



POSTGRADUALE FERNSTUDIENGÄNGE  
MANAGEMENT & LAW



STUDIENBRIEF SR0120 + STEUERRECHT FÜR DIE UNTERNEHMENSPRAXIS

# VERFASSUNGSRECHTLICHE GRUNDLAGEN DES STEUERRECHTS: RECHTSQUELLEN UND RECHTSANWENDUNG IM STEUERRECHT

AUTOR +  
PROF. DR. CHRISTOPH GRÖPL



UNIVERSITÄT  
DES  
SAARLANDES

 TECHNISCHE UNIVERSITÄT  
KAISERSLAUTERN

DISTANCE AND INDEPENDENT  
STUDIES CENTER



LESEPROBE

---

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf außerhalb der im Urheberrecht geregelten Erlaubnisse in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der Technischen Universität Kaiserslautern, Distance & International Studies Center, reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Kaiserslautern 2016.

LESEPROBE

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abbildungsverzeichnis</b>	<b>IV</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b>	<b>V</b>
<b>Kurzinfo zum Autor</b>	<b>VI</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>VII</b>
<b>Lernziele</b>	<b>VIII</b>
<b>Teil 1: Steuern im Rechtsstaat</b>	<b>1</b>
<b>Kapitel 1: Recht und Gesetz</b>	<b>1</b>
A. Recht	1
B. Formelles und materielles Recht	2
C. Gesetz im formellen und Gesetz im materiellen Sinn	3
D. Gesetzgebungsverfahren	5
I. Funktion und Rechtsgrundlagen	6
II. Vorverfahren (Einleitungsverfahren)	7
III. Hauptverfahren im Bundestag	10
IV. Hauptverfahren: Beteiligung des Bundesrates	11
V. Abschlussverfahren	19
VI. Inkrafttreten	23
<b>Kapitel 2: Rechtsstaat</b>	<b>25</b>
A. Begriff des Rechtsstaats	25
I. Herleitung und Inhalt	25
II. Rechtsstaatlichkeit im formellen und im materiellen Sinn	26
B. Gewaltenteilung	27
C. Vorrang von Verfassung und Gesetz	27
I. Anwendungsgebot und Abweichungsverbot	27
II. Vorrang der Verfassung	28
III. Vorrang des Gesetzes	28
IV. Verwerfungskompetenz, Verwerfungsmonopol	29

D. Vorbehalt des Gesetzes	30
I.    Ergänzungs- und Legitimationsfunktion	30
II.   Differenzierung nach Lebensbereichen	30
III.  Vom Vorbehalt des Gesetzes zum Parlamentsvorbehalt	32
E. Justizgrundrechte und Verfahrensgarantien	32
F. Rechtssicherheit – Vertrauensschutz und Rückwirkungsverbot	33
I.    Verlässlichkeit und Beständigkeit der Rechtsordnung	33
II.   Rechtsklarheit, Rechtswahrheit und Rechtsbestimmtheit	33
III.  Vertrauensschutz und Rückwirkungsverbot	38
G. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	43
H. Willkürverbot	47
<b>Kapitel 3: Öffentliches Recht und Privatrecht</b>	<b>50</b>
A. Öffentliches Recht und Privatrecht	50
I.    Zweiteilung der verschiedenen Rechtswege	50
II.   Unterschiedliche Konzepte	51
III.  Abgrenzungstheorien	52
IV.  Teilgebiete des Privatrechts und des öffentlichen Rechts	53
B. Staatsrecht	54
I.    Inhalt	54
II.   Verfassungsrecht	55
III.  Bundes- und Landesverfassungsrecht	55
IV.  Europarecht	56
C. Verwaltungsrecht	56
I.    Allgemeines Verwaltungsrecht	56
II.   Besonderes Verwaltungsrecht	56
III.  Steuerrecht	57
<b>Kapitel 4: Finanzverfassungsrecht</b>	<b>59</b>
A. Bedeutung	59
I.    Finanzstaat	59
II.   Gliederung der Finanzverfassung	61
B. Finanzverfassung im engeren Sinn	62
I.    Steuern und andere Abgaben	62
II.   Steuerhoheiten (Steuerkompetenzen)	65
III.  Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern	96

IV. Lastenverteilung zwischen Bund und Ländern	99
V. Haushaltshoheit	101
C. Zusammenhang zwischen Finanz- und Sozialstaat	104
I. Geschichtlich-soziologischer Hintergrund	104
II. Sozialstaatlichkeit als Staatsgrundlage als Objektives Verfassungsprinzip	106
III. Ausfluss des Prinzips der Sozialstaatlichkeit	108
<b>Teil 2: Rechtsanwendung im Steuerrecht</b>	<b>115</b>
<b>Kapitel 1: Rechtsquellen des Steuerrechts</b>	<b>115</b>
A. Rechtsquellen und Rechtsnormen	115
B. Normenhierarchie	116
C. Weitere Kollisionsregeln	119
D. Bedeutung des Völkerrechts	120
E. Abgrenzung: Verwaltungsvorschriften	121
F. Rechtsprechung, insb. Urteile des Bundesfinanzhofs	122
<b>Kapitel 2: Rechtsanwendung im Steuerrecht</b>	<b>124</b>
A. Begriffe und Funktionen der juristischen Methodenlehre	124
I. Mangel an Eindeutigkeit von Rechtsnormen – juristische Methode	124
II. Auslegung/Interpretation	125
III. Rechtsfortbildung: Analogie, teleologische Reduktion, Umkehrschluss	127
IV. Methodendilemma – Methodenstreit	130
B. Besonderheiten der steuerrechtlichen Methodenlehre	131
I. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	131
II. Typusbegriffe	133
<b>Musterlösungen zu den Übungsaufgaben</b>	<b>137</b>

## Abbildungsverzeichnis

<b>Abb. 1:</b>	Zwei Dimensionen des Rechts.	1
<b>Abb. 2:</b>	Drei Abschnitte des Gesetzgebungsverfahrens nach Art. 66 ff. GG.	7
<b>Abb. 3:</b>	Gesetzgebungsverfahren bei Bundesgesetzen.	18
<b>Abb. 4:</b>	Rechtsstaatsprinzip.	27
<b>Abb. 5:</b>	Vertrauensschutz.	43
<b>Abb. 6:</b>	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.	44
<b>Abb. 7:</b>	Öffentliches und privates Recht.	50
<b>Abb. 8:</b>	Abgrenzung zwischen öffentlichem und privatem Recht.	52
<b>Abb. 9:</b>	Die verschiedenen Dimensionen des Staatsrechts.	54
<b>Abb. 10:</b>	Staatsrecht und Verfassungsrecht.	55
<b>Abb. 11:</b>	Abgaben.	63
<b>Abb. 12:</b>	Gesetzgebungskompetenzen des Bundes.	74
<b>Abb. 13:</b>	Steuergesetzgebungshoheit.	75
<b>Abb. 14:</b>	Gesetzesakzessorische und nicht-gesetzesakzessorische Verwaltung.	79
<b>Abb. 15:</b>	Bundes- und Landesverwaltung – Kommunalverwaltung.	80
<b>Abb. 16:</b>	Rangordnung der Rechtsnormen.	118
<b>Abb. 17:</b>	Prüfungsmaßstab und Prüfungsgegenstand.	119
<b>Abb. 18:</b>	Umgang mit planwidrigen Gesetzeslücken.	129

## Tabellenverzeichnis

<b>Tab. 1:</b>	Gliederung der Finanzverfassung.	62
<b>Tab. 2:</b>	Steuerkompetenzen („Steuerhoheiten“).	66
<b>Tab. 3:</b>	Steuerertragshoheit.	68
<b>Tab. 4:</b>	Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern.	69
<b>Tab. 5:</b>	Ausführung der Bundesgesetze.	83
<b>Tab. 6:</b>	Landeseigenverwaltung und Bundesauftragsverwaltung.	88
<b>Tab. 7:</b>	Wichtige Zweige der unmittelbaren und mittelbaren Bundesverwaltung.	91
<b>Tab. 8:</b>	Steuerverwaltungshoheit.	93
<b>Tab. 9:</b>	Organisation der Fachgerichtsbarkeiten.	95
<b>Tab. 10:</b>	Finanzverteilung und Finanzausgleich.	98
<b>Tab. 11:</b>	Lastenverteilung zwischen Bund und Ländern.	101
<b>Tab. 12:</b>	Haushaltshoheit.	102
<b>Tab. 13:</b>	Einfachgesetzliche Ausgestaltung des Sozialstaatsprinzips.	112
<b>Tab. 14:</b>	Auslegungsregeln (Interpretationskanones).	127



## Kurzinformatum zum Autor

### *Univ.-Prof. Dr. Christoph Gröpl*

Von 1986 bis 1991 studierte Christoph Gröpl Rechtswissenschaft mit wirtschaftswissenschaftlicher Zusatzausbildung an den Universitäten Bayreuth, Genf (Schweiz) und München. Nach der ersten Staatsprüfung absolvierte er seinen juristischen Vorbereitungsdienst in Regensburg, an der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer und an der London School of Economics and Political Science. Währenddessen promovierte er bei Prof. Dr. Peter Lerche (Universität München) mit einer Dissertation über das Recht der deutschen Nachrichtendienste. Im Anschluss an die zweite juristische Staatsprüfung arbeitete Gröpl 1994/1995 als Wissenschaftlicher Assistent an der Universität Würzburg und wechselte 1996 als Referent an das Bayerische Staatsministerium der Finanzen. Als Preisträger des Bayerischen Habilitationsförderpreises schrieb er 1998/1999 bei Prof. Dr. Udo Steiner, damals Richter des Bundesverfassungsgerichts, seine Habilitationsschrift zum Thema „Haushaltsrecht und Reform“. Im Jahr 2000 verlieh ihm die Juristische Fakultät der Universität Regensburg die *Venia legendi* für die Fächer „Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht, sowie Verwaltungslehre“. Nach Lehrstuhlvertretungen in Erlangen und Heidelberg wurde Gröpl 2003 zum Universitätsprofessor an der Universität des Saarlandes ernannt. Von 2008 bis 2010 war er Sprecher der Abteilung Rechtswissenschaft (Prodekan); seit 2010 ist er maßgeblich mit der Zertifikatsausbildung „Schlüsselkompetenzen für Juristen“ befasst. Als Prozessbevollmächtigter von Oppositionsfraktionen im Landtag Nordrhein-Westfalen setzte er 2011 und 2013 die Nichtigkeitserklärung zweier verfassungswidriger Haushaltsgesetze durch den Verfassungsgerichtshof für das Land Nordrhein-Westfalen durch. Im Sommersemester 2012 verbrachte Gröpl als „Visiting Scholar“ (Gastprofessor) einen Lehr- und Forschungsaufenthalt an der School of Law der Universität Exeter (England). 2013 lehnte er einen Ruf an die Universität Trier ab. Von November 2014 bis Oktober 2016 war er Studienbeauftragter der Abteilung Rechtswissenschaft (Studiendekan) und Präsident des Juristischen Prüfungsamtes der Universität des Saarlandes. Seit 2014 ist er wissenschaftlicher Leiter des Master-Fernstudiengangs Steuerrecht für die Unternehmenspraxis.

## Literaturverzeichnis

*Beger, Wolf Dietrich*, Methodenlehre und Klausuren im Steuerrecht, 3. Aufl., Stuttgart 1997.

*Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning*, Steuerrecht, 18. Aufl., Heidelberg 2015.

*Detterbeck, Steffen*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 14. Aufl., München 2016.

*Gröpl, Christoph*, Staatsrecht I, 8. Aufl., München 2016.

*Kaser, Max/Knütel, Rolf*, Römisches Privatrecht, 20. Aufl., München 2014.

*Kelsen, Hans*, Reine Rechtslehre, Leipzig 1934.

*Klein, Franz* (Hrsg.), Abgabenordnung, 13. Aufl., München 2016.

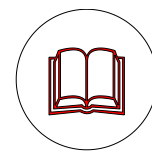
*Larenz, Karl/Canaris, Claus-Wilhelm*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin 1995.

*Manssen, Gerrit*, Staatsrecht II, 13. Aufl., München 2016.

*Röhl, Klaus Friedrich/Röhl, Hans Christian*, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl., München 2008.

*von Savigny, Friedrich Carl*, System des heutigen römischen Rechts, Berlin 1840.

*Schenke, Ralf*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 1. Aufl., Tübingen 2007.



Literaturhinweis

LESEPROBE



Überblick

## Lernziele

Dieser Lehrbrief dient Ihnen als Einführung in die verfassungsrechtlichen Grundlagen unserer Rechtsordnung sowie die Auffindung und Verwendung von Rechtsquellen und deren Rechtsanwendung im Steuerrecht.

Im ersten Teil des Lehrbriefs sollen Ihnen wesentliche Begriffe unseres Rechtssystems wie beispielsweise „formelles und materielles Recht“ oder „Gesetz im formellen und materiellen Sinn“ sowie fundamentale Prinzipien unseres Rechtsstaats vermittelt werden. Zusätzlich wird das Gesetzgebungsverfahren bei Bundesgesetzen vorgestellt. Einen weiteren Schwerpunkt bildet das Finanzverfassungsrecht. Hier sollen insbesondere die Steuerertrags-, Steuergesetzgebungs-, Steuerverwaltungs- und Steuerrechtsprechungskompetenzen dargestellt werden. Zudem werden Grundzüge des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und des Haushaltsverfassungsrechts sowie das Sozialstaatsprinzip erläutert.

Im zweiten Teil des Lehrbriefs werden zunächst die Rechtsquellen im Steuerrecht unter Beachtung der Normenhierarchie erörtert. In Kapitel 2 liegt sodann der Schwerpunkt auf der Vermittlung von Methoden der – steuerrechtlichen – Rechtsanwendung. Hier werden Ihnen unter anderem die methodengerechte Auslegung von Rechtsnormen sowie die Bildung und Begründung einer rechtswissenschaftlichen Analogie vermittelt. Letztlich gilt ein besonderes Augenmerk der steuerrechtlichen Methodenlehre. Hier werden Ihnen die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ sowie „Typusbegriffe“ erläutert.

### Anmerkung:

Der besseren Lesbarkeit wegen wird in diesem Studienbrief i.d.R. von „Studenten“ gesprochen. „Studentinnen“ sind damit selbstverständlich gleichermaßen gemeint.

## Teil 2: Rechtsanwendung im Steuerrecht

### Kapitel 1: Rechtsquellen des Steuerrechts

#### A. Rechtsquellen und Rechtsnormen

Vor allem wegen des Vorbehalts des Gesetzes darf der Staat nicht in Rechte des Bürgers eingreifen, ohne dass dies durch ein Parlamentsgesetz legitimiert wäre.<sup>325</sup> Daher setzt die Besteuerung durch Steuerbescheid und andere Verwaltungsakte gegenüber dem einzelnen Steuerpflichtigen eine formell-gesetzliche (= parlamentsgesetzliche) Grundlage voraus, die den Eingriff in Freiheit und Eigentum des Einzelnen rechtfertigt. Diese Rechtfertigung (Legitimation) durch **formelles Gesetz (Parlamentsgesetz)** gelingt im demokratischen Rechtsstaat deshalb, weil die Gesetze im Parlament (insb. der Bundestag) durch Abgeordnete beschlossen werden,<sup>326</sup> die vom Volk in allgemeinen, unmittelbaren, freien, gleichen und geheimen Wahlen legitimiert sind.<sup>327</sup> Vor diesem Hintergrund stellt das Parlamentsgesetz gerade im Steuerrecht die wichtigste **Rechtsquelle** dar, also die Form, aus der das Recht fließt. Um es noch genauer zu sagen: Ausfluss einer Rechtsquelle sind überwiegend **Rechtsnormen**, d.h. **abstrakt-generelle** Regelungen mit **Außenwirkung** gegenüber dem Einzelnen.<sup>328</sup> Eine Rechtsnorm begründet für einen unbestimmte Zahl von Fällen („abstrakt“) und einen unbestimmten Adressatenkreis („generell“) bestimmte Rechtsfolgen (Verhaltenspflichten).

#### Beispiele:

- die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung gem. § 25 Abs. 3 und 4 EStG i.V.m. §§ 149, 150 AO;
- die Pflicht zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG, allgemeiner umschrieben in § 3 Abs. 1 AO;
- die Pflicht zu Erteilung von Auskünften gegenüber den Finanzbehörden gem. § 93 Abs. 1 AO;
- aber auch Verpflichtungen der (Finanz-)Behörden insb. als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips<sup>329</sup>, etwa beim Erlass von Verwaltungsakten gem. §§ 119 ff., § 157 AO sowie bei deren Änderung und Aufhebung, §§ 129 ff., §§ 172 ff. AO.

Desgleichen begründen Rechtsnormen spezifische Berechtigungen oder Verpflichtungen für den Staat und seine (Finanz-)Behörden, in Rechte des Einzelnen (des Steuerpflichtigen) einzugreifen; man spricht hier von **Befugnissen**.

---

<sup>325</sup> Siehe oben S. 29 ff.

<sup>326</sup> Art. 77 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 Satz 1 GG, siehe oben S. 11.

<sup>327</sup> Siehe Art. 20 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 Abs. 1 GG.

<sup>328</sup> Sehr einfach macht es sich angesichts dessen § 4 AO, der als „Gesetz“ im Sinne der Abgabenordnung jede Rechtsnorm bezeichnet, also neben Parlamentsgesetzen auch das EU-Recht, die Verfassungen des Bundes und der Länder sowie Rechtsverordnungen und Satzungen.

<sup>329</sup> Zum Rechtsstaatsprinzip siehe oben S. 24 ff.

**Beispiele:**

- die Befugnis zum hoheitlichen Handeln durch Verwaltungsakt gem. §§ 118, 155, 164, 165, 179 ff., 184, 191 AO,
- die Befugnis zur Außenprüfung (Betriebsprüfung) nach §§ 193 ff. AO,
- die Befugnis zur Steuerfahndung gem. §§ 208, 404 AO,
- die Befugnis zur Vollstreckung, §§ 249 ff. AO.

Zahlreiche Vorschriften in den steuerrechtlichen Einzelgesetzen dienen der Bestimmung und Ermittlung der konkreten Steuerschuld (vgl. allgemein insb. §§ 33, 37, 38, 43 AO u.a.m.).

**Beispiele:**

- § 2 EStG als „vor die Klammer gezogenes“ Prüf- und Ermittlungsprogramm für die Konkretisierung der objektiven Einkommensteuerpflicht in den Vorschriften der §§ 3 ff., §§ 4 ff., §§ 8 ff., §§ 10 ff., §§ 13 ff., §§ 32 ff. EStG,
- desgleichen § 7 KStG für die Konkretisierung der objektiven Körperschaftsteuerpflicht (§§ 8 ff. KStG) und § 1 UStG für die Konkretisierung der Umsatzsteuerpflicht (§§ 2 ff. UStG).

## B. Normenhierarchie

Auch wenn Rechtsnormen vor allem, aber nicht nur im Steuerrecht zumeist aus Parlamentsgesetzen fließen, sind dies nicht die einzigen relevanten Rechtsquellen. Zu beachten sind darüber hinaus die Verfassung der Bundesrepublik Deutschland, das **Grundgesetz** (GG), sowie die Rechtsnormen des europäischen Unionsrechts (**EU-Recht**). Außerdem können die Bundesregierung, das Bundesministerium der Finanzen oder die Landesregierungen bei entsprechender Ermächtigung **Rechtsverordnungen** erlassen (Art. 80 GG). Und auf kommunaler Ebene sind die Gemeinden nach Maßgabe von Parlamentsgesetzen berechtigt, Satzungen zu erlassen.<sup>330</sup>

Diese Vielzahl von Rechtsquellen fordert zur Orientierung eine Rangordnung, eine Hierarchie, an der sich der Rechtsanwender, aber auch der Einzelne als Normadressat ausrichten kann, um Rechtssicherheit zu erlangen.<sup>331</sup>

- Fundamental ist hier der **Vorrang der Verfassung**, d.h. des Grundgesetzes, vor allem anderen nationalen Recht. Er ergibt sich zum einen aus Art. 1 Abs. 3 GG, wonach die Grundrechte des Grundgesetzes die Gesetzgebung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht binden. Zum anderen besagt Art. 20 Abs. 3 Halbs. 1 GG, dass die Gesetzgebung (gemeint sind vor allem der Bundestag und die Parlamente der Länder) an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden ist. Daraus folgt: Der Gesetzgeber darf nicht nur – wie es in der Bezeichnung bereits zum Ausdruck kommt – Gesetze geben (also erlassen), sondern selbstverständlich auch

<sup>330</sup> Etwa zur Festsetzung der Hebesätze bei der Gewerbesteuer (§ 14 GewStG) und der Grundsteuer (§ 25 GrStG), vgl. S. 86. Vgl. auch die verschiedenen Kommunalabgabengesetze (KAG) der Länder, dort i.d.R. § 2.

<sup>331</sup> Zur Rechtssicherheit siehe oben S. 32 ff.

Gesetze ändern und aufheben. Dabei ist er aber an die Vorgaben des Grundgesetzes gebunden.

- Der Vorrang der Verfassung besagt noch nichts über den Rang des europäischen Unionsrechts. Seine Bedeutung wäre zu vernachlässigen, wenn es vom nationalen Recht der Mitgliedstaaten verdrängt werden könnte. Tatsächlich ist das Gegenteil der Fall: Das **Unionsrecht steht im Rang über dem nationalen Recht**. Ausdrücklich wird dies zwar weder durch das Unionsrecht noch durch das Grundgesetz angeordnet. Allerdings wird diese Frage vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in st. Rspr. so entschieden<sup>332</sup> und in allen Mitgliedstaaten der EU weitgehend anerkannt.<sup>333</sup>

Auch das Unionsrecht enthält wichtige Vorgaben für das Steuerrecht, allen voran die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie als Maßgabe für das Umsatzsteuerrecht,<sup>334</sup> aber auch die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Fusionsrichtlinie für das Ertragssteuerrecht.<sup>335</sup>

- Andererseits dürfte es sich von selbst verstehen, dass Rechtsverordnungen und Satzungen, die nicht vom unmittelbar legitimierten Parlament erlassen werden, sondern von Regierungen, Ministern oder Kommunen (Städten, Gemeinden u.a.), im Rang unterhalb des Parlamentsgesetzes stehen müssen.

Daraus lässt sich eine **allgemeine Normenhierarchie** errichten (von griech. *hieré arché*, svw. heilige Ordnung): Das Unionsrecht steht dabei an oberster Stelle, gefolgt vom Grundgesetz und im Anschluss daran den Bundesgesetzen im formellen Sinn (Parlamentsgesetzen) sowie den Rechtsverordnungen und den Satzungen des Bundes. Erst danach folgt das Landesrecht, wiederum hierarchisch geordnet nach Landesverfassung, Landes-Parlamentsgesetz, Landes-Rechtsverordnung und (Landes- oder Kommunal-)Satzung.

- Im nationalen Recht ergibt sich der Vorrang des Bundesrechts vor dem Landesrecht aus **Art. 31 GG**, wonach **Bundesrecht Landesrecht bricht**. Das hat das – im ersten Augenblick grotesk erscheinende – Ergebnis, dass eine „popelige“ Vorschrift der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (einer Rechtsverordnung des Bundes<sup>336</sup>) der „hehren“ Vorschrift einer Landesverfassung vorgeht und zu deren Nichtigkeit führt. Aber auch im Übrigen bricht höherrangiges nationales Recht nachrangiges Recht mit der Folge, dass dieses nachrangige Recht der Nichtigkeit verfällt. Insoweit spricht man vom Geltungsvorrang des höherrangigen Rechts. Diesen Grundsatz kannten bereits die römischen Juristen und fassten ihn in den Satz „*Lex superior derogat legi inferiori*“ (svw. das höherrangige Gesetz setzt das niederrangige Gesetz außer Kraft).
- Kommt es zu einer Kollision von Unionsrecht und nationalem Recht, und kann diese auch nicht durch eine unionsrechtsfreundliche Auslegung der nationalen

<sup>332</sup> Seit EuGH, Urt. v. 15.7.1964, Slg. 1964, 1251 – Costa/E.N.E.L.

<sup>333</sup> Vgl. BVerfGE 31, 145 (173 f.) – Milchpulver.

<sup>334</sup> Rechtsgrundlage: Art. 113 i.V.m. Art. 288 Abs. 3 AEUV.

<sup>335</sup> Rechtsgrundlage: Art. 115 i.V.m. Art. 288 Abs. 3 AEUV.

<sup>336</sup> Siehe oben S. 33.

Vorschriften vermieden werden, wird das nationale Recht indes nicht ein für alle Mal ungültig (nichtig); es besteht also kein Geltungsvorrang. Das Unionsrecht genießt vielmehr „nur“ Anwendungsvorrang. Das bedeutet, dass das nationale Recht in Kraft bleibt, aber im Einzelfall immer so weit verdrängt wird, wie es dem Unionsrecht entgegensteht.

### Rangordnung (Hierarchie) der Rechtsnormen

Rechtskreise		Rechtssatzstufen
<b>Unionsrecht</b> <i>Anwendungsvorrang</i>	↓	Primärrecht Vertrag über die Europäische Union (EUV), Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), Grundrechte-Charta der Europäischen Union Sekundärrecht Verordnungen Richtlinien Beschlüsse
<b>Bundesrecht</b> <i>Geltungsvorrang</i>	↓	Verfassung (Grundgesetz) Gesetze im formellen Sinn (Parlamentsgesetze) Rechtsverordnungen Satzungen
<b>Landesrecht</b> <i>Geltungsvorrang</i>	↓	Verfassung Gesetze im formellen Sinn (Parlamentsgesetze) Rechtsverordnungen Satzungen

Abb. 16: Rangordnung der Rechtsnormen.

Diese Hierarchie der Rechtsnormen stellt **eines der elementaren Prinzipien des Rechts**, insb. des öffentlichen Rechts dar; für den Juristen ist sie gleichsam eines der „Lebenselixiere“ seiner Arbeit. Denn dadurch wird es möglich, eine im Rang niedrigere Rechtsnorm (den Prüfungsgegenstand) an einer höherrangigen Rechtsnorm (dem Prüfungsmaßstab) zu messen und festzustellen, ob erstere rechtmäßig (verfassungsmäßig) oder ggf. unwirksam (nichtig) ist. Besonders verdient gemacht hat sich um diesen „Stufenbau der Rechtsordnung“ der bedeutende Rechtswissenschaftler *Hans Kelsen* (1881–1973).<sup>337</sup>

<sup>337</sup> Kelsen, Reine Rechtslehre, 1. Aufl. 1934, S. 73 ff.

	<i>Beispiel 1</i>	<i>Beispiel 2</i>
Prüfungsmaßstab	Grundgesetz (Verfassung)	Einkommensteuergesetz (Parlamentsgesetz)
	↑	↑
Prüfungsgegenstand	Einkommensteuergesetz (Parlamentsgesetz)	Einkommensteuer- Durchführungsverordnung (Rechtsverordnung)

**Abb. 17:** Prüfungsmaßstab und Prüfungsgegenstand.

Da der Prüfungsmaßstab im *Beispiel 1* das Grundgesetz ist, qualifiziert man den Prüfungsgegenstand entweder als **verfassungsmäßig** oder **verfassungswidrig**. Im *Beispiel 2* ist der Prüfungsmaßstab hingegen („nur“) ein Parlamentsgesetz. Da der Prüfungsgegenstand in diesem Beispiel nicht an der Verfassung gemessen wird (was aber selbstverständlich zulässig wäre), spricht man hier „nur“ von **Rechtmäßigkeit** oder **Rechtswidrigkeit**.

Es ist eine der vorrangigsten Aufgaben des Bundesverfassungsgerichts, (Steuer-)Gesetze, die im formellen Gesetzgebungsverfahren der Art. 76 ff. GG zustande gekommen, verkündet worden und in Kraft getreten sind, am Maßstab des Grundgesetzes zu überprüfen. **Hauptsächlicher Prüfungsmaßstab** ist dabei der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in seinen steuerrechtsspezifischen Ausprägungen. Widerspricht eine (bundes-)gesetzliche Vorschrift dem Grundgesetz, erklärt sich das Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig und nichtig oder jedenfalls für unvereinbar mit dem Grundgesetz.

**Beispiel:**

Unvereinbarkeitserklärung von Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes mit Art. 3 Abs. 1 GG im Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 ff.<sup>338</sup>

### C. Weitere Kollisionsregeln

Mit dem Grundsatz, dass die höherrangige Vorschrift der niederrangigen Vorschrift vorgeht und sie verdrängt („*Lex superior derogat legi inferiori*“), wurde bereits eine wichtige Kollisionsregel genannt. Kollisionsregeln sind erforderlich, um zu wissen, was gilt, wenn sich zwei (oder mehrere) Vorschriften in ihren Rechtsfolgen widersprechen (also im **Konflikt von Normen**).

Der Vorrang des höherrangigen Rechts versagt im Konfliktfall zweier gleichrangiger Vorschriften, also insbesondere, wenn sich zwei bundesgesetzliche Vorschriften widersprechen. Dafür bestehen zwei weitere wichtige Kollisionsregeln:

<sup>338</sup> Siehe dazu Fußnote 348.



- zum einen der Vorrang des später erlassenen Rechts vor dem früher erlassenen Recht („*Lex posterior derogat legi priori*“),<sup>339</sup>
- zum anderen der Vorrang des besonderen (spezielleren) Rechts vor dem allgemeinen Recht („*Lex specialis derogat legi generali*“).

**Beispiele** für den Vorrang des spezielleren Gesetzes:

- Wirtschaftsgüter werden für Zwecke der Einkommensbesteuerung vorrangig nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bewertet, insb. gem. § 6 Abs. 1 EStG. Nur wenn und soweit das Einkommensteuergesetz für bestimmte Konstellationen keine Bewertungsvorschriften enthält, kommen die allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes zum Tragen (siehe namentlich §§ 9 ff. BewG);<sup>340</sup>
- Spezialgesetzliche Kollisionsregeln: § 20 Abs. 8 Satz 1, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 1, Nr. 3 Satz 1 EStG;
- die gesetzliche Formulierung „... bleibt [bleiben] unberührt“. Die dabei genannten Vorschrift, die unberührt bleibt, geht als Spezialvorschrift vor, siehe z.B. § 44 Abs. 2 Satz 4, § 45 Abs. 2 Satz 2, § 93a Abs. 1 Satz 3, § 104 Abs. 1 Satz 2, § 159 Abs. 2, § 177 Abs. 4 AO u.v.a.m.

## D. Bedeutung des Völkerrechts

Eine vergleichsweise geringe Rolle spielt bei der Rechtsanwendung das Völkerrecht i.e.S., zum dem im Steuerrecht insb. die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (**Doppelbesteuerungsabkommen** – DBA) gehören. Zwar hat Deutschland mit zahlreichen Staaten derartige Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Diese Abkommen erlangen im Inland jedoch erst Geltung, wenn sie vom Bundestag durch sog. **Vertragsgesetz** mit dem sog. Rechtsanwendungsbefehl versehen und damit in nationales Recht transformiert werden. Dies ergibt sich aus Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG. Nach Inkrafttreten des Vertragsgesetzes gilt das Doppelbesteuerungsabkommen im Rang eines Bundesgesetzes. Insoweit enthält § 2 AO eine **Kollisionsregel**.

Sehr selten sind im Steuerrecht (wie auch im Übrigen) die **allgemeinen Regeln des Völkerrechts**, d.h. Rechtssätze, die von der überwiegenden Mehrheit der Staaten als bindend anerkannt werden. Sie gelten nach Art. 25 GG unmittelbar und stehen im Rang sogar über den Bundesgesetzen (aber unterhalb des Grundgesetzes). Völkerrechtliche Verträge wie z.B. Doppelbesteuerungsabkommen begründen spezifisches Völkerrecht zwischen (nur) zwei Staaten und gehören bereits deshalb nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts.

<sup>339</sup> Im Regelfall wird das früher erlassene Gesetz im Rahmen des später erlassenen Gesetzes aufgehoben und jedenfalls für die Zukunft für unanwendbar erklärt, siehe hierzu die wegen der häufigen Änderungen überlängten Anwendungsvorschriften vieler Steuergesetzes, etwa § 52 EStG, § 37 ErbStG, § 34 KStG, § 27 UStG.

<sup>340</sup> Diesen Konflikt hat der Gesetzgeber gesehen und den Nachrang des Bewertungsgesetzes in dessen § 1 Abs. 2 sogar normiert. Damit ist das Spezialitätsverhältnis gesetzlich vorgegeben; insoweit besteht gar kein Normenkonflikt i.e.S.

**Beispiele** für allgemeine Regeln des Völkerrechts sind

- das Verbot, Hoheitsakte (also auch Besteuerungsmaßnahmen) auf fremdem Territorium ohne Zustimmung des Souveräns vorzunehmen (Gebietshoheit ausländischer Staaten);
  - das Gebot, Verträge einzuhalten (Vertragstreue, lat. *pacta sunt servanda*);
- sehr umstritten ist vor diesem Hintergrund die Frage, ob ein gültiges Doppelbesteuerungsabkommen einseitig durch nationales Gesetz außer Kraft gesetzt werden darf (sog. Treaty Overriding).

## E. Abgrenzung: Verwaltungsvorschriften

Scharf von den Rechtsnormen (EU-Recht, Verfassung, Parlamentsgesetze, Rechtsverordnungen, Satzungen) abzugrenzen sind Verwaltungsvorschriften (z.T. auch als Erlasse, Verfügungen, Verwaltungsanordnungen oder schlicht als „Schreiben“ bezeichnet). Sie erzeugen keine Rechtswirkung nach außen, binden also weder die Steuerpflichtigen noch die Gerichte. Verwaltungsvorschriften sind Rechtssätze des Innenrechts, die von einer Regierung, einem Ministerium oder einer anderen vorgesetzten Stelle kraft ihrer Organisations- und Geschäftsleitungsgewalt für den jeweiligen Verwaltungsbereich erlassen werden.<sup>341</sup> Bindungswirkung erzeugen sie nur gegenüber den Verwaltungsbediensteten (den Beamten und Angestellten) des jeweiligen (Geschäfts-)Bereichs.

### Beispiel:

Die Verwaltungsvorschrift eines Landesfinanzministeriums gilt für alle Finanzbehörden dieses Landes, die Verwaltungsvorschrift einer Oberfinanzdirektion gilt für alle Finanzämter in deren Zuständigkeitsbereich, die Verwaltungsvorschrift eines Finanzamts gilt nur für die Bediensteten dieses Finanzamts.

Im Steuerrecht gelten zwei wichtige Ausnahmen:

- Allgemeine Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung nach Art. 108 Abs. 7 GG gelten, wenn sie mit Zustimmung des Bundesrates erlassen werden, für die Finanzbehörden nicht nur des Bundes (Bundesfinanzverwaltung), sondern auch für die Finanzbehörden der Länder.

**Beispiele:** die Einkommensteuer-Richtlinien, die Körperschaftsteuer-Richtlinien, die Gewerbesteuer-Richtlinien oder die Erbschaftsteuer-Richtlinien.

- Weisungen des Bundesministeriums der Finanzen nach Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 85 Abs. 3 GG gelten im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung<sup>342</sup> unmittelbar auch für die Finanzbehörden der Länder.<sup>343</sup>

### Beispiel:

Besonders praxisrelevant sind die „allgemeinen Weisungen“, etwa der Umsatzsteuer-Anwendungserlass, der Anwendungserlass zur Abgabenordnung oder die zahlreichen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF-Schreiben, BMFS). Veröffentlicht werden diese und andere Verwaltungsvorschriften in aller Regel im Bundessteuerblatt Teil I (BStBl. I), das vom Bundesministerium der Finanzen herausgegeben wird.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang der sog. Nichtanwendungserlass. Hierbei handelt es sich um ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums, das

<sup>341</sup> *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn. 29.

<sup>342</sup> Siehe oben S. 82 ff.

<sup>343</sup> Vgl. hierzu § 21a FVG.

im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht wird und die Finanzbehörden verbindlich anweist, eine bestimmte Entscheidung des Bundesfinanzhofs oder die darin ausgeführten Grundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Zu beachten ist dagegen, dass Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die vom Bundesministerium der Finanzen im Bundessteuerblatt Teil II (BStBl. II) veröffentlicht werden, den Charakter von allgemeinen Verwaltungsvorschriften erlangen (es sei denn, sie werden zugleich von einem Nichtanwendungserlass begleitet).

Auch wenn Verwaltungsvorschriften grundsätzlich keine Wirkung gegenüber dem Bürger haben, kann sich der einzelne Steuerpflichtige **ausnahmsweise** dann darauf berufen, wenn die Finanzverwaltung zu seinem Nachteil von einer Verwaltungsvorschrift abweicht, d.h. sie nicht anwendet. Dann in diesem Fall wird der betroffene Steuerpflichtige gegenüber anderen Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation ungleich behandelt. Vor dem Gesetz sind aber nach Art. 3 Abs. 1 GG alle Menschen gleich.

## F. Rechtsprechung, insb. Urteile des Bundesfinanzhofs

Urteile und andere Entscheidungen (Beschlüsse) der Gerichte gehören nicht zu den Rechtsnormen. Der Grund dafür ist offenbar: Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile<sup>344</sup> der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs<sup>345</sup> nur die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger. Beteiligt an einem Prozess sind nach § 57 FGO grundsätzlich nur der Kläger (typischerweise der Steuerpflichtige) und der Beklagte (typischerweise das Finanzamt) – sog. Inter-partes-Wirkung. Dies hindert die Praxis jedoch nicht daran, sich im Besteuerungsverfahren vor dem Finanzamt oder im Finanzprozess auf bereits ergangenen Urteile zu berufen. Damit wird vorgebracht, dass der zu entscheidende Fall so ähnlich wie – oder gerade anders als – der in Bezug genommene Fall sei und dass deshalb aus Gründen der gleichmäßigen Rechtsanwendung (Art. 3 Abs. 1 GG, § 85 Satz 1 AO) genauso – oder gerade gegenteilig – zu entscheiden sei.

Eine wichtige Ausnahme von der Inter-partes-Wirkung von Urteilen und Gerichtsbeschlüssen stellen bestimmte Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts dar: In den Fällen des § 31 Abs. 2 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes<sup>346</sup> haben seine Entscheidungen Gesetzeskraft d.h. sie wirken für und gegen alle (sog.

---

<sup>344</sup> Die Vorschrift gilt – auch wenn sie in § 113 Abs. 1 FGO nicht genannt ist – analog für Beschlüsse, vgl. BFH, Urt. v. 13.3.1990, IX R 22/88 BFH/NV 1991, 47.

<sup>345</sup> Siehe für den Bundesfinanzhof § 121 FGO.

<sup>346</sup> Gesetz über das Bundesverfassungsgericht (Bundesverfassungsgerichtsgesetz – BVerfGG) i.d.F. der Bek. v. 11.8.1993 (BGBl. I S. 1473) mit spät. Änd.

Erga-omnes-Wirkung).<sup>347</sup> Dies gilt insb., wenn das Bundesverfassungsgericht ein Gesetz für verfassungswidrig und nichtig oder für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt.

**Beispiel:**

Mit Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, hat das Bundesverfassungsgericht bestimmte Normen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt.<sup>348</sup> Auf diese Nichtigkeit können sich alle Betroffenen berufen, nicht nur die Beteiligten des Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht.

In den Fällen des § 31 Abs. 2 BVerfGG hat die Entscheidung jedoch Gesetzeskraft.

**Übungsaufgabe 19:**

Welche Rechtsquellen gibt es im Steuerrecht?

Übungsaufgaben

**Übungsaufgabe 20:**

Erläutern Sie den Begriff Normenhierarchie.

**Übungsaufgabe 21:**

Was sind Verwaltungsvorschriften?

**Übungsaufgabe 22:**

Gibt es eine Bindungswirkung der Urteile des Bundesfinanzhofs?

---

<sup>347</sup> Unabhängig davon binden die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts gem. § 31 Abs. 1 BVerfGG die Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden. Diese Bindungswirkung bezieht sich allerdings in der Regel auf den konkret entschiedenen Sachverhalt.

<sup>348</sup> Fundstelle u.a.: BVerfGE 138, 136 ff. – Der Urteilsspruch (Tenor) lautete im Wesentlichen wie folgt: „Mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes sind seit dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 1. Januar 2009 unvereinbar § 13a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. Dezember 2009 (Bundesgesetzblatt I Seite 3950) und § 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz) vom 24. Dezember 2008 (Bundesgesetzblatt I Seite 3018) jeweils in Verbindung mit § 19 Absatz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (Bundesgesetzblatt I Seite 378), auch in den seither geltenden Fassungen.“