

Methodenprobleme im Steuerrecht - „Vererblichkeit“ von Verlusten, der Unternehmer als Typus, Gesamtplanrecht- sprechung

- Bericht zum Vortrag von Prof. Dr. Lerke Osterloh am 31.10.2007 in Münster -

Am 31.10.2007 hielt **Prof. Dr. Lerke Osterloh**, Richterin am Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts, an der Juristischen Fakultät der Universität Münster einen Vortrag zum Thema „Methodenprobleme im Steuerrecht“. Der Vortrag fand im Rahmen der Veranstaltungsreihe des Westfälischen Steuerkreises statt.

Zunächst stellte **Prof. Dr. Dieter Birk**, Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität Münster und Vorstandsvorsitzender des Westfälischen Steuerkreises, die Referentin vor und gab einen Ausblick auf das Vortragsthema. Dabei verwies er auf den „Erfindungsreichtum“ der Finanzgerichtsbarkeit bei der Benennung von Rechtsinstituten wie der „Liebhaberei“ sowie der Schaffung neuer Auslegungsfiguren. Letzteres führe stets zur Frage der Vereinbarkeit mit der Gesetzesbindung der Gerichte. Die Referentin, Frau Prof. Osterloh, habe sich schon früh mit dieser Fragestellung befasst, u.a. in ihrer Habilitationsschrift „Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze“.

1. Einleitung

Frau Prof. Osterloh erläuterte eingangs die Struktur ihres Vortrags, der sich in zwei Hauptteile gliederte. Im **ersten Teil** wurden Methodenprobleme im Steuerrecht beispielhaft anhand von drei Rechtsprechungsfällen erläutert. I.E. waren dies die Frage der „Vererblichkeit“ von Verlusten, die Rechtsprechung zum Unternehmer als „Typus“ im Rahmen der Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte, § 15 EStG, von den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG, sowie die sog. „Gesamtplanrechtsprechung“ im Zusammenhang mit dem Missbrauchstatbestand des § 42 AO. – Im **zweiten Teil** ihres Vortrags stellte Prof. Osterloh dann grds. Überlegungen dazu an, warum sich die Frage der („richtigen“) Methode im Steuerrecht u.U. unter anderen Vorzeichen stellt als in den übrigen Rechtsgebieten.

2. Methodenprobleme im Steuerrecht anhand ausgewählter Beispiele

a) „Vererblichkeit“ von Verlusten

Als prägnantes Beispiel für die Problematik der „richtigen“ Methodenwahl im Steuerrecht wählte Prof. Osterloh zunächst die Rechtsprechungsentwicklung zur „Vererblichkeit“ von Verlustvorträgen nach § 10d EStG. Nachdem Finanzgerichte und Finanzverwaltung hier jahrzehntelang die Vererblichkeit bejaht hatten, vertrat der **I. Senat** des BFH im Beschluss vom 29.3.2000 (I R 76/99, BStBl. II 2000, 622) die Auffassung, dass die bisherige Rechtsprechung aufgegeben werden solle. Nach einer Anfrage beim IV., VIII. und XI. Senat stimmten diese einer abweichenden Entscheidung zu. Dann jedoch vollzog der I. Senat eine „Kehrtwende“ und kam im Urteil vom 16.5.2001 (I R 76/99, BStBl. II 2002, 487) zu dem Ergebnis, dass ein vom Erblasser mangels positiver Einkünfte nicht ausgeglichener Verlust bei der Veranlagung des Erben für das Jahr des Erbfalls zu berücksichtigen sei. Er (und ihm folgend der XIII. Senat) stützte die Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustvortrags vor allem auf die Gesichtspunkte der *Rechtsprechtskontinuität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes*. Dies führte schließlich dazu, dass der **XI. Senat** die Frage dem Großen Senat zur Entscheidung vorlegte (**Vorlagebeschluss** vom 28.7.2004 – XI R 54/99). Anders als I. und der XIII. Senat lehnte der XI. Senat eine Weiterführung der Rechtsprechung zur Verlustvererblichkeit ab. Gestützt wurde das auf die Anwendung „klassischer“ Auslegungsmethoden (Wortlaut, Gesetzssystematik) sowie vor allem darauf, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nur eine Abzugsfähigkeit der Verluste bei demjenigen gebiete, bei dem sie entstanden seien. Verluste eines Dritten seien grds. niemals abziehbar. Das vom I. Senat betonte Argument der Rechtsprechungskontinuität sei **für sich genommen nicht ausreichend**, um eine Beibehaltung der bisherigen Entscheidungspraxis zu rechtfertigen, da Rechtssicherheit und Vertrauen *nur durch eine als richtig erkannte Rechtsprechung* gewährleistet werden könnten.

Anhand dieses Beispiels, so fasste Prof. Osterloh zusammen, werde der (scheinbare) Gegensatz zwischen klassischen Auslegungsmethoden einerseits und übergreifenden, verfassungsrechtlich verankerten Gesichtspunkten wie dem des Vertrauensschutzes deutlich.

b) Der Unternehmer als Typus

Frau Prof. Osterloh leitete sodann zum zweiten Beispiel über, der Rechtsprechung zum Unternehmer als Typus. Relevant wird diese Rechtsprechung bei der **Abgrenzung** der Einkünfte nach **§ 15 EStG** (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von den sonstigen Einkünften nach **§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG**. Das Problem der Abgrenzung zu den gewerblichen Einkünften taucht typischerweise im Bereich des Wertpapier- und des Grundstückshandels auf. Praktisch relevant wird es durch die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Einkünfte bei den beiden Einkunftsarten: Zwar sind die Veräußerungsfristen nach § 23 Abs. 1 EStG, innerhalb derer Veräußerungsgewinne steuerbar sind, immer mehr verlängert worden, nichtsdestotrotz bleiben **Belastungsunterschiede** bestehen. Die Einordnung einer Tätigkeit als gewerbliche kann insbesondere aufgrund der damit verknüpften Gewerbesteuerpflicht nachteilig sein. Beim privaten Veräußerungsgeschäft hingegen wirken sich vor allem die Begrenzung des Verlustausgleichs und Verlustsabzugs nach § 23 Abs. 3 Sätze 8, 9 EStG und die restriktive Berücksichtigung von Werbungskosten negativ für den Steuerpflichtigen aus.

Von **Rechtsprechung** (vgl. etwa BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93 BStBl. II 1995, 617 (619)) und h.L. wird auf eine genaue Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG **verzichtet**, stattdessen wird auf den Begriff des Gewerbebetriebs als „Typus“ abgestellt. Maßgeblich für die Qualifikation einer Tätigkeit als solche gewerblicher Art sollen das „Gesamtbild der Verhältnisse“ und die „Verkehrsanschauung“ sein. Abgestellt wird auf das Bild des „typischen Unternehmers“ und darauf, ob die Tätigkeit „nach allgemeiner Auffassung als unternehmerisch gewertet“ werden kann. **Dagegen** wird eingewandt, dass die Auslegung stets an die gesetzlich vorgegebenen Tatbestandsmerkmale anknüpfen müsse und darüber nicht durch Bezugnahme auf einen gesetzlich nicht vorgesehenen, i.Ü. unbestimmten „Typus“ des Unternehmers hinweggehen dürfe.

c) Gesamtplanrechtsprechung

Als weiteres Beispiel zur Methodik im Steuerrecht ging Prof. Osterloh auf die sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH ein. Im Rahmen dieser Rechtsprechung werden für die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einer einheitlichen Planung (einem „Gesamtplan“) beruhen und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, zu einem **einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang** zusammengefasst.

Das wirtschaftliche Gesamt- oder Endergebnis dieses Vorgangs wird dann unter den Steuertatbestand subsumiert (s. *Spindler*, DStR 2005, 1). Wichtiger Anwendungsbereich der Gesamtplanrechtsprechung ist (jedenfalls aus Sicht des BFH, s. dazu noch unten) der Missbrauchstatbestand des **§ 42 AO**. Soweit man hier bei der steuerrechtlichen Beurteilung der auf einem „Gesamtplan“ beruhenden Rechtsgeschäfte zu der Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung gelangt, entsteht gem. § 42 AO der Steueranspruch entsprechend einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung (vgl. *Spindler*, DStR 2005, 1 (2 f.)).

d) Schlussfolgerungen/ Bewertung

Nach Erläuterung dieser drei Fallgruppen kehrte Frau Prof. Osterloh zur Ausgangsfragestellung nach der („richtigen“) Methodik im Steuerrecht zurück. In diesem Zusammenhang definierte sie die „**Methodik der Rechtsanwendung**“ als die Frage nach den (zulässigen) „Wegen“ zur Ermittlung des Inhalts von Rechtsnormen. Hierzu ließen sich zwei – auf den ersten Blick gegenläufige **Positionen** – unterscheiden: Eine Auffassung betone, dass der der Rechtsanwender aufgrund seiner aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende Gesetzesbindung nicht über den erkennbaren Regelungszweck einer Norm hinweggehen dürfe und im Übrigen an die „klassischen“ Auslegungsmethoden (Wortlaut, Systematik, Historie) gebunden sei. Diese Auffassung ginge von der Vorstellung eines fest vorgegebenen Gesetzesinhalts aus. Die „Gegenauffassung“ betone die eigenständige Bedeutung (und Berechtigung) der richterlichen Rechtsfortbildung gegenüber dem Zweck einer Norm. Daher könnten bei Auslegung einer Norm auch „normzweckübergreifende“ Gesichtspunkte wie insbesondere das Vertrauen auf die Kontinuität der Rechtsprechung Berücksichtigung finden. Dieser Position sei zuletzt auch der I. Senat des BFH bei der Frage der „**Vererblichkeit**“ von **Verlusten** gefolgt.

Einen ähnlichen Hintergrund habe die Rechtsprechung zum **Unternehmer als Typus** bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Hier gehe es um das „Verhältnis zwischen Norm und Wirklichkeit“, d.h. um die Frage, ob auch Veränderungen der (Lebens-) Wirklichkeit, die im „historischen“ Normzweck u.U. nicht berücksichtigt wurden, bei der Normauslegung miteinbezogen werden dürfen.

Zu diesem „Methodenstreit“ merkte Prof. Osterloh an, dass in Wirklichkeit **kein zwingender Widerspruch** zwischen den beiden Auffassungen bestünde. Die Vorstellung eines vorgegebenen Gesetzeszwecks als einziger Maßstab der Auslegung sei trügerisch, da bei der Normauslegung

letztlich immer Wertungen des Rechtsanwenders einflößen. Das Verfassungsrecht könne der Auslegung von vornherein nur einen „äußeren Rahmen“ setzen, auch im Steuerrecht, wo insoweit nichts anderes gelten könne als in anderen Rechtsgebieten. Insofern könne die Rechtsprechung zum Typus des Unternehmers im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht beanstandet werden. – Ebenso sei der vom I. Senat des BFH angeführte Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes an sich geeignet, eine Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung (bzw. der bisherigen Gesetzesauslegung) zur Vererblichkeit von Verlusten zu rechtfertigen. Allerdings sei hier i.E. keine konkrete Abwägung im Hinblick auf das zu schützende Vertrauen und die für eine Änderung der Rechtsprechung (Gesetzesauslegung) sprechenden Gründe erfolgt.

Die **Gesamtplanrechtsprechung** des BFH im Zusammenhang mit dem Missbrauchstatbestand des § 42 AO ordnete Prof. Osterloh methodisch so ein, dass es sich der Sache nach um eine teleologische Interpretation einzelner Steuerrechtsnormen handele. Erfasst werde die eigentliche Substanz eines (u.U. „künstlich“ gestalteten) Sachverhalts bzw. einzelner Teilschritte im Hinblick darauf, dass diese Teilschritte nach dem Sinn und Zweck einer Norm von deren Anwendungsbereich umfasst sein müssten. Der auf diese Weise festgestellte Sachverhalt werde dann unter den Tatbestand der Norm subsumiert. Insofern sei der Rückgriff auf § 42 AO eigentlich überflüssig.

3. „Besondere“ Methodenprobleme im Steuerrecht?

Sodann ging Prof. Osterloh im zweiten Abschnitt ihres Vortrags auf die grds. Frage ein, warum sich gerade im Steuerrecht die Frage der „richtigen“ Methodenwahl in besonderer Weise stellt bzw. ob hier andere Vorgaben für die Gesetzesauslegung bestehen als in den übrigen Rechtsgebieten. Diese Fragestellung wurde zunächst unter dem Gesichtspunkt diskutiert, dass das Steuerrecht eine „**Querschnittsmaterie**“ darstellt und „Verzahnungen“ insbesondere mit dem Zivilrecht aufweist. Allerdings, so Prof. Osterloh, habe sich längst der Gedanke der Eigenständigkeit des Steuerrechts als Rechtsgebiet durchgesetzt. Insofern bestünde auch Raum für eine eigenständige Begriffsbildung im Rahmen der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung. Frau Osterloh verwies in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des BFH zu Arbeitnehmerbegriff, der losgelöst vom sozialrechtlichen Verständnis ausgelegt wurde.

Die Methoden- und Auslegungsprobleme im Steuerrecht würden verschärft durch die häufig **gegensätzlichen Interessen der beteiligten Akteure**. So lasse sich im Verhältnis zwischen

Gesetzgebung und Rechtsprechung ein „Hyperaktivitätssyndrom“ des Gesetzgebers feststellen, der vor allem aufgrund fiskalischer Interessen bemüht sei, „kostenintensiven“ Entscheidungen der Gerichte durch Gesetzesänderungen zu begegnen. Beispielhaft nannte Prof. Osterloh den in jüngerer Zeit eingefügten § 12 Nr. 5 EStG, der Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium vom Werbungskosten-/ Betriebsausgabenabzug ausschließt. Ein sinnvoller Gesetzesvollzug und eine sinnvolle Rechtsfortbildung seien so kaum noch möglich. Ähnlich problematisch seien die zahlreichen Nichtanwendungserlasse des BMF zu Urteilen des BFH. Die zu einem „Rechtschaos“ führende Regelungsflut sei zudem darauf zurückzuführen, dass sich der Gesetzgeber in einem ständigen Wettlauf mit den Steuerpflichtigen und ihren Beratern sehe, den er aber nicht gewinnen könne. – Damit schloss Prof. Osterloh ihren Vortrag.

4. Diskussion

Die anschließende Diskussion wurde von Herrn **Prof. Dr. Pieroth**, Direktor des Instituts für Öffentliches Recht und Politik an der Universität Münster, geleitet. Pointiert fasste er Frau Prof. Osterlohs Thesen dahingehend zusammen, dass die „klassischen“ Auslegungsgrundsätze nicht unantastbar sein dürften und das Verfassungsrecht im Übrigen nicht als „Allzweckwaffe“ genutzt werden könne.

Daran anknüpfend stellte **Prof. Dr. Schenke**, Inhaber der Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Universität Münster, die Frage, ob nicht der von Prof. Osterloh vertretene „erweiterte Methodenkanon“ aus Sicht des Steuerpflichtigen wegen der i.E. unabsehbaren Ergebnisse zu einem Zustand der Rechtsunsicherheit führen müsse. Prof. Schenke plädierte insoweit für eine nur restriktive Berücksichtigung „normzweckübergreifender“ Gesichtspunkte bei der Normauslegung. Bei der Frage der Vererblichkeit von Verluste hielt er aber – anders als Frau Prof. Osterloh – im Hinblick auf dies dies jahrzehntelang bejahende Rechtsprechung den Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes für tragfähig, um eine Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung zu rechtfertigen.

Prof. Dr. Birk, Direktor des Instituts für Steuerrecht, warf die Frage auf, ob die Besonderheiten des Steuerrechts als Rechtsgebiet nicht auch eine „eigene“ Methodenlehre erforderlich machen würden. Er begründete dies damit, dass steuerrechtliche Fiskalzwecknormen, abgesehen vom Ziel der Einnahmenerzielung, doch an sich zweckneutral seien, eine teleologische Auslegung also an sich nicht weiter helfe. Dagegen wandte Prof. Dr. Osterloh ein, dass sich auch Fiskal-

zwecknormen immer ein besonderer Regelungszweck entnehme lasse, der darin liege, eine bestimmte Form der Leistungsfähigkeit zu erfassen.

Prof. Dr. Ehlers, Direktor des Instituts für öffentliches Wirtschaftsrecht, fragte, ob zwischen den klassischen Auslegungsmethoden und den von Prof. Osterloh genannten Auslegungskriterien i.Erg. ein wesentlicher Unterschied bestehe. Prof. Osterloh antwortete, dass die Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes und des sozialen Wandels im Rahmen der klassischen Auslegungsmethoden nicht berücksichtigt werden könnten.

Prof. Dr. Jarass, Direktor des Instituts für Umwelt- und Planungsrecht sowie des Zentralinstituts für Raumplanung an der Universität Münster, brachte die Frage ein, ob sich aus der institutionellen Unterscheidung zwischen der Fachgerichtsbarkeit und dem Bundesverfassungsgericht auch Unterschiede bei der Rechtsfindung ergäben. Prof. Osterloh verwies dazu zunächst auf die unterschiedlichen Prüfungsmaßstäbe und Aufgabenbereiche; im Übrigen seien aber auch die Fachgerichte gleichermaßen an das Verfassungsrecht gebunden. Zwischen beiden Bereichen sei eine „positive Wechselwirkung“ zu beobachten. Zudem wollte Prof. Jarass wissen, ob es aus Sicht der Referentin „institutionelle Möglichkeiten“ gäbe, die aus dem Aktionismus des Gesetzgebers resultierende zunehmende Verkomplizierung und den fortschreitenden „Qualitätsverlust“ des Rechts zu beenden. Dazu äußerte Prof. Osterloh, dass jedenfalls das BVerfG diese Entwicklung nicht ändern könne. Die fortschreitende „Rechtsflut“ werden durch vielfältige Faktoren beeinflusst, etwa die Vorgaben des EG-Rechts, aber auch die Tendenz, Sachmaterien möglichst detailliert zu regeln.

Damit schloss Prof. Dr. Pieroth die Diskussion und dankte der Referentin.

Christian J. Müller

Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Steuerrecht der Universität Münster