

Methoden steuerrechtlicher Entscheidungsfindung

Herausgegeben von
MICHAEL DROEGE,
CHRISTINE OSTERLOH-KONRAD
und CHRISTIAN SEILER

Mohr Siebeck

Methoden steuerrechtlicher
Entscheidungsfindung



Methoden steuerrechtlicher Entscheidungsfindung

Herausgegeben von
Michael Droege, Christine Osterloh-Konrad
und Christian Seiler

Mohr Siebeck

Michael Droege ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Verwaltungsrecht, Religionsverfassungs- und Kirchenrecht sowie Steuerrecht an der Universität Tübingen.
orcid.org/0000-0003-3551-5920

Christine Osterlob-Konrad ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Universität Tübingen.
orcid.org/0000-0003-3512-0195

Christian Seiler ist Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht an der Universität Tübingen.

ISBN 978-3-16-162787-3 / eISBN 978-3-16-162788-0
DOI 10.1628/978-3-16-162788-0

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2023 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde Druck in Tübingen aus der Stempel Garamond gesetzt, auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und dort gebunden.

Printed in Germany.

Vorwort

Die disziplinäre Identität des Steuerrechts und seiner Wissenschaft wird nicht nur durch seinen Gegenstand, sondern vor allem auch durch die Methode seiner Erschließung bestimmt. Ein sachgerechtes Verständnis dieses Teilrechtsgebietes bedingt somit auch ein anspruchsvolles Methodenverständnis, das sowohl die Herausbildung einer entsprechenden Dogmatik als auch deren Handhabung in der konkreten Entscheidungsfindung umfasst.

Der steuerrechtliche Methodendiskurs kann an eine beachtliche Tradition anknüpfen. Das Steuerrecht und seine Wissenschaft zeichnen sich seit jeher durch rege Methodendiskussionen aus, die oft im Kontext grundlegender Neuausrichtungen der Rechtswissenschaft geführt wurden und werden. Anlass hierzu gab etwa eine wechselnde Zuordnung des Steuerrechts zu den Kerndisziplinen Öffentliches Recht und Zivilrecht mit ihren je eigenen Diskursräumen. Verstärkend weckten methodische Spezifika des Steuerrechts das wissenschaftliche Interesse. Erwähnung verdient hier namentlich die „wirtschaftliche“ oder auch „steuerjuristische“ Betrachtungsweise als steuerrechtliche Erscheinungsform einer betont teleologisch argumentierenden Norminterpretation und Wirklichkeitserfassung.

Diese Debatte wirkt fort, ohne bereits zu einem Abschluss gekommen zu sein. Ihre Rahmenbedingungen haben sich zudem als Folge einer größeren Aufmerksamkeit für verfassungsrechtliche Vorprägungen, eines gestiegenen interdisziplinären Interesses und nicht zuletzt einer kontinuierlichen Internationalisierung und Europäisierung des Rechtsstoffes verändert. Ein Methodendiskurs, der sich seiner tradierten Grundlagen bewusst ist und sich gleichzeitig neuen Anfragen der Gegenwart öffnet, bleibt daher nach wie vor ein Desiderat der Steuerrechtswissenschaft.

Die Vergewisserung über den Stand und die Entwicklungsperspektiven dieses Methodendiskurses setzt ein belastbares Fundament vor allem auch der hermeneutischen Grundlagen voraus. Steuerrechtliche Methodenfragen können überdies auf eine beachtliche historische Tiefendimension verweisen. Die geschichtlichen Entwicklungslinien steuerrechtlicher Methodendiskurse erlauben die Rekonstruktion der Verselbständigung der Steuerrechtswissenschaft als juristischer Disziplin im ersten Drittel des 20. Jahrhunderts. Auf diesem Fundament kann die Frage nach den Besonderheiten steuerrechtlicher Entscheidungsfindung gestellt und beantwortet werden.

Als Kulminationspunkt steuerrechtlicher Methodenfragen fungiert heute nicht zuletzt das Grundgesetz. Dies gilt sowohl mit Blick auf spezifische Vor-

prägungen der Methodenlehre, die den Charakter des Steuerrechts als gesetzgebundenes Eingriffsrecht aktualisieren, als auch hinsichtlich der konkreten Maßstäbe steuerrechtlicher Entscheidungsfindung, unter denen vor allem die Bindung des Rechtsinterpreten an den Gleichheitssatz zu nennen ist. Gerade vor dem Hintergrund des Eingriffscharakters der Besteuerung übersetzt sich die Frage nach ihrer Gesetzesbindung methodisch in die Frage nach den Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht. Auch gilt es, die Besonderheiten steuerrechtlicher Begriffsbildung im Prozess der Rechtsgewinnung und der sich anschließenden Rechtsanwendung zu entfalten, die sich nicht nur, aber auch in Fragen der Verwendung und Handhabung von Typusbegriffen offenbaren. Hier zeigt der steuerrechtliche Methodendiskurs Anknüpfungspunkte an allgemeinere rechtswissenschaftliche Methodenfragen.

Eine interdisziplinäre Öffnung zu den Wirtschaftswissenschaften ist insbesondere dort angezeigt, wo sich das Steuerrecht um eine realitätsgerechte Berücksichtigung wirtschaftlicher Gegebenheiten bemüht. Im Methodendiskurs wird dies traditionell in die Formel von der „wirtschaftlichen“ oder auch „steuerjuristischen“ Betrachtungsweise übersetzt. Der zunehmende Einfluss der sog. ökonomischen Analyse des Rechts in anderen Bereichen, insbesondere in Teilen des Zivilrechts und im Regulierungs- und Wirtschaftsverwaltungsrecht, veranlasst neuerdings die Frage, wie leistungsfähig eine „ökonomische Analyse des Steuerrechts“ sein kann und wie sie zu legitimieren wäre.

Ferner gilt es, die noch immer nicht abschließend geklärte Stellung des Steuerrechts zwischen Zivilrecht und Öffentlichem Recht intradisziplinär aufzugreifen und auf konkrete Folgerungen für die Methodenwahl zu befragen. Dabei sind Grund und Grenzen zivilrechtlicher Vorprägungen steuerrechtlicher Begriffe aus steuer- und aus zivilrechtlicher Sicht zu beleuchten, auch um verfestigte Verengungen im Dialog aufzubrechen.

Schließlich wandeln Europäisierung und Globalisierung den Gegenstand der Steuerrechtswissenschaft erheblich, ohne dass etwaige methodische Rückwirkungen auf die Kernbereiche steuerrechtlicher Entscheidungsfindung in hinreichendem Maße erörtert würden. Das Verständnis hierfür kann ein doppelter Blick auf die Entstehungsbedingungen überstaatlicher Maßstäbe des Steuerrechts fördern. Zum einen lohnt es sich, die Eigenarten der Genese internationalen Steuerrechts, also der Abkommensverhandlungen, näher zu betrachten. Zum anderen sind auf der Ebene des europäischen Steuerrechts die Bedingungen und Leitlinien richterlicher Rechtsgewinnung durch den EuGH zu untersuchen. Die damit verbundene Frage nach Ansätzen einer eigenständigen europarechtlichen Methodik stellt sich besonders dringlich im Recht der indirekten Steuern, kann aber auch für die nur punktuell angeglichenen direkten Steuern Bedeutung gewinnen.

Die verschiedenen Beiträge dieses Bandes sind diesem weiten Themenfeld gewidmet. Ihnen liegen Vorträge zugrunde, die auf einem von den Herausgebern

im Juni 2022 veranstalteten Symposium gehalten wurden. Mit diesem Symposium hat sich das kurz zuvor gegründete Institut für Finanz- und Steuerrecht der Juristischen Fakultät der Universität Tübingen der Fachöffentlichkeit vorgestellt. Das Institut widmet sich der ganzen Breite der steuerrechtswissenschaftlichen Forschung und zeichnet sich nicht zuletzt durch ein gemeinsames Forschungsinteresse seiner Mitglieder an den Grundlagen des Steuerrechts aus.

Die Kanzlei Pöllath und Partner und der Universitätsbund Tübingen e.V. haben die Durchführung des Symposiums und die Drucklegung dieses Buches großzügig gefördert. Für diese Förderung sind wir sehr dankbar. Dank schulden wir auch unseren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern an den Lehrstühlen für die Unterstützung bei der Tagung und Herrn Simon Schurz für die redaktionelle Betreuung des Bandes. Für die – wie immer – hervorragende verlegerische Betreuung danken wir dem Verlag Mohr Siebeck, insbesondere Frau Silja Verena Meister und Frau Rebekka Zech.

Tübingen, im April 2023

Michael Droege
Christine Osterloh-Konrad
Christian Seiler

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
<i>Ralf P. Schenke</i> Eine eigenständige Methodik des Steuerrechts im Vergleich zur allgemeinen Rechtsordnung?	1
<i>Christian Seiler</i> Methodenlehre und Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht	19
<i>Christine Osterlob-Konrad</i> Gesetzeswortlaut und Rechtsfortbildung im Steuerrecht – eine rechtsordnungsübergreifende Betrachtung	37
<i>Michael Droege</i> Konstitutionalisierung der Methodenlehre und ihre Grenzen. Der Gleichheitssatz als Maßstab der steuerrechtlichen Methodenlehre	53
<i>Martin Ruf</i> Wirtschaftliches Denken als Element steuerrechtlicher Teleologie	69
<i>Christian Thiemann</i> Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht	83
<i>Erik Röder</i> Perspektiven und Grenzen einer ökonomischen Analyse des Steuerrechts	105
<i>Marc Desens</i> Steuerrecht und Zivilrecht – causa finita? Die Sicht des öffentlichen Rechts	119
<i>André Meyer</i> Steuerrecht und Zivilrecht – causa finita? Die Sicht des Zivilrechts	141

<i>Matthias Valta</i> „Wechselwirkungen zwischen Normsetzung und Normanwendung“	161
<i>David Hummel</i> Ansätze einer eigenständigen Methodik im Europäischen Steuerrecht?	185
<i>Silke Bruns</i> Methoden des Steuervölkerrechts in der Praxis. Entscheidungsfindung der Exekutive bei dem Verhandeln von Doppelbesteuerungsabkommen, Konsultationsgesprächen und Streitbeilegungsverfahren	207
Verzeichnis der Herausgeber und Autoren	223

Eine eigenständige Methodik des Steuerrechts im Vergleich zur allgemeinen Rechtsordnung?

Ralf P. Schenke

Gliederung

A. Einleitung	1
B. Gegenstand und Funktion der juristischen Methodenlehre	2
I. Vom Regelplatonismus zur Deutung der Rechtsfindung als Rechtssetzung	2
II. Die gewaltenteilende und funktionale Deutung der Methodenlehre	3
III. Rechtsquellenlehre, Methodenlehre und Dogmatik	4
C. Deskriptiv-analytischer Teil: Eine rechtmethodische Bestandsaufnahme	5
I. Der Allgemeine Teil der Juristischen Methodenlehre	6
II. Die Besonderen Teile	6
1. Strafrecht	6
2. Öffentliches Recht	7
3. Zivilrecht	7
III. Der rechtmethodische Diskurs im Steuerrecht	7
1. Allgemeiner Teil	8
2. Besondere Teile	8
a) Methodengesetzgebung	8
b) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	9
c) Die typisierende Betrachtungsweise	9
d) Grenzen der steuerverschärfenden Rechtsfortbildung	10
3. Die Zweiteilung der Steuerrechtswissenschaft	10
IV. Zwischenfazit	11
D. Normativer Teil: Metatheorie der Juristischen Methodenlehre	13
I. Die Rechtsnatur des Steuerrechts	13
II. Konstitutionalisierung	14
III. Methodengesetzgebung	15
E. Fazit	17

A. Einleitung

Die Frage nach einer eigenständigen Methodik des Steuerrechts im Vergleich zur allgemeinen Rechtsordnung¹ weist unterschiedliche Dimensionen auf. Sie

¹ Hierzu zuletzt *Drüen*, in: Droege/Seiler (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, 95 ff.

kann aus einer historischen, aus einer deskriptiv-analytischen und aus einer normativen Perspektive beantwortet werden. Für die historische Perspektive ist auf einen grundlegenden Beitrag *Simon Kempnys* zu verweisen, der in dem vorangegangenen Tagungsband veröffentlicht und an gleicher Stelle vorgetragen worden ist.² Aus einer deskriptiv-analytischen Sicht geht es darum, festzustellen, ob die Rechtsanwendung im Steuerrecht tatsächlich einen rechtmethodischen Sonderweg eingeschlagen hat. Wer dies beantworten will, muss den rechtmethodischen Diskurs im Steuerrecht mit dem anderer Rechtsgebiete vergleichen. Entsprechende Beobachtungen sind aus einer empirischen und rechtssoziologischen Sicht interessant. Sie beantworten aber noch nicht die Frage, ob ein etwaiger steuerrechtlicher Sonderweg auch normativ geboten ist und welche Wege gegebenenfalls aus dem steuerrechtlichen Methodenstreit herausführen könnten. In meinem Beitrag möchte ich versuchen, zu den beiden letztgenannten Themenkreisen Stellung zu nehmen. Dem sind einige Überlegungen zum Gegenstand der juristischen Methodenlehre vorzuschicken.

B. Gegenstand und Funktion der juristischen Methodenlehre

Die juristische Methodenlehre will der Rechtsanwendung einen Weg weisen, wie aus den geltenden Rechtsquellen konkrete Entscheidungen abgeleitet werden können.³ Hierzu formuliert die juristische Methodenlehre Regeln, wie das geltende Recht auszulegen und gegebenenfalls fortzubilden ist. Das wohl prominenteste Beispiel ist der klassische Auslegungskanon. Danach ist der verbindliche Inhalt eines Rechtssatzes ausgehend von dessen Wortlaut, der systematischen Stellung, der Entstehungsgeschichte und zuletzt dem Telos der Norm oder der *ratio legis* zu ermitteln.⁴

I. Vom Regelplatonismus zur Deutung der Rechtsfindung als Rechtssetzung

Erste Unsicherheiten beginnen beim Status dieser Regeln. Denkbar erscheint es, die juristische Methodenlehre als Instrument zur Erkenntnis eines präexistenten Norminhaltes zu verstehen.⁵ In diesem regelplatonistischen Modell⁶ ist es Aufgabe der juristischen Methodenlehre, Aufschluss über den Inhalt der Norm zu gewinnen. Die Position der Interpreten spielt dabei keine Rolle. Die

² S. *Kempny*, in: Droege/Seiler (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, 49ff.

³ S. etwa *F. Reimer*, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, 53.

⁴ Vgl. etwa *Seiler*, *Auslegung als Normkonkretisierung*, 2000, 26ff.

⁵ So jedenfalls im Ausgangspunkt *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Aufl. 1991, 313. S. auch *Drüen*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), *AO/FGO*, EL 10/2020, § 4 AO Rn. 217, wonach die Entscheidung über die „richtige“ von mehreren Bedeutungen in Stufen fortschreitender Erkenntnis gewonnen wird.

⁶ Zum Begriff *Christensen*, *Was heißt Gesetzesbindung?*, 1989, 161, 195, 218.

rechtsprechende Gewalt erscheint – in Anlehnung an *Montesquieu* – als ein „Nichts“, weil sie als „bouche de la loi“ nur das ausspricht, was in die Norm eingeschrieben ist.⁷ Von dieser Position ausgehend lässt sich der Gegenstand der juristischen Methodenlehre wohl am treffendsten als Ausschnitt einer Universalhermeneutik interpretieren. Die richtige Methodenlehre ist dann die, die den Weg zum präexistenten Norminhalt weist.⁸

Dass diese Sichtweise überholt ist, bedarf schon kaum mehr der Erwähnung. Allenthalben ist anerkannt, dass die Rechtsfindung schöpferische Elemente aufweist.⁹ Sehr deutlich hat dies *Adolf Merkel* in seiner Theorie des doppelten Rechtsantlitzes oder der Janusköpfigkeit des Rechtsaktes ausgesprochen.¹⁰ Janusköpfig ist die Rechtsanwendung, weil sie neben rechtsvollziehenden auch rechtserzeugende Elemente aufweist. Damit kommt es entscheidend auf die Interpreten an. Das kann mit der philosophischen Hermeneutik über die Unhintergebarkeit des Vorverständnisses,¹¹ ebenso aber aus einer systemtheoretischen Perspektive erklärt werden, weil der Gesetzgeber das Rechtssystem nicht umprogrammieren, sondern allenfalls irritieren kann.¹²

Die zentrale Aufgabe der juristischen Methodenlehre ist es dann, diesen Prozess der Rechtserzeugung zu strukturieren und zu kanalisieren. Damit wird das Ideal der Intersubjektivität der Rechtsfindung nicht aufgehoben, aber doch relativiert. An die Stelle der einzig richtigen Entscheidung tritt eine vertretbare Entscheidung, die dann richtig ist, wenn sie mit den Regeln der juristischen Methodenlehre im Einklang steht.

II. Die gewaltenteilende und funktionale Deutung der Methodenlehre

Wenn Richterinnen und Richter aber eben nicht „en quelque facon nulle“ sind, stellt sich im demokratischen Rechtsstaat das Legitimationsproblem.¹³ Wichtige Erkenntnisse verdankt die juristische Methodenlehre hier der Einsicht in ihre gewaltenteilende Dimension.¹⁴ Welche Grenzen der Rechtssetzung durch die juristische Methodenlehre gezogen werden, ist Ausdruck einer unterschiedlichen Funktionenteilung zwischen den Staatsgewalten. Je geringer die Spiel-

⁷ *Montesquieu*, Vom Geist der Gesetze, Bd. I, 1951, 225.

⁸ *Isensee*, in: FS für Günther Winkler, 1997, 367 (369f.).

⁹ Vgl. etwa *Drüen* (Fn. 5), Rn. 217.

¹⁰ *Merkel*, JBl 1918, 425 (427).

¹¹ Vgl. *Esser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 2. Aufl. 1972, 136ff. Grundlegend *Gadamer*, Wahrheit und Methode, Gesammelte Werke, Bd. I, 6. Aufl. 1990, 271.

¹² Vgl. zur Unterscheidung und zur strukturellen Koppelung von Recht und Politik nur *Luhmann*, Ökologische Kommunikation, 4. Aufl. 2004, 125. S. auch *Di Fabio*, Herrschaft und Gesellschaft, 2018, 107ff., 123ff.

¹³ Pointiert hierzu *Vofskuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (682).

¹⁴ Grundlegend *Ehmke*, VVDStRL 20 (1963), 53 (68) zur Deutung der Grenzen der Verfassungsinterpretation als Frage der Verteilung der Aufgabe der Fortbildung des Verfassungsrechts auf verschiedene Verfassungsorgane.

räume der rechtsanwendenden Gewalten sind, desto eher steht der Gesetzgeber in der Pflicht, die Gesetze an sich wandelnde tatsächliche und rechtliche Umstände, aber auch geänderte gesellschaftliche Wertvorstellungen anzupassen.

Von der Entdeckung der gewaltenteilenden Dimension hin zur verfassungsrechtlichen Überformung der juristischen Methodenlehre ist es dann nur noch ein kleiner Schritt. *Hans-Peter Schneider* hat den hier bestehenden Zusammenhang schon 1975 sehr klar auf den Punkt gebracht, wonach die Diskussion über den Rahmen legitimer Richtermacht „von ihrem hermeneutischen Kopf auf ihre verfassungsrechtlichen Füße“¹⁵ zu stellen ist. Parallel zur Konstitutionalisierung der Rechtsordnung¹⁶ hat sich damit auch eine Konstitutionalisierung der juristischen Methodendebatte vollzogen.¹⁷

III. Rechtsquellenlehre, Methodenlehre und Dogmatik

Meine dritte Vorbemerkung zielt auf das Verhältnis der Methodenlehre zu zwei anderen zentralen Reflexionstheorien des Rechts. Diese sind auf der einen Seite die Rechtsquellenlehre, auf der anderen Seite die Dogmatik. Aus meiner Sicht nimmt die juristische Methodenlehre eine Brückenstellung zwischen diesen beiden ein.

Gegenstände der Rechtsquellenlehre sind die Geltung und der Geltungsgrund des Rechts.¹⁸ Die Rechtsquellenlehre identifiziert die innerhalb einer Rechtsordnung geltenden Normen. Aufgabe der Methodenlehre ist hingegen deren Auslegung und Fortbildung. So klar diese Unterscheidung auf den ersten Blick anmutet, so groß sind doch die sich bei näherer Hinsicht zeigenden Überschneidungen. Für beide Diskurse zentrale Fragestellungen werden sowohl in der Rechtsquellenlehre als auch in der Methodenlehre verhandelt. Hierzu gehört insbesondere die Problematik der Einordnung des Richterrechts, die sich als Ausschnitt aus der Rechtsquellenlehre,¹⁹ aber auch als rechtsmethodisches Problem²⁰ verhandeln lässt.

¹⁵ *Schneider*, DÖV 1975, 443 (452). Zustimmung etwa *J. Ipsen*, DVBl. 1984, 1102 (1104); *Tettinger*, StuW 1980, 213 (215); *Schuppert*, Der Staat 15 (1976), 114 ff. Aus der steuerrechtlichen Literatur etwa *Crezelius*, StuW 1981, 117 (118).

¹⁶ Hierzu speziell aus steuerrechtlicher Sicht diese Entwicklung befürwortend *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 108 ff.; *P. Kirchhof*, StuW 2018, 1 (2 ff.). Sehr kritisch *Tappe*, JZ 2016, 27 ff. Eher zurückhaltend *Musil*, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. II, 2014, 129 (135 ff.). Differenzierend *Droege*, JöR 64 (2016), 539 (540 ff.).

¹⁷ *Schenke*, in: Dreier (Hrsg.), Macht und Ohnmacht des Grundgesetzes, 2009, 51 (62 ff.). S. auch *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, EL 10/2020, § 4 AO Rn. 697.

¹⁸ *Schenke*, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des Verwaltungsrechts, Bd. I, 2021, § 7 Rn. 1.

¹⁹ Exemplarisch *Ruffert*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. I, 2. Aufl. 2012, § 17 Rn. 109; *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl. 2017, § 4 Rn. 42.

²⁰ *Rüthers/Birk/Fischer*, Rechtstheorie, 11. Aufl. 2020, Rn. 878.

Mehr und mehr gerät ins Bewusstsein, welchen großen und entscheidenden Anteil die Rechtsdogmatik an einer rationalen Rechtsfindung hat.²¹ Der Begriff der Dogmatik ist schillernd. Speziell in der Verwaltungsrechtswissenschaft hat sich eine auf *Winfried Brohm* zurückgehende Definition durchgesetzt. Danach ist unter Rechtsdogmatik ein „aus der Gesamtheit der Rechtsordnung arbeitendes und erarbeitetes Gefüge juristischer Begriffe, Institutionen, Grundsätze und Regeln“ zu verstehen, „die unabhängig von einer speziellen gesetzlichen Fixierung allgemein Anerkennung und Befolgung beanspruchen.“²²

Das Verhältnis der juristischen Methodenlehre zur Dogmatik kann aus unterschiedlichen Perspektiven betrachtet werden. Objektiv besteht die Funktion der Dogmatik wohl darin, Entscheidungsräume auszufüllen, die die juristische Methodenlehre offenlässt. Im Rechtsalltag stellen sich die Zusammenhänge aber wohl genau umgekehrt dar. Die Rechtsanwenderinnen und Rechtsanwender lassen sich auf der Suche nach dem im Einzelfall geltenden Recht von ihrem dogmatisch geschulten Rechtsgefühl leiten. Die Aufgabe der juristischen Methodenlehre ist es dann, diejenigen Interpretationen zu falsifizieren, die nicht mehr mit anerkannten Methodenregeln vereinbar sind.²³

C. Deskriptiv-analytischer Teil: Eine rechtmethodische Bestandsaufnahme

Ob sich in der allgemeinen Rechtsordnung ein gesicherter Bestand methodischer Regeln identifizieren lässt, setzt zunächst eine Verständigung darüber voraus, was unter der „Allgemeinen Rechtsordnung“ zu verstehen ist. Diese kann nur schwerlich gelingen, weil sich die Rechtsordnung aus verschiedenen Teilgebieten zusammensetzt, welche sich nicht nur hinsichtlich der beteiligten Akteure, ihrer Interessen sowie den verfassungs- und unionsrechtlichen Vorgaben, sondern, wie im Folgenden noch zu zeigen sein wird, auch in rechtmethodischer Hinsicht voneinander unterscheiden.

Sinnvoller als den rechtmethodischen Diskurs des Steuerrechts der allgemeinen Rechtsordnung gegenüberzustellen, erscheint mir daher zunächst ein Blick auf die drei großen Rechtsgebiete, d. h. das Zivilrecht, das Öffentliche Recht und das Strafrecht.²⁴ Im rechtmethodischen Diskurs dieser drei Rechtsgebiete

²¹ Vgl. nur *Bumke*, Rechtsdogmatik, 2017, 113 ff.

²² *Brohm*, in: FS für Hartmut Maurer, 2001, 1079 (1082).

²³ Vgl. auch *Möllers*, Juristische Methodenlehre, 2. Aufl. 2019, 2.

²⁴ Zur Sinnhaftigkeit der Dreiteilung etwa *Jestaedt*, in: FS für Rolf Stürner, Bd. I, 2013, 127 ff., der auf Pfadabhängigkeiten verweist und der Dreiteilung paradigmatische Bedeutung zuspricht. Kritisch *Lepsius*, JuS 2018, 950 ff. Instrukтив zur Rolle der Rechtslehre als Triebfeder der juristischen Systembildung *Hellgart*, ZDRW 3 (2020), 199 (203 ff).

lassen sich ein großer Bereich von Gemeinsamkeiten – also ein Allgemeiner Teil –, aber auch Unterschiede, d. h. Besondere Teile, ausmachen.

I. Der Allgemeine Teil der Juristischen Methodenlehre

Verbindende Klammer des Allgemeinen Teils sind die Bindung an Gesetz und Recht²⁵, die Unterscheidung von Normtext und Norminhalt²⁶ sowie der bereits erwähnte vierstufige klassische Methodenkanon²⁷. Um plausibel zu machen, dass eine Norminterpretation gesetzlich geboten ist, reicht es in der Regel aus, die Konformität des Auslegungsergebnisses mit dem Methodenkanon darzulegen. Der Methodenkanon und die Wortlautgrenze markieren aber keine absolute Grenze der Rechtsanwendung. Unter bestimmten Voraussetzungen kann bzw. muss der Wortlaut beiseitegeschoben werden. Unzulässig ist allein eine Rechtsfindung *contra legem*, die sich sowohl über den Wortlaut als auch über den Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt.

Allen drei Rechtsgebieten gemein ist ferner eine starke Orientierung an Präjudizien.²⁸ Diese Präjudizienbindung trägt ganz wesentlich dazu bei, dass das Rechtssystem seine Funktion der Stabilisierung von normativen Verhaltenserwartungen erfüllen kann. Dazu begründen Präjudizien Argumentationslastregeln, die nicht beliebig durchbrochen werden können.

II. Die Besonderen Teile

Neben die Allgemeine Methodenlehre treten Besondere Teile, die sich im Grundsatz entlang der drei großen Rechtsgebiete ausdifferenzieren.

1. Strafrecht

Eine Sonderstellung innerhalb des rechtsmethodischen Diskurses nimmt das Strafrecht ein. Seinen Grund hat dies in dem Grundsatz *nulla poena sine lege*, keine Strafe ohne Gesetz, der in Art. 103 Abs. 2 GG kodifiziert ist. Aus der Norm werden neben einem Rückwirkungsverbot, einem Parlamentsvorbehalt und erhöhten Anforderungen an die Bestimmtheit auch ein Verbot der strafbegründenden oder strafverschärfenden Analogie abgeleitet.²⁹ Dabei ist Analogie nicht im engeren, technischen Sinne zu verstehen; ausgeschlossen ist vielmehr

²⁵ Vgl. etwa *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, 21 zur Bindung an das geltende Recht als „Fluchtpunkt“ der juristischen Methodenlehre.

²⁶ Vgl. etwa *Würtenberger*, in: FS für Alexander Hollerbach, 2001, 223 ff.

²⁷ Vgl. *F. Reimer* (Fn. 3), 53.

²⁸ Statt vieler hierzu nur *Kriele*, Theorie der Rechtsgewinnung entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation, 2. Aufl. 1976; *Reinhardt*, Konsistente Jurisdiktion, 1997, 409 ff.; zuletzt *Payandeh*, Judikative Rechtserzeugung, 2017, 449 ff. Speziell aus steuerrechtlicher Sicht *Levedag*, in: FS für den BFH, 2018, 181 ff.

²⁹ *Schmidt-Aßmann*, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Dez. 1992, Art. 103 II Rn. 227, 231.

jede Rechtsanwendung, die über den Inhalt einer gesetzlichen Sanktionsnorm hinausgeht.³⁰ Dabei soll der mögliche Wortsinn die äußerste Grenze zulässiger richterlicher Interpretation markieren.³¹

2. Öffentliches Recht

Eine ähnliche Rolle wie im Strafrecht Art. 103 Abs. 2 GG nimmt im öffentlichen Recht der Vorbehalt des Gesetzes ein. Aus ihm wird teilweise ein Analogieverbot für grundrechtsrelevante Maßnahmen abgeleitet.³² Augenfällig ist dies etwa im Bereich des Datenschutzrechts. Mit dem Postulat normenklarer und bereichsspezifischer Regelung³³ ist es schwer vereinbar, Regelungslücken im Wege der Rechtsfortbildung zu schließen. In anderen Bereichen des öffentlichen Rechts spielt der Vorbehalt des Gesetzes dagegen eine deutlich geringere Rolle. Erinnert sei hier etwa an öffentlich-rechtliche Schuldverhältnisse³⁴ oder auch das Allgemeine Verwaltungsrecht, das vor seiner Teilkodifikation im VwVfG auf Allgemeinen Rechtsgrundsätzen³⁵ beruhte.

3. Zivilrecht

Weitgehend ohne rechtsmethodische Sonderregeln scheint hingegen das Zivilrecht auszukommen. Jedenfalls verzichten die Lehrbücher der juristischen Methodenlehre auf einen besonderen rechtsmethodischen Teil. Damit steht nicht im Widerspruch, dass der rechtsmethodische Diskurs im Zivilrecht besondere Schwerpunkte aufweist. Hierzu gehört etwa der auf *Wilburg* zurückgehende Ansatz beweglicher Systeme,³⁶ der sich für die Konkretisierung von Generalklauseln anbietet.

III. Der rechtsmethodische Diskurs im Steuerrecht

Doch wie verhält sich das Steuerrecht zu dieser Allgemeinen Methodenlehre? Aus meiner Sicht spricht prima facie viel dafür, dass sich die grundsätzliche

³⁰ BVerfG, Beschl. v. 23.10.1985 – 1 BvR 1053/82, BVerfGE 71, 108 (115).

³¹ BVerfG, Beschl. v. 05.07.1983 – 2 BvR 200/81, BVerfGE 64, 389 (393 f.); Beschl. v. 23.10.1985 – 1 BvR 1053/82, BVerfGE 71, 108 (114 ff.); Beschl. v. 10.01.1995 – 1 BvR 718/89 u. a., BVerfGE 92, 1 (12).

³² Zum Diskussionsstand nur *Beaucamp*, AöR 134 (2009), 83 ff.

³³ Grundlegend: BVerfG, Urt. v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1 (43 f.).

³⁴ S. etwa *Meysen*, Die Haftung aus Rechtsverhältnis, 2000, 42.

³⁵ Vgl. nur *Park*, Rechtsfindung im Verwaltungsrecht, 1996, 102 ff.

³⁶ *Wilburg*, Die Elemente des Schadensrechts, 1941; *ders.*, Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht, 1950. Zur Rezeption des Konzepts im öffentlichen Recht *Michael*, Der allgemeine Gleichheitssatz als Methodennorm komparativer Systeme, 1997 und speziell im Steuerrecht *Petersen*, Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System, 1999. Umfassend zur zeitgeschichtlichen Einordnung und späteren Rezeption *Paas*, Das bewegliche System, 2021.

Unterscheidung zwischen Allgemeiner Methodenlehre und rechtsgebietspezifischen Sonderregeln auch hier bewährt. Auffällig ist, dass der Besondere Teil vergleichsweise breiten Raum einnimmt und die hier verhandelten Fragen lebhaft umstritten sind.

1. Allgemeiner Teil

Doch zunächst kurz zum Allgemeinen Teil. Das, was sich als Allgemeiner Teil der juristischen Methodenlehre identifizieren lässt, gilt in ähnlicher Form auch für das Steuerrecht. Wie die Verwaltungs-, Zivil- und Strafgerichte greifen auch die Finanzgerichte auf den klassischen Methodenkanon zurück.³⁷ Im Grundsatz anerkannt ist ferner, dass eine Rechtsfindung jenseits der Auslegung zulässig ist.³⁸ Keinen Sonderweg beschreitet das Steuerrecht auch hinsichtlich der Präjudizienbindung. Wie in den anderen Gerichtszweigen begründen Präjudizien zumindest eine Darlegungslast. Von ihnen abzuweichen ist möglich, setzt aber voraus, dass sich hierfür deutlich bessere Gründe anführen lassen.³⁹

2. Besondere Teile

Sobald der gesicherte Bereich des Allgemeinen Teils verlassen wird, betritt das Steuerrecht vermintes Gelände. Aus Zeit- bzw. Raumgründen können die im Besonderen Teil geführten Debatten an dieser Stelle jedoch nicht im Einzelnen nachgezeichnet, sondern nur angerissen werden.⁴⁰

a) Methodengesetzgebung

Eine Besonderheit des Steuerrechts ist zunächst der Ansatz, die Methodenlehre zu kodifizieren oder jedenfalls doch teilzukodifizieren. So schrieb schon die Reichsabgabenordnung in § 4 RAO 1919 vor, dass bei der Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen seien. Die Vorschrift hat auch in das Steueranpassungsgesetz Eingang gefunden. Der Regierungsentwurf der AO 1977 integrierte die Vorschrift in einem § 3 Abs. 2 EAO.⁴¹ Im Finanzausschuss ist diese Vorschrift dann allein deshalb gestrichen worden, weil es sich dabei um allge-

³⁷ Zahlreiche Nw. bei *Drüen* (Fn. 5), Rn. 250ff.

³⁸ *Drüen* (Fn. 5), Rn. 344ff. Zur umstrittenen Zulässigkeit einer belastenden Rechtsfortbildung unten II 3 b) dd).

³⁹ Für die Anerkennung des Rechtsquellencharakters von Präjudizien *Drüen* (Fn. 5), Rn. 217. Deutlich zurückhaltender hingegen *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, Rn. 5.37, der nur von einer faktischen Argumentationslast für von einem Präjudiz abweichenden Rechtsansichten ausgehen will. Differenzierend *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 309ff. S. auch *Levedag* (Fn 28).

⁴⁰ Ausführlich hierzu aber *Drüen* (Fn. 5), Rn. 200ff.

⁴¹ BT-Drucks. 7/79, 17.

mein geltende Auslegungsregeln handeln würde, die im Steuerrecht keiner Kodifikation bedürften.⁴²

Weiterhin geltendes Recht ist hingegen die Missbrauchsnorm des § 42 AO.⁴³ Um deren Bedeutung tobt ein seit langem ausgetragener Grundlagenstreit. Nach der sogenannten *Innentheorie* ist die Norm letztlich überflüssig, weil sich das Verbot einer Umgehung steuerrechtlicher Regeln bereits aus den allgemeinen Auslegungsregeln ergeben würde.⁴⁴ Nach der *Außentheorie* handelt es sich bei der Missbrauchsnorm dagegen um einen eigenständigen Steuertatbestand.⁴⁵

b) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Ein weiteres Konfliktfeld der steuerrechtlichen Methodenlehre ist die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise.⁴⁶ Sie kreist unter anderem um die Frage, ob sich die Auslegung steuerrechtlicher Begriffe an zivilrechtlichen Vorbildern zu orientieren hat.⁴⁷ In Teilen ist der Meinungsstreit bereits durch den Methodengesetzgeber entschieden worden. Verwiesen sei hier nur auf § 39 Abs. 2 AO, wonach Wirtschaftsgüter unter bestimmten Voraussetzungen nicht dem Eigentümer, sondern anderen Rechtsträgern zuzurechnen sind.

Angelegt war die wirtschaftliche Betrachtungsweise in dem bereits vorstehend erwähnten § 4 RAO. Aus heutiger Sicht erscheint die Debatte überholt, weil sich die Thematik in den allgemeinen rechtsmethodischen Diskurs integrieren lässt. Das einschlägige Stichwort ist hier die Relativität der Rechtsbegriffe.⁴⁸ Dieser Begriff steht für nicht mehr, aber auch nicht für weniger als die Erkenntnis, dass Rechtsbegriffe in unterschiedlichen Zweigen der Rechtsordnung auch unterschiedlich ausgelegt werden können.

c) Die typisierende Betrachtungsweise

Ein weiterer Klassiker der steuerrechtlichen Methodendebatte ist die typisierende Betrachtungsweise. Dabei handelt es sich um eine vereinfachende Form der Gesetzesauslegung. Ein prominentes Beispiel ist die Drei-Objekte-Grenze, die für die Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung bemüht wird.⁴⁹ Das Kontinuum zahlreicher Zwi-

⁴² BT-Drucks. 7/4292, 15 f.

⁴³ Statt vieler nur noch *Osterlob-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019.

⁴⁴ Vgl. etwa *P. Kirchhof* (Fn. 16), 4; *Danzer*, Steuerumgehung, 1983, 95. Grundlegend *Becker*, *StuW* 1924, 149 (154 ff.); *Ball*, *Steuerrecht und Privatrecht*, 1924, 130 ff., 151.

⁴⁵ *Drüen* (Fn. 5), § 42 AO Rn. 10a f.

⁴⁶ Hierzu nur *Thiemann*, in diesem Band, 83 ff.

⁴⁷ Wegweisend hierzu *Ball* (Fn. 44). Für eine Deutung des Steuerrechts als bloße Folge des Zivilrechts dagegen *Hensel*, in: *Festgabe für Ernst Zitelmann*, 1923, 217 (241 f.).

⁴⁸ Vgl. etwa *Engisch*, *Einführung in das juristische Denken*, 9. Aufl. 1997, 209.

⁴⁹ Vgl. *Schmidt*, in: *FS für den BFH*, 2018, 321 (326 Fn. 45). Zur Abgrenzung ausführlich *Hufeld*, in: *BeckOK, EStG*, EL 10/2022, § 15 Rn. 1287 ff.; ferner *Anzinger*, *Anscheinsbeweis*

schenstufen zwischen einer eindeutig gewerblichen Betätigung und einer eindeutig privaten Vermögensverwaltung wird hier durch eine vergleichsweise einfach zu handhabende Faustregel zerschnitten. Im Grundsatz gewerblich ist eine Betätigung dann, wenn innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes mehr als drei Objekte angekauft und wieder veräußert worden sind. Das entlastet die Finanzverwaltung und sorgt auf Seiten der Steuerpflichtigen für Planungssicherheit, obwohl es sich bei dem Begriff des Gewerbebetriebs um einen Typusbegriff handeln soll.

d) Grenzen der steuerverschärfenden Rechtsfortbildung

Traditionell im Fokus rechtmethodischer Debatten im Steuerrecht steht der Streit um die Grenzen der Rechtsfortbildung zu Lasten der Steuerpflichtigen.⁵⁰ Eine klare Positionsbestimmung der Rechtsprechung steht hier noch aus, weil der Bundesfinanzhof gespalten ist. In einer 1983 gefällten Entscheidung des 4. Senats des Bundesfinanzhofs hat sich dieser offen zur Zulässigkeit auch steuerverschärfender Analogieschlüsse bekannt,⁵¹ die Position aber schon kurze Zeit später wieder relativiert.⁵² Deutlich gegen steuerverschärfende Analogien hat sich hingegen der 1. Senat positioniert.⁵³ Im Zentrum der rechtswissenschaftlichen Debatte stehen zumeist verfassungsrechtliche Argumente. Für den Wortlaut als Auslegungsgrenze zu Lasten der Steuerpflichtigen werden das Demokratie- und Rechtsstaatsprinzip, insbesondere aber der Grundsatz des Vertrauensschutzes, bemüht.⁵⁴ Diese Argumente dreht die Gegenmeinung um. So diene die Analogie gerade dazu, den Willen des Gesetzgebers zu verwirklichen. Allein dieser und nicht der mehrdeutige Wortlaut könne eine verlässliche Vertrauensgrundlage bieten.⁵⁵

3. Die Zweiteilung der Steuerrechtswissenschaft

Wie sich die Steuerrechtswissenschaft zu diesen Debatten verhält, kann hier nicht im Einzelnen nachgezeichnet werden. Auffällig ist aber doch, dass die Positionsbestimmungen zu diesen Grundlagenfragen vielfach entlang der Zweiteilung der Steuerrechtswissenschaft in zivilrechtlichen und ihren öffentlich-rechtlichen Teil verlaufen. So lehnt der zivilrechtliche Zweig eine Rechts-

und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 294 ff. mit einem eigenständigen Lösungsansatz.

⁵⁰ Hierzu vor allem *Barth*, Richterliche Rechtsfortbildung, 1996, 175 ff.

⁵¹ BFH, Urt. v. 20.10.1983 – IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221 (224).

⁵² BFH, Urt. v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BFHE 139, 549 (551 f.).

⁵³ BFH, Urt. v. 21.07.1999 – I R 141/97, BFHE 190, 100 (103).

⁵⁴ *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1974, 178; ursprünglich auch *Tipke*, StuW 1972, 264 (269).

⁵⁵ *Tipke*, in: ders. (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 1 (11 ff.).