



Yong Li (Autor)

Das Gleichheitsprinzip bei der Steuererhebung



Internationale
Göttinger Reihe

RECHTSWISSENSCHAFTEN

Yong Li

**Das Gleichheitsprinzip
bei der Steuererhebung**

Band 81



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

<https://cuvillier.de/de/shop/publications/7761>

Copyright:

Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentsch-Cuvillier, Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen,
Germany

Telefon: +49 (0)551 54724-0, E-Mail: info@cuvillier.de, Website: <https://cuvillier.de>



1. Kapitel: Die Bedeutung der Steuererhebungsgleichheit

Der Gleichheitssatz muss darauf abgezielt werden, dass Gleiches gleich, Ungleiches seiner unterschiedlichen Eigenart entsprechend unterschiedlich behandelt werden müssen¹. Komponenten der Steuererhebungsgleichheit bestehen in Rechtssetzungsgleichheit und Rechtsanwendungsgleichheit. In der Rechtssetzungsgleichheit wird die Verantwortung des Gesetzgebers betont. Der ungleichmäßige und ungesetzmäßige Verwaltungsvollzug lässt sich dadurch bewirken, dass Probleme einerseits bei der Steuerlegislative (Freies Diktum des Gesetzgebers) und andererseits bei der Steuerexekutive (Mitwirkungsprobleme zwischen Steuerzahlern und Finanzverwaltung sowie Gesetzmäßigkeit und Handlungsspielräume in der Steuerverwaltung) entstehen.

A. Komponenten der Steuererhebungsgleichheit

In den optimistischen Zeiten der Aufklärung konnte das Gesetz als „Ausdruck der allgemeinen Vernunft und Gerechtigkeit“² angesehen werden. Wegen des Glaubens an solche gesetzliche Perfektion ließ sich die Rechtsanwendungsgleichheit mit der richtigen Anwendung des Gesetzes gleichsetzen³. Zudem wurde aus dem allgemeinen Gleichheitssatz lange ausschließlich ein Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit hergeleitet⁴. *Alexy* weist darauf hin, dass das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit nicht irgendwelche Anforderungen an den Gesetzgeber stellt, sondern ausschließlich auf die Bindung der anwendenden Organe an die durch den Gesetzgeber gesetzten Normen gerichtet ist⁵. Mit Art. 1 Abs. 3 GG bindet der Gleichheitssatz der Verfassung seit 1949 jedoch auch den Gesetzgeber selbst. Aus Art. 3 Abs. 1 GG erwächst also nicht lediglich die Rechtsanwendungsgleichheit, sondern auch das Gebot der Rechtssetzungsgleichheit. Insoweit werden die zwei Gleichheitstypen wieder zusammengeführt. In VR China wird in der Verfassung von 1982 mit Art. 5 Abs. 3 S. 1 festgelegt, dass alle Staatsorgane die Verfassung und Gesetze einhalten müssen. Nach Art. 33 Abs. 2 der Verfassung sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich. Das Gebot des allgemeinen Gleichheitssatzes hat in Deutschland die Steuererhebung einfachrechtlich aufgegriffen⁶. Nach § 85 Satz 1 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. In den chinesischen Steuerordnungen gibt es keine ausdrückliche Bestimmung über die Gleichmäßigkeit der Steuererhebung.

Es ist keine neue Erkenntnis, dass Lastengleichheit in der Steuererhebung sich auf den Gesetzesgehorsam richtet, den materiell bestehenden Steueranspruch möglichst lückenlos durch die Verwaltung zu vollziehen. Der Gesetzgeber ist aber verpflichtet,

¹ BverfG v. 16. 3. 1955, 2 BvK 1/54, BVerfGE 4, 144 (155).

² *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), GG, 2013, Art. 3 Rn. 6.

³ *R. Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht: die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, 1999, S. 471ff.

⁴ *R. Thomas*, Ungleichheit und Gleichheit im Bonner Grundgesetz, in: DVBl 1951, S. 457ff; auch *W. Heun*, in:

J.-M. Jehle, V. Lipp, K. Yamanaka (Hrsg.), Rezeption und Reform im japanischen und deutschen Recht, S. 126.

⁵ *R. Alexy*, Theorie der Grundrechte, 1994, S. 358.

⁶ *D. Birk*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, in: StuW 2004, S. 277 (282).

solchen Gesetzesgehorsam der Verwaltung einzufordern.⁷ Zur Konzeption von Rechtsanwendungsgleichheit und Rechtsetzungsgleichheit hat *Werner Heun* hervorgehoben, dass die Rechtsanwendungsgleichheit inhaltlich den Gesetzgeber in keiner Weise besonderen Bindungen unterwerfen könne, da der Gesetzgeber das Gesetz erlasse und nicht anwende; die bloße Behauptung der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz würde daher ohne inhaltliche Begründungen der Rechtsetzungsgleichheit ins Leere laufen⁸. Hinsichtlich der Besteuerungsgleichheit betonte das Bundesverfassungsgericht im so genannten Zinsurteil vom 27. 06. 1991 jedoch neben der Rechtsetzungsgleichheit im besonderen Maße die Rechtsanwendungsgleichheit⁹. Nach den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts stellt die Rechtsanwendungsgleichheit auch Anforderungen an die Qualität der anzuwendenden Steuergesetze. Das materielle Steuergesetz selbst muss so weit wie möglich gewährleisten, dass es gleichmäßig durchsetzbar ist. Zudem fordert das Gericht, dass „das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet“.¹⁰ Das bedeutet, auch neben der Sicherstellung zum Entsprechen des Gleichheitssatzes der gesetzlichen Grundlagen muss der Gesetzgeber durch Beseitigung der Vollzugsdefizite den gleichmäßigen Belastungserfolg gewährleisten¹¹.

Wann und unter welchen Umständen hat der Gesetzgeber für Vollzugsmängel einzustehen? Am 9. 3. 2004 wurde die Antwort in der Entscheidung des BVerfG zur Besteuerung der Spekulationsgewinne gesehen. „Nach dem Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug begründet die in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers fallende strukturell gegenläufige Erhebungsregel im Zusammenwirken mit der zu vollziehenden materiellen Steuernorm deren Verfassungswidrigkeit¹².“ Das Rechtsetzung und Rechtsanwendung zusammenführende Gebot der Besteuerungsgleichheit ist also ein Maßstab sowohl für den Gehalt einer konkreten materiell-rechtlichen Steuernorm, als auch für deren „normatives Umfeld“ einschließlich des Verfahrensrechts¹³. Im Hinblick auf das Zusammenwirken von materiellem und Verfahrensrecht beeinflusst die Verfassungswidrigkeit der Verfahrensregelung demnach auch das materielle Gesetz. Die Miteinbeziehung des verfahrensrechtlichen „Umfeldes“ führt dazu, dass dem Gesetzgeber auch eine strukturell dem materiellen Recht gegenläufige Verfahrensregelung zugerechnet wird¹⁴. Für den strukturellen Erhebungsmangel sei entscheidend, dass ein Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel besteht¹⁵. Besteht ein systemwidriger Wi-

⁷ *D. Birk*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, in: *StuW* 2004, S. 277 (282).

⁸ *W. Heun*, Die Rezeption des Gleichheitssatzes und seine Weiterentwicklung unter dem Grundgesetz, in: *J.-M. Jehle/V. Lipp/K. Yamanaka* (Hrsg.), *Rezeption und Reform im japanischen und deutschen Recht*, 2008, S. 126.

⁹ BVerfGE 84, 239 (272).

¹⁰ BVerfGE 84, 239 (271).

¹¹ *D. Birk*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, in: *StuW* 2004, S. 277 (282).

¹² BVerfGE 110, 94 (113).

¹³ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht: die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, 1999, S. 524.

¹⁴ BVerfGE 110, 94; *P. Kirchhof*, in: *HStR* V, 1992, § 125 Rn. 81ff.

¹⁵ BVerfGE v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, Rz. 66.

derspruch zwischen beiden Regelungen, verstoßen im Ergebnis beide Regelungen gegen materielles Verfassungsrecht¹⁶. Eine steuergesetzliche Belastungsentscheidung vom Gesetzgeber, die sachgerecht und systemgerecht getroffen wird, kann folglich erst dann als systemkonsequent angesehen werden, wenn sie auch folgerichtig verwirklicht wird¹⁷. Steuergesetzliche Systemgerechtigkeit ist indes für die Besteuerungsgleichheit von wesentlicher Bedeutung, wie aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hervorgeht. Hiermit geht es nicht nur um die Anforderungen des Gleichheitssatzes an die Qualität des Steuergesetzes, sondern auch um die Abwehr einer dem Gleichheitssatz zuwiderlaufenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers¹⁸.

Die Arbeit beabsichtigt, mit Hilfe der These des deutschen Bundesverfassungsgerichts die Probleme der Steuerungsqualität der chinesischen Steuergesetze sowie die Vorgehensweisen von Vollzugsbehörden und die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen in China im Steuererhebungsverfahren aufzuzeigen und zu analysieren. Dabei wird unter dem Gesichtspunkt der deutschen Gleichheitsdogmatik einen Vergleich im Rahmen der Fragen der Steuererhebungsgleichheit vorgenommen.

B. Probleme der gleichmäßigen Steuererhebung in Deutschland und China

Steuermittel sind die hauptsächliche Finanzierungsquelle im Steuerstaat¹⁹. Vorrangiger Zweck der Steuererhebung ist (fast) immer die Erzeugung von Einnahmen, die zur Deckung des Staatshaushalts herangezogen werden. Wenn der Staat mehr ausgibt als er einnimmt, wird die Staatsverschuldung auf Kosten künftiger Steuerzahler erhöht.

Unmittelbar rechtlich relevant sind aber Gleichheitsverstöße, welche durch die Steuergesetze selbst oder durch deren Vollzug hervorgerufen werden. Beim Steuererhebungsverfahren verursachen vor allem Vollzugsdefizite häufig eine Ungleichheit zwischen den heutigen Steuerpflichtigen. Nach dem 9. Prüfungsbericht 2009 vom chinesischen Ministerium für Audit wurden 2008 etwa 40 Milliarden RMB (4 Mrd. Euro) rechtswidrig nicht erhoben, die sich laut der State Administration of Taxes (SAT) in den 16 Provinzen und autonomen Regionen aus Ermäßigungen, Erlasse, Rückzahlungen und Nachzahlungen zusammensetzten²⁰. Darüber hinaus kann auch die unerlaubte Steuervermeidung durch die Steuerpflichtigen zu einer ungleichen Steuererhebung führen. Im August 2009 hat die chinesische SAT bestätigt, dass die vom Jahre 2005 bis 2007 durch Großunternehmen in China veranlasste rechtswidrige Steuervermeidung mindestens 20 Milliarden RMB (2 Mrd. Euro) erreicht²¹.

¹⁶ P. Kirchhof, in: HStR V, 1992, § 125 Rn. 83.

¹⁷ Monika Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 23. Darin begrenzt er Definitionen zwischen Sachgerechtigkeit, Systemgerechtigkeit in der Gesamtrechtsordnung und Systemgerechtigkeit innerhalb des Steuerrechts.

¹⁸ D. Birk, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, in: StuW 2004, S. 277 (282).

¹⁹ Quelle: das chinesische Finanzministerium (<http://www.mof.gov.cn>). Nach offizieller Aussage entfielen etwa 90% chinesischer Haushaltseinnahmen auf die Steuereinnahmen.

²⁰ Quelle: das chinesische Ministerium für Audit (<http://www.audit.gov.cn>).

²¹ Quelle: Online Nachrichten (<http://news.sohu.com/20090809/n265820800.shtml>).

Die Verwirklichung der tatsächlichen Gleichheit im Steuererhebungsverfahren stellt demnach in China, aber auch in Deutschland eine erhebliche Herausforderung dar.

I. Gesetzgeberische Entscheidungen und überprüfbare Folgerichtigkeit

Steuererhebungsgleichheit ist die Verwirklichung des Prinzips der Gleichheit durch Besteuerung. Als die öffentliche Teilhabe an der privaten Finanzkraft treffen Steuerliche Eingriffe immer auf Begrenzung durch die dem Rechtsstaatsprinzip und dem Demokratiegebot innewohnenden Grundsätze des Gesetzesvorbehaltes der Besteuerung und der steuerrechtlichen Bestimmtheit²².

Der allgemeine Gesetzesvorbehalt besteht aus dem rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalt und dem Parlamentsvorbehalt²³. Der rechtsstaatliche Gesetzesvorbehalt bindet die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung (Art. 20 III GG). Art. 5 III der chinesischen Verfassung erhellt, dass alle Staatsorgane sich an die Verfassung und Gesetz halten müssen. Gemäß Art. 57 der Verfassung ist das höchste Staatsorgan der Nationale Volkskongress (NVK), das Parlament der Volksrepublik China. Das Steuerrecht lebt nur insoweit aus dem „Dictum des Gesetzgebers“, als es den von der Verfassung vorgegebenen Gestaltungsspielraum ausschöpft und nicht überschreitet²⁴. Die Auferlegung von Steuerlasten ist nur zulässig, wenn und soweit sie auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen – sog. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. *Klaus Tipke* meint, die Festsetzung einer Steuer setze voraus, dass ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt sei, an den das Gesetz als Rechtsfolge eine Steuer knüpfe²⁵. Aber auch die Rechtsfolge müsse sich aus dem Gesetz ergeben. Im Gegensatz zur Weimarer Reichsverfassung (Art. 134 WRV) enthält das Grundgesetz nicht ausdrücklich den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Aber mit Art. 2 II, Art. 14 I S. 2 und Art. 20 III GG setzt das Grundgesetz den Vorbehalt des Gesetzes und damit die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung voraus²⁶. Nach Art. 56 der chinesischen Verfassung haben die Staatsbürger deren steuerliche Pflichten nach Maßgabe der Gesetze zu erfüllen. Vielfach auch im Steuerrecht angesichts der Kompliziertheit der zu erfassenden Vorgänge ist der Gesetzgeber gar nicht in der Lage, jede einzelne Rechtsfrage zu entscheiden²⁷. So kommt eine analoge Anwendung zur Ausfüllung einer gesetzlichen Lücke in Betracht²⁸.

²² *Hans-Jürgen Papier*, Steuerrecht im Wandel – verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik, DStR 2007, S. 973 f.; *Christian Waldhoff*, Rechtsprechungsanalyse Steuerrecht und Verfassungsrecht. Bericht über ausgewählte Entscheidungen zu Verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung aus den Jahren 2002 bis 2007, Die Verwaltung 41(2008), 259ff.; *D. Birk*, Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, in: DStR 2009, S. 877ff.; *Christian Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2004, S. 227ff.; *F. Ossenbühl*, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, HStR III (1988), S. 332.

²³ *F. Ossenbühl*, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, in: HStR III (1988), S. 332.

²⁴ BVerfGE 13, 318 (328); *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht I, 2. Hb., 658.

²⁵ *Tipke, Klaus/Lang*, Steuerrecht, 15. Auflage Köln 1996, Rz. 150.

²⁶ *Dieter Birk*, Steuerrecht, 2009, Rn. 172.

²⁷ BVerfGE 21, 209 (215); *Rainer Barth*, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, 1996, S. 63ff.

²⁸ *Georg Crezelius*, Analogieanweisung in Steuergesetzen, FR 2008, 889ff.; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 17. Aufl. 2014/2015, Rn. 174.

Der Grundsatz der Gestzmäßigkeit der Besteuerung wird ergänzt durch den einerseits von den allgemeinen, für alle Eingriffsverwaltung geltenden Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verlangten Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit der Besteuerung²⁹. Andererseits verlangt „die positivistische Natur des Steuerrechts“³⁰ erhöhte Anforderungen an die Bestimmtheit steuerrechtlicher Normen³¹. Das Bestimmtheitserfordernis gilt sowohl für den Tatbestand als auch für die Rechtsfolge³². Zum Grundsatz der steuerrechtlichen Tatbestandsbestimmtheit hat das BVerfG entschieden, dass steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann³³. Nach dieser Formel müssten viele Vorschriften des Steuerrechts wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot für verfassungswidrig erklärt werden³⁴. Jedoch hat das BVerfG tatsächlich bisher in keinem Fall eine Norm des Steuerrechts wegen zu großer Unbestimmtheit für verfassungswidrig erklärt³⁵. *H. J. Papier* bewertet die Situation so: „Verfassungsrecht und Wirklichkeit klaffen selten so stark auseinander wie beim Bestimmtheitsgrundsatz allgemein und bei seiner Anwendung auf das Steuerrecht im besonderen. Seine Unangefochtenheit und verbale Glorifizierung in Rechtsprechung und Literatur stehen in einem auffälligen Missverhältnis zur tatsächlichen Beachtung in der Gesetzgebung und zur faktischen Durchsetzung seitens der Judikatur“³⁶. In einem Urteil von 1967 meinte das BVerfG aber schon, dass es genüge, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Genauigkeit treffe, so dass die Verwaltungsbehörden und Gerichte Zweifelsfragen mithilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten in der Lage sind³⁷. Aus dem Bestimmtheitsgrundsatz folgt auch der Grundsatz der Normenklarheit, der besagt, dass der Gesetzgeber die steuerlichen Vorschriften so genau, verständlich und klar fassen muss, wie dies nach der Eigenart des zu steuernden Lebenssachverhalts mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist³⁸.

II. Das Verhältnis von Steuerzahlern und Finanzverwaltung:

Gilt das Opportunitätsprinzip für Kooperationsumfang und Überwachungsmittel?

Steuern sind staatliche Teilhabe am privaten wirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen³⁹. Bei der Ermittlung von Sachverhalten kann die Finanzverwaltung jedoch nicht unbeschränkt in den privaten Bereich eindringen. Der Steuerpflichtige entscheidet zunächst einmal selbst über Erwerb, Innehabung und Verbrauch von Eigentum und Vermögen. Das Besteuerungsverfahren baut in wesentlichen

²⁹ *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 15. Auflage Köln 1996, Rz. 167; *L. Widmer*, Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, 1988, S. 20.

³⁰ *W. Flume*, StBJb 1964/65, S. 55 (68f.).

³¹ *K. Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: HStR IV, 1. Aufl. 1990, § 87, Rn. 72ff.; *P. Fischer*, StVJ, 1992, S. 3.

³² *H. J. Papier*, DStJG Bd. 12 (1989), 63.

³³ BVerfGE 19, 253 (267); 34, 348 (365); 49, 343 (362).

³⁴ *Jan-Pieter Naujok*, Verfassungswidrigkeit des § 15b EStG, in: BB 2007, S. 1365; *Christian Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2004, S. 227ff. (verfassungsgemäß).

³⁵ *D. Birk*, Steuerrecht, 2009, Rn. 175.

³⁶ *H. J. Papier*, DStJG Bd. 12 (1989), S. 61.

³⁷ BVerfGE 21, 209 (215).

³⁸ *Claus Luttermann*, Normenklarheit im Steuerrecht und „unbestimmte“ Rechtsbegriffe? in: FR 2007, S. 18f.

³⁹ *Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof, HStR, Band V, 2007, § 118, Rn. 1.

Teilen auf einer Kooperation mit den Steuerpflichtigen auf, um die genauen Grundlagen seiner Leistungsfähigkeit zu ermitteln. „Je mehr der Vollzug der Steuergesetze eine Erfassung exakter Daten und Details aus dem beruflichen und privaten Bereich des Steuerpflichtigen erfordert, je mehr das Gesetz also eine materielle Gleichheit durch zutreffende Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit anstrebt, desto mehr ist die Finanzverwaltung auf die Mitwirkungsbereitschaft, Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen (...) angewiesen“⁴⁰. Die Art und Weise der Kooperation der Steuerpflichtigen und Eigenschaften wie Informiertheit, Zuverlässigkeit und Loyalität gegenüber dem Staat und den Allgemeinen Gesetzen (Steuerehrlichkeit) beeinflussen auch die Verwirklichung der Steuergleichheit⁴¹. Mittel der Kooperation sind die tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt⁴² und dessen Erörterung (§ 364a AO). Eine wirksame Verständigung setzt voraus, dass der Sachverhalt nicht oder nur unter erheblichem und unangemessenem Aufwand ermittelt werden kann und dass ein zuständiger Amtswalter für die Behörde gehandelt hat⁴³. Der Folge einer tatsächlichen Verständigung hat der Bundesfinanzhof entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben Rechnung getragen⁴⁴.

Obwohl jeder steuerliche Eingriff – anders als etwa im Polizeirecht – auf der Kooperation des Steuerpflichtigen beruht⁴⁵, wird durch die Überwachungsverantwortung der Finanzverwaltung ein Netz gegenüber den Privaten gespannt, um die Belastungsgleichheit in der Praxis auch tatsächlich zu gewährleisten. Die Überwachungsfunktion der Finanzverwaltung ist vor allem im Bereich der Delegation der Verwaltungsarbeit auf Private sowie bei der Prävention von Steuervermeidung durch die Steuerpflichtigen bedeutsam.

Die Finanzverwaltung vollzieht nicht selbst alle Gesetze hinsichtlich der Besteuerung. Ein Teil der Verwaltungstätigkeit wird auf den betroffenen Bürger (den Steuerpflichtigen) oder auf Dritte (in Folge des Zinsurteils: auf die Banken) delegiert. Die Besteuerungsgleichheit wird also nicht mehr allein durch das Handeln der Verwaltung sichergestellt. Die Finanzverwaltung hat dann zwar nicht mehr die Vollzugsverantwortung inne, behält aber die Überwachungsverantwortung für den Vollzug durch Private⁴⁶.

Außer der durch den BFH anerkannten tatsächlichen Verständigung sind als Kooperationsmittel die Erörterung und Überwachungsmöglichkeiten steuergesetzlich geregelt. Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit werden demnach mit Hilfe der Steuerehrlichkeit der Privaten und der kontrollierenden Verwaltung verwirklicht. Es stellt sich je-

⁴⁰ D. Birk, Steuerrecht, 2009, S. 19, Rn. 49.

⁴¹ Klaus Körber, Bericht über eine Untersuchung der Arbeitssituation in der Steuerverwaltung am Beispiel des Finanzamtes Friedberg/Hessen, Frankfurt a. M. 1976 (= Schriftenreihe des Vereins für Verwaltungsreform und Verwaltungsforschung, Band 7), S. 17f. Nach Auffassung von Körber wird die „Arbeitsmenge wie Schwierigkeit der Arbeit [wird] durch Art und Weise der Kooperation der Steuerpflichtigen und deren kooperative Qualifikation wie Informiertheit, Zuverlässigkeit und Loyalität gegenüber dem Staat und den Allgemeinen Gesetzen (Steuerehrlichkeit) bestimmt“.

⁴² BMF-Schreiben vom 30.7.2008, BStB I 2008, 831.

⁴³ BStB II 1991, 45 (46).

⁴⁴ BFH, I R 13/86 http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_1991/XX910673.HTM.

⁴⁵ D. Birk, Steuerrecht, 2009, S. 19, Rn. 49.

⁴⁶ BVerfGE 84, 239 (485 ff.).

doch die Frage, inwieweit diese Kombination von Kooperations- und Überwachungsmittel in der Praxis ineinandergreifen.

III. Gesetzmäßigkeit und Handlungsspielräume der Steuerverwaltung

Die Besteuerung durch Kopfsteuern hält *Adam Smith* aufgrund ihrer lediglich auf Schätzungen nach dem guten oder schlechten Willen des Schätzers ohne Nachforschung beruhenden Bemessung für völlig willkürlich⁴⁷. Die davon als „Kopfsteuern“ bezeichneten direkten Personalsteuern bilden heute den Kern des modernen staatlichen Steuersystems. Grundsätzlich sind die heutigen „Kopfsteuern“ nicht auf eine willkürliche Schätzung nach dem guten oder schlechten Willen der Finanzverwaltung angewiesen, denn gemäß § 85 AO soll die Finanzbehörde die Steuern gleichmäßig wie gesetzmäßig erheben⁴⁸. Doch die Verwirklichung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit leidet an den von *Adam Smith* befürchteten Mängeln: In Bezug auf die Anwendung des geltenden Steuerrechts wies eine Befragung darauf hin, dass wegen der Probleme des Steuergesetzes (Regelungsumfang, Unvollziehbarkeit, häufige neue Gesetze oder Änderungen) einerseits und in der Praxis wegen der Fallüberlastung andererseits die Rechtsanwendung die materiellen Anforderungen des Steuergesetzes häufig ignoriert; in der Praxis folgt ein Großteil der Sachbearbeiter nicht strikt den Steuergesetzen, sondern vielmehr den verwaltungsinternen Vorschriften, eigenen Routinen und Erfahrungen im Umgang mit dem Steuergesetz; wenn eine steuergesetzliche Anwendung dem empfundenen Gerechtigkeitsgefühl entgegensteht, ist die Mehrzahl der Sachbearbeiter bereit, sich auf das eigene Gerechtigkeitsgefühl zu verlassen und von den steuergesetzlichen Vorschriften abzuweichen⁴⁹.

Offensichtlich lässt sich die Nichtberücksichtigung inhaltlicher Rechtsvorschriften durch die Finanzverwaltung in keiner Weise mehr dem steuergesetzlich zulässigen Ermessen zuordnen. Nach dem Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes ist im Bereich der Steuererhebung als Teil der Eingriffsverwaltung für sämtliche steuerrechtlichen Maßnahmen der Verwaltung eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage notwendig. Im Fall der Ermächtigungsgrundlage des § 5 AO ist der Behörde zwar ein Ermessensspielraum eingeräumt, allerdings hat die Behörde ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Die behördliche Ermessensausübung kann gemäß § 102 FGO durch die Gerichte auf seine Rechtmäßigkeit, durch die Einspruchsbehörde sowohl auf Rechtmäßigkeit als auch auf Zweckmäßigkeit überprüft werden⁵⁰. Auch in China existieren gerichtliche und verwaltungsrechtliche Überprüfungsmaßnahmen⁵¹ zur Sicherstellung

⁴⁷ *Adam Smith*, An inquiry into the nature and causes of the wealth on nations, 1970, 2. chapter.

⁴⁸ § 3 vom Gesetz der VR China über die Verwaltung der Steuererhebung schenkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kaum Aufmerksamkeit. § 3 lautet: Beginn und Einstellung der Erhebung von Steuern, die Ermäßigung, der Erlass, die Rückzahlung und die Nachzahlung von Steuern werden nach den gesetzlichen Bestimmungen durchgeführt; soweit das Gesetz den Staatsrat zu Bestimmungen ermächtigt, werden sie nach den vom Staatsrat bestimmten Verwaltungsnormen durchgeführt.

⁴⁹ *Joe Weingarten*, Finanzverwaltung und Gesetzesvollzug, 1993, S. 425ff.

⁵⁰ Dieter Birk, Steuerrecht, 2009, S. 119, Rn 391.

⁵¹ § 8 IV „Gesetz der VR China über die Verwaltung der Steuererhebung“ Steuerzahler und Abführungspflichtige haben das Recht, zu Beschlüssen der Steuerbehörden [ihre Ansichten] vorzutragen,



der steuerbehördlichen Ermessensausübung. Trotzdem wird in der Praxis – wie sich aus Befragungen ergibt – das Steuerrecht in weitem Maße nicht gesetzmäßig vollzogen.

Einwände zu erheben und nach dem Recht erneute Verwaltungsberatung zu beantragen, Verwaltungs-
klage zu erheben und staatliche Entschädigung zu beantragen.



2. Kapitel: Die Struktur des allgemeinen Gleichheitssatzes im deutschen Verfassungsrecht und in VR China

A. Der allgemeine Gleichheitssatz im deutschen Verfassungsrecht

1. Grundlagen

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 I GG enthält ein Grundrecht des Einzelnen, das gem. Art. 1 III GG Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht bindet. Nahezu einhellig anerkannt wirkt Art. 3 I GG als subjektiv-öffentliches Recht auf Gleichbehandlung im Gegensatz zu einem bloßen Rechtsreflex⁵². Die Zuerkennung subjektiver Rechte beiträgt zur Realisierung des Gleichheitssatzes besser als Übernahme des Begriffs bloß objektiver Gebote⁵³. Der Gleichheitssatz als solches gilt für alle natürlichen Personen und inländische juristische Personen des Privatrechts. Juristische Personen des öffentlichen Rechts, die öffentliche Aufgaben im Sinne von Staats- und Kommunalaufgaben wahrnehmen, sind demgegenüber nicht grundrechtsberechtigt und können sich auf Art. 3 I GG als subjektives Recht nicht berufen. Insoweit gilt jedoch Art. 3 I GG als objektives Gebot⁵⁴. Darüber hinaus gewinnt ein unmittelbarer, genereller Anspruch auf Gleichbehandlung nach Art. 3 I GG möglicherweise keine Bedeutung für das Verhältnis zwischen privaten⁵⁵, vielmehr sie verkörpert eine mittelbare Ausstrahlungswirkung durch die Eigenschaft objektiver Wertordnung⁵⁶ im Fall des Missbrauchs privater Macht. Denn im Privatrecht hat die Vertragsfreiheit in erster Linie ihren Platz. Dem Gleichheitssatz aus Art. 3 GG stehen hier die gleichfalls grundgesetzlich garantierten Freiheitsrechte entgegen⁵⁷.

II. Gerechtigkeit und Gleichheit

Gerechtigkeit als ein aus keinem anderen Wert ableitbarer absoluter Wert scheidet sich von der Wirklichkeit⁵⁸. Die Gerechtigkeit ist nicht nur auf die vollkommene Tugend selbst beschränkt, sondern im Unterschied zu allen anderen Tugenden richtet sich auf den Bezug zwischen Menschen oder Sachen⁵⁹. Der Ausübung der Gerechtigkeit liegt ein bestimmtes Überordnungsverhältnis zugrunde, aber die Größe dieser Übermacht stehe in keinem notwendigen Verhältnis zur Intensität der Gerechtigkeit, soziale Güter sind vielmehr bestimmten Adressaten nach dem ihnen zukommenden Maß zuzuteilen, das der Gleichheit entspricht⁶⁰. Die mit dem absoluten Wert behaftete Gerechtigkeit muss seine allgemeine, dauerhafte Gültigkeit durch ihre auf die zeitlich, örtlich, national bedingten Verhältnisse zugeschnittenen Erfassung preisgeben, denn in einem Werturteil eine bestimmte Bewertung, deren Wertmaßstäbe infolge der tatsächlichen Verschiedenheit unterschiedlich sind, immer einen Inhalt voraussetzt,

⁵² BVerfGE 6, 84 (91); *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), GG, Art. 3 Rn. 17.

⁵³ *Alexy*, Grundrechte, 1994, S. 414.

⁵⁴ *L. Osterloh*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 3 Rn. 73; *C. Starck*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, 6. Aufl. 2010, GG I, Art. 3 Rn. 242.

⁵⁵ BVerfGE 92, 26 (51); *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), GG, Art. 3 Rn. 69.

⁵⁶ BVerfGE 39, 1 (41); *Alexy*, Grundrechte, 1994, S. 477ff.

⁵⁷ *J. Schwabe*, Die sogenannte Drittwirkung der Grundrechte, 1971, S. 150.

⁵⁸ *G. Radbruch*, Rechtsphilosophie, 2. Aufl., hrsg. v. R. Dreier und S. L. Paulson 2003, S. 8ff.

⁵⁹ *H. Nef*, Gleichheit und Gerechtigkeit, 1941, S. 76; *G. Radbruch* (FN 58), S. 35.

⁶⁰ *H. Nef*, Gleichheit und Gerechtigkeit, 1941, S. 77f.

selbst wenn man sich nicht mit dieser Tatsache abfinden wollte⁶¹. Alles Ungerechte verletzt nach *Aristoteles* die Gleichheit. Die auf dem Boden des positiven Rechts erwachsene Gerechtigkeitsdefinition bedeutet Gleichheit⁶².

III. Gleichheit

1. Gleichheit als Relationsbegriff

Das Prinzip der Gleichheit wird ganz mit Recht dahin interpretiert, dass nur Gleiche gleich behandelt werden sollen. In Wirklichkeit aus den Betrachtenden sind alle Menschen oder Sachen weder identisch noch unvergleichbar in allen natürlichen Eigenschaften und allen faktischen Zuständen⁶³. In Bezug auf die faktische Verschiedenheit ist Gleichheit ja nicht eine Wirklichkeit, sondern eine Abstraktion⁶⁴. Im Grunde ist deshalb eine Aussage über die Gleichheit ungeachtet ihrer Verschiedenheit sinnlos. Eine Gleichstellung der Menschen oder Sachen kann nur an Verschiedenem vorkommen⁶⁵. Bei der Gleichheit handelt es sich um eine Relation zwischen den zu vergleichenden verschiedenen Elementen und bestimmten gemeinsamen Merkmalen, die in einem Gleichheitsurteil festgestellt werden und damit einen Vergleich ermöglichen⁶⁶. Infolgedessen ist eine solche Gleichheit nicht absolut in allen Hinsichten, sondern immer nur hinsichtlich bestimmter gemeinsamer Merkmale eine Relation. Diese Gleichheitsrelation wird als Voraussetzung für die Feststellung einer Ungleichbehandlung bezeichnet⁶⁷. Schematisch lässt sich die Struktur des Gleichheitssatzes als Dreieck im Staat-Bürger-Verhältnis darstellen, das aus den Beziehungen zwischen zwei Bürgern und jedes dieser Bürger zum Staat gebildet wird⁶⁸.

2. Wertoffenheit der Gleichheit

Diese Gleichheitsrelation bezeichnet sich als Voraussetzung für die Feststellung einer Ungleichbehandlung⁶⁹. Dem Gedanken der Gleichheit sind allerdings nicht die gemeinsamen Merkmale verschiedener Personen oder Sachen zu entnehmen. Die Gleichheit bestimmt nur die Form des Rechts, aber nicht inhaltlich bestimmte Rechtssätze. Der Grund liegt darin, dass die Gleichheit ebenso wie die anderen Werte

⁶¹ *Leibholz*, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 1959, S. 53ff.; *Radbruch*, Rechtsphilosophie, S. 8ff.

⁶² *H. Nef*, Gleichheit und Gerechtigkeit, 1941, S. 80ff; *Hasso Hofmann*, Das Postulat der Allgemeinheit des Gesetzes, in: Christian Starck (Hg.), Die Allgemeinheit des Gesetzes, 1987, S. 46. hält dem nur entgegen, Gleichheit wäre kein universelles Prinzip der Gerechtigkeit. Der Gleichheitssatz wäre ein zentrales Element der Gerechtigkeitsidee nur zusammen mit variierenden Kriterien für das, was jeweils als gleich angesehen werden soll.

⁶³ *Herbert L. A. Hart*, The Concept of Law, 1961, S. 155, any set of human beings will resemble each other in some respects and differ from each other in others.

⁶⁴ *G. Radbruch*, Rechtsphilosophie, S. 37.

⁶⁵ *W. Windelband*, Über Gleichheit und Identität, 1910, S. 8; *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), GG, Art. 3 Rn. 18; *H. Nef*, Gleichheit und Gerechtigkeit, 1941, S. 14.

⁶⁶ *A. Podlech*, Gehalt und Funktionen des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes, 1971, S. 30; *R. Alexy*, Grundrechte, 1994, S. 362; s. *Huster*, Rechte und Ziele, 1993, S. 29; vgl. aber BVerfGE 1, 208 (247), danach im Gegensatz zum allgemeinen Gleichheitssatz geht es bei der Wahlgleichheit um eine *absolute, mathematische* Gleichheit.

⁶⁷ *Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), GG, Art. 3 Rn. 18.

⁶⁸ *J. Ipsen*, Staatsrecht II, 14. Auflage, 2011, Rn. 800; *J. Pietzcker*, Drittwirkung-Schutzpflicht-Eingriff, in: FS G. Dürig, 1990, S. 345.

⁶⁹ So *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), GG, Art. 3 Rn. 18.