in der Bilanz   | 14 |
| III.  Formelle Wahlmöglichkeiten   | 15 |
| IV.   Rechtsquellen  | 16 |
| 1. Steuerrecht   | 16 |
| 2. Rang der Rechtsquelle   | 18 |
| V.    Grundstruktur des steuerlichen Wahlrechts                                | 19 |
| <br>   |    |
| <b>B. Typologie</b>  | 20 |
| I.    Zielorientierte Einteilung   | 21 |
| II.   Ordnungskriterien  | 22 |
| 1. Steuerbemessungsgrundlage   | 22 |
| a) Zuordnung zu Einkunftsarten   | 22 |
| b) Ermittlungsmethode  | 23 |
| c) Bilanzierungswahlrechte   | 24 |
| d) Bewertungswahlrechte  | 26 |
| e) Pauschalierung  | 28 |
| f) Unmittelbare Verminderung   | 29 |
| 2. Zurechnung zu Steuersubjekten   | 29 |
| 3. Steuerliche Zeitpunkte  | 31 |
| 4. Steuersatz und Steuerbetrag   | 32 |
| 5. Steuererhebung  | 34 |

|   |               |
|---|---------------|
| <b>C. Auswirkungen der Einflußnahme</b>   | <b>36</b>     |
| I. <b>Steuerbelastungsfolgen</b>  | <b>36</b>     |
| 1. Einperiodige Auswirkungen auf den Steuerbetrag                                     | 36            |
| 2. Ausschließliche Auswirkung auf den Steuerzahlungszeitpunkt                         | 38            |
| 3. Mehrperiodige Auswirkungen   | 39            |
| 4. Ergebnis   | 41            |
| II. <b>Berechenbarkeit der Alternativen</b>   | <b>41</b>     |
| III. <b>Nichtsteuerliche finanzielle Auswirkungen</b>                                 | <b>42</b>     |
| IV. <b>Wirtschaftliche Gestaltungswirkungen</b>                                       | <b>44</b>     |
| <br><b>Verfassungsrechtlicher Teil</b>  | <br><b>46</b> |
| <br>A. <b>Ausgangspunkt</b>   | <br><b>46</b> |
| <br>B. <b>Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung</b>                             | <br><b>47</b> |
| I. <b>Grundsätzliches zu Inhalt und Begriff des Gesetzesvorbehalts</b>                | <b>47</b>     |
| II. <b>Anwendungsbereich</b>  | <b>50</b>     |
| III. <b>Gesetzesbestimmtheit</b>  | <b>53</b>     |
| 1. Merkmale des Gebots der Gesetzesbestimmtheit                                       | 53            |
| 2. Unbestimmtheit durch Einfluß des Steuerpflichtigen auf den gesetzlichen Tatbestand | 54            |
| 3. Berechenbarkeit der Vorteilhaftigkeit  | 55            |
| a) Einperiodige Auswirkungen der Entscheidung   | 55            |
| b) Beachtlichkeit nichtsteuerlicher Auswirkungen                                      | 56            |
| c) Erschwerte Berechenbarkeit   | 57            |
| d) Umfangreiche Mitwirkung zur Vorbereitung der Entscheidung                          | 58            |
| e) Mehrperiodige Auswirkungen der Entscheidung  | 59            |
| aa) Ungewisse zukünftige Faktoren   | 59            |
| bb) Berechnungsmethoden   | 60            |
| cc) Risiko der Entscheidung   | 61            |
| dd) Korrektur der Wahl  | 62            |

|  |    |
|--|----|
| f) Konsequenzen mangelnder Kalkulierbarkeit der Auswirkungen                                   | 62 |
| g) Ergebnis  | 64 |
| IV. Anordnung durch Gesetz   | 65 |
| 1. Erfordernis eines formellen Gesetzes  | 65 |
| 2. Wahlrechte in Rechtsverordnungen  | 70 |
| 3. Wahlrechte in Verwaltungsvorschriften und durch die Rechtsprechung                          | 72 |
| a) Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Rechtsanwendung und Rechtsetzung                        | 72 |
| b) Erfordernis eines strikten Gesetzesvorbehalts   | 73 |
| c) Rechtsfortbildung durch Verwaltungsvorschriften und die Rechtsprechung                      | 74 |
| d) Steuerliche Wahlrechte als Mittel der Rechtsfortbildung                                     | 77 |
| aa) Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Rechtsfortbildung  | 78 |
| bb) Beispiele erforderlicher Wahlrechte  | 78 |
| e) Ergebnis  | 82 |
| <br>C. Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung   | 83 |
| I. Grundlage und Inhalt des Prinzips   | 83 |
| II. Konkretisierung der Ungleichbehandlung   | 86 |
| III. Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers und Anforderungen an Differenzierungskriterien | 88 |
| <br>D. Schutz der Vermögenssphäre Dritter  | 93 |
| I. Gläubigerschutz   | 93 |
| II. Mittelbare Drittbelastung durch steuerliche Wahlrechte                                     | 94 |

|     |   |     |
|-----|---|-----|
| I.  | Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung   | 96  |
| 1.  | Erfordernis der Praktikabilität   | 97  |
| a)  | Durchführbarkeit der Besteuerung für die Finanzverwaltung                                   | 97  |
| b)  | Effektiver Rechtsschutz   | 99  |
| c)  | Effizienz der Steuererhebung  | 100 |
| d)  | Erleichterungen für den Steuerpflichtigen   | 100 |
| 2.  | Generalisierung steuerlicher Sachverhalte   | 101 |
| a)  | Exemplarische Typisierungsmethoden  | 101 |
| aa) | Fiktionen   | 101 |
| bb) | Durchschnittssätze  | 102 |
| cc) | Pauschalierungen  | 102 |
| b)  | Notwendigkeit der Schematisierung im Steuerrecht  | 103 |
| 3.  | Kollisionen des Grundsatzes mit anderen Verfassungsprinzipien des Steuerrechts              | 105 |
| a)  | Gestaltungsfreiheit des Normgebers zum Kollisionsausgleich                                  | 106 |
| b)  | Grenzen der Gestaltungsfreiheit   | 107 |
| c)  | Verhältnismäßigkeit des Ausgleichs  | 107 |
| 4.  | Steuerliche Wahlrechte als Ausgleich des Widerstreits der verfassungsrechtlichen Prinzipien | 108 |
| a)  | Vorteil der Lösung  | 108 |
| b)  | Anwendungsfälle   | 110 |
| aa) | Pauschalierungen  | 110 |
| bb) | Ermittlung der Bemessungsgrundlage  | 112 |
| cc) | Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte   | 112 |
| dd) | Zurechnung zu Steuersubjekten   | 117 |
| ee) | Steuerliche Zeitpunkte  | 117 |
| ff) | Steuererhebung  | 119 |

|   |     |
|---|-----|
| 5. Typisierende Verwaltungsvorschriften und steuerliche Wahlrechte                  | 119 |
| a) Problematik der Typisierung durch die Verwaltung                                 | 120 |
| aa) Einheitlicher Gesetzesvollzug   | 121 |
| bb) Vermeidung eines Vollzugsnotstands  | 122 |
| cc) Lösungsansatz zur Legitimation der Typisierung durch Einräumung von Wahlrechten | 125 |
| b) Zulässigkeit der steuerlichen Wahlrechte in Verwaltungsvorschriften              | 126 |
| c) Anwendungsfälle  | 126 |
| aa) Zuordnung zu Einkunftsarten   | 126 |
| bb) Pauschalierungen  | 127 |
| cc) Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte   | 130 |
| dd) Zurechnung zu Steuersondern   | 132 |
| II. Freiheitsrechte im Rahmen der Besteuerung                                       | 134 |
| 1. Allgemeines Freiheitsrecht   | 134 |
| 2. Wirtschaftliche Entscheidungsfreiheiten  | 136 |
| 3. Wahrung der Privatsphäre   | 139 |
| III. Sicherung einer besonderen Zwecksetzung  | 145 |
| 1. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit  | 146 |
| 2. Schutz von Ehe und Familie   | 149 |
| 3. Steuernormen mit Lenkungszweck   | 152 |

## Anhang

|   |     |
|---|-----|
| Überblick über die Wahlrechte des Einkommensteuerrechts   | 155 |
| Einleitende Bemerkungen                                   | 155 |
| Wahlrechte im Einkommensteuergesetz                       | 158 |
| Wahlrechte in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung | 171 |
| Wahlrechte in Verwaltungsvorschriften                     | 173 |
| <br>Literaturverzeichnis                                  | 183 |

Den verwendeten Abkürzungen liegt zugrunde das Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache von Hildebert Kirchner und Fritz Kastner, 3. Auflage Berlin 1983