

Bilanz- und Bewertungsproblemen (die in der juristischen Ausbildung stark vernachlässigt werden) fertig werden können. Die ungelösten Grund-Kernfragen des Unternehmensteuerrechts sind Gerechtigkeitsfragen. Je weniger das Verfassungsgericht seine Aufgabe wahrnimmt, *rationale* Maßstäbe zu setzen, desto mehr werden Prinzipien- und Regellosigkeit, damit auch Unwissenschaftlichkeit sich entfalten, desto mehr werden sich Ungerechtigkeiten einstellen sowie Reibungsverluste im Gesetzesvollzug.

Um nicht missverstanden zu werden: Es gibt Konkretisierungsspielräume. Ich würde z. B. nicht ableiten, dass nur das Splitting eine gerechte Ehegattenbesteuerung sei, nicht aber die Individualbesteuerung. Das Problem des Homosexuellen-Splitting würde sich dann gar nicht stellen.

## 8. Zusammenfassendes Nachwort

(1) Auf der Suche nach einer Antwort auf die Frage, ob Steuerrecht wissenschaftlich gehandhabt werden kann, bin ich davon ausgegangen, dass Steuerrechtswissenschaft hauptsächlich „Gerechtigkeitswissenschaft“ (*K. Vogel*) sein muss. Daher war ich stärker gerechtigkeitsethisch orientiert, als grundrechtsorientierte Staatsrechtslehrer es zu sein pflegen – mit dem Ergebnis, dass die Steuerrechtswissenschaft, die als Gerechtigkeitswissenschaft Wertungswissenschaft ist, keine exakte Wissenschaft sein kann – wie die empirischen Naturwissenschaften es sind. Die Steuerrechtswissenschaft als Gerechtigkeitswissenschaft muss sich aber der Rechts- oder Wertungslogik bedienen. In der Gerechtigkeitsethik ist allgemein anerkannt, dass Gerechtigkeit auf Prinzipien und (oder) Regeln gegründet werden muss, dass gerecht handeln oder belasten heißt: entsprechend Prinzipien und Regeln handeln oder belasten. Die Prinzipien und Regeln müssen durch das Gebot der Verallgemeinerung (horizontale Folgerichtigkeit) zu Ende gedacht und durch die rechtslogischen Gebote der (vertikalen) Folgerichtigkeit und der Widerspruchsfreiheit konkretisiert werden.

Steuerpolitik und Steuergesetzgebung, die keinen Prinzipien und Regeln folgen, sich nicht an die Gebote der Rechtslogik halten, sondern opportune Politik betreiben, können auf die Dauer das Steuerrecht nur entwissenschaftlichen und entrechtlichen.

(2) Auch Steuerrechtswissenschaft muss von der Wirklichkeit ausgehen, darf diese nicht verdrängen oder schönreden. Daher war es geboten zu untersuchen, inwieweit die Wirklichkeit der Steuergesetzgebung, des Steuervollzugs und der Handhabung des Steuerstrafrechts mit den ihnen zugrunde liegenden Rechts- und Gerechtigkeitsidealen übereinstimmen. Das Ergebnis dürfte nicht erstaunen: Rechts-

wirklichkeit und Rechtsideale fallen mehr oder weniger weit auseinander, mit anderen Worten: Die Besteuerungsmoral des Staates lässt zu wünschen übrig.

(a) Die Steuergesetzgebung beachtet zu wenig Art. 1 III GG, der die Gesetzgebung an die Grundrechte bindet, an den Gleichheitssatz zumal. Es wird zu wenig beachtet, dass Deutschland eine rechtsstaatliche, eine grundrechtsgebundene Demokratie ist, keine Demokratie, in der die Mehrheit der Abgeordneten kraft Fiktion immer gerecht entscheidet.

(b) Steuergesetzgebung und Steuervollzug müssen zusammenwirken, aufeinander abgestimmt sein. Steuergerechtigkeit verlangt nach einem effizient-gleichmäßigen Steuervollzug entsprechend dem unterschiedlichen Kontrollbedürfnis. Die Ungerechtigkeiten, die Ungleichbelastungen, die die materiellen Steuergesetze auslösen, können allerdings nicht dadurch ausgeräumt werden, dass diese Gesetzesmängel im Steuervollzug gleichmäßig umgesetzt werden.

Es gibt legislative und administrative Vollzugsmängel. Die legislativen Mängel sind im letzten Dezennium weitgehend, wenn auch nicht umfassend, beseitigt worden. Die Steuerpolitik strebt gar den „steuer-gläsernen Bürger“ an. Zu ihm passen aber undurchsichtig-ungerechte Steuergesetze nicht.

Die oberste *Realmaxime* des Steuervollzugs lautet: Die Veranlagungen periodischer Steuern müssen innerhalb eines Jahres abgewickelt sein – auch um den Preis ungleichmäßiger Besteuerung. Dieser Besteuerungsmangel ist zwar nicht den Finanzbehörden vorzuwerfen, wohl aber dem Staat zuzurechnen. Der Vollzugsmangel kann nur dadurch überwunden werden, dass die Kontrollintensität dem individuellen Kontrollbedürfnis angepasst wird. Das Kontrollbedürfnis muss an sachgerechten Kriterien orientiert werden. Die Verwaltungsvorschriften für den Steuervollzug müssen der Kontrolle nach dem Kontrollbedürfnis angepasst werden. Dass zurzeit drei unabgestimmte und unübersichtliche Verwaltungsvorschriften zu den §§ 85, 88 AO nebeneinander existieren, ist unbefriedigend und unnötig. Solange die Betriebsprüfungsordnung nicht dem Prüfungsbedürfnis angepasst ist, sondern Prüfungen entsprechend der Betriebsgröße vorsieht, verletzt sie den Gleichheitssatz.

Die Abgabenordnung sieht nicht vor, dass Steuerlaien sich bei einem Steuerberater informieren müssen. Das hat zur Folge, dass die Steuererklärungen von Steuerlaien durchweg unrichtig sind. Die Finanzbehörden nehmen diesen Missstand hin. Seine Beseitigung durch den Gesetzgeber wird offenbar nicht als politisch opportun angesehen.

(c) Zum Rechtsstaat gehört wirksamer Rechtsschutz. Er darf nicht durch übertriebenen, sinnlosen Formalismus unterlaufen werden.

Das gilt sowohl für die Fachgerichte als auch für das Verfassungsgericht. Die Qualität des Rechtsstaates hängt nicht von sinnlosen, die Bürger überfordernden Formalien ab.

Eine bedeutende Rechtsschutzlücke besteht darin, dass Bürger durch Klage oder Verfassungsbeschwerde nicht die Abschaffung von Privilegien Dritter erreichen können, weil angenommen wird, dass der Kläger dadurch keine Verbesserung seiner eigenen materiellen Situation erreichen könne. Darauf kommt es m.E. nicht an. Was hilft es zu postulieren, die Demokratie sei privilegienfeindlich, wenn in der politischen Wirklichkeit unbekümmert Privilegien eingeführt statt abgeschafft werden und es keine Institution gibt, die das verhindert. Auch gegen Verstöße gegen Art. 33 II und Art. 38 I GG vermag keine Institution etwas auszurichten.

Steuerrechtswissenschaftler können sich für Steuergerechtigkeit einsetzen, sie können sie aber nicht durchsetzen, wenn das Bundesverfassungsgericht sich nicht in ihrem Sinne einsetzt. Wenn der Gesetzgeber seine Aufgabe, für Steuergerechtigkeit zu sorgen, nicht wahrnimmt, müsste das Verfassungsgericht diese Aufgabe übernehmen. Es hat sich aber so restringiert, dass es die Aufgabe, „Hüter der Steuergerechtigkeit“ zu sein, nur sehr eingeschränkt wahrnehmen kann. Steuern, die von Art. 105 f. GG erfasst werden, sollen als solche nicht an Grundrechten gemessen werden dürfen, auch dann nicht, wenn sie aus einer Zeit stammen, in der es keine verbindlichen Grundrechte gab. So werden ungerechte Sondersteuern wie die Gewerbesteuer und örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern trotz massiver rechtslogischer Mängel unter Berufung auf Art. 105 GG weitergeschleppt. Kraft seines „Steuererfindungsrechts“ soll der Gesetzgeber berechtigt sein, bestimmte Steuerquellen anzuzapfen, andere vergleichbare Steuerquellen aber nicht anzuzapfen, wenn er dafür politische Gründe hat. Politische Gründe sind erfahrungsgemäß wohlfeil. Wenn das hohe Gut der Gerechtigkeit leichthin durch irgendwelche politischen Gründe vom Sockel gestoßen werden kann, ist es um die Steuergerechtigkeit schlecht bestellt. Der Primat der Steuergerechtigkeit wird dann durch den Primat der Politik verdrängt. Die „Gestaltungsfreiheit“ des Gesetzgebers soll erst dort enden, wo sie nicht mehr mit einer „am Gerechtigkeitsdenken orientierten Betrachtungsweise“ vereinbar ist; das ist eine Leerformel. Worin besteht denn eine „am Gerechtigkeitsdenken orientierte Betrachtungsweise“? Wissenschaftlichkeit und Gerechtigkeit werden durch Leerformeln und Leerfloskeln nicht gefördert. Nach einem anderen Leitsatz soll der Gesetzgeber die Steuergegenstände grundsätzlich frei auswählen dürfen; es muss aber darum gehen, dass die Bemessungsgrundlage einer Steuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Auch die Grund- und Kernfragen des Unternehmensteuerrechts sind Gerechtigkeitsfragen. Das Verfassungsgericht hat sich mit ihnen aber noch kaum befasst. Ist der Eindruck

falsch, dass der Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers von der Kompetenz der Verfassungsrichter abhängt?

(d) Was Steuersachen betrifft, ist die Lage von Strafrichtern der von Verfassungsrichtern nicht unähnlich. Steuerstrafrichter beherrschen das Steuerrecht durchweg nicht so wie Steuerbeamte, Steuerrichter und Steuerberater. Sie haben die Besteuerungsmoral des Gesetzgebers, die auch die Steuermoral der Bürger beeinflusst, nicht im Blick. Wenn Steuergerechtigkeit in den Strafgerichtssälen keine Rolle spielt (*F. Salditt*), so passt das besser zu einem autoritären Staat als zu einem Rechtsstaat. Abgesehen davon, dass sich Strafgerechtigkeit noch weniger realisieren lässt als Steuergerechtigkeit: An ungerechte Steuern lassen sich keine gerechten Strafen knüpfen.

Der Rechtsstaat sollte seine primäre Aufgabe darin sehen, Steuerstraftaten zu verhüten, statt Steuerstraftäter als „Verbrecher“ zu produzieren. Bei der Strafzumessung sollen die Motive des Täters berücksichtigt werden. Das geschieht aber nicht hinreichend, pflegt jedenfalls in den Urteilsgründen nicht ausführlich dargelegt zu werden. Es dient der Objektivität der Strafrichter nicht, wenn Politiker eine Art von Klassenkampf zwischen Reich und Arm schüren. Wer die Steuerhinterziehung als besonders verwerfliche oder abscheuliche Straftat ansieht, sollte nicht vergessen, ihren moralischen Unwert mit dem Unwert anderer Straftaten zu vergleichen. M. E. wird die Steuerrechtsordnung gegen leichte „Steuervergehen“ hinreichend, wenn nicht gar besser – besser abschreckend zumal – geschützt, wenn statt durch Strafen durch empfindliche Steuerzuschläge sanktioniert wird. Mit Staats- und Steuerverdrossenen lässt sich kein Staat, auch keine Politik machen. Mit denen, die am Tropf des Staates, d. h. der Steuerzahler, hängen, ebenfalls nicht. Sozialhilfeempfänger haben keinen Grund, sich etwas darauf einzubilden, dass sie keine Einkommensteuer hinterziehen. Wer kein Vermögen bildet, obwohl er es könnte, hat keinen Grund, sich etwas darauf einzubilden, dass er keine Vermögensteuer hinterzieht. Ein Beamter hat keinen Grund, sich etwas darauf einzubilden, dass er keine Gewerbesteuer hinterzieht, eine Sondersteuer, die u. a. hinterzogen wird, weil die Hinzurechnungen zum Gewinn dem Nettoprinzip und damit dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen.

Da Deutschland die Möglichkeit hatte, und hat, mit anderen Rechtsstaaten Abkommen über die Behandlung von Steuerflüchtlings abzuschließen, muss es mit Datendieben nicht paktieren, sich nicht auf deren unmoralische Ebene begeben.

Verständigungen im Steuerstrafrecht sind unter dem Gerechtigkeitsaspekt keine optimale Lösung, sie sind aber aus der Aufklärungsnot heraus zu erklären und zu rechtfertigen. Ein Konflikt mit § 244 II StPO besteht m. E. nicht.

(3) Die Politik lässt sich auf Steuerreformentwürfe aus der Steuerrechtswissenschaft nicht ein. Sie will sich offenbar nicht an Prinzipien und Regeln, nicht an die Gebote der Rechtslogik binden lassen. Sie will offenbar im Bereich „Steuern“ genauso frei schalten und walten dürfen, wie in anderen Bereichen der Politik. Sie will auch für das Steuerrecht den Primat der Politik anstelle des Primats der Steuergerechtigkeit. Sie will weiterhin eng mit den Interessenverbänden, mit denen sie verhandelt ist, nach ihrem politischen Gutdünken zusammenarbeiten, ungestört von Rechtslogik, Vergünstigungen und andere Ausnahmen gewähren dürfen. Die Politik möchte Gesetze jederzeit ändern dürfen. Die Steuerpolitik ist nicht nur lobbyabhängig, sie ist vor allem auch wählerabhängig. Die Politik möchte ihrer Wählerklientel opportune Versprechen machen, auch um den Preis, dass der Steuerstaat zum Schuldenstaat wird.

Eine solche Politik kann nicht daran interessiert sein, dass der Gleichheitssatz aktiviert wird, dass rechtslogische Bindungen eingeführt werden und dass die Lobbytätigkeit reguliert, wenn nicht gar durch Abschaffung aller Steuervergünstigungen ausgetrocknet wird. Fest steht, dass sich infolge des unvermeidlichen ständigen Wechsels von Mehrheiten und Regierungen im Anschluss an Wahlen Kontinuität und Stetigkeit nicht erreichen lassen. Das macht die Steuerpolitik unvermeidlich dynamisch. Die Parteien treiben keinen Wettbewerb um Steuergerechtigkeit, sondern einen Wettbewerb um Machterwerb und Machterhaltung.

Wenn die Steuerpolitik auf diese Weise zutreffend beschrieben worden ist, so ist es natürlich, dass sie weder kodexwillig noch kodexfähig ist. Daher gibt sie Kodexvorschlägen keine Chance.

Der Umsetzung der ausformulierten Entwürfe aus der Steuerrechtswissenschaft steht u. a. im Wege, dass diese Entwürfe so tun, als gäbe es keinen Wertungspluralismus. Monistisch wird jeweils nur eine Lösung als „allein richtig“ angeboten. Jedoch erscheint es demokratie- und parlamentarismusfremd anzunehmen, ein Parlament werde monistische Entwürfe ohne Änderungen und Ergänzungen übernehmen, sozusagen 1:1 umsetzen.

Regierungen und Parlamente beachten selbstverständlich die Logik der Mathematik und der Naturwissenschaften. Sie würden auch die Rechtslogik des Steuerrechts akzeptieren, wenn das Bundesverfassungsgericht es verlangen würde – in dem Bewusstsein, dass die Durchsetzung von Rechtslogik Durchsetzung von Recht ist, nicht Politik. Welchen Weg das Verfassungsgericht künftig gehen wird, bleibt abzuwarten. Die Richter sind m. E. keine Gefahr für die rechtsstaatliche Demokratie, sie sind aber unentbehrlich als Bewahrer der rechtsstaatlichen Komponente der Demokratie, auch als Hüter der Steuergerechtigkeit.

**Der Kampf um Steuergerechtigkeit wird weitergehen, auch in den Reihen der Steuerrechtswissenschaftler. Diskurs ist angesagt. Und es wäre unnatürlich, wenn alle der gleichen Meinung wären. M. E. führt unkritische Anpassung an die bestehenden Zustände und Abläufe allerdings nicht weiter. Es muss auch gefragt und untersucht werden, *wodurch* die Gesetzesmängel *verursacht* werden, statt es für unziemlich zu halten, Ross und Reiter zu nennen. Als man sich 2005 in den USA wieder einmal an einer Steuerreform versuchte, listete man alle bestehenden Mängel vollständig auf, vermied es aber, auch dort den Ursachen nachzugehen. Warum wohl? Wer Zustände und Abläufe in der real existierenden parlamentarischen Demokratie kritisiert, tut es doch nicht, weil er sich die primitive Staats- und Regierungsform der Diktatur wünscht, sondern eine idealere Demokratie.**

Am Schluss mag man nochmals Fragen stellen, zumal Fragen mehr bewirken können als Antworten. Augustinus fragte bekanntlich: Was sind Staaten ohne Gerechtigkeit anderes als große Räuberbanden? Konkreter kann man fragen: Was sind Staaten ohne Steuergerechtigkeit anderes als Räuber? Und noch konkreter: Was sind Staaten, die nur eine Berufsgruppe, nämlich die Gewerbetreibenden, mit einer Sondersteuer, der Gewerbesteuer, belasten, anderes als Räuber, und was sind Staaten, die in den Einkommensteuertarif nur aus fiskalischen Gründen einen „Mittelstandsbauch“ einbauen, anderes als Räuber? So könnte man weiter fragen.