

Aufsatz

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, München*

>>> Heinrich Wilhelm Kruse zum Gedenken: Über Folgerichtigkeit im Steuerrecht

Folgerichtiges Denken und Entscheiden sind auch im Steuerrecht juristische Grundanforderungen. Maximim folgerichtigen Entscheidens hat Heinrich Wilhelm Kruse vor über 60 Jahren in dieser Zeitschrift aufgezeigt. Dieser Beitrag ruft anlässlich seines Todes die Person und sein Werk in Erinnerung und zeigt Fortentwicklungen der Rechtsprechung zum Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht auf.

Consistent thinking and decision-making are also basic legal requirements in tax law. More than 60 years ago, Heinrich Wilhelm Kruse pointed out the maxims of consistent decision-making in this journal. On the occasion of his death, this article commemorate the person and his work and shows further developments on the imperative of consistency in tax law.

Inhaltsübersicht

- I. Abschied von Heinrich Wilhelm Kruse
- II. Folgerichtige Steuergesetzgebung: Grundlagen und Grenzen
- III. Folgerichtige Gesetzesanwendung im Steuerrecht

I. Abschied von Heinrich Wilhelm Kruse

Heinrich Wilhelm Kruse ist am 2.6.2019 in Hamburg verstorben. Seine drei Kinder haben ihn in seiner letzten Stunde begleitet. Er wurde am 13.6.2019 auf dem Friedhof Klein Flottbek unter großer Anteilnahme der Familie, von Freunden, Kollegen und Schülern in der angestammten Familiengruft bestattet. Sein Tod ist der traurige Anlass in dieser Zeitschrift, an ihn als herausragende Persönlichkeit des deutschen Steuerrechts zu erinnern. Immerhin war Kruse „Steuer und Wirtschaft“ als Autor und seit 1974 über viele Jahre als Mitherausgeber eng verbunden. Sein Lebensweg und seine prägende Bedeutung wurden bereits mehrfach gewürdigt. Anlässe waren seine besonderen Geburtstage¹ und seine Emeritierung in Bochum², wo er von 1971 bis 1996 Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr Universität war. Zum 70. Geburtstag wurde ihm eine große und gehaltvolle Festschrift gewidmet, in der auch sein Leben und sein Werk³ eingehend gewürdigt wurden⁴. Diese Festschrift trägt der nüchternen Art des Geehrten entsprechend schlicht den Titel „Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag“ und war für ihn keine Überraschung. Denn

StuW 2019, 206

solche liebte er zeitlebens kaum, so dass der Kreis der Autoren mit ihm abgestimmt und die große Feier zur Übergabe am Hamburger Elbufer von langer Hand geplant war. Diesem Geburtstag folgten noch weitere Feiern mit Ausflügen auf dem restaurierten Dampfschiff Schaarhorn⁵ auf der Niederelbe. Die letzten Jahre waren stiller⁶. Zuletzt war er bettlägerig und hörte in seinem alten Arbeitszimmer in Hamburg-Blankenese Radio oder klassische Musik mit Blick auf den geliebten Blumengarten. Noch im Jahre 2016 haben ihm vier seiner Schüler zur Vollendung des 85. Lebensjahr gratuliert und nochmals seine Verdienste hervorgehoben⁷.

Darum sollen an dieser Stelle nur ausgewählte biographische Details in Erinnerung gerufen werden. In der Freien und Hansestadt Hamburg wurde Kruse am 4.8.1931 geboren. In Blankenese hat er zeitlebens mit seiner Familie gelebt. Er studierte nach dem Abitur zunächst kurz in Hamburg, sodann Jura in München. Seit Studienzeiten war er mit Ruth Hofmann, der Enkelin Enno Beckers und späteren Vorsitzenden des II. Senats des BFH, freundschaftlich verbunden und er war der Pate ihrer Tochter Gerda, die heute im BMF als Referatsleiterin für das Erbschaft-, Grund- und Grunderwerbsteuerrecht zuständig ist. Die Steuerwelt ist eben klein. Kruse zollte Beckers Werk stets größtes Lob, ohne Mängel der von ihm entworfenen Reichsabgabenordnung zu verschweigen. In München wurde Kruse bei Carl Boettcher,

dem damaligen Herausgeber von „Steuer und Wirtschaft“ promoviert und veröffentlichte Teile seiner Dissertation⁸ in dieser Zeitschrift⁹. Über diese und andere Beiträge in „Steuer und Wirtschaft“ wurde der damalige Hamburger Finanzrichter Klaus Tipke auf den selbstbewussten Rechtsreferendar mit dem „altfränkischen Vornamen“ aufmerksam. Tipke hat authentisch die Genese des gemeinsamen Werkes in der Kruse'schen Festschrift geschildert¹⁰. Dass beide mit Schwung und Begeisterung an die große Aufgabe gingen, glaubt man ihnen gerne. Die Gründungsautoren einte das gemeinsame Ziel, die Abgabenordnung rechtsstaatlich zu durchdringen und die Erkenntnisse des allgemeinen Verwaltungsrechts und des – seinerzeit noch jungen – Bundesverfassungsrechts für das Steuerverfahren fruchtbar zu machen. Trotz mancher Divergenzen in Grundhaltung und steuerrechtlichen Detailfragen (s. noch II.) haben Tipke und Kruse über Jahrzehnte fruchtbar zusammengearbeitet und das Fundament für einen Praxiskommentar mit wissenschaftlichem Anspruch gelegt. Der von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse begründete Kommentar hat sich seit dem ersten Erscheinen in den Jahren 1961 und 1963¹¹ durchgesetzt und Maßstäbe gesetzt. Monika Jachmann hat den Tipke/Kruse in dieser Zeitschrift vor gut 15 Jahren „eine vierzigjährige Erfolgsgeschichte“ genannt¹². Diese setzt sich inzwischen über 50 Jahre fort.

Kruse hatte nach dem Assessorexamen als Sachgebietsleiter in der Hamburger Finanzverwaltung den praktischen Steuervollzug kennengelernt. Parallel zur Verwaltungstätigkeit und später mit einem Habilitationstipendium der Deutschen Forschungsgemeinschaft habilitierte er sich extern bei Heinz Paulick in Würzburg und erhielt die *venia legendi* für Steuerrecht, Bürgerliches Recht, Handelsrecht und Allgemeine Rechtstheorie. Seine Habilitationsschrift zu Rechtsnatur und Bestimmung der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ wurde in drei Auflagen verlegt¹³, was für eine juristische Qualifikationsschrift eher ungewöhnlich ist. In Bochum übernahm Kruse im Jahre 1971 den neugeschaffenen Lehrstuhl für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum, der er fast 25 Jahre trotz ehrenvoller Rufe nach Würzburg und an die Wirtschaftsuniversität Wien bis zur Emeritierung treu blieb. Der Eisenbahnfan Kruse¹⁴ pendelte wöchentlich mit der Bahn von Hamburg-Blankenese nach Bochum-Querenburg, wo er im Uni-Center eine kleine Wohnung unterhielt, die auch für Öffentlich-Rechtler-Treffen und Lehrstuhlfeste eingesetzt wurde. Denn trotz seiner zivilrechtlichen Provenienz wechselte der Steuerrechtler Kruse von der Säule der Zivilisten zu der kleineren Säule der Öffentlich-Rechtler, die – noch heute Brauch in Bochum – ihre Gremienvorbesprechung konsensfördernd im Rahmen eines gepflegten Abendessens bei einem Kollegen abhielten¹⁵.

Heinrich Wilhelm Kruse war ein prägender Steuerrechtslehrer, dem die Ausbildung des steuerjuristischen Nachwuchses ein besonderes Anliegen war. Er hat sich in fast 25 Jahren als Steuerrechtslehrer in Bochum um die steuerjuristische Ausbildung und Forschung verdient gemacht. Im Hörsaal kombinierte er in seinem norddeutschen Idiom praktische Steuerfälle mit dogmatischen Grundlagen, die er stets im historischen Kontext präsentierte. Im Leben und beim Studium galt es aus seiner Sicht „Erinnerungen zu schaffen“. Neben pointierten Fällen diente dazu auch Kruses Sprachgewalt und -witz. So fasst er den jahrzehntelangen dogmatischen Streit über die verfassungsrechtliche Obergrenze der Besteuerung knapp zusammen: „Die Erdrosselungssteuer ist das steuerrechtliche Ungeheuer von Loch Ness: keiner hat es gesehen und alle schreiben darüber“¹⁶. Die defizitäre Anwendungsgleichheit im Steuerrecht brachte er auf den Punkt: „Die Finanzbehörden kümmern sich praktisch nicht um Schwarzarbeit. ... Putzfrauen in privaten

StuW 2019, 207

Haushalten halten sie für Heinzelmännchen“¹⁷. Dem Wegschauen der Finanzbehörden in ganzen Bereichen des Alltagslebens hielt er mit Enno Becker die Pflicht zur gleichmäßigen Realisierung von

Steueransprüchen als „kategorischen Imperativ“ entgegen¹⁸. Auf diesem Denken fußt der spätere Spruch des BVerfG, die mit dem Vollzug des Gesetzes beauftragte Finanzverwaltung sei verpflichtet, die Besteuerungsvorgaben „in strikter Legalität“ umzusetzen und so Belastungsgleichheit zu gewährleisten¹⁹. Schon sein erstes Lehrbuch²⁰ hat Neugier und Interesse vieler Studenten für das abseits der juristischen Kernfächer liegende Steuerrecht geweckt²¹. Im Jahre 1991 hat er in der Reihe „Große Lehrbücher“ einen „Allgemeinen Teil“ zum Steuerrecht vorgelegt²², der Band zum Besonderen Steuerrecht wird im Vorwort vorsichtig angekündigt, wurde jedoch nicht vollendet, obwohl große Teile des Manuskripts am Lehrstuhl bereits vorbereitet waren.

Kruse war wiederum mit *Tipke* (und anderen) Mitbegründer der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.²³, ihr langjähriger Vorsitzender und über Jahrzehnte Mitglied ihres wissenschaftlichen Beirates. Damit wurde eine Vereinigung etabliert, die sich die wissenschaftliche Durchdringung des Steuerrechts zur Aufgabe macht und mit ihren Jahrestagungen das ideale Forum für den Austausch der in den verschiedenen Berufsfeldern tätigen Steuerjuristen bietet. Die „roten“ Tagungsbände sind das geronnene steuerjuristische Wissen im deutschsprachigen Raum. Ohne die Gründungs-idee von *Kruse* und *Tipke* würde dem deutschen Steuerrecht institutionell und inhaltlich viel fehlen. Wegen der DStJG hat sich die Idee einer Vereinigung der Deutschen Steuerrechtslehrer – anders als z.B. in der Schweiz und auf europäischer Ebene (EATLP) – nicht durchgesetzt. Der Dialog der Steuerrechtslehrer findet vielmehr unter dem berufsübergreifenden Dach der DStJG statt.

Mit dem Tode von *Heinrich Wilhelm Kruse* ist ein Großer des deutschen Steuerrechts abgetreten, dem wir viel zu verdanken haben und der tiefe Spuren hinterlässt. Sein Werk wirkt fort. Zum Andenken an ihn soll mit der Folgerichtigkeit im Steuerrecht ein Thema aufgegriffen werden, dem er sich bereits vor über 60 Jahren in dieser Zeitschrift beschäftigt hat. Folgerichtigkeit stellt für *Kruse* den Anspruch, Fundament und Stütze der Entscheidung zu sein²⁴. Die Frage nach Grundlage und Grenzen folgerichtigen (richterlichen) Entscheidens passt gut zu einem Juristen, den mit den Worten seines früheren Bochumer Fakultätskollegen *Peter J. Tettinger* „Wertungskonsistenz, -transparenz und -konsequenz“ auszeichnete²⁵. Der Verstorbene soll mit seinem Erstlingswerk und späteren Arbeiten noch einmal zu Gehör kommen.

II. Folgerichtige Steuergesetzgebung: Grundlagen und Grenzen

Aus der heutigen Rückschau mutet das Thema der Folgerichtigkeit im Steuerrecht im Jahre 1958 als weitsichtig an. Denn die Rede von Folgerichtigkeit war seinerzeit im Steuerrecht noch unüblich²⁶. Dies hat sich im Laufe der folgenden Jahrzehnte geändert. Der steuerjuristische Leser dieser Tage verbindet mit Folgerichtigkeit die Diskussion der letzten Dekade über die verfassungsrechtliche Pflicht des Steuergesetzgebers zur folgerichtigen Gesetzgebung. Folgerichtigkeit ist an die Stelle der früheren Forderung nach Systemgerechtigkeit bei der Steuergesetzgebung getreten²⁷ und hat diese abgelöst²⁸. Seit der grundlegenden Entscheidung des BVerfG zur Pendlerpauschale²⁹ hat die Diskussion über Folgerichtigkeit im Steuerrecht Hochkonjunktur³⁰. Folgerichtigkeit ist inzwischen eine zentrale, aber keineswegs unumstrittene³¹ Größe der gleichheitsrechtlichen Maßstabbildung im Steuerrecht³². Dabei ist die Forderung nach legislatorischer Folgerichtigkeit, wie der Nichtraucherschutz und das Wahlrecht zeigen, kein steuerrechtlicher Sonderweg³³, sondern gilt vielmehr in allen Rechtsbereichen³⁴. Das gleichheitsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit lässt sich vom „bundesstaatlichen“ und vom „rechtsstaatlichen Folgerichtigkeitsgebot“ abgrenzen³⁵, die ihren Geltungsgrund in der auf die Vermeidung von Widersprüchen³⁶ angelegten föderalen Kompetenzordnung haben³⁷.

Kruse entwickelte seinerzeit Maßstäbe „folgerichtigen Entscheidens“ basierend auf Logik und (juristischer) Teleologie³⁸. Damit stand im Zentrum die (sekundäre) Ebene folgerichtiger Rechtsanwendung (dazu III.). Allerdings hatte er gleichwohl bereits in seiner Dissertation mit dem Kräfte-dreieck zwischen Steuergesetzgebung, Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung sein „Lebensthema“ vor Augen: „Die Schaffung von Recht durch Gesetzgeber und Richter“³⁹, mithin die Richtermacht bei der Rechtsfindung⁴⁰ und ihren Grenzen⁴¹ und das Spannungsverhältnis des richterlichen Rechtsschutzauftrags zur richterlichen Rechtsfortbildung im steuerrechtlichen Eingriffsrecht⁴² haben ihn zu verschiedenen Sachfragen und bei verschiedenen Gelegenheiten über Jahrzehnte beschäftigt⁴³. Die Auslotung der Grenzl意思ien erfolgt dabei in seinem Erstlingswerk zur Folgerichtigkeit bei der Abgrenzung teleologischer Widersprüche von Prinzipienwidersprüchen⁴⁴. Für *Kruse* muss die Rechtsprechung teleologische Inkonsistenz des Gesetzgebers „nicht mitmachen“ – „Folgerichtig entscheiden heißt demnach: Ausschalten teleologischer Widersprüche durch die Rechtsprechung“⁴⁵. Bei Prinzipienwidersprüchen geraten dagegen verschiedene Grundgedanken miteinander in Konflikt. Prinzipienwidersprüche sind „Disharmonien in einer Rechtsordnung“⁴⁶. Mit der vom Gesetz getroffenen Regelung müsse man sich – so *Kruse* – „abfinden, denn der Gesetzgeber hat es in der Hand, die von ihm aufgestellten Grundsätze durch Spezialvorschriften einzuengen oder gar zu durchbrechen“⁴⁷. An dieser Stelle spielt der junge *Kruse* bereits die positivistische Karte. Später hat er sich gegen den Vorwurf des „Gesetzespositivismus“⁴⁸ verwahrt und unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BVerfG die Freiheit des Steuergesetzgebers und fehlende Sachgesetzlichkeit und Sachlogik der Steueranknüpfung betont⁴⁹. „Es gibt keinen Sachverhalt, der nach der Natur der Sache besteuert werden müsste“⁵⁰. Er zitiert *Paul Kirchhof*⁵¹, wonach „die gesetzgeberische Suche nach der Steuerwürdigkeit ... keine Wegweisungen im Tatsächlichen“ finde⁵². Von der fehlenden Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung unterscheidet auch *Kruse* allerdings die Sachgesetzlichkeit der Steuerausgestaltung⁵³. Mit der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Steueranknüpfung korrespondiert seine Pflicht, die Steuertatbestände nachvollziehbar und konsequent auszugestalten⁵⁴. Die Freiheit beim ersten Schritt zieht verfassungsrechtliche Bindungen beim zweiten nach sich. An diesem Punkt entfaltet das „Prinzip der Folgerichtigkeit“⁵⁵ in der neueren Judikatur des BVerfG seine disziplinierende Wirkung. Das BVerfG benennt das Gebot der Folgerichtigkeit im Bereich des Steuerrechts neben dem Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit als zweite Leitlinie, die die grundsätzliche Freiheit des Steuergesetzgebers begrenzt⁵⁶. Das BVerfG fasst die gleichheitsrechtlichen Maßstäbe für Steuergesetze in einem jüngeren Urteil wie folgt zusammen⁵⁷: „Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indes ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt“. Als besondere sachliche Gründe für

Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das BVerfG neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfacherfordernisse an⁵⁸.

Danach steht bei der Besteuerung an erster Stelle das Demokratieprinzip und das „Diktum des Gesetzgebers“⁵⁹, der keine abgestimmte, rationale Steuerrechtsordnung geschaffen hat⁶⁰, was ihm verfassungsrechtlich auch nicht vorgegeben ist. Basis und Grenze jeder Forderung nach Folgerichtigkeit muss die in der Finanzverfassung (Art. 105–108 GG) vorausgesetzte „Steuerordnung“ mit dem tolerierten Steuerartenpluralismus im föderalen Steuerstaat sein. Das darf im Streben nach Folgerichtig-

StuW 2019, 209

keit nicht überspielt werden. Zudem wirft die Folgerichtigkeitsjudikatur Fragen auf, die ihre Kritiker⁶¹ zu Recht angesprochen haben: Was erhebt eine legislative Entscheidung bei normenhierarchischer Gleichrangigkeit trotz des unter Hinweis auf das Demokratieprinzip jüngst gestärkten *lex posterior*-Grundsatzes⁶² zu einer aufgewerteten Grundentscheidung? Was sind tragfähige besondere Sachgründe für eine Durchbrechung und unter welchen Voraussetzungen rechtfertigen sie diese? Auszuräumen ist zudem die Kritik an der Verfassungsrechtsprechung, die wie allgemein bei der Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht⁶³ gerade beim Folgerichtigkeitsgebot wenig vorhersehbar ist und vom BVerfG z.T. unterschiedlich streng gehandhabt wird⁶⁴. Statt diesen Fragen nachzugehen, ist die Wertungsoffenheit und auch -anfälligkeit anzusprechen, die aus der zweiten eng verbundenen Leitlinie resultiert: dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Da das gleichheitsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit ein formelles, sekundäres Gebot ohne eigene materielle Vorgaben ist⁶⁵, kommt diesem Wertungs- oder gar Gerechtigkeitsprinzip⁶⁶ entscheidende Bedeutung für die Beurteilung der Folgerichtig- oder -widrigkeit zu.

Unterschiedliche Ansichten über Geltung, Aussagekraft und Verbindlichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips als für das Steuerrecht maßgebendem „Fundamentalprinzip“⁶⁷ waren der Anlass für fachliche Differenzen zwischen *Kruse*⁶⁸ und *Tipke*. *Kruses* frühen, knappen Bekenntnis zum aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁶⁹ folgten später – insbesondere im großen Lehrbuch⁷⁰ – Relativierungen⁷¹, die sogar als Abkehr *Kruses* vom Leistungsfähigkeitsprinzip gedeutet wurden⁷². Dabei ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein hoch abstraktes Prinzip⁷³. Es ist besonders konkretisierungsbedürftig⁷⁴, aber auch durch den Gesetzgeber konkretisierungsfähig. Allein Leistungsfähigkeit bedeutet keine Steuerpflicht. Nicht alle Sachverhalte, die Leistungsfähigkeit begründen, sind der Steuer unterworfen, weil der Gesetzgeber – mit den Worten von *Brigitte Knobbe-Keuk* – „große und kleine Lücken gelassen“ hat⁷⁵. Leistungsfähigkeit ersetzt nicht die gesetzliche Entscheidung für die konkrete Steuerpflicht⁷⁶. Die gesetzgeberische Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist zwar nicht gänzlich ungebunden⁷⁷, aber allein dem Gesetzgeber gebührt zu bestimmen, welche Leistungsfähigkeit er bei welchem Steuersubjekt, wie und wann steuerlich erfassen will⁷⁸. Das Leistungsfähigkeitsprinzip eröffnet und erfordert verschiedene Wertungen und Gewichtungen⁷⁹. Der „Kampf“ um die Deutungshoheit des Prinzips ist der greifbare Ausdruck dessen. Insgesamt darf das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht hinsichtlich der rechtlichen Aussagen überschätzt werden⁸⁰, die konkret und konsentiert aus ihm ableitbar sind. Zudem kann es durch andere Vorgaben und Ziele, etwa das Praktikabilitätsprinzip bei der Besteuerung als Massenfallgeschäft, begrenzt werden⁸¹. Da das Leistungsfähigkeitsprinzip zudem nicht in reiner Form verwirklicht werden kann und muss⁸², ist ein Leistungsfähigkeitspurismus⁸³

fehl am Platze. Die Freiheitsgrade des Steuergesetzgebers dürfen nicht durch abweichende Prinzipienkonkretisierung und -gewichtung des Interpretieren unterminiert werden. Das aus wissenschaftlicher Einsicht entwickelte Ideal der Besteuerung⁸⁴ darf nicht – vermeintlich verfassungsrechtlich geadelt – die in einer Demokratie notwendigerweise kompromisshafte Realität aus dem Felde schlagen. Mit *Roman Seer*, *Kruses* Nachfolger auf dem Bochumer Steuerrechtslehrstuhl, ist der Gefahr entgegenzuwirken, unter Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip Erwünschtes in die Verfassung hineinzuzinterpretieren⁸⁵.

Beim Folgerichtigkeitsgebot ist aber deutlich zwischen gesetzlichen Folgerichtigkeitsvorgaben und dem bloß rechtspolitisch Wünschenswerten zu unterscheiden⁸⁶. Darum ist nicht jede leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zugleich Ausdruck eines verfassungsrechtlichen Gebots zur folgerichtigen Besteuerung. Prinzipienorientiertes Folgerichtigkeitsdenken überspielt leicht das Primat des Steuergesetzgebers. Allein die Identifikation von Leistungsfähigkeit schafft keinen unwiderstehlichen und verfassungskräftigen Anspruch auf Folgerichtigkeit. Leistungsfähigkeit ist kein absoluter Maßstab für legislative Folgerichtigkeit. Wegen der Konkretisierungsbedürftigkeit und der Durchbrechungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips darf das Verfassungsgebot folgerichtiger Steuergesetzgebung nicht übersteigert werden. Dabei das richtige Maß der legislativen Folgerichtigkeit zu finden, ist Aufgabe der (Verfassungs-)Rechtsprechung.

Folgerichtigkeit betrifft nicht allein die Rechtssetzung, sondern jedes juristische Denken und auch – worauf *Kruse* mit seinem

StuW 2019, 210

Katalog folgerichtigen Entscheidens früh gepocht hat – die Rechtsanwendung.

III. Folgerichtige Gesetzesanwendung im Steuerrecht

Folgerichtiges Entscheiden im Steuerrecht war für *Kruse* Teil einer „spezifisch juristischen Methodik“⁸⁷. Als aus der Rechtspraxis stammender und ihr zugewandter Rechtstheoretiker (s. I.) hat er eine praxisorientierte Rechtsanwendungslehre für das Steuerrecht⁸⁸ in seiner Kommentierung zu § 1 StAnpG (später § 4 AO) vorgelegt⁸⁹ und über die Jahre verfeinert. Diese war nicht der Versuch einer steuerrechtlichen Sondermethodenlehre⁹⁰. Im Vorwort zum-RAO-Kommentar im Jahre 1963 ist vielmehr programmatisch zu lesen: „... haben wir versucht, die häufig als speziell steuerrechtlich verstandenen Methoden der Auslegung und Rechtsanwendung in die von der allgemeinen Rechtslehre für die gesamte Rechtsordnung entwickelten Methoden einzuordnen. Steuern dürfen nur aufgrund gesetzlicher Tatbestände erhoben werden. Die dadurch erreichte Rechtssicherheit kann allerdings weitgehend aufgehoben werden durch Grundsatzlosigkeit in der Auslegungsmethodik. Eine irrationale, emotionale oder spekulative Rechtsfindung wird nicht nur leicht als Willkür empfunden; sie schadet auch dem Ansehen des Steuerrechts als einer Disziplin der Rechtswissenschaft“⁹¹. Ziele sind mithin Transparenz und Rationalität der Rechtsfindung, die nicht nur bei der Lückenschließung neben kognitiven auch volitive Elemente enthält, weil Auslegung und Rechtsfortbildung keine wesensverschiedenen Verfahren sind⁹². Damit⁹³ war das sichere methodische Fundament gelegt, auf das spätere „Nutzanwendungen“⁹⁴ aufbauen konnten. *Kruses* Kommentierung der Rechtsquellen und ihrer Anwendung ist in der Praxis auf fruchtbaren Boden gefallen und der BFH hat sich in Methodenfragen vielfach auf seine Autorität berufen.

Trotz der Gesetzesbindung und allen Methodenbewusstseins beharrte *Kruse* im fortgeschrittenen Alter nicht (mehr) auf dem Dogma der einzig richtigen Entscheidung. Hielt er im Jahre 1991 noch Verständigungen über die Rechtsanwendung für unzulässig und weder die Finanzbehörde noch den Steuerpflichtigen bindend⁹⁵, so hat er nach seiner aktiven Bochumer Zeit im Jahre 2000 in offener Abkehr die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung in der Festschrift für *Klaus Vogel*

relativiert, die er zuvor als unverbrüchlich hochhielt. In Antizipation der Vergleichsbefugnis nach FGO ließ er nunmehr auch Verständigungen über Rechtsfragen zur Vermeidung langjähriger Rechtsstreitigkeiten und von Prozessrisiken zu⁹⁶, obwohl die AO im Gegensatz zu § 54 Satz 2 VwVfG⁹⁷ keine Regelung zum Vergleichsvertrag wegen Rechtszweifeln enthält. Mit dieser realistischen Wende vertrauen sich sicherlich seine früheren Erfahrungen als Sachgebietsleiter in Hamburger Finanzämtern, insbesondere in der Betriebsprüfung des früheren Finanzamts für Körperschaften. *Kruse* kannte die Praxis und das Bestreben, den Prüfungsfall einvernehmlich „vom Tisch“ zu kriegen⁹⁸. Gleichwohl bedarf es Sicherungen der Rechtsstaatlichkeit und Gesetzesbindung, um beim „orientalischen Basar“ der Betriebsprüfung nicht jeden Halt unter den Füßen zu verlieren. Darum bleiben – ungeachtet der Handlungsform – gesetzesabweichende Vergleiche über Steueransprüche unzulässig⁹⁹. *Folgerichtige* Rechtsanwendung im Steuerrecht stützt *Kruse* zunächst auf allgemeine Regeln der Logik: Danach ergibt sich die (formale) Richtigkeit des Folgesatzes aus der Richtigkeit der Prämisse¹⁰⁰. Die Prämissen lassen sich nicht logisch beweisen, wozu er auf *Schopenhauer* verweist: „Aber Prämissen finden, das ist die Schwere: und da verlässt uns die Logik“¹⁰¹. Dadurch genügt Folgerichtigkeit nur einem relativen Rationalitätsanspruch. Denn Folgerichtigkeit allein verbürgt demnach keine Richtigkeit. Sind die Prämissen falsch, so ist auch die darauf gestützte folgerichtige Entscheidung folgerichtig falsch. Sind die Prämissen entscheidend, reicht allein logische Vorarbeit nicht aus und auch im Steuerrecht sind historische, systematische und teleologische Auslegungskriterien¹⁰² auslegungssteuernd. Allerdings kann der Rechtsanwender nicht über das Gebot folgerichtigen Entscheidens autonom eine Ergebnisrichtigkeit herstellen, die das Gesetz nicht eröffnet.

Die von *Kruse* in Analyse der Steuerrechtsprechung entwickelten Maximen folgerichtigen Entscheidens im Steuerrecht¹⁰³ sind mehrschichtig. Sie beziehen sich nicht nur auf den Subsumtionsschluss, sondern auf die Schaffung des entscheidungserheblichen Rechtssatzes und seine Anwendung auf den zu entscheidenden Sachverhalt¹⁰⁴. Er plädiert für eine lebensnahe, sachverhaltsbezogene Würdigung und Rechtsanwendung: „Das richterliche Urteil soll über einen Lebenssachverhalt entscheiden. Es ist oft genug davor gewarnt worden, den zur Entscheidung anstehenden Lebensvorgang aus den Augen zu verlieren; die Flucht in die Abstraktion kann der erste Schritt in den ‚Begriffshimmel‘ sein, den zu betreten dem Juristen verboten ist“¹⁰⁵. Im Jahre 1958 erkannte er dabei mit der damaligen Ansicht des BFH die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Prüfungsmaßstab für die Richtigkeit der im Einzelfall getroffenen Entscheidung noch an, relativierte diese „Kontrollfunktion“¹⁰⁶ aber später, weil infolge der zwischenzeitlichen „Werteunge-

StuW 2019, 211
wissheit“ und des „Wertpluralismus“ auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gestützte Begründungen an Überzeugungskraft verloren haben¹⁰⁷.

Folgerichtiges Entscheiden im Steuerrecht betrifft für *Kruse* auch die Frage des Festhaltens an der einmal vorgenommenen Auslegung und damit der Bindung des BFH an seine eigene Judikatur¹⁰⁸. Die Aktualität des Themas der Rechtsprechungsstabilität verdeutlichen die alljährlichen Überblicke zu Rechtsprechungsänderungen des BFH¹⁰⁹. Neue Richter(mehrheiten) führen zu neuer Rechtsprechung. Nach *Kruse* berechtigt die Erkenntnis, dass die bisherige Rechtsprechung unrichtig war, die Gerichte trotz des Gleichheitssatzes zur Aufgabe ihrer bisherigen Judikatur¹¹⁰. Er plädierte dafür, „die Mitte zwischen steriler Starrheit und Sprunghaftigkeit“ mit „Klugheit und Takt“ zu finden und dabei dem BFH zu vertrauen¹¹¹. Nur wenn ein ausreichender sachlicher Grund zur Abweichung besteht, ist danach eine Rechtsprechungsänderung gerechtfertigt¹¹²

. Damit wird auf dem Boden der damaligen Fachrechtsprechung dasselbe Argumentationsmuster angelegt, dass das BVerfG heute an folgerichtige Gesetzgebung überträgt (s. II.).

Das Gebot der Folgerichtigkeit gilt nicht nur für den Gesetzgeber, sondern auch für den Gesetzesvollzug und enthält ein Gebot der folgerichtigen Gesetzesanwendung¹¹³. Der Gleichheitssatz fordert, einen Rechtssatz im Zusammenklang mit der jeweils betroffenen Rechtsordnung „folgerichtig“ zu entwickeln¹¹⁴. Um Lücken auszufüllen, ist das Gesetz nach seinen eigenen Grundgedanken fortzuentwickeln und folgerichtig Zu-Ende-zu-Denken¹¹⁵. Das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der gesetzlichen Belastungsentscheidung betrifft auch den Gesetzesvollzug durch die Finanzbehörden¹¹⁶.

Das Folgerichtigkeitsprinzip gilt auch für den Richter¹¹⁷. Gerichtsentscheidungen verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG, wenn das Gericht bei der Auslegung einfachen Rechts dessen Bedeutungsgehalt verkannt hat, weil es insbesondere das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung bei der Auslegung des Gesetzes missachtet hat¹¹⁸. Auch nach der Analyse von *Kruse* finden sich in der Finanzrechtsprechung Beispiele für folgewidrige Gesetzesanwendung¹¹⁹.

Am Ende bleibt ein Blick auf die Rechtsfolgen folgewidriger Rechtsanwendung. Diese allein rechtfertigt als Unterfall unrichtiger Rechtsanwendung keine Zulassung einer Revision an den BFH¹²⁰. Die FGO kennzeichnet trotz der Zweistufigkeit des finanzgerichtlichen Verfahrens¹²¹ eine große Fehlertoleranz. Allein ein qualifizierter Rechtsfehler ist quasi der „Noteingang“ in das Revisionsverfahren. Ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler muss indes eine Korrektur durch das Revisionsgericht im allgemeinen Interesse erfordern und das Vertrauen in die Rechtsprechung beschädigen¹²². Darum ist folgewidrige Rechtsanwendung durch die FG nur im absoluten Ausnahmefall ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler und ein Revisionszulassungsgrund. Folgewidrige Rechtsanwendung kann wie andere Fälle unrichtiger Rechtsanwendung zur Amtshaftung führen. Ein Beamter der Gesetze unrichtig anwendet, handelt er nur dann nicht schuldhaft, wenn seine Rechtsmeinung zumindest vertretbar war und er sich diese Meinung nach sorgfältiger rechtlicher und tatsächlicher Prüfung gebildet hat¹²³. Zur sorgfältigen rechtlichen Prüfung zählt auch die Vermeidung folgewidriger Entscheidungen. Solche folgewidrigen Entscheidungen im Steuerrecht aufzudecken und positiv Anleitungen für folgerichtiges Entscheiden aufzuzeigen, war Anliegen der Dissertation von *Heinrich Wilhelm Kruse*. Dieses Anliegen gilt auch nach seinem Tode fort. Die deutsche Steuerwelt sollte ihm ein ehrendes Andenken bewahren.

* Prof. Dr. *Klaus-Dieter Driën* ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

1 Zur Vollendung seines 60. Lebensjahres *Geist*, Heinrich Wilhelm Kruse – Erforscher und Wahrer des Steuerrechts, StVj 1991, 291; *Lang*, Heinrich Wilhelm Kruse sechzig Jahre, StuW 1991, 205; zur Vollendung seines 70. Lebensjahres *Seer*, Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, NJW 2001, 2309; zur Vollendung seines 80. Lebensjahres *Driën*, Heinrich Wilhelm Kruse zum 80. Geburtstag, DStR 2011, 1445.

2 *Müller/Rauch*, Die Weihnachtsgeschichte aus der Sicht eines Steuerjuristen unserer Tage – Zur Abschiedsvorlesung von Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, StuW 1997, 181.

3 Bibliographie zusammengestellt von *Eich*, Werkverzeichnis Heinrich Wilhelm Kruse, StVj 1991, 295 zur Vollendung des 60. Lebensjahres sowie Werkverzeichnis Heinrich Wilhelm Kruse in seiner Festschrift (FS), 2001, S. 759.

4 *Drenseck*, Heinrich Wilhelm Kruse – Leben und Werk, in *Drenseck/Seer*, FS für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, 2001, S. 3.

5 Für Nicht-Hanseaten: Die Schaarhorn (kohlebefeuert Zweischauben-Dampfer aus Stahl, Baujahr 1908 in Hamburg von Janssen & Schmilinsky; 42 x 6, 80 x 3,10m, 225 BRZ mit Maschinenleistung 2 x 412 Psi) ist ein ehemaliger Staatsdampfer der Hamburger Bürgerschaft, der als standesgemäßes Schiff eigentlich Kaiser Wilhelm II. durch den Hamburger Hafen fahren sollte, tatsächlich aber jahrzehntelang in der Elbmündung der Seevermessung diente (Quelle: <https://www.schaarhoern.de>). Dieser geschichtliche Hintergrund prädestinierte das Schiff für perfekt organisierte Geburtstagsfeiern *Kruses*.

6 Der Christ und Kulturmensch *H.W. Kruse*, der nie um ein passendes Zitat aus der Bibel, der Belletristik oder der geliebten Opernwelt verlegen war, zitierte in diesem Zusammenhang *Fontanes* Gedicht Ausgang: „Immer enger, leise, leise, ziehen sich die Lebenskreise“.

7 *Driën/Krämer/Loose/Stapperfeld*, Heinrich Wilhelm Kruse 85 Jahre, FR 2016, 685.

8 Der Doktorand *Kruse* hatte das Privileg, seine Arbeit im alten Lesesaal der Bibliothek des BFH (Photo in *Driën/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in

- Deutschland 1918–2018, Band II, 2018, S. 2048) verfassen zu dürfen, die später dem zweiten Sitzungssaal weichen musste.
- 9 *Kruse*, Was kann im Steuerrecht unter „folgerichtiger Entscheidung“ verstanden werden?, *StuW* 1958, 65 (Teil I) und 145 (Teil II).
- 10 *Tipke*, Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung in FS *Kruse*, 2001, S. 215–217.
- 11 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 1 (§§ 1–227 AO), 1961 und Bd. 2 (§§ 228–390 AO, StAnpG, FVG, StSäumG, VwZG), 1963.
- 12 *Jachmann*, Der *Tipke/Kruse* – Eine vierzigjährige Erfolgsgeschichte, *StuW* 2002, 177.
- 13 *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) – Rechtsnatur und Bestimmung, 1. Aufl. 1970, 2. Aufl. 1976, 3. Aufl. 1978.
- 14 Bei Feiern in seinem Hause überließ er renommierten Unternehmens- und Steuerrechtlern seine mehrgleisige Modelleisenbahnanlage im Keller und schritt nur bei größten „Entgleisungen“ ein.
- 15 Festgehalten durch *Tettinger*, Der Kammerbeitrag als Verbandslast in FS *Kruse*, 2001, S. 79.
- 16 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, 1991, S. 37.
- 17 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 321.
- 18 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 214.
- 19 BVerfG, Urt. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 – Rz. 109.
- 20 *Kruse*, Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, 1. Aufl. 1966, 2. Aufl. 1969, 3. Aufl. 1973.
- 21 *Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips in FS *Kruse*, 2001, S. 313 lobt die didaktische Klarheit und das vor Augen geführte rechtliche System, das ihn in seiner Berufswahl bestärkte.
- 22 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991.
- 23 Zur Gründung anekdotisch *Kruse*, Gründung der DSJG in Bochum, DSJG 32 (2009), 1.
- 24 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (66).
- 25 *Tettinger* in FS *Kruse*, 2001, S. 79.
- 26 So *Kruse*, *StuW* 1958, 65 f.
- 27 *Tappe*, Festlegende Gleichheit – folgerichtige Gesetzgebung als Verfassungsgebot?, *JZ* 2016, 27 (29) spricht von einem „würdigen Wiedergänger“.
- 28 Zur Entwicklung *Prokisch*, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit in FS *Vogel*, 2000, S. 293.
- 29 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.
- 30 Statt vieler *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, 201; *Hey*, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, *DStR* 2009, 2561; *Englisch*, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot in FS *Lang*, 2010, S. 167 (170 ff.); *Driën*, Systembildung und Systembindung im Steuerrecht in FS *Spindler*, 2011, S. 29 (37 ff.); einschränkend *Thiemann*, Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung, in *Linien der Rechtsprechung des BVerfG – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern*, Bd. 2, 2011, S. 179.
- 31 Zur Kritik an der Folgerichtigkeitsjudikatur des BVerfG *Schwarz*, „Folgerichtigkeit“ im Steuerrecht, in FS *Isensee*, 2007, S. 957; *Lepsius*, Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, *JZ* 2009, 260; *Droege*, Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, *StuW* 2011, 105 (111 f.); *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, GG, 2. Aufl. 2013, Art. 3 Rz. 134 ff.; *Droege* in *Schön/Röder*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 82 f.; *Wernsmann* in *Hübbschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 517 ff. (Nov. 2014); *Tappe*, *JZ* 2016, 27 (30 ff.).
- 32 Zuletzt *Modrzejewski*, Die Bedeutung des Gebots der Folgerichtigkeit für die gleichheitsrechtliche Maßstabbildung im Steuerrecht, in *Modrzejewski/Naumann*, *Linien der Rechtsprechung des BVerfG – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern*, Bd. 5, 2019, S. 277 (283 ff.).
- 33 *Hey*, Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?, *StuW* 2015, 3 (9) m.w.N.
- 34 *P. Kirchhof* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 417 (Sept. 2015) mit Auflistung verschiedenster Rechtsbereiche.
- 35 Verbindend dagegen *P. Kirchhof*, Die Steuern, in *Isensee/Kirchhof*, *Handbuch des Staatsrechts (HStR)*, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 179: „Dieses Folgerichtigkeitsgebot hat seinen Geltungsgrund im Gleichheitssatz, seinen Ursprung im Rechtsstaatsprinzip und im Bundesstaatsprinzip“.
- 36 Leitentscheidung zur Widerspruchsfreiheit BVerfG, Urt. v. 7.5.1998 – BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 – Verpackungssteuer; dazu – statt vieler – *R. Schmidt*, Widerspruchsfreiheit als rechtlicher Maßstab in FS *Canaris* zum 70. Geburtstag, Bd. 2, 2007, S. 1353 (1354 ff.) m.w.N.
- 37 Zur Abgrenzung von „Folgerichtigkeit und Widerspruch“ bereits *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (82 ff.).
- 38 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (67 ff., 84 ff.).
- 39 *Kruse*, *GoB*, 3. Aufl. 1978, S. 130.
- 40 *Kruse*, Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts, 1971; *Kruse*, Über Richterrecht, *DSiZ* 1975, 373.
- 41 *Kruse*, *GoB*, 3. Aufl. 1978, S. 103 ff., 196 ff.
- 42 *Kruse*, Kontinuität und Fortschritt der höchstrichterlichen Rechtsprechung in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 239 (253).
- 43 Zuletzt eingehend und zugespitzt *Kruse*, Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, *DSiZ* 18 (1995), 115 sowie *Kruse*, Auslegung am Gesetz vorbei: Über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz in FS *Ritter*, 1997, S. 413.
- 44 Dazu allgemein *Englisch*, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1983, S. 165 ff.
- 45 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (86).
- 46 So *Englisch*, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1983, S. 165.
- 47 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (88 f.).
- 48 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (StRO), Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 264 ff. „zur Position der Positivistin“, der zwei Denkschulen in der Steuerrechtswissenschaft unterscheidet, die ethisch-systematische und die positivistische (ebd., S. 269).
- 49 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 45 ff.; explizit zustimmend *Knobbe-Keuk*, Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den BFH in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 303 (306).
- 50 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 46, 48.
- 51 *P. Kirchhof*, Die Kunst der Steuergesetzgebung, *NJW* 1977, 3217 (3218).
- 52 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 46.
- 53 *Kruse*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1990, 322 (328).
- 54 *Driën* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Rz. 46 (April 2016) m.w.N.
- 55 So *P. Kirchhof* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 404 ff. (Sept. 2015).
- 56 BVerfG, Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 – Rz. 51 m.w.N. = FR 2010, 1141.
- 57 BVerfG, Urt. v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 – Rz. 105 m.w.N. = FR 2018, 427.
- 58 BVerfG, Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 – Rz. 52 m.w.N. = FR 2010, 1141.
- 59 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318.
- 60 Auch *Tipke*, der mit seinem Fundamentwerk „Die Steuerrechtsordnung“ in drei Bänden die Möglichkeit einer rationalen, leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung elaboriert hat, räumt ein: „Nur existiert in der Realität kein einheitlich-gerechtes, von Prinzipien und Regeln getragenes inneres System einer Steuerrechtsordnung. Ein solches System, in dem die Prinzipien und Regeln durchweg verallgemeinernd, folgerichtig und widerspruchsfrei umgesetzt, konkretisiert werden, existiert nur in den Köpfen von Steuerrechtswissenschaftlern, ist Ideal geblieben“ (*Tipke*, StRO, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1602).
- 61 Nachweise in Note 26.
- 62 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1. = FR 2016, 326
- 63 *Sachs* in *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV/2, 2011, S. 1542 m.w.N.
- 64 Näher *Hey*, *DStR* 2009, 2561 (2565); *Driën* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Rz. 46 (April 2016).
- 65 *Brückner*, Folgerichtige Gesetzgebung im Steuerrecht und Öffentlichen Wirtschaftsrecht, 2014, S. 256 f.
- 66 Dafür *Tipke*, StRO, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 776, unter Hinweis auf „Irritationen durch Leistungsfähigkeitspuristen und Positivistin“.
- 67 So *Tipke*, StRO, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 504 mit Schaubild zu den Subprinzipien.
- 68 Gegen die Einordnung als Fundamentalprinzip dezidiert *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 51 f.
- 69 *Kruse*, Steuerrecht I, 3. Aufl. 1973, S. 35.
- 70 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 49 ff.
- 71 Zusammenfassend *Kruse*, Die Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in FS *Friauf*, 1996, S. 793.
- 72 Dazu *Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips in FS *Kruse*, 2001, S. 313.
- 73 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern), 2008, S. 571.
- 74 *Lang* in FS *Kruse*, 2001, S. 313 (326 ff.).
- 75 *Knobbe-Keuk* in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 303 (307) zur Einkommensteuer.
- 76 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 52 f.
- 77 Grundlegend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 54 ff., 57, 261.
- 78 Dazu und zum Folgenden bereits *Driën*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, *DSiZ* 37 (2014), 9 (47 f.).
- 79 Dazu *R.P. Schenke*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts in FS *Wahl*, 2011, S. 803.
- 80 Relativierend auch *F. Kirchhof*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz – Zustand und Zukunft, *BB* 2017, 662 (663 ff., 667).
- 81 Ebenso *Lang* in FS *Kruse*, 2001, S. 313 (325).
- 82 *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, GG, 15. Aufl. 2018, Art. 3 Rz. 57 m.w.N.
- 83 Dagegen auch *Tipke*, StRO, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 776.
- 84 Deutlich *Tipke*, StRO, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1602.
- 85 Dagegen *Seer*, Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages, 2006, Bd. II/1, Q 127 (130).
- 86 Zutreffend *P. Kirchhof* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 416 (Sept. 2015).
- 87 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (67 f.).
- 88 Zu den Wurzeln der steuerrechtlichen Auslegungslehre *Kruse*, Steuerrecht I, 3. Aufl. 1973 S. 88 ff.
- 89 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, § 1 StAnpG = S. 568–598.
- 90 Statt einer Sondermethodenlehre sind die Besonderheiten des Steuerrechts, insbesondere bei der teleologischen Auslegung, in die herkömmliche juristische Methodik zu integrieren (*Driën*, Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihren Einfluss auf die Rechtsanwendung in FS *Kruse* 2001, S. 191).
- 91 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, Vorwort.
- 92 *Kruse*, *GoB*, 3. Aufl. 1978, S. 123 ff., 174 ff., 181 ff.
- 93 Und mit seiner darauf fußenden Habilitationsschrift (*Kruse*, *GoB*, 3. Aufl. 1978, S. 103 ff.).
- 94 *Kruse*, *GoB*, 3. Aufl. 1978, S. 193 ff.
- 95 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 59 f., 335.
- 96 *Kruse*, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen in FS *Vogel*, 2000, 517 (523 ff.); a.A. *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 198.
- 97 Dazu *Wolff*, Der Vergleichsvertrag wegen Rechtszweifeln, *VerwArch*. 2017, 197.
- 98 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 335.
- 99 *Driën* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 78 AO Rz. 22 (Mai 2014) m.w.N.
- 100 *Kruse*, *StuW* 1958, 65.
- 101 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (67).
- 102 Dazu näher *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, § 1 StAnpG Rz. 8 ff.
- 103 Zusammenfassend *Kruse*, *StuW* 1958, 145 (170).
- 104 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, § 1 StAnpG Rz. 2.
- 105 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (70).
- 106 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (72).
- 107 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 142 f.
- 108 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (73 ff.).
- 109 Zuletzt *Lohse/Zanzinger*, Rechtsprechungsänderungen des BFH bei Ertragsteuern und bei der Umsatzsteuer im Jahre 2015, *DStR* 2016, 1241.
- 110 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (80).
- 111 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (78) im Anschluss an *Hartz*.
- 112 *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (80 f.).
- 113 *Driën* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 362a (Okt. 2011).
- 114 So *P. Kirchhof*, Allgemeiner Gleichheitssatz, in *HStR*, Bd. VIII, 3. Aufl. 2010, § 181 Rz. 172.
- 115 *Driën* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 356 (Okt. 2011) m.w.N.

- 116 BVerfG, Beschl. v. 29.10.1999 – BVerfG v. 4.4.2001 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (138).
- 117 P. Kirchhof in Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 416 (Sept. 2015).
- 118 BVerfG, Beschl. v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (138); Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 55 (April 2016).
- 119 Näher Drüen, Über konsistente Rechtsfortbildung – Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2005, 69 m.w.N.
- 120 Z.B. BFH, Beschl. v. 26.9.2008 – VIII B 23/08, juris.
- 121 Dazu zuletzt Müller-Horn in Gosch, AO/FGO, § 2 FGO Rz. 3 (Mai 2018) m.w.N.
- 122 Ratschow in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 115 Rz. 220 f.
- 123 Allgemein OLG Köln, Urt. v. 20.1.1994 – 7 U 130/93, juris.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG