

Der Bürger als Opfer der Besteuerung – Eine fast aktuelle Berichterstattung –

Primärquellen: 17. Deutscher Steuerberaterstag 1994 – Mut zur Neuordnung – Protokoll, Bonn 1995 (= DStBTag 1994);¹ Harzburger Steuerprotokoll 1995 – 34. Steuerfachtagung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen e.V., Köln 1996 (= HarzStProt. 1995); HarzStProt. 1994 – 33. Steuerfachtagung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen e.V., Köln 1995;² Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1995/1996 – Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 46. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Wiesbaden, herausgegeben vom Deutschen Anwaltsinstitut e.V., Bochum, Herne/Berlin 1996 (= JbFStR 1995/96); Steuerberater-Jahrbuch 1995/96, zugleich Bericht über den 47. Fachkongreß der Steuerberater Köln, herausgegeben im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater von *Norbert Herzig, Manfred Günkel, Ursula Niemann*, Köln 1996 (= StbJb. 1995/96); Steuerberaterkongreß-Report 1996 – Deutscher Steuerberaterkongreß 1996 der Bundeskammer der Steuerberater – Ansprachen, Referate, herausgegeben von der Bundessteuerberaterkammer KöR, München 1996 (= StBKRep. 1996).

Auswahl Literatur: *Georg Crezelius*, Steuervereinfachung und Steuerstaat, in: Wilhelm Bühler, Paul Kirchhof, Franz Klein (Hrsg.), Steuervereinfachung – Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag (Heidelberg 1994) (= FS Meyding), S. 61–72; *Hans-Jörg Häfele*, Steuervereinfachung – nur ein politisches Lippenbekenntnis?, FS Meyding, S. 51–60; *Paul Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, FS Meyding, S. 3–20; *Franz Klein*, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – Beiträge zur Komplizierung oder zur Vereinfachung des Steuerrechts?, FS Meyding, S. 73–86; *Joachim Lang*, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung – Eine Nachlese zur Diskussion der Frage „Steuerchaos und kein Ende?“, FS Meyding, S. 33–48; *Jürgen Pelka*, Die Steuerrechtsprechung als unerwünschte Rechtsquelle für die Vertragsgestaltung, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke (Köln 1995) (= FS Tipke), S. 251–274; *Arndt Raupach*, Der Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts – Möglichkeiten der Neubesinnung, in: ders., Klaus Tipke, Adalbert Uelner, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts (Köln 1985), S. 15–132; *ders.*, Wege aus dem Chaos, in: Paul Kirchhof, Klaus Offerhaus, Horst Schöberle, Steuerrecht • Verfassungsrecht • Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein (Köln 1994), S. 309–328; *Günter Söffing*, Notstandsgebiet Steuerrecht, Harzburger Protokoll 1992, 41–57; *Klaus Tipke*, Von der Steuerunordnung zur Steuerrechtsordnung, HarzStProt. 1993, 43–63; *Jochen Thiel*, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis – Das Jahressteuergesetz 1996 wird vorbereitet, FS Tipke, S. 295–318.

¹ Über den 18. und 19. Deutschen Steuerberaterstag sind bisher keine Buch-Publikationen erschienen, was zu bedauern ist, weil damit für die Nachwelt ein Zeitzeugnis verlorengeht. – Die Deutschen Steuerberatertage werden vom Deutschen Steuerberaterverband veranstaltet, der zwar die größte, aber nicht die einzige Berufsorganisation der Steuerbaraterschaft ist.

² Diese Jahrbücher verdienen die Aufnahme in die steuerrechtliche Bibliographie von Tipke/Lang, Steuerrecht (15. Aufl. 1996), § 1 Rdz. 52 ff., 65.

I. Inhalt dieses Beitrages

Ich werde die Fehlentwicklungen des deutschen Steuerrechts nicht aus dem Blickwinkel des deutschen Durchschnitts-Steuerbürgers schildern. Mein Name ist nicht Noelle, auch wohne ich nicht am Bodensee.

Gewitzt aus mancherlei früheren Erfahrungen werde ich auch kaum persönliche Äußerungen abgeben, denn mein Vorname ist nicht Brigitte. Doch auf diese ein-durcksvolle Dame, die das steuerwissenschaftliche und *steuerkritische* Parkett viel zu früh verlassen hat, werde ich noch zurückkommen (müssen).³

Ich biete Ihnen *Zeitzeugnisse* an, die nicht mit meiner Feder zusammenhängen. Die Zeugen standen hinter den Podien von allseits anerkannten Steuerfachveranstaltungen der letzten Jahre. Ihre Referate und Diskussionsbeiträge sind gedruckt und für Sie verifizierbar. Ihre Aussagen befinden sich jedoch auf dem „Friedhof“ der Kongreß-Jahrbücher, die von den meisten Steuer-Literaten, einschließlich auch der Steuer-Kommentatoren eher gemieden werden. Die Zeitzeugnisse stellen die Steuermisere der deutschen Steuerbürger nicht erschöpfend dar, sondern nur schlaglichtartig und beispielhaft. Eine Portion Zufall ist im Spiel, denn die jeweiligen Veranstaltungskalender folgen aktuellen Informationsbedürfnissen insbesondere der Steuerberaterschaft. Es entspricht dem Stellenwert unserer Tagung in Bitburg, diese Stimmen wiederzubeleben. Also werde ich diejenigen zitieren, die ihre Finger in die Wunden legten, die den deutschen Durchschnitts-Steuerbürger schmerzen dürften.

Dies ist ein Experiment, zu dem ich Sie einlade. Bilden Sie sich aus den mitgeteilten Materialien ein eigenes Urteil. Meine persönliche Meinung ist unmaßgeblich.

II. Auswertung aktueller Steuerkongreß-Dokumentationen

Der Weg des Bürgers zum Objekt des *Finanzstaats*, nicht des Steuerstaats, ist weit fortgeschritten.

Gelegentlich wird auf die Bedeutung der Rechts- und Gesetzessprache hingewiesen. Hier ein kleiner Beitrag: Schaltstelle der Steuergesetzgebung sind die *Finanzausschüsse* des Bundestages und des Bundesrats; für die Verwaltung der Steuern sind die *Finanzämter*, die *Oberfinanzdirektionen* und die *Finanzministerien* zuständig. Der Steuerrechtsschutz liegt in den Händen der *Finanzgerichte* und des *Bundesfinanzhofs*. Im Namen des obersten Steuergerichts kommt die Silbe „-gericht“ nicht vor – bei allen Bundesschwestergerichten ist dies indessen der Fall.

³ Zu ihrer zupackenden, farbigen, ironischen, ja spöttischen Art *Wolfgang Schön*, JbFStR 1995/96, 50, 51.

A. Bürger und Finanzstaat, insbesondere steuergeprägtes Verhalten der Bürger

(1) **Desorientierung durch inflationäre tagessteuerpolitische Ankündigungen:** Parteien und Spitzenpolitiker kultivieren kurzatmige ad-hoc-Ankündigungen über Steueränderungen. Der Steuerbürger wird dadurch verwirrt und desorientiert.

Kurt Faltlhauser (damals Parlamentarischer Staatssekretär im Bundesfinanzministerium): „Der Solidarzuschlag soll nach unserer Auffassung so schnell wie möglich abgeschafft werden“.⁴

Eine tragende Rahmenbedingung der Steuermoral des Bürgers ist die Glaubwürdigkeit der führenden Steuerpolitiker.

(2) **Lohnsteuer als Stimulans für das Steuerbewußtsein des Durchschnittsbürgers:** Die Lohnsteuer ist seit langem eine Fronlast der Unternehmen. Andererseits sind Lohnsteuer-Tips der Medien zum laufenden Informations-Konsum der Steuerbürger geworden.

Der Lohnsteuer-Vortrag auf einem Steuerkongreß beginnt mit der ungewöhnlichen Einführungsschlagzeile: „*Lohnsteuer als Wettbewerbsvorteil*“.⁵

Das Bonus-System „Miles + More“ der Lufthansa gewährt Mitarbeitern lohnsteuerpflichtige Vorteile aus Dienstflügen, die der Arbeitgeber finanziert, falls die Boni privat genutzt werden,⁶ was die Regel sein dürfte. Das ist mit den Händen zu greifen. Auf Protest des Vorstands der Lufthansa bei den Spitzen der Finanzverwaltung wird von einer Auswertung der einschlägigen Belege des Unternehmens durch die Finanzverwaltung Abstand genommen, „weil man hierdurch den ausländischen Luftfahrtgesellschaften die (LH-)Kunden zutreiben würde“.⁷ Steueransprüche stehen also in Einzelfällen durch politische Intervention doch noch zur Disposition, was noch nicht ganz verpönt ist.

Anders soll es bei Fußballspielern von Borussia Mönchengladbach gewesen sein, die „sowohl ihre eigene Popularität als auch die Fähigkeit der Finanzverwaltung zur Sachverhaltserforschung falsch einschätzten“,⁸ was das gleichzeitige Wohnen von 14 Spielern in einigen belgischen Appartements anbelangt. Sie kamen nicht mit der 15%igen Abzugssteuer davon.

(3) **Wir Deutsche – mehrheitlich ein Volk von Steuerhinterziehern?** Relativ hoher Steuerdruck und das zentrale Wesen der Steuer als eine gegenleistungslose Last drängen den Bürger zur Nichterfüllung der Steuerpflichten.

Ein Steuerstrafverteidiger, der aus der Finanzverwaltung in die Anwaltschaft wechselte und es wissen muß, bezeugt: „Mir scheint heute sicher zu sein, daß der hinterziehungsbereite Mandant die Regel ist.“⁹

⁴ DStBTag 1994, 45, 53.

⁵ *Bernad Jonas* (Rechtsanwalt), StbJb. 1995/96, 313, 314.

⁶ A. A. *Tobias H. Strömer*, BB 1993, 705 f.; *Kurt Joachim von Bornhaupt* (RiaBFH a. D., nunmehr StB), FR 1993, 326 ff.

⁷ *Jonas*, a. a. O., S. 314 f.

⁸ *Jonas*, a. a. O.

⁹ *Michael Streck*, DStBTag 1994, 109, 112; *ders.*, bereits DStBTag 1984, 109, und BB 1984, 2205.

Der zitierte Strafverteidiger auf die Frage des Moderators *Rolf Hoss* (StB): „Muß der Erbe ermitteln, was der Erblasser in der Vergangenheit (dem Finanzamt durch Steuererklärungen) erklärt hat? Das kann er doch vielleicht gar nicht wissen.“ Antwort: „Nein, Herr Hoss, es gibt einen alten Rat. Der Erbe ist neugierig und schaut in alle Unterlagen. Es gibt eine einzige Ausnahme: die Steuerakten. Die gehören unbesehen in den Reißwolf. Es gibt keine Pflicht, die Unterlagen durchzuschauen. Man kann sich dadurch nur dumm und bösgläubig machen.“¹⁰

Von Berufs wegen ist der Steuerberater kein Strafverteidiger. Der Steuerbürger bekommt in der Regel diese Tips nicht von seinem Haussteuerberater. Er schaut, wird dumm und bösgläubig.

In der Regel ist der Steuerberater selbst (über-)vorsichtig. Wenn er seine Ohren offen hält, hört er, daß er wegen seiner beruflichen Kundigkeit bei etwaigen Steuerverstößen generell vorsätzlich, äußerst selten leichtfertig handelt.¹¹

(4) **Steuergestaltungs-Konjunktur in der Steuerbürgerschaft:** Auf den überhöhten Zugriff des Finanzstaats *reagiert* der Steuerbürger verständlicherweise mit Steuergestaltungen in Form zulässiger Steuervermeidungen. Je höhergradig die Steuergestaltungspraktiken, desto drangsaliender und komplizierter das Steuerrecht. Der Umfang der Steuergestaltungen ist das Barometer für den Grad der Güte des Steuerrechts.

Unsere Jahrbücher des Steuerrechts – über deren Inhalt Bericht erstattet wird – sind voll von Instruktionen für Steuergestalter. Das belegt dieser Überblick:

- Steuergestaltungen im Gefolge des neuen gesetzlichen Umwandlungs(steuer-)rechts: DStBTag 1994, 147–199 und 267–277; JbFStR 1995/96, 113f. und 345–404 sowie 556–714; StbJb. 1995/96, 169–187 und 231–271; StBKRep. 1996, 129–223.
- Steuergestaltungen durch verweggenommene und endgültige Erbfolge: HarzSt-Prot. 1995, 111–159; JbFStR 1995/96, 507–553; StbJb. 1995/96, 273–311; StBKRep. 1996, 227–272: Diese Steuergestaltungsinstruktionen sind durch eine – durchaus nicht zwingende – Änderung der Rechtsprechung des BFH ausgelöst worden.
- Umsatzsteuergestaltungen: HarzStProt. 1995, 283–338; JbFStR 1995/96, 467–505. Bisher ist zu wenig zur Kenntnis genommen worden, in welch rasantem Tempo sich das Umsatzsteuerrecht kompliziert hat. Es ist ein Steuerbereich für spezielle Steuerexperten geworden. (Richter am BVerfG) *Paul Kirchhof*: „Der Umsatz hüllt sich zunehmend in den Schleier des Europarechts.“¹² Dieser beliebte und auch redebereite Steuerkongreß-Referent ist wegen seiner Formulierungskunst in höchstem Ansehen. Er pflegt seine Zuhörer stets zu faszinieren.

(5) **Rechtsformmäßige Unternehmensbesteuerung:** Nicht einsichtig ist für den selbständig wirtschaftenden Steuerbürger, daß seine Steuerlast nach der jeweiligen Unternehmensrechtsform differiert. Ein mittelständischer Unternehmer vermag die Steuerdifferenzen zwischen dem Einzelunternehmen, der Einmann-GmbH und der Einmann-GmbH & Co KG nicht zu durchschauen.

¹⁰ DStBTag 1994, 257, 262.

¹¹ *Bernd Heine* (Steuerfahndungsreferent der OFD München), DStBTag 1994, 119, 128.

¹² DStBTag 1994, 67, 69.

Es ist ein historisches Versäumnis, daß nach der Körperschaftsteuerreform 1977 der Gesetzgeber und seine Formulierungshelfer nicht in Vorbereitung auf eine – etwa doch anstehende – Wiedervereinigung für die Bundesrepublik einschließlich der Ex-DDR ein einfaches, effizientes Unternehmenssteuerrecht vorbereitet haben. *Brigitte Knobbe-Keuk* hat recht behalten: „Geben wir den DDR-Betrieben ein einfaches Unternehmenssteuerrecht.“¹³

(6) **Steuerklima:** 44% der Bürger in Nordrhein-Westfalen halten ihre Finanzbeamten für hilfsbereit und freundlich – in Brandenburg 29%.¹⁴

B. Mängel der Steuergesetzgebung

(7) In der Steuergesetzgebung dominiert die *politische* Entscheidung. Begrenzt wird die Steuergesetzgebung durch das Verfassungsrecht und durch das Europarecht. Ein Mangel sehr hohen Grades unserer Steuergesetzgebung ist insbesondere ihre Verfassungsfahrlässigkeit und auch ihre Europadistanz. Die unterentwickelte Verfassungsfreundlichkeit unserer Steuergesetzgebung untergräbt die Steuermoral.

(8) **Von der steuerstaatlichen zur finanzstaatlichen Steuergesetzgebung?** Die Steuer wird durch ihre Voraussetzungslosigkeit geprägt. Daher sollte – im Rahmen der politischen Entscheidung – das Parlament als Steuerparlament bei der Bemessung der Steuerlast die Interessen der Allgemeinheit und des Einzelnen gleichmäßig berücksichtigen. Die Steuerlast sollte mäßig sein. Die Steuerschraube sollte zur Hälfte ange dreht sein. Der angemessene Steuerzugriff kennzeichnet den Steuerstaat.

Wenn dagegen der Gesetzgeber vorrangig in den Steuern Mittel für seine selbstgestalteten Ausgabenzwecke sieht und steuerlich zugreift, wo er nur zugreifen kann, wird aus dem Steuerstaat der *Finanzstaat*, aus dem Steuerparlament das *Finanzparlament*. Vom Finanzparlamentarismus zum *Finanzmilitarismus* – dieses Phänomen wurde bekanntlich in der Weimarer Republik diskutiert – ist es nur ein kurzer Weg.

Dazu *Jürgen Pinne* (Präsident des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V.): Die Steuerpolitik „kann nach wahltaktischem Gutdünken Einnahmen- und Ausgabenpolitik betreiben und über das tagespolitische und parteiprogrammatisch Wünschbare nicht hinausdenken. Dann werden weiterhin viele Bürger Steuern als erlaubte Fälle des Raubes empfinden. Demzufolge werden Steuermoral und staatsbürgerliche Steuerakzeptanz der Steuerhinterziehungsmoral und der Kavaliersdeliktmentalität zum Opfer fallen.“¹⁵

(9) **Qualität der Steuergesetze:** Das Niveau der textlichen Präzision unserer Steuergesetze ist tief gesunken. Angesichts der Kulturhöhe unserer Gesellschaft und der Existenz von 17 Finanzministerien als Reservoir von Formulierungshelfern ist dieser Befund äußerst negativ.

¹³ StBjb. 1993/94, 165, 182.

¹⁴ *Marlene Großkreutz*, DStBTag 1994, 281, 288.

¹⁵ DStBTag 1994, 18.

Ein allseits renommierter Steueranwalt und Steuerkommentator läßt sich wie folgt vernehmen: Wenn der Gesetzgeber „umgangssprachliches Kauderwelsch ins Gesetz schreibt“ – gemeint ist das Tatbestandsmerkmal des § 15a EStG: »nicht unwahrscheinlich« –, sollte ihm die Rechtsprechung die Gefolgschaft versagen.¹⁶ Der Kritiker der Steuergesetzgebung fährt fort: „Dann hätten wir diesen ganzen Zirkus nicht, denn dann hätte der Gesetzgeber dies nachbessern können.“¹⁷ Der BFH versteht seine Rolle offenbar anders: Er repariert lieber schlechte Gesetzestextqualitäten.

Selbst formulierungsverantwortliche hohe Finanzministerialbeamte räumen den unklaren Wortlaut neuer Steuernormen ein – in diesem Fall des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG, bei dem es um die rechtspraktisch so bedeutsame Verlustverwertung geht.¹⁸

§ 13 Abs. 2 a ErbStG i. d. F. des JStG 1996 gewährt die Wohltat der sog. „Generationenbrücke“ in Gestalt eines objektbezogenen Freibetrages von 500 000 DM auch für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von *mindestens* 25%. Dies wundert die Fachwelt¹⁹ – obwohl günstig –, weil die vergleichbare Vorschrift des § 17 EStG an eine Beteiligung von *mehr als* 25% anknüpft. Bereits das JStG 1997 hat die neue Vorschrift im Sinne der Kritik geändert. Offenbar findet eine sehr hektische, dadurch aber auch oberflächliche Gesetzgebung statt.

Wie es sein sollte, erfahren wir von *Paul Kirchhof*: „Im verfassungsrechtlichen Idealfall ermittelt der Steuerpflichtige seine Steuerschuld durch bloße Lektüre des Gesetzestextes, und der Finanzbeamte begründet eine Steuerschuld durch bloßen Verweis auf das Gesetz.“²⁰ Mit Verlaub: Dies klingt wie ein Ruf aus dem Paradies.

(10) **Steuergesetzgebung auf dem Trittbrett:** Gängig ist die Unsitte, daß während der Steuergesetzgebung zusätzliche Regelungen in laufende Gesetzesvorhaben plaziert werden, so daß eine – so meine Formulierung – „*graue Gesetzgebung*“ praktiziert wird. In der ursprünglichen Gesetzesbegründung ist von dieser Neuerung keine Rede. Während der Fahrt durch den Bundestag wird an den Gesetzgebungszug „Änderung der Einkommensteuer“ eher klammheimlich noch ein Waggon „Änderung der AO“ angehängt – wohl im Vertrauen darauf, daß die (Fach-)Öffentlichkeit diese Ankopplung zu spät bemerkt.

Dies hat seinerzeit der Gesetzgeber des Grenzpendlergesetzes praktiziert, als er dieses um das rechtsschutzreduzierende Präklusionsrecht erweiterte. Dazu erbost ein Spitzenvertreter der Steuerberaterschaft: „Diese Vorschrift ist an der Öffentlichkeit vorbei in das Gesetzblatt manövriert worden. Ein Beitrag zur Steuerkultur und zur Steuermoral ist damit nicht geleistet worden.“²¹ Eine derartige mißbräuchliche Gesetzgebung, in der Regel zum Nachteil des Steuerbürgers, muß diesen empören. Die verantwortlichen Parlaments-Manager handeln insoweit in der Tat kaltschnäuzig und bringen sich dadurch um ein gutes Stück Glaubwürdigkeit.

¹⁶ *Arndt Raupach*, JbFStR 1995/96, 327.

¹⁷ A. a. O.

¹⁸ *Viktor Sarrazin* (Ministerialdirigent des BMF), JbFStR 1995/96, 601.

¹⁹ *Georg Crezelius*, JbFStR 1995/96, 527, mit sehr kritischer Erwiderung von *Michael Wolf* (Ministerialrat im BayStMF), ebenda, 532.

²⁰ DStBTag 1994, 67, 69.

²¹ *Jürgen Pinne*, DStBTag 1994, 22.

(11) **Fatale und überhastete punktuelle Nichtanwendungssteuergesetzgebung:** Immer wieder kassiert der Steuergesetzgeber ihm mißliebige Entscheidungen des BFH – ja sogar des Großen Senats – geradezu in spontaner Weise. Mit guten Gründen hat *Franz-Josef Haas* unter Bezugnahme auf die legendäre Steuerkritikerin *Brigitte Knobbe-Keuk* diesen Mißstand in Erinnerung gerufen.²² Diese Unsitte ist eingerissen und wird unverdrossen weiterpraktiziert – von unserem Finanzstaat, der eben kein Steuerstaat mehr ist. Dies soll eine Botschaft dieser „Berichterstattung“ in Bitburg sein.

Aus guten Gründen ringt sich der Große Senat des BFH zu seinen steuerzentralen Beschlüssen durch. Sie folgen der jeweiligen Gesetzessystematik und dem individuellen Gesetzeszweck. Es entscheiden unabhängige, nur dem Gesetz unterworfen Richter. Oft wähnt sich der rechtsschutzheischende Steuerbürger am Ziel. Doch diese Rechtsgenugtuung ist oft kurzfristig. Das Bundesfinanzministerium veranlaßt die jeweilige Regierungskoalition zum Erlaß eines Nichtanwendungsgesetzes.

Jedes Nichtanwendungsgesetz ist ein Gesetz zuviel, denn es verunstaltet regelmäßig das Gesetz durch weitere unsystematische und komplizierte Ausnahmenvorschriften. Damit wird der Bestand an Steuernormen noch undurchsichtiger. Der Steuerbürger staunt immer wieder, wie gelassen und schicksalsergeben die Damen und Herren Richter des BFH – angefangen vom Dienstjüngsten bis hin zum Präsidenten – diese Demontage des Steuerrechts hinnehmen. Der Präsident der BFH *Klaus Offerhaus* unterstellt dem Gesetzgeber, daß dieser stets den BFH „aus sachlichen Gründen konterkariert.“²³ Dies ist eine sehr wohlwollende Betrachtungsweise.

(12) **Eine der größten Fehlleistungen der Legislativen der Bundesrepublik:** „Ohne dem damaligen Steuergesetzgeber Unrecht tun zu wollen, kann man wohl sagen, daß die Abschaffung des allgemeinen Schuldzinsenabzugs eine der größten Fehlleistungen des modernen deutschen Steuerrechts war“. Dieser Auffassung ist kein Geringerer als der aktive Richter am BFH *Walter Dreneck*²⁴ – ein besonnener und abwägender, kein „focussierter“ Höchststeuerrichter. Dieses Bekenntnis beeindruckt. Zunächst habe ihn die Gesetzesänderung überzeugt, denn die Kreditzinsen für den privaten Pelzmantel seien nicht abzugswürdig. Doch die Reaktion der Praxis mit dem *Zwei-Konten-Modell* habe gezeigt, welche Komplizierungen bewirkt und welche Chancen den sozial Stärkeren eröffnet worden seien.

Dieses Beispiel lehrt: Geht der Gesetzgeber mit der Brechstange an sein Gesetz und begrenzt er eine seiner Regeln durch Sonderrecht, reagiert der Steuerbürger mit „Modellen“ zur Wiederherstellung der bisherigen Steuerlast. Man erinnert sich an die Geschichte vom Hasen und dem Igel.

(13) **Kompromißsteuergesetzgebung – Beispiel ErbStG 1996:** Das neue Erbschaftsteuergesetz ist von der Immunschwäche unserer Steuergesetzgebung gekennzeichnet. Der Preis für unseren Föderalismus ist hoch. Die Steuergesetze degenerieren zum Schlachtfeld der politischen Parteien.

²² JbFStR 1995/96, 27 f.

²³ StbJb. 1995/96, 7, 27, mit zahlreichen Belegen.

²⁴ DStBTag 1994, 201, 204.

Zur Genugtuung des Steuerbürgers hat sich – wenigstens – der 1996er Steuerkongreß der Bundessteuerberaterkammer im Rahmen von 7 Referaten mit der Neugestaltung der Einheitswertsteuern beschäftigt.²⁵ Doch diese Beiträge sind weithin überholt – allerdings hat *Wilfried Dann*, Präsident der Bundessteuerberaterkammer, doch recht behalten: Die Vermögensteuer gilt nicht mehr.²⁶ Im übrigen ist der Steuerbürger das Opfer der grundgesetzlichen Regelung der Ertragshoheit geworden. Wie aus dem Hinterhalt sind die Grunderwerbsteuer und die Erbschaftsteuer erhöht worden, und zwar massiv. Die Rechtfertigung für diese Steuererhöhung ist allein die Eigenschaft beider Steuern als Ländersteuer. Dieser Rechtfertigungsgrund überzeugt nicht. Der Zufallsfaktor der Größe der bisherigen Vermögensteuereinnahmen bestimmt die Erhöhung der Grunderwerbsteuer und der Erbschaftsteuer, die dadurch ein Stück mehr Umverteilungssteuer geworden ist, weil ein Teil der entfallenden Vermögensteuer in die Erbschaftsteuer draufsattelnd umgeschichtet wurde. Zuerst im Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, dann im Vermittlungsausschuß sind etatorientiert Freibeträge reduziert, Steuersätze erhöht und die neuen Bewertungsgrundsätze des Grundbesitzes kurzerhand nach den Grundsätzen einer Preiserhöhung verändert worden.

Wer als Kind von seinem Vater im Dezember 1995 Kapitalvermögen im Wert von 3 Mio. DM erbte, zahlte nach dem ErbStG 1974 349 200 DM Erbschaftsteuer; wer im Januar 1996 dasselbe erbte, schuldet jetzt 494 000 DM Erbschaftsteuer.²⁷ Ein böses Erwachen für Kapitalvermöge-Erben und deren Berater, die 1995 von einer vorweggenommenen Erbfolge abgeraten haben. Der Steuerbürger hat soeben ein „*Vermittlungs-Roulette*“ seines Steuergesetzgebers erlebt. Selbst die Richter des Erbschaftsteuer-Beschlusses des BVerfG werden überrascht sein.

(14) **Beratungsunfähiges modernes Steuerrecht:** Das zitierte Beispiel bestätigt die Aussage des Steuerkritikers *Jürgen Pinne*, den ich nochmals zitiere: „Wir Steuerberater können unsere Mandanten nicht mehr so beraten, wie es wünschenswert wäre, denn wir wissen nicht, was der Gesetzgeber morgen treibt. Steuerpolitik ist das Experimentierfeld der Ideologen geworden.“²⁸ Der Spruch „Steuerberatung ist zur Steuerastrologie geworden“ liegt dem Steuerchronisten auf der Zunge.

(15) **Europawidriges Steuerrecht:** Die berühmte Steuersache Schumacker²⁹ hat die Europaferne unseres Steuerrechts markant offengelegt.

C. Geschwächter Steuerrechtsschutz

(16) Die deutschen Rechtswege sollen angeblich komfortabel sein. Die Wahrheit ist jedoch: Der Steuerrechtsweg ist das Stiefkind unseres Rechtsschutzsystems.

²⁵ StBKRep. 1996, 1–128.

²⁶ StBKRep. 1996, 7.

²⁷ *Verf.*, KÖSDI 1997, 10961, 10965.

²⁸ DStBTag 1994, 15, 17.

²⁹ EuGH vom 14. 2. 1995 – C-2 279/93, EuWZ 1995, 167; dazu posthum noch *Knobbe-Keuk*, JbFStR 1995/96, 52 ff., sowie auch *Haas*, ebda, S. 25 f.

(17) **Beschwerliche Durchsetzung von Europarecht:** Die Klage eines renommierten Münchener Finanzrichters ist berechtigt: Steuerbürger und ihre Berater tun sich schwer, ihnen günstiges europäisches Umsatzsteuerrecht durchzusetzen. Es hakt bereits bei der Rechtsorientierung: „Die Verschaffung entsprechender Kenntnisse bereitet in der Praxis Schwierigkeiten. Es erscheint skandalös (!), die Leser des Bundessteuerblattes II nicht über Vorlagebeschlüsse des BFH zu unterrichten. Alle Rechtsanwender des Steuerrechts sollten dafür eintreten, daß die Vorlagen des BFH und alle Entscheidungen des EuGH mit ihrem Rechtssatz ins BStBl. aufgenommen werden.“³⁰ Der steinige Rechtsweg weist folgende Schlaglöcher auf:

- Die Rechtsbehelfsstellen der Finanzämter kennen häufig nicht die bürgergünstigen EuGH-Urteile.
- Fast regelmäßig lehnen die Einspruchsentscheidungen günstiges europäisches Umsatzsteuerrecht ab und schieben damit den Steuerbürger an das Finanzgericht ab.
- Schweben Parallelverfahren vor dem EuGH, müssen sich die Bürger bei den Finanzämtern stark ins Zeug legen, um das Ruhen der Einspruchsverfahren zu erreichen.
- Erkennen der Bürger und sein Berater die Europa-Relevanz der Umsatzsteuersache, ohne daß in Luxemburg ein Verfahren schwebt, müssen sie im Klageverfahren mit überdurchschnittlicher Energie das entlastende Europarecht begründen und das Finanzgericht bewegen, die Sache dem EuGH vorzulegen. Mehr als die Vorlage anregen, kann der Bürger nicht.
- Verweigert sich das Finanzgericht, müssen der Bürger und sein Berater um die Zulassung der Revision kämpfen. Die begründete Europa-Relevanz reicht für die Grundsatzrevision.
- Doch oft muß zunächst Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt werden, da die Finanzgerichte die Revision nicht zulassen.

Es ist also ein langer Atem gefragt. Bei *W. Christian Lobse* ist nachzulesen: Seinerzeit waren in 1994 insgesamt 17 in- und ausländische Vorlageersuchen zu beachten: Davon waren 6 nur im praktisch für den Normal-Steuerberater nicht zugänglichen EG-Amtsblatt veröffentlicht; 4 in der Entscheidungssammlung BFHE (= „Entscheidungen des BFH“); 2 in der Entscheidungssammlung HFR (= „Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung“); 5 in der Zeitschrift IStR (= „Internationales Steuerrecht“); 5 in der Zeitschrift UR (= „Umsatzsteuer-Rundschau“) und 1 Ersuchen in der Entscheidungssammlung EFG (= „Entscheidungen der Finanzgerichte“) (einschließlich Mehrfachveröffentlichungen). Offenbar stehen wir hier vor einer Art „Geheimwissen“.³¹ Redakteure haben Gelegenheit, sich für ihre Fachleser zu entfalten, zumal der zitierte Finanzrichter dringend rät, zum Zwecke der Sicherstellung optimalen Rechtsschutzes auch die Gutachten der Europäischen Generalanwälte zu publizieren. Nebenbei aus meiner Sicht: Die Lektüre der Gutachten ist ein juristischer Ausnahme-Genuß.

³⁰ *W. Christian Lobse*, DStBTag 1994, 217, 234 f.

³¹ A. a. O., S. 236.

(18) **Moderner Steuer-Pyrrhus:** Diese tragische Steuerfigur kennen wir längst. Jemand obsiegt beim Bundesverfassungsgericht mit seiner Verfassungsbeschwerde gegen ein belastendes BFH-Urteil mit der Variante, daß die attackierte Steuernorm nicht nichtig, sondern mit dem Grundgesetz unvereinbar ist mit der Maßgabe, daß sie demnächst aufzuheben ist. Unser Verfassungssieger hat die Kosten der Klage und der Revision zu tragen, denn diese sind unbegründet, da die Lasten-Norm erst demnächst stirbt, § 135 Abs. 2 FGO. *Paul Kirchhof* erwägt, ob unser „verlierender Endsieger“ einen Folgenbeseitigungsanspruch hat.³² Dieser Trost reicht jedoch nicht.

(19) **Finanzbeamtlicher Verfassungsbedenkenträger:** Es mag sein, daß im Einzelfall ein Finanzbeamter verfassungsfühiger ist als „sein“ Steuerbürger. Es ist nicht beamtenrechtswidrig, wenn dieser jenem die Klage gegen den von ihm veranlaßten verfassungsbedenklichen Steuerbescheid empfiehlt. Das ist pragmatisch. Es wird aber auch geraten – falls ich den Ratschlag richtig verstehe –: Der Finanzbeamte soll bei der Bundesregierung *remonstrieren* mit dem Ziel, daß diese gegen ihre eigenes Steuergesetz die abstrakte Normenkontrolle beim BVerfG einleitet.³³ Ich fürchte, unser Steuerbürger sieht in dieser Richtung weniger als kaum Aussichten.

(20) **Vom Steuerrechtsweg zum Steuerrechtspfad:** Landet der Steuerbürger mit seiner Klage beim Einzelrichter des Finanzgerichts, der die Revision nicht zuläßt, und weist der BFH die Nichtzulassungsbeschwerde ohne Begründung ab, hat der Steuerrechtsschutz sein absolutes Minimum erreicht. Dieses Bild immungeschwächten Steuerrechtsschutzes hat zu recht *Wilfried Dann* moniert.³⁴

(21) **Anstößige obligatorische Präklusion, § 364 AO:** Der Protest in DStBTag 1994, 19f., ist berechtigt und wird von *Roman Seer*³⁵ auch als Offenbarung für den gesetzestechischen Niedergang der gegenwärtigen Steuergesetzgebung gegeißelt. Er konstatiert die Entwertung der Art. 19 Abs. 4 und 103 Abs. 1 GG durch den Steuergesetzgeber. Aus guter Erfahrung empfehle ich eine Sammelpetition von Steuerberatern an den Deutschen Bundestag. Mut zur Kritik ist für die Betroffenen angesagt.

D. Unstete Rechtsprechung des BFH

(22) Möglicherweise ist unsere extrem hektische und zu häufig überstürzt formulierte Steuergesetzgebung ein hoher, aber immer noch in Freiheit und Demokratie gut investierter Preis. Die Schwächen und Schatten unserer politischen Parteien deformieren unsere Steuerrechtsordnung, da Steueränderungen verstärkt als politische Waffe benutzt werden.

³² DStBTag 1994, 67, 82.

³³ *Paul Kirchhof*, ebda.

³⁴ StBKRep. 1995, 1, 9, unter Hinweis auf die lesenswerte Kritik von *Rüdiger von Groll*, *Hans-Reimer Koch* und *Reinhold Ruban*, in: Gräber, FGO, 3. Aufl. 1993, S. V (Vorworte). Vorworte in Steuer-Komentaren wachsen sich nicht selten zu rechtspolitischen Glossen erster Güte aus; man lese die Vorworte des *L. Schmidt* (Hrsg.), EStG, in seinen 15 Auflagen in einem Zuge. Auch diese Vorworte sind Zeitzugnisse.

³⁵ In: Tipke/Land, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, § 23 Rdz. 40.

Unsere Richter am BFH stehen weit über der Qualität unserer politischen Parteien, mögen diese auch Einfluß auf Richterberufungen haben. Der hektischen Gesetzgebung entspricht ausgleichshalber eine ruhige Rechtsprechung. Sie sollte umso konstanter sein, je stürmischer die Gesetzgebung ist. Diesen antizyklischen Zustand haben wir längst noch nicht erreicht. Rechtsprechungssprünge sollten gänzlich verschwinden. Dies wird solange nicht geschehen, wie dominante Richterpersönlichkeiten höchst individuelle Rechtsüberzeugungen in ihren Senaten durchsetzen.

(23) **Zusätzliche Richter-Gerechtigkeit?** Der BFH sollte das Vermächtnis von *Brigitte Knobbe-Keuk* beherzigen, zu Lasten der Bürger keine originären Richter-Gerechtigkeiten zu entwickeln, um etwa „gute“ Einkunftsarten zu Lasten „böser“ Einkunftsarten kraft richterlichen Wertungsschubs auszuweiten.³⁶

(24) **Keine Nichtanwendungsrolle für den BFH:** In der Tat sollte – subtil formuliert – der BFH die Rolle des Nichtanwendungsgesetzgebers nicht als Nichtanwendungs-Ersatzgesetzgeber übernehmen.

(25) **Wer ist der Hüter der Rechtssicherheit? Die dritte Gewalt hütet sie!** *Brigitte Knobbe-Keuk* hat den Geist *Albert Hensels* beschworen, als sie ihn zitierte: „Es wird dem Richter in vielen Fällen wertvoller erscheinen, den Gesetzgeber auf die Mängel des Gesetzes durch Abweisung des Steueranspruchs hinzuweisen, als durch dessen Bejahung die Rechtsunsicherheit zu verstärken.“³⁷

(26) **Rechtsschutz ist keine Rechtskürzung:** Der Steuerbürger, der die Steuergerichte anruft, denkt schlichtweg nicht daran, daß der von ihm ins Werk gesetzte Rechtsschutz zu einer verbösernden Rechtsauslegung führt.

(27) **Materiell Bundessteuergericht statt formell Bundesfinanzhof:** Die „Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen“ ist kein Auslegungsgrundsatz.³⁸

(28) **Mysteriöse Wandlung von Wahlrechten – also von Bürgerermessen – in Gebote/Verbote – also in Bürgerzwang–:** Daß handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte steuerliche Aktivierungsgebote und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte Passivierungsverbote sind, hat *Brigitte Knobbe-Keuk* nie eingeleuchtet, denn eine entsprechende Rechtsgrundlage ist nicht ersichtlich.³⁹ Selbst *Ludwig Schmidt* hat zwischenzeitlich erkannt:⁴⁰ „Was mich erschüttert, ist die starke Divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz.“

(29) **Nagelprobe für die Gabelung des Weges zum Steuerstaat oder zum Finanzstaat:** Unter Billigung von *Manfred Groh* (Vorsitzender Richter am BFH)⁴¹ hat der BFH die Rückstellung für Umweltlasten stark eingeschränkt.⁴² Damit hat er gegen die

³⁶ Dazu *Haas*, JbFStR 1995/96, 12 ff.

³⁷ Siehe das Zitat bei *Knobbe-Keuk*, JbFStR 1989/90, 65.

³⁸ *Knobbe-Keuk*, Unternehmens- und Bilanzsteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 2 II 3 e.

³⁹ A. a. O., § 2 II 3 a, zum Beschluß des BFH vom 3. 2. 1969 – Gr.S. 2/68, BFHE Bd. 95, 31 = BStBl. 1969 II, 291.

⁴⁰ JbFStR 1995/96, 281. Zwei Seiten später lesen wir allerdings: „Ich neige sehr dazu, Fragen der Besteuerung der Personengesellschaften pragmatisch zu lösen“, nicht dogmatisch. Das mag zwar für die Sittenordnung gelten, doch wohl kaum für eine Rechtsordnung.

⁴¹ DB 1993, 1833.

⁴² Urt. vom 19. 10. 1993 – VIII R 14/92, BFHE Bd. 172, 456 = BStBl. 1993 II, 891, und Besprechungsaufsatz von *Hubertus Gschwendtner*, DStZ 1994, 287.

Lebensweisheit der Steuerbürger verstoßen: „Wer die Musik bestellt, hat zu zahlen.“ „Der Umweltstaat und der Steuerstaat“⁴³ sind *ein* Staat, der „Umweltstaat und der Finanzstaat“, der Umweltlasten als nicht steuermindernd behandelt, ist der Anti-Staat. *Herbert Biener* (Ministerialrat im Bundesjustizministerium) hat sich kritisch zu Wort gemeldet:⁴⁴ „Die(se) einschränkende Auslegung des § 249 HGB bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen ist aus handelsrechtlicher Sicht unerträglich.“ Zugleich sieht der Zitierte *Manfred Grob* (Vorsitzender Richter am BFH) auf der finanzstaatlichen Seite. Daraus folgert der Steuerbürger: „Der BFH ist nicht der Hüter des Etats.“ Und weiter: „Der BFH ist der Hüter der Freiheit des Eigentums der Bürger.“ Rechtsschutz ist Bürgerschutz.

(30) **Beispiel Sekundärfolgenrechtsprechung:** Die Neigung der BFH-Rechtsprechung zur Diskontinuität – die Fälle sind fast schon Legion – hat *Walter Dreseck* an dem Rechtsprechungssprung zur einkommensteuerlichen Beurteilung von Kreditzinsen für Pflichtteils-, Erbersatz- und Zugewinnausgleichszahlungen dargestellt, die auf Betriebsvermögen entfallen. Zunächst waren sie als Betriebsausgaben abzugsfähig, da letztlich zur Sicherung von Betriebsvermögen veranlaßt. Dann wurden sie als Privateinwand nicht abzugsfähig, weil durch private erbrechtliche oder familienrechtliche Schulden veranlaßt.⁴⁵

Dagegen sind Schuldzinsen für Kredite zur Bezahlung zur Abwendung eines Scheidungs-Versorgungsausgleichs nach § 1587 o BGB als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig.⁴⁶

Ein derartiges Rechtsprechungs-Schisma kann dem Steuerbürger nicht vermittelt werden. Die Neigung des Steuergesetzgebers, ihm unliebsame BFH-Urteile durch Nichtanwendungsgesetze zu kassieren, sollte den BFH veranlassen, seinen Standort in Richtung Schutz des Bürgers zu verlegen und sich zum „Hüter der Freiheitsrechte des Bürgers zu mausern.“

Verzeichnis der ausgewerteten Referate und Diskussionsbeiträge

Jörg Bauer (Leitung), *Bernd Jonas* und *Michael-Ingo Thomas* (Teilnehmer), Unruhiges Lohnsteuerrecht – Podiumsdiskussion, StbJb. 1995/96, 363–382.

Herbert Biener, Bilanzierung im Spannungsfeld von Europa-, Umwandlungs- und Steuerrecht, StbJb. 1995/96, 29–74.

Georg Crezelius, JbFStR 1995/96, 527.

Walter Dreseck, Die Zinsrechtsprechung des BFH – eine kritische Würdigung, DStBTag 1994, 201–216.

Kurt Falthäuser, Festvortrag, DStBTag 1994, 45–59.

Peter Fischer, Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen, HarzStProt. 1994, 127–155.

⁴³ So *Haas*, JbFStR 1995/96, 22 f., anlässlich der Huldigung von Knobbe-Keuk.

⁴⁴ StbJb. 1995/96, 30, 46.

⁴⁵ Urt. des BFH vom 19. 5. 1983 – IV R 138/79, BFHE Bd. 138, 248 = BStBl. 1983 II, 380, einerseits und vom 14. 4. 1992 – VIII R 6/87, BFHE Bd. 169, 511 = BStBl. 1993, II, 275, andererseits sowie *Manfred Grob*, DB 1992, 444.

⁴⁶ Urt. des BFH vom 5. 3. 1993 – X R 128/90, BFHE Bd. 172, 31 = BStBl. 1993 II, 867.

- Winfried Gail* (Leitung), *Gerhard Lempenau*, *Rudi Märkle*, *Wolfgang Schön* und *Heinrich Weber-Grellet* (Teilnehmer), Besteuerung von Personenunternehmen, StbJb. 1995/96, 189–211.
- Marlene Großkreutz*, Aufwärts in den Neuen Bundesländern – Bestandsaufnahmen, DStBTag 1994, 281–288.
- Franz-Josef Haas*, Rechtsanwendung und Gesetzgebung im Unternehmenssteuerrecht – Würdigung von Professor Dr. jur. Brigitte Knobbe-Keuk, JbFStR 1995/96, 11–30.
- Bernd Heine*, Strafrechtliche Gefahren im Rahmen der Steuerberatung, DStBTag 1994, 119–145.
- Rolf Hoss* (Moderation), *Bernd Heine* und *Michael Streck* (Referenten), Strafrechtliche Gefahren im Rahmen der Steuerberatung – Gespräch mit den Teilnehmern über die vorgetragenen Themen, DStBTag 1994, 257–265.
- Bernd Jonas*, Arbeitgeber und Lohnsteuer: Zweifelsfragen 1995, StbJb. 1995/96, 313–329.
- Paul Kirchhof*, Der Einfluß des Verfassungsrechts auf die Entwicklung des Steuerrechts, DStBTag 1994, 67–107.
- W. Christian Lohse*, Aktuelle Rechtsprechung zur Umsatzsteuer im Einflußbereich der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie und des EuGH, DStBTag 1994, 227–240.
- Jörg M. Mössner*, Neue Tendenzen bei Rückstellungen?, DStBTag 1994, 87–107.
- Jürgen Pinne*, DStBTag 1994, 15–22 (Kongreßeröffnungsansprache).
- Viktor Sarrazin*, JbFStR 1995/96, 519; 552 und 601.
- Ludwig Schmidt*, JbFStR 1995/96, 281 f.; 283.
- Wolfgang Schön*, JbFStR 1995/96, 50 f.
- Sebastian Spiegelberger* (Leitung), *Günther Felix*, *Peter Fischer*, *Rudolf Stephan*, *Gustav Wrenger*, Kontroversen zur Besteuerung wiederkehrender Bezüge, HarzStProt. 1994, 157–210.
- Michael Streck*, Strafrechtliche Gefahren im Rahmen der Steuerberatung, DStBTag 1994, 109–118.
- Michael-Ingo Thomas*, Verpflegungsmehraufwendungen im Lohnsteuerrecht, StbJb. 1995/96, 331–361.
- Michael Wolf*, JbFStR 1995/96, 524 und 532 f.