

**Wissenschaftliche Grundlagen
aus einer gesetzgebungstechnischen Kritik
am Körperschaftsteuergesetz 1977 mit Stand 1981
aus der Dissertation von Dr. Horst Metz
vorgelegt an der Universität Freiburg
„magna cum laude“**

**für die gesetzgebungstechnische Kritik
am 2. Betriebsrentenstärkungsgesetzes**

BR-Drucks 488/24;

Bearbeitungsstand 17.02.2025

DAS KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ 1977

EINE KRITIK AUS GESETZGEBUNGSTECHNISCHER SICHT
ZUGLEICH EIN BEITRAG ZUR JURISTISCHEN STEUERTECHNIK

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität
zu Freiburg im Breisgau

vorgelegt von
Horst Metz
aus Bad Doberan/Mecklenburg
1981

VORWORT

"Will ein Volk ein Gesetzbuch aufstellen,
so muß es über zwei Fähigkeiten verfügen,
der im Gesetzbuch aufzunehmende Stoff
muß gründlich erkannt sein
und richtig ausgesprochen werden,
wobei jenes den Stoff, dieses die Form
betrifft."

Carl Friedrich von Savigny,
Vom Beruf unserer Zeit S. 16

EINLEITUNG

Die nachfolgende Untersuchung beschäftigt sich mit einer Kritik am Körperschaftsteuergesetz 1977¹⁾.

Das Körperschaftsteuergesetz regelt seit etwa 60 Jahren die Besteuerung der Unternehmensgewinne, die unter der Rechtsform einer juristischen Person des privaten oder öffentlichen Rechts, eines nicht rechtsfähigen Vereins oder eines Zweckvermögens des privaten Rechts erzielt werden. Im Verlauf der Großen Steuerreform zwischen den Jahren 1968 und 1976 wurde dieses Steuergesetz grundlegend verändert. Die Reform hatte sich zum Ziel gesetzt, das Steuerrecht einfacher, überschaubarer und gerechter zu machen. Zu diesem Zweck wurde für die Körperschaftsteuer ein Anrechnungsverfahren eingeführt. Es dient dem Ziel, die Doppelbesteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu mildern bzw. zu beseitigen. Sie entsteht, weil diese Beträge nicht nur als Einkommen der genannten Unternehmen dem Körperschaftsteuergesetz unterliegen, sondern zugleich als Einkünfte des Anteilseigners aus Kapitalvermögen vom Einkommensteuergesetz erfaßt werden. Im Anrechnungsverfahren wird die Körperschaftsteuer zwar weiterhin bei den Unternehmen erhoben, jedoch wird sie bei der Besteuerung der einzelnen Anteilseigner angerechnet. Das neue Verfahren wurde, soweit es die Unternehmen betrifft, als IV. Teil dem bisherigen Körperschaftsteuergesetz angefügt.

1) in der Fassung vom 31. August 1976 (BGBI. I S. 2597);

Nach Verabschiedung des Gesetzes im Juni 1976 wurde von Vertretern der Steuerrechtspraxis festgestellt, daß diese neuen Gesetzesvorschriften kaum verständlich seien.

Die Kritik der Steuerrechtspraxis an den neuen Vorschriften des KStG kann stellvertretend für die seit Jahren geübte Kritik an der Qualität, insbesondere der Unverständlichkeit der Steuergesetze betrachtet werden. Sie ist uns Anlaß zu einer Untersuchung über die Technik der Gesetzgebung im Steuerrecht, demonstriert an dem Beispiel des neuen Körperschaftsteuergesetzes. Unser Auftrag ist also, eine juristisch-technische Beurteilung der Körperschaftsteuerreform abzugeben, die über den Rahmen einer pauschalen Bewertung hinausgeht und zugleich konstruktiv die Alternative in dem Ziel sucht, den Text des Körperschaftsteuergesetzes, insbesondere den des Anrechnungsverfahrens verständlicher zu gestalten.

Unser wissenschaftlicher Auftrag zwingt uns zu einem Nachweis der Richtigkeit unserer Aussagen. Wir benötigen also zu einer Kritik eine Vergleichsgrundlage zwischen der Technik der Gesetzgebungspraxis und einer Theorie der Gesetzgebungstechnik. Auf der Suche nach einer solchen Vergleichsgrundlage zwischen Sein und Sollen werden wir vor die Tatsache gestellt, daß die Steuerrechtswissenschaft zwar eine Verstehenslehre, aber keine Verständlichkeitslehre kennt. Die Methode des Rechts im Vorfall des Verstehens, wo die Voraussetzungen für eine Verständlichkeit gelegt werden, nämlich in der Methode der Gesetzgebungs-technik, ist in dieser Abteilung der Rechtswissenschaft noch ziemlich unbekannt. Ursache dafür ist die Entwicklung und der Stand der Gesetzgebungstechnik in der Rechtswissenschaft allgemein.

Für eine Kritik am Körperschaftsteuergesetz, also insbesondere an den neuen Vorschriften des Anrechnungsverfahren ist zunächst eine theoretische Grundlage zu schaffen. Damit gibt uns die Kritik Anlaß zu einer Diskussion über eine adäquate Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht.

In diese Diskussion werden wir die zum heutigen Zeitpunkt bekannten Ansätze überwiegend einbringen und sie für den Einsatz in einem Steuergesetz überprüfen. Mit der theoretischen Grundlage betreten wir für die Steuerrechtswissenschaft Neuland und geben anhand der Kritik zum Körperschaftsteuergesetz 1977 Einblick in die Möglichkeiten einer

rationalen Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht, die wir mit dem Begriff einer juristischen Steuertechnik kennzeichnen wollen.

Die Untersuchung nimmt folgenden Verlauf:

Das 1. Kapitel widmet sich den Grundlagen. Begriff, Entwicklung und Stand der Gesetzgebungstechnik in der Steuerrechtswissenschaft und der Rechtswissenschaft allgemein werden dargelegt. Zudem wird der zeitliche und inhaltliche Verlauf der Körperschaftsteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland betrachtet. Dieses Kapitel schließt mit einem Thesenkatalog zur Problemstellung.

Beim 2. Kapitel treten wir dann in eine Diskussion um eine juristische Steuertechnik ein. Dieser Teil ist zugleich eine Kritik an den Teilen I - III des insoweit unveränderten Körperschaftsteuergesetzes. Ausgehend von dem Begriff einer juristischen Steuertechnik zeigen wir die Grundlagen dieser Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht auf. Dabei geben wir eine Einführung in die Problematik der Steuerrechtsnormen als Inhalt und der Rechtssprache als Ausdrucksform dieser Rechtsnormen. Aus der Darlegung des Meinungsstands zum Problem der Rechtssprache führen wir unseren methodischen Ansatz zu einer juristischen Steuertechnik heraus. Der Skizze dieses Ansatzes folgt die Propädeutik einer juristischen Steuertechnik, dargestellt an Beispielen aus den Teilen I - III des KStG 1977. Dieses Kapitel schließt mit den Leitsätzen einer juristischen Steuertechnik, die uns als Grundlage der nachfolgenden Kritik dienen.

Mit unserer Betrachtungsweise einer juristischen Steuertechnik treten wir dann im 3. Kapitel an die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens in den §§ 27 bis 46 des KStG 1977 heran. Nach einem Überblick über den Gesetzesinhalt geben wir eine Einführung in die Struktur der gesetzlichen Regelung. Diese Struktur ist die Basis unserer verschiedenen gesetzes-technischen Analysen. Von der Generalklausel und ihren Ergänzungsnormen in den §§ 27 bis 30 leiten wir über zu den Ermittlungsvorschriften des verwendbaren Eigenkapitals in Sonderfällen in den §§ 31 bis 39, gehen in der gebotenen Kürze auf ihre Ergänzungsvorschriften in den §§ 40 bis 43 ein und schließen die Kritik der juristischen Steuertechnik am Anrechnungsverfahren mit einer Analyse der Verfahrensvorschriften in den

§§ 44 bis 46.

Zum Abschluß der Kritik geben wir noch einmal eine zusammenfassende Be- trachtung der untersuchten Störfaktoren. Diese Zusammenfassung soll das Ergebnis unserer Untersuchung deutlicher hervortreten lassen, als dies bei den einzelnen Analysen möglich war. An dieser Stelle findet sich das deduzierte Ergebnis der Kritik am Körperschaftsteuergesetz 1977.

Die Untersuchung schließt mit einer Zusammenfassung und einem Ausblick.

besserte Lern- und Lehrfähigkeit des Steuerrechts, als Vorbedingung für eine Verbesserung der steuerrechtswissenschaftlichen Ausbildung, die dringend geboten erscheint¹⁾. Eine analytische Erschließung und eine pädagogische Aufbereitung eines Gesetzestextes sind kaum möglich, wenn die Zusammenhänge bereits sprachlich schwer zu durchschauen sind.

4. Jede wissenschaftliche Auslegung beginnt mit der Betrachtung des Wortlautes. Dieser muß den finanzwissenschaftlichen, gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Willen des Gesetzgebers erkennen lassen²⁾, damit das Gesetz nicht klüger ist, als der Gesetzgeber selbst³⁾.

Um die gemeinsame zukünftige Aufgabe von Steuerrechtlern und Ökonomen stärker zu betonen, erscheint es uns angemessen, für den Bereich der Steuergesetzgebung als gesetzestechnische Tätigkeit den Begriff der "Juristischen Steuertechnik" zu empfehlen.

Damit das so bestimmte gemeinsame Projekt nicht in der Begriffsbildung verharrt, wollen wir im Rahmen der nachfolgenden methodischen Grundlage zur Kritik des Körperschaftsteuergesetzes eine wertende Zusammenfassung der bestehenden Forschungsergebnisse zur Gesetzgebungstechnik geben, dessen Eignung wir an Beispielen aus dem Körperschaftsteuergesetz zugleich auf ihren Einsatz in der Steuergesetzgebung überprüfen wollen. Dieser Beitrag soll das Eindringen der Steuerwissenschaften in die legislative Technik fördern und sie für ein gemeinsames Aufgabenfeld interessieren.

§ 6 GRUNDLAGEN EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK

Nachdem wir mit dem Begriff der juristischen Steuertechnik gekennzeichnet haben, welchem Zweck die weitere Arbeit dient, wollen wir nun das konkrete Beispiel des Körperschaftsteuergesetzes abstrahieren, um das Objekt der Untersuchung zu bestimmen. Erst wenn wir eine sichere Kenntnis über das Objekt haben, an dem die juristische Steuertechnik arbeitet,

1) dazu Lang, in: StuW 1976, 76;

2) ebenso Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 156;

3) vgl. dazu Baden, Gesetzgebung S. 105, m.w.N.;

können wir adäquate Formen der Sprachgestaltung als Methode diskutieren. Objekt der Untersuchung bildet ein Steuergesetz. Gemäß § 4 AO ist ein Steuergesetz eine Rechtsnorm. Als Objekt der Untersuchung haben wir also die Steuerrechtsnorm zu beschreiben. Bei der Grundlage müssen wir uns mit einer kurzen Einführung begnügen, damit der experimentelle Charakter dieser Untersuchung noch überschaubar bleibt.

A. Die Steuerrechtsnorm als Objekt: Eine Einführung

I. Der Begriff, die Zwecke und die Arten

Den Begriff einer Rechtsnorm in aller Kürze zu beschreiben ist überaus schwierig. Eine Rechtsnorm wird immer durch zwei Phänomene bestimmt, das Sein und das Sollen.

Rechtsnormen verkörpern ein Sollen in Bezug auf ein gegebenes Sein, so daß das Sein im Sinne des Sollens determiniert wird, m.a.W. Rechtsnormen verlangen eine Veränderung bestimmter Verhaltensweisen mit dem Anspruch, daß die zu schaffende "gut" ist¹⁾. Mit der Bestimmung des neuen Verhaltens erfolgt zugleich eine Bewertung des alten, so daß Rechtsnormen wohl eine Doppelfunktion haben, nämlich eine Bestimmungs- und Bewertungsfunktion²⁾. Da die erste Funktion vielfach als das Primäre erkannt wird, werden Rechtsnormen auch als Imperativ- oder Befehlssätze bezeichnet³⁾. Unter Berücksichtigung der an diesem Gestaltungsprozess Beteiligten lassen sich Rechtsnormen - in Anlehnung an kybernetische Begriffe - auch als Mittel der Interaktion zwischen einem Rechtsetzungsorgan und dem Normadressaten⁴⁾ oder als Regelungsinstrument⁵⁾ bestimmen. An einer Rechtsnorm des deutschen Strafgesetzbuches wollen wir die Determination des Seins durch ein Sollen verdeutlichen. Dort heißt es in § 212: "Wer einen Menschen ... tötet, wird ... bestraft." Mit diesem Satz wird das Verhalten von Menschen bestimmt, deren Existenz Teil des Seins ist. Zugleich wird als Teil des Sollens ein Tötungsverbot aufgestellt. Das Verbot lautet: Du sollst andere Menschen nicht töten.

1) vgl. Kelsen, Reine Rechtslehre, S. 3,17; Engisch, Einführung S. 22; Radbruch, Einführung S. 136; einschränkend Larenz, Methodenlehre S. 232;

2) so Dubischar, Grundbegriffe des Rechts, S. 9; Engisch, a.a.O., S. 23, 27;

3) so Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 136; Engisch, Einführung S. 22;

4) vgl. Lachmeyer, in: Rödig (Hrsg.), Studien S. 498;

5) dazu Baden, Gesetzgebung, S. 29 m.w.N.;

Für den Fall der Zuwiderhandlung, nämlich dem Töten entgegen dem Verbot, wird eine Sanktion angedroht, die Strafe. Die in-Aussicht gestellte Strafe soll verhindern, daß das Tötungsverbot als Teil der Sollensordnung gebrochen wird. Zugleich wird mit der Ankündigung der negativen Sanktion eine Wertung ausgedrückt. Das Töten eines Menschen als mögliches Phänomen des Seins wird negativ bewertet, da die Sollensordnung die Erhaltung des menschlichen Lebens anstrebt. In dem Beispielssatz treten zugleich die Elemente der Rechtsnorm klar hervor. Der Tatbestand umschreibt, in einem gedanklichen "wenn-Satz" die Bedingungen, unter denen die Rechtsfolge eintritt. In der Tatbestandsbeschreibung bedient sich der Gesetzgeber vornehmlich abstrakter Merkmale, um eine möglichst große Vielfalt an Tatbeständen des Seins zu erfassen. Die Rechtsfolge ist als gedanklicher "dann-Satz" gefaßt. Sie enthält die Sanktion, die das Verhalten des Seins i.S. des Verhaltens des Sollens steuern will¹⁾.

Wenden wir uns nun den Zwecken der Steuerrechtsnormen zu. Rechtsnormen führen kein Eigenleben, sondern dienen stets einem bestimmten Zweck. Der Zweck ist das Gewollte, das Sollen, zu dessen Realisierung jede Rechtsnorm existiert²⁾. Der Zweck einer Rechtsnorm wird in einem demokratischen Rechtsstaat – wie der Bundesrepublik – durch den demokratisch legitimierten Gesetzgeber bestimmt. Bei dieser Bestimmung ist der Steuergesetzgeber zunehmend an den verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraum gebunden, der durch die Verfassungsnormen und deren Auslegung durch das Bundesverfassungsgericht gestaltet wird. Da die Finanzverfassung des Grundgesetzes nur zum Erlaß von "Steuer"-gesetzen ermächtigt, hat der Gesetzgeber Tatbestände zu schaffen, die zumindestens auch auf die Einnahmeerzielung des Staates gerichtet sind³⁾. Die Praxis der Steuergesetzgebung vernachlässigt vielfach den Einnahmezweck⁴⁾. Dabei wird sie von den ökonomischen Steuerlehren ermutigt, nach deren Vorstellung Steuern Steuerungselemente des makroökonomischen Gesamtprozesses sind und deshalb nicht nur fiskalischen, sondern vor allem

1) vgl. Larenz, Methodenlehre S. 242;

2) vgl. dazu Kelsen, Reine Rechtslehre S. 23;

3) vgl. BVerfGE 7, 244, 254;

4) vgl. Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff;

außerfiskalischen Zwecken zu dienen haben¹⁾.

Aufgrund der vielschichtigen Steuerzwecke lassen sich als systematischer Ansatz verschiedene Arten von Steuerrechtsnormen unterscheiden, obwohl die richtige Einordnung der Normen in der Praxis schwierig ist. Die Steuerrechtsnormen lassen sich in Finanz- und Sozialzwecknormen sowie Vereinfachungsnormen aufteilen²⁾.

Die Finanzzwecknormen ordnen den Geldtransfer von den Steuerpflichtigen zum Fiskus und dienen somit der Einnahmeerzielung des Staates. Ihre Tatbestände sind durch das Leistungsfähigkeitsprinzip³⁾ geprägt.

Die Sozialzwecknormen bewirken zwar auch einen Geldtransfer von den Steuerpflichtigen zum Fiskus, jedoch dienen sie nicht oder nur in geringem Maße der Einnahmeerzielung. Diese Steuerrechtsnormen sind vielmehr auf interventionistische, verteilungspolitische, kulturpolitische und wirtschaftspolitische Maßnahmen ausgerichtet.

Die Vereinfachungsnormen letztlich dienen in erster Linie der Praktikabilität des Geldtransfers. Sie sollen aus technisch-ökonomischen Gründen das Besteuerungsverfahren vereinfachen und es praktikabler und ökonomischer gestalten.

Neben den genannten Arten erwachsen im Steuerrecht weitere vornehmlich aus der Tatsache, daß sich ein Steuertatbestand vielfach auf mehrere Rechtsnormen erstreckt. Diese Rechtsnormen lassen sich einteilen als Grundnormen, Ausnahmenormen und Ergänzungsnormen.

Die Grundnormen stellen zunächst für einen bestimmten Tatbestand eine abschließende Regelung dar. So werden in § 1 KStG Unternehmen mit einer bestimmten Rechtsform genannt und wird ihnen aufgrund der Tatsache, daß sie ihren Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland haben, eine Steuerpflicht auferlegt. Die Ausnahmenormen ändern die in der Grundnorm getroffene Sanktion für einen Teil der genannten Tatbestände ab. So werden in § 5 KStG diejenigen Unternehmen genannt, die von der Körperschaftsteuer befreit sind, obwohl sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben. Die Ergänzungsnormen regeln konkrete Einzelfälle, die auf einem höheren Abstraktionsniveau bereits schon geregelt sind, aber aus Gründen der

1) vgl. dazu Schmölders, Finanzpolitik S. 340; Neumark, Wirtschafts- und Finanzprobleme, S. 279; zur Entwicklung: vgl. List, in: BB 1974, 425;

2) vgl. Tipke, Steuerrecht S. 18, 19; 51;

3) dazu Neumark, Grundsätze S. 121 ff.; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 205; Tipke, Steuerrecht S. 25;

Einzelfallgerechtigkeit nicht berücksichtigt wurden. So wird z.B. die Besteuerung der Liquidationsgewinne in § 11 KStG durch eine Ergänzungsnorm geregelt, obwohl die generelle Regelung bereits in § 7 KStG enthalten ist¹⁾.

II. Der Inhalt und die Entstehung von Rechtsnormen

1. Der Inhalt und die Entstehung von allgemeinen Rechtsnormen

Um eine möglichst plastische Vorstellung zu erhalten, wollen wir uns die Entstehung von allgemeinen Rechtsnormen einer Rechtsgemeinschaft vor Augen führen. Die wesentlichen Merkmale der Steuerrechtsnormen haben wir oben erläutert.

Wir gehen davon aus, daß sich Interessenkonflikte nicht verhindern lassen, jeder für sich friedlich aufzulösen. Es kann eine Aktion zu treten. Dabei können die Akteure unterschiedliche Natur sein. Der Konflikt aber ist kein Konflikt zwischen zwei Akteuren. Bei feindlichen Aktionen, wenn beispielsweise einer einen anderen zum Tode bringt, um dem Leben trachtet, entsteht der Interessenskonflikt zwischen diesen unterschiedlichen Interessenslagen²⁾. Die Rechtsnormen müssen hier eine besondere Rolle spielen. Aufgabe der Rechtsnormen ist es, die Interessenkonflikte zu lösen. In ihnen wird festgelegt, was "rechtes Verhalten" ist. Das ist der Interesse des Überlebens des Individuums. Entscheidet man sich für das Interesse des Individuums, so ist die Rechtsnorm: "Du sollst nicht töten". Mit Hilfe von Sanktionen wird die Realisierung der Rechtsnorm gesichert. Um diesem ein alternatives Verhalten präventiv zu verhindern, muß die Summe dieser Rechtsnormen bezeichnet man als "Strafrecht".

Die Aktionen können auch friedlicher Natur sein. Wenn es beispielsweise um Warenaustausch, so kann es dennoch zu den frustrierten Interessenkonflikten kommen. Wiederum sind Rechtssätze³⁾ erforderlich, um

1) Tipke, Steuerrecht S. 83;

2) vgl. dazu Kindermann, in: Rödig (Hrsg.), Studien S. 560 ;

3) Zum Verhältnis der Synonyme: "Rechtsnorm" und "Rechtssatz"
vgl. Larenz, Methodenlehre S. 232;

den Konflikt im Sinne eines gerechten Ausgleiches zu lösen¹⁾. In einem solchen Fall lautet etwa der Rechtssatz wie § 433 BGB: "Durch einen Kaufvertrag wird der Verkäufer (die eine Partei) verpflichtet, dem Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum zu verschaffen. Der Käufer (die andere Partei) wird verpflichtet, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die gekaufte Sache abzunehmen". Die Summe dieser Rechtsnormen hat nach der Art des Regelungsgegenstandes in Abgrenzung zu einem weiteren Rechtsgebiet die Bezeichnung "Privatrecht" erhalten²⁾.

Bisher haben wir nur Aktionen zwischen den Individuen betrachtet und dabei die Möglichkeit ausgelassen, daß sich diese zu einem Kollektiv zusammenschließen oder zusammengeschlossen werden. Dadurch kann es zu Aktionen zwischen den Individuen und dem Kollektiv kommen. Entsprechend seiner Entwicklung sind dem Kollektiv besondere Aufgaben zugewachsen, die von reinen Ordnungsfunktionen bis zur Daseinsvorsorge im modernen Sozialstaat reichen³⁾. Ordnet das Kollektiv z.B. den Bau von Gebäuden durch entsprechende Vorschriften, so muß das Individuum mit dem Kollektiv in Aktion treten, um eine Bauerlaubnis zu erhalten. Tut es dies nicht oder baut es entgegen der vorhandenen Vorschriften, so lautet der Rechtssatz zur Durchsetzung der Sollensordnung wie etwa § 91 der Landesbauordnung in Baden-Württemberg: "Der Abbruch einer Anlage, die im Widerspruch zu öffentlich-rechtlichen Vorschriften steht, kann angeordnet werden".

Den genannten Rechtssätzen der allgemeinen Rechtsgebiete ist also gemeinsam, daß sie der Konfliktverhinderung bzw. der Konfliktbereinigung dienen. Die Konflikte können entweder in feindlichen oder friedlichen Aktionen der Individuen untereinander oder im Verkehr mit dem Kollektiv auftreten. Dabei wird ein sozialtypischer Sachverhalt, dem der Konflikt innewohnt, abstrakt nachgezeichnet und in einen Tatbestand gefaßt. Diesem Tatbestand wird eine Rechtsfolge zugeordnet. Die Rechsnorm bestimmt so das Sein, d.h. die tatsächlichen Aktionen in Bezug auf das Sollen, also den "gerechten" Aktionen mit Hilfe der Sanktionen.

1) ebenso Kindermann, in: Rödig (Hrsg.), Studien S. 560;

2) zum Begriff: vgl. Wolff-Bachof, Verwaltungsrecht S. 57;

3) vgl. Forsthoff, Verwaltungsrecht, S. 18;

Dadurch wird die menschliche Gemeinschaft als Teil des Seins i.S. der Idee der Gerechtigkeit als Teil des Sollens gestaltet.

Die Rechtsnormen entstehen also im allgemeinen aus einer Regelungsbedürftigkeit sozialer Interessenskonflikte heraus mit dem Zweck, den Frieden in der menschlichen Gemeinschaft zu sichern¹⁾.

2. Inhalt und Entstehung der Steuerrechtsnormen:
Der Transformationsprozess

Nach den allgemeinen Rechtsnormen wollen wir in der gleichen gebotenen Kürze Inhalt und Entstehung der Steuerrechtsnormen untersuchen.

Nehmen wir z.B. § 1 KStG²⁾, so müssen wir feststellen, daß ein sozial-typischer Sachverhalt dort nicht geregelt ist. Typischerweise lautet der Rechtssatz:

"Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind folgende Körperschaften: , die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben."

Die Rechtsnorm knüpft im Tatbestand nicht an Aktivitäten, wie bei den regulären Rechtsnormen, sondern an die Existenz und die Lokalität der Individuen, d.h. an Zustände an. Demgegenüber ist der Sachverhalt der Steuerzahlung a priori nicht regelungsbedürftig, da die Individuen mit ihren Aktionen nicht an das Kollektiv herantreten. Es gibt niemanden, der von sich aus Steuern zahlt. Da es also zu keinen sozialtypischen Aktionen zwischen den Individuen und dem Kollektiv kommt, kann es zu keinen Interessenskonflikten kommen. Da solche Konflikte dem Grunde nach nicht denkbar sind, bedarf es keiner Steuerrechtsnormen, um Konflikte zu verhindern und zu lösen. Aus logischer Sicht fehlt es also an der Regelungsbedürftigkeit dieser Sachverhalte³⁾, so daß Steuerrechtsnormen nicht wie die regulären Rechtsnormen entstehen können. Die Existenz der Steuerrechtsnormen scheint unsere Argumentation zu widerlegen.

1) dazu Larenz, Methodenlehre, S. 233;

2) vgl. den Gesetzestext, S.

3) vgl. ebenso: Hensel, Steuerrecht S. 15; Lang, Systematisierung S. 70; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 215;

Es scheint auch hier eine Regelungsbedürftigkeit von Sachverhalten zu bestehen. Das Kollektiv verlangt von den Individuen - untechnisch gesprochen - die Zahlung von Beiträgen. Diesem Verlangen steht die prinzipielle Verweigerung der Individuen gegenüber, nichts von ihrem Privatvermögen an das Kollektiv abzugeben.

In dieser Betrachtung kann es zu einem Konflikt der genannten Interessen kommen, der regelungsbedürftig ist. Jedoch entsteht diese Art der Regelungsbedürftigkeit nicht aufgrund der Aktionen der Individuen mit dem Kollektiv oder unter der Kontrolle des Kollektivs, sondern aufgrund der Aktionen des Kollektivs. Die Rechtsnormen sichern also nicht ein Individualrecht, sondern das Kollektivrecht auf Einnahmeerzielung.

Darin besteht die erste Besonderheit der Steuerrechtsnormen. Ein sozi-altypischer Sachverhalt ist nicht Tatbestand der Rechtsnormen, sondern liegt diesem zugrunde. Die Tatbestände selbst knüpfen daran an, indem sie wirtschaftliche Sachverhalte in deren bürgerlich-rechtlichen Formen nachzeichnen¹⁾.

Untersuchen wir nun den Inhalt der Rechtsfolgen der steuerlichen Rechtsätze, die Sanktion, so stoßen wir auf eine weitere Besonderheit der Steuerrechtsnormen.

Die Rechtsfolge von § 1 KStG lautet:

"Körperschaftsteuerpflichtig sind ..."

Wenn die Sanktion eine Pflicht ist, die der Aufrechterhaltung einer bestimmten Ordnung dient, so muß ein Teil der Sollensordnung der Satz sein: "Steuern sind zu bezahlen". Auf die Frage warum, wer, mit welchem Maß zur Aufrechterhaltung dieser Sollensordnung verpflichtet wird, gibt es keine originäre Antwort; im Gegensatz zu den Rechtsnormen in den allgemeinen Rechtsgebieten, in denen überwiegend auf ein ethisches oder rationales Wertesystem verwiesen werden kann. Da der Staat etwas Künstliches, von den Individuen Geschaffenes ist, gibt es keinen originären Staat und damit kein originäres Staatsrecht auf Einnahmeerzielung als Teil des gesamten Staatsrechtes. Die staatliche Rechtsordnung basiert vielmehr auf der Übereinkunft aller Individuen oder auf

1) vgl. Quack/List, in: BB 1973, 437 ff.;
zur Folge der Diskrepanz zwischen Norm und Wirklichkeit

der Macht einzelner. Wenn der Staat, wie die BRD als demokratischer Rechtsstaat, auf der Übereinkunft der Individuen basiert, kann das Recht dieses Staates auch nur auf einen bestimmten Konsens gründen. Soll der Staat ein Sozialstaat sein, so muß sich das Recht des Staates hinsichtlich der Einnahmen an den finanziellen Bedürfnissen eines Sozialstaates orientieren.

Darin besteht die zweite Besonderheit der Steuerrechtsnormen. Wenn sie festlegen, was "rechtens" sein soll, so ordnen sie das Sein nicht aufgrund einer allgemeinen Idee der Gerechtigkeit, sondern nur aufgrund einer sozialen Gerechtigkeit¹⁾. Ihre Tatbestände enthalten nicht sozialtypische Sachverhalte, sondern hypothetische²⁾, indem sie einen Sachverhalt regeln, der originär gar nicht existiert, nämlich den Zahlungsverkehr zwischen den Individuen und dem Kollektiv. Deshalb hat Strickrodt zu Recht dieses Phänomen mit dem Satz umschrieben, das Steuerrecht lebe aus dem Dictum der Steuergesetzgeber³⁾.

Nachdem wir die Besonderheiten des Inhaltes der Steuerrechtsnormen hervorgehoben haben, ist als Grundlage einer juristischen Steuertechnik ferner nach den Besonderheiten bei der Entstehung der Steuerrechtsnormen zu fragen. Dabei gehen wir von der - hoffentlich sich wiederholenden - Situation aus, daß Steuerrechtsnormen aufgrund finanzwissenschaftlicher Vorarbeiten geschaffen werden, wie dies bei der Körperschaftsteuerreform mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens der Fall war.

Steuerrechtsnormen werden zum einen von der Steuerlehre geprägt. Diese entwickelt in ihrem wirtschaftswissenschaftlichen Modelldenken⁴⁾ praktikable Formen der Steuertechnik unter Berücksichtigung der makro- und mikroökonomischen Auswirkungen. Es wird im einzelnen geprüft - wie an der Entwicklung zur Körperschaftsteuerreform zu beobachten ist - wer, in welchem Maß und in welcher Weise mit seinem Einkommen zur Deckung des Staatshaushaltes herangezogen werden könnte und welche Folgen sich daraus für das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht sowie für das Ver-

1) vgl. dazu Vogel, in StuW 1977, 3;

2) vgl. ebenso Lang, Systematisierungen, S. 70; Hensel, Steuerrecht S.15;

3) vgl. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 658;

4) vgl. Woll, Volkswirtschaftslehre, S. 1; Schneider, Einführung S. 1, 301;

halten der einzelnen Steuerpflichtigen ergeben könnten¹⁾. Das Ergebnis der steuertechnischen Untersuchungen sind zum einen Belastungsgrößen für die Mitglieder der Haushaltsgemeinschaft und zum anderen Verfahren, mit deren Hilfe die sich ergebenden Beträge dem Fiskus zugeführt werden. Steuerrechtsnormen sollten ferner, auch das hat die Entwicklung der Körperschaftsteuer deutlich gezeigt, von Fachkräften der juristischen Steuertechnik geprägt werden. Diese Techniker haben die Aufgabe, den politisch Verantwortlichen Rechtsnormen vorzuschlagen, in denen nicht steht, was sein könnte, sondern was sein soll. Sie haben somit die Verpflichtung, die Ergebnisse der steuertechnischen Untersuchungen in Rechtsnormen umzusetzen²⁾.

Die Notwendigkeit der Umsetzung folgt aus dem bereits Dargelegten sowie aus der Funktion der Steuerrechtsnormen.

Die steuertechnischen Modelle sowie die sie tragenden Prinzipien sind in der vorgegebenen Gestaltung in der Realität nicht operationalisierbar. Es handelt sich zumeist um deduziertes abstraktes Gedankengut, das der Rückumsetzung in die Realität und der sie tragenden rechtlichen Formen bedarf. Dabei muß die Umsetzung praktikable Formen schaffen, bei denen die rationale Erfäßbarkeit, das Verstehen durch den Gesetzesadressaten, gesichert ist. Das ökonomische Ideengut, in dem Rechtsnormen nur Bedingungen des wirtschaftlichen Handels sind, muß in das vorhandene System der Rechtsnormen eingefügt oder zumindest auf ihre Konformität mit den vorhandenen untersucht werden. Unterbleibt dieser Schritt, so vergrößert sich das Risiko, das neue Besteuerungsverfahren, wie etwa das Anrechnungsmodell, dem vorhandenen System beigelegt und nicht - wie gewollt - integriert werden. Erst durch die Umsetzung der Belastungsgrößen und der steuertechnischen Verfahren in Rechtsnormen, werden die ökonomischen Modelle als soziale Gerechtigkeitsentscheidung konkretisiert. Denn erst ein System von Tatbeständen und Rechtsfolgen, das - wie wir bereits dargelegt haben - die Aufgabe hat, eine bestimmte Belastung als Sollentscheidung zu sichern, gewährleistet, daß die

1) vgl. Schmölders, Finanzpolitik S. 7; Neumark, Handbuch S. 100;
Haller, Zur Problematik eines rationalen Steuersystems S. 7;
ders., Finanzpolitik S. 43;

2) ebenso v. Wallis, in: JbfSt 1974/75, 31; Strickrodt, Handwörterbuch
"Steuerrecht" S. 1024;

Steuerpflichtigen die Entscheidung des Steuergesetzgebers verstehen. In dieser Abfolge muß auch dem Wirtschaftswissenschaftler klar werden, daß seine aufgestellten Belastungsgrößen im steuerlichen Normensystem nicht Sanktionen, also Rechtsfolgen sein können. Sie sind bereits Teil der Sollensordnung¹⁾, die durch die Rechtsnormen verwirklicht werden sollen. Die Steuerrechtsnormen entstehen also durch den Steuertechniker, der in einem Transformationsprozeß die tatbestandliche Operationalisierbarkeit der ökonomischen Ideen und damit die Transparenz einer sozialen Gerechtigkeitsentscheidung herstellt. Nur so können die steuer-technischen Belastungsgrößen und Verfahren von den politisch Verant-wortlichen zu geltendem Steuerrecht erhoben werden können²⁾.

B. Die Rechtssprache als Medium: Eine Einführung

I. Die Rechtssprache aus der Sicht der Rechtswissenschaft

Nach der Beschreibung des Objektes der juristischen Steuertechnik wol-len wir uns nun der Methodik im einzelnen zuwenden. Damit kehren wir zurück zu dem Rahmenthema der zu leistenden Kritik, der adäquaten Sprachgestaltung von Steuerrechtsnormen. In diesem Zusammenhang er-innern wir uns an die Einführung, daß die allgemeine Gesetzgebungs-lehre keine geschlossene Theorie für den Gesetzesverfasser zum der-zeitigen Stand der Wissenschaft anzubieten vermag. Die Ursache dieser Unzulänglichkeiten beruht auf der Tatsache, daß Rechtsnormen als ab-strakte Geltungsanordnungen eines Mediums bedürfen, um eine seman-tische Gestaltung anzunehmen³⁾. Erst die Rechtssprache vermag die Rechtsnorm für den Gesetzesanwender erkennbar zu machen. Die Beziehung von Objekt und Form hat den Gebrauch der Sprache "als Ausdrucksform des Rechts"⁴⁾ zu einem komplexen Problem werden lassen. Zur Einführung un-seres eigenen methodischen Ansatzes geben wir eine kurze Skizze der Lösungsansätze zu diesem Problem seit Beginn des Kodifikationszeitalters.

Bis zur Mitte dieses Jahrhunderts stand die Ästhetik des Rechts, der

1) i.d.S. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 208, 216,
Hensel, Steuerrecht S. 60;

2) vgl. i.d.S. Hensel, in VJSchfStuW 1930, 444, 474; Vogel, in: DStZ 1977,3;

3) zum Begriff der Semantik, vgl. Heupel, Taschenwörterbuch S. 210 ff.;

4) so Radbruch, Rechtsphilosophie S. 205;

Stil der Sprache im Vordergrund aller Überlegungen. Man verlangte eine klare, einfache und präzise GesetzesSprache, die volkstümlich und zugleich allgemein verständlich und damit letztlich Ausdruck eines guten Stils sein sollte¹⁾. Zur Erreichung dieses Ziels hielt man es für angemessen, einen Sprachverein zu gründen und Sprachwettbewerbe für eine gute GesetzesSprache zu veranstalten²⁾. Vom dichterischen Schaffen ausgehend bemühte man sich, dem Gesetzgeber stilistische Hilfen anzubieten³⁾. Trotz dieser Bemühungen der Rechtswissenschaft wurde das gesetzte Ziel nicht erreicht. Es ist zu beobachten, daß die GesetzesSprache als Teil der Rechtssprache sich immer mehr zu einer eigenständigen Fachsprache der Rechtswissenschaft entwickelt, die fast nur noch für einen Juristen verständlich ist⁴⁾. Dieses Ergebnis gab in der Entwicklung seit etwa 1950 Anlaß zu der Frage, ob nicht eine funktionale Betrachtungsweise eher geneigt ist, das gewünschte Ziel größerer Verständlichkeit der GesetzesSprache zu erreichen als die ästhetische. Man verlangte zunehmend den sachadäquaten, zweckgerechten Gebrauch der GesetzesSprache⁵⁾.

Die dazu erschienenen Untersuchungen neigen teilweise zu der Forderung einer kalkulierten Sprache, bei der jedem einzelnen Zeichen nach dem Vorbild der Prädikatenlogik⁶⁾ ein besonderes Symbol zugeordnet werden soll⁷⁾. Andere sehen einen hoffnungsvollen Weg in den sich entwickelnden Zeichen- und Kommunikationstheorien⁸⁾. Wiederum andere bemühen sich um die Erforschung der Unterschiede zwischen der Rechtssprache und der Umgangssprache⁹⁾.

-
- 1) vgl. Dölle, Vom Stil; Radbruch, Einführung S. 44; Wolff, GesetzesSprache: "Gesetzestechnik ist die Lehre vom besten Ausdruck" S. 1;
 - 2) vgl. Gerock, in: ZDS 1913, 210; im übrigen Wolff, GesetzesSprache S. 119;
 - 3) vgl. Grunau, Spiegel; GfDS, Fingerzeige; Müller, Handbuch;
 - 4) vgl. dazu Podlech, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 105; Seibert, Zur Fachsprache; Otto, Amtsdeutsch;
 - 5) so Redecker, in: NJW 1977, 1183; Walter, in: ÖJZ 1963, 85;
so auch Noll, Gesetzgebungslehre S. 244; Becker, in: NJW 1967, 917;
 - 6) vgl. Klug, Logik S. 47;
 - 7) dazu Neumann-Duesberg, Sprache im Recht S. 132; Kamlah-Lorenzen, Logische Propädeutik S. 27;
 - 8) dazu Baden, Gesetzgebung; Schreckenberger, Semiotik; Horn, RechtsSprache und Kommunikation;
 - 9) dazu Petöfi-Podlech-Savigny, Fachsprache-Umgangssprache;

Die Gesetzgebungspraxis haben alle diese Ansätze bisher nicht erreicht. Dort wird in den ministeriellen Richtlinien unbenommen gefordert, daß die Gesetzessprache klar und soweit wie möglich allgemeinverständlich zu sein habe ¹⁾, obwohl die Unverständlichkeit der Gesetze mehr und mehr zunimmt, wie wir an der Reaktion der Gesetzesadressaten nach Abschluß der Körperschaftsteuerreform festgestellt haben.

Angesichts dieser Tatsachen darf man die These wagen, daß die Rechtswissenschaft das Problem der Rechtssprache offensichtlich noch nicht gelöst hat. Wenn wir dazu im Hinblick auf die Sprachgestaltung des Körperschaftsteuergesetzes und der Steuergesetze allgemein einen sinnvollen Beitrag geben wollen, müssen wir auf das Phänomen der Sprache selbst eingehen, durch das auch die Gesetzessprache betroffen wird ²⁾.

II. Die Sprache aus der Sicht der Sprachwissenschaft

1. Ein semiotischer Aspekt

Die Wissenschaften, die sich qua professione mit der Sprache befassen, haben lange Zeit nur über die Sprache der einzelnen Literaten geforscht. Man bemühte sich auch hier in erster Linie um ein Verstehen der Sprachinhalte. Erst die jüngere Forschung widmet sich der Sprache als solcher. Als Ergebnisse dieser Forschungen haben sich verschiedene Sprachtheorien entwickelt ³⁾.

Bei der Deutung dieses Phänomens wurde erkannt, daß die Sprache ein Zeichensystem sein kann ⁴⁾. Auf der Grundlage dieser Erkenntnis wurden verschiedene Zeichenmodelle entwickelt ⁵⁾. Das heute überwiegend anerkannte Modell hat drei Dimensionen, eine syntaktische, eine semantische und eine pragmatische Dimension ⁶⁾.

Dabei bezeichnet die syntaktische Dimension den Zeichengebrauch in Bezug

1) vgl. GGO II § 35 Abs. 1 in GMB1 1976 S. 560;
dazu Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 32 mit
Beispielen aus anderen Ländern;

2) i.d.S. Garstka, in: DVR 1975, 290;

3) vgl. zur Entwicklung: Schreckenberger, Semiotik S. 20;

4) dazu Bühler, Sprachtheorie S. 40; Heupel, Taschenwörterbuch S. 84, 173;
im übrigen Baden, Gesetzgebung S. 162 m.w.N.;

5) zum Begriff "Zeichen" vgl. Walter, Allgemeine Zeichenlehre S. 54;
Bense, Semiotik;

6) Es geht zurück auf Ch.W. Morris (1938)

auf die anderen Zeichen desselben Sprachzusammenhangs. Die semantische kennzeichnet die Beziehung zu den sonstigen Erfahrungsdaten oder die Gegenstände, auf die die Zeichen anwendbar sind. Die pragmatische letztlich bestimmt den kommunikativen Kontext, also den Zeichengebrauch in Relation zu den jeweils am Kommunikationsprozeß Beteiligten. Die Dimensionen sind also in aller Kürze: Die Zeichen-Zeichen-Beziehung (die Syntaktik), die Zeichen-Objekt-Beziehung (die Semantik) und die Zeichen-Subjekt-Beziehung (die Pragmatik). In den einzelnen Dimensionen ist noch vieles ungeklärt und manchmal nicht mehr als eine Aufgabenzuweisung vorhanden¹⁾.

Gesichert erscheint, daß für die Funktion der Zeichen als Grundlage der Verständigung vor allem die semantische und die pragmatische Dimension und damit die Frage nach der "Bedeutung" der Zeichen entscheidend ist²⁾. In diesem Bereich liegen bei dem Zeichensystem "Umgangssprache" die eigentlichen Probleme für eine gesicherte Erfassung des Phänomens Sprache. Die Bedeutung der meisten Zeichen wird überwiegend durch ihren Gebrauch festgelegt. Nehmen wir z.B. das Wort "Welt". Es kann der Ausdruck für Kosmos, für lokale sowie für temporale Lebensbereiche, für das Maß des Erlebens u.a. mehr sein. Es muß deshalb davon ausgegangen werden, daß die Zeichen stets polyfunktional sind, d.h. es besteht keine Ein-Ein-Deutigkeit. Alle Zeichen haben zumindestens zwei oder mehr Bedeutungen, wie das Beispiel zeigt.

2. Der kommunikative Aspekt

Neben der analytischen Betrachtungsweise besteht heute die Möglichkeit, das Phänomen der Sprache durch kybernetische Kommunikationsmodelle zu erklären.

Die Kybernetik beschäftigt sich mit der Technik der Informationsweitergabe von einem Sender zu einem Empfänger. Dabei wird die Information in Signale umgesetzt und dann über einen Kanal geschickt, wie das Morse-Gerät und der Fernschreiber veranschaulichen³⁾.

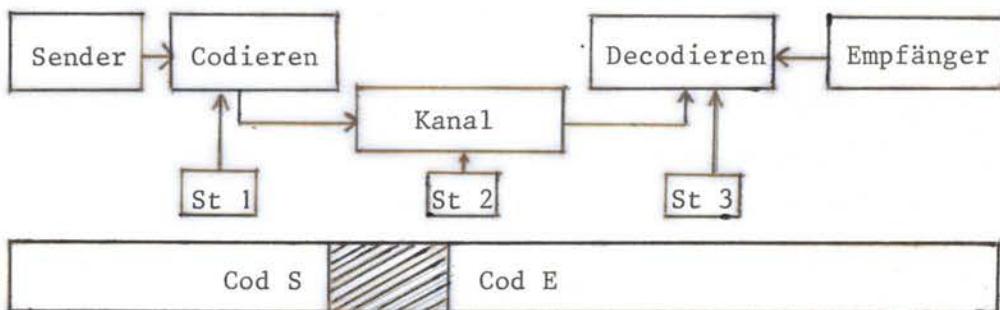
1) ebenso Baden, Gesetzgebung S. 161, 175 m.w.N.; Heupel, Taschenwörterbuch, S. 210 ff.;

2) vgl. dazu Schaff, Einführung S. 198;

3) vgl. Flechtner, Grundbegriffe S. 18; Sachsse, Einführung S. 28;

Man erkannte, daß die Situation der Sprechenden oder der Schreibenden und Lesenden mit der Situation eines Senders und eines Empfängers deutliche Parallelen aufweist. In beiden Fällen geht es um die Übermittlung von Informationen zwischen einem die Information abgebenden und einem die Information aufnehmenden Teil. Ausgehend von dieser Erkenntnis entwickelte sich die Kommunikationstheorie, die die Sprache als Kommunikationsmedium genauer erforschen will¹⁾. Da die Situationen vergleichbar sind, eignet sich das Kybernetische Kommunikationsmodell, das heute interdisziplinär verwendet wird²⁾, zur Veranschaulichung der Problematik:

Das Modell hat folgendes Bild³⁾:



In dem Modell steht dem Sender (S) ein Empfänger (E) gegenüber. Der Sender muß jede Nachricht, die er abgeben will, vereinfacht gesagt in Zeichen umwandeln⁴⁾. Dazu benutzt er die ihm in seinem Code, d.h. der Zeichenmenge bekannten Zeichen. Der Empfänger der Nachricht muß diese, um sie zu erhalten aus den Zeichen zurückumwandeln. Dabei stehen die von ihm empfangenen und die ihm in seinem Code bekannten Zeichen zur Verfügung. Das Umsetzen der Nachricht in eine Zeichenfolge und das Rückumsetzen aus der Zeichenfolge werden als "Codieren" und als "Decodieren" bezeichnet. Der Kanal ist der Weg den die Nachricht nimmt, das Medium, das die Information mit sich führt. Da die Umsetzung nur aus dem Codematerial erfolgt, das den Beteiligten zur Verfügung steht, ist ein Infor-

-
- 1) vgl. zum Stand: Cherry, Kommunikationsforschung; Horn, Rechtssprache und Kommunikation; Garstka, in: DVR 1975, 281; Buddemeier, Kommunikation; Baden, Gesetzgebung S. 137;
 - 2) so bei: Breuer, Einführung S. 67; Heupel, Taschenwörterbuch S. 118; ebenso Baden, Gesetzgebung S. 137, 149;
 - 3) zu den Begriffen vgl. Flechtner, Grundbegriffe S. 18;
 - 4) Die Vereinfachung vernachlässigt die Umwandlung in Signale im technischen Modell, vgl. Sachsse, Einführung S. 28;

mationsfluß nur dann möglich, wenn die Zeichenmengen, die das Codmaterial bilden, wenigstens untereinander Teilmengen bilden¹⁾.

§ 7 DER METHODISCHE ANSATZ ZU EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK

Die Einführung in das Problem der Rechtssprache als Ausdrucksform der Rechtsnormen demonstrierte die scheinbare Unlösbarkeit dieses komplexen Problems für die Rechtswissenschaft. Sie zeigte zugleich, daß mögliche Lösungsansätze für die Gestaltung einer adäquaten Ausdrucksform des Rechts stets partiell gehandhabt werden. Dabei steht eine wenig rationale Gesetzgebungstechnik, die von einem subjektiven Sprachempfinden gesteuert wird, auf der einen Seite. Auf der anderen Seite steht ihr ein subjektives Sprachempfinden gegenüber, von dem man vermutet, daß es objektivierbar sei²⁾.

Unser methodischer Ansatz gründet auf einer einheitlichen Betrachtung dieses Sprachproblems, denn es erscheint logisch nicht einsichtig, daß ein Sprachtext verstanden werden kann, ohne daß sich der Verfasser besonders bemüht hat³⁾. Deshalb ist es unser Ziel, die Voraussetzung für eine legislative Sprachtechnik zu schaffen, damit dem Gesetzesanwender die Gesetzessprache verständlich wird.

Bei diesem Ziel stehen wir vor der Alternative, ob wir die Sprachgestaltung von Steuergesetzen – wie bisher – nach den Kriterien "möglichst klar, einfach und präzise" betreiben wollen oder den Modellen folgen wollen, die in der Linguistik und der Kybernetik vorgereift bereitstehen. Eine weitere Möglichkeit, etwa die Kalkülisierung der Sprache, scheint derzeit nicht praktikabel.

Für den zweiten Weg sprechen die stärkeren Argumente. Die Erfahrung lehrt, daß der Forderung nach einer klaren und einfachen Sprache der Steuergesetze trotz ihrer ständigen Wiederholung nicht nachgekommen werden konnte. Die Reaktion der Gesetzesanwender nach Bekanntgabe des KStG ist dafür

1) vgl. Baden, Gesetzgebung S. 145 m.w.N.;

2) dazu Baden, Gesetzgebung S. 105 m.w.N.;

3) ebenso Baden, Gesetzgebung S. 148; Podlech, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 110;

hat. Das Hauptproblem in der Kommunikation ist es, einen störungsfreien Fluß der Information vom Sender zum Empfänger zu gewährleisten. Dabei ist die Sprache selbst zugleich der Hauptstörfaktor¹⁾ dieser Kommunikation. Ihre einzelnen Bestandteile sind kaum überschaubar und durch Kreativität leicht veränderbar. Zudem ist die Sprache abhängig von der Intelligenz und dem sprachlichen Schulungsgrad ihrer Benutzer. Ziel der Kommunikation ist die Information des Empfängers. Diese Information setzt ein Verstehen der Sprache voraus.

In Anbetracht dieser semiotischen und kommunikativen Aspekte der Sprache muß eine Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht eine Sprachtechnik sein, die trotz der möglichen negativen Einflüsse ein Verstehen des Gesprochenen bzw. Geschriebenen sichert. Eine solche Sicherheit könnte durch ein dreigliedriges Vorgehen zumindest annähernd geschaffen werden. Ausgehend vom semiotischen Aspekt muß die vielfältige Bedeutung der einzelnen Zeichen eingeschränkt werden. Diesem Ziel dient der erste methodische Schritt, die Reduktion der Zeichenmengen. Zudem sind dem Zeichenbenutzer Hilfestellungen zu geben, wie er die Bedeutung der einzelnen Zeichen mit einer geringeren Fehlerhäufigkeit als bisher ermitteln kann. Zu diesem Zweck muß die juristische Steuertechnik Stimulanzen zur Pragmatik für den Zeichenbenutzer bereitstellen.

Ausgehend vom kommunikativen Aspekt der Sprache müssen die Störfaktoren im Kommunikationsprozeß zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender erforscht werden und ihre Beseitigung empfohlen werden.

In eine logische Reihenfolge gebracht zielt der methodische Ansatz für eine juristische Steuertechnik auf eine Reduktion der Zeichenmengen, eine Elimination von Störfaktoren in der Kommunikation und auf eine Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer ab. Dieser Ansatz läßt sich als eine partial-funktionale Lösung des Sprachproblems der Rechtssprache betrachten. Er erachtet die Rechtssprache zum einen mit ihrer Einbringung in die Umgangssprache und berücksichtigt zum anderen, daß dem Gesetzgeber mit den bekannten Gesetzgebungstechniken besondere Sprachformen zur Verfügung stehen. Beide Sprachformen können als juristische Steuertechnik rational zur Gestaltung der Steuergesetze

1) vgl. die genannten Störfaktoren $St_1 - St_3$ in dem beschriebenen Kommunikationsmodell S.46;

ein überzeugendes Beispiel. Die genannte Forderung mußte letztlich ihr Ziel verfehlen, da niemand zu erklären vermag, wie Einfachheit, Klarheit und Verständlichkeit operationalisierbar gemacht werden können¹⁾. Diese Kriterien sind alle stark subjektiviert.

Demgegenüber sind die Sprach- und Kommunikationsmodelle objektiver. Mit Hilfe der Konstrukte "Zeichen" und "Bedeutung" ist eine rationale Lösung des Sprachproblems gesicherter. Der kommunikative Aspekt verstärkt seine Aussagekraft durch die Tatsache, daß die zugrunde gelegten Annahmen aus der technischen Sender-Empfänger-Beziehung deduziert wurden. Die Parallelität zwischen der technischen und der menschlichen Informationsweitergabe wird zudem deutlich, wenn man die kybernetischen Begriffe durch solche der traditionellen Verstehenslehre²⁾ ersetzt. Der Sender ist der Schreibende oder Sprechende. Er muß sich der Sprachzeichen bedienen, d.h. er muß reden oder sprechen, um seine Gedanken mit Hilfe dieses Kommunikationsmediums, nämlich der Sprache, an den Empfänger, also den Leser oder Hörer zu übermitteln. Diese Personen haben die erlangte Sprachinformation zu decodieren, also in ihre Sprache umzusetzen. Nachdem sie dieses getan haben, ist ihnen ein Verstehen möglich, da sie dann die Bedeutung der einzelnen Zeichen ermittelt haben.

Nachfolgend gehen wir also für unseren eigenen Ansatz von den Modellen und ihrer Begrifflichkeit aus, da ein semiotischer und ein kommunikativer Aspekt der Sprache ein größeres Maß an Rationalität und Effizienz anbieten, als eine subjektive Betrachtungsweise.

Da die Rechtssprache ein Subsystem der Umgangssprache ist, müssen wir annehmen, daß der semiotische Aspekt auch für die Rechtssprache zutrifft. Danach ist das Hauptproblem im Umgang mit der Sprache, die "Bedeutung" der einzelnen Sprachzeichen zu sichern. Nur wenn die "Bedeutung" der einzelnen Sprachzeichen gesichert ist, ist ein Verstehen der Sprachzeichen in einheitlicher Weise durch den Gesetzesverfasser und den Gesetzesanwender möglich.

Da die Rechtssprache zugleich ein Kommunikationsmedium ist, müssen wir davon ausgehen, daß die Rechtssprache auch einen kommunikativen Aspekt

1) vgl. einen Ansatz bei Schulz von Thun, in: Rödig (Hrsg.), Studien S.432;
2) vgl. Savigny, Die Philosophie, S. 13 ff.;

eingesetzt werden, damit der Gesetzesanwender einen Gesetzestext genauso versteht, wie der Gesetzesverfasser ihn bei der Niederschrift verstanden hat.

A. Reduktion der Zeichenmenge

Die semantische Dimension nannte im Zeichenmodell das Faktum, daß die Zeichen für bestimmte Objekte stehen. Eine Reduktion der Objekte muß bei konstanter Zeichenmenge zwangsläufig zur Reduktion der Zeichen führen. Eine Reduktion der Zeichenmenge muß dann die pragmatische Dimension verkleinern, denn es wird stets für einen Zeichenanwender leichter sein, die Bedeutung eines Zeichens in einer kleineren Menge zu ermitteln, als in einer größeren. Für eine annähernde Festlegung der Bedeutung einzelner Zeichen gebietet also schon die Logik, eine Reduktion der Objekte des Steuerrechts zu versuchen und dadurch eine Reduktion der Zeichenmengen der Rechtssprache im Steuerrecht einzuleiten.

Die Sprachzeichen im Steuerrecht sind die Ausdrucksformen der Steuerrechtsinhalte. Diese Inhalte sind mithin Objekte der Sprachzeichen. Eine Reduktion der Zeichenmenge kann also durch eine Verringerung der vielfältigen inhaltlichen Regelung der Steuergesetze erreicht werden. In der Propädeutik haben wir zu überprüfen, wo inhaltliche Regelungen z.B. im KStG wegfallen können, damit die Regelung insgesamt übersichtlicher und damit verständlicher wird.

Zum anderen müssen wir Gesetzgebungstechniken untersuchen, die ökonomische Funktion haben. Dabei ist vor allem an den vermehrten Einsatz von Steuerrechtsbegriffen, Verweisungen und der Regel-Ausnahme-Technik zu denken. Ihr Einsatz verringert den Umfang eines Gesetzestextes und trägt damit ebenfalls zu Übersichtlichkeit und Verständlichkeit der Regelung bei. Damit aber diese Gesetzgebungstechniken nicht wiederum nachteilige Wirkungen auf den Kommunikationsprozeß auslösen, sind Regeln aufzustellen, die mögliche Störfaktoren beseitigen.

B. Elimination von Störfaktoren

Ausgehend von der Beobachtung, daß das Kommunikationsmedium des Gesetzgebers, die Rechtssprache, störend auf den Kommunikationsfluß einwirkt, sind verschiedene Gesetzgebungstechniken auf ihre Störungsanfälligkeit zu überprüfen. In der Propädeutik zu einer juristischen Steuertechnik werden wir an Beispielen aus dem I. - III. Teil des KStG 1977 verschiedene Gesetzgebungstechniken dieses Gesetzesstextes untersuchen und erforschen, ob sie Störfaktoren der Kommunikation darstellen oder zumindest indizieren. Als Konsequenz dieser Untersuchung werden wir ihre Überprüfung, wenn nicht gar ihr Verbot empfehlen müssen.

C. Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer

Die Reduktion der Zeichenmengen und die Elimination von Störfaktoren sind im Ansatz zu einer juristischen Steuertechnik Teile der Methode, die auf die Beseitigung von negativen Einflüssen für die Bedeutungsfindung der Zeichen bzw. für den Kommunikationsfluß eingerichtet sind. Hinzuzufügen bleibt als dritter Schritt unseres Ansatzes eine Methode, die die Bedeutungsfindung fördert bzw. den Informationsfluß hilfreich gestaltet. Diese Methode soll dazu beitragen, die Bedeutung der einzelnen Zeichen leichter zu finden bzw. das Decodieren der erhaltenen Information zu erleichtern. Diesen Schritt wollen wir als Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer bezeichnen.

Ausgehend vom Sprachgebrauch in der Rechtssprache gibt es zwei Arten, die sich für diese Methode besonders eignen. Die Schaffung einer Gesetzesystematik kann zugleich verstanden werden als eine Methode, die geeignet ist, die Bedeutung der einzelnen Zeichen annähernd zu bestimmen. Der Einsatz von Legaldefinitionen ist ein Weg, um die Bedeutung eines bestimmten Zeichens, nämlich eines Begriffes, möglichst genau festzulegen.

Beide Gesetzgebungstechniken sind in der Propädeutik zu einer juristischen Steuertechnik im einzelnen zu untersuchen.

§ 8 PROPÄDEUTIK EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK
DARGESTELLT AN BEISPIELEN AUS DEN TEILEN I - III
DES KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZES 1977

A. Regeln für die Reduktion der Zeichenmengen
I. Gebot einer Rationalisierung der Stoffmenge

In der Grundlage haben wir auf die Konnexität von Zeichen und Objekti-
ven hingewiesen und daraus die logische Forderung einer starken Ratio-
nalisierung der steuerrechtlichen Stoffmenge abgeleitet.

Nun ist an einigen Beispielen zu untersuchen, wie diese theoretisch be-
gründete Forderung in der Gesetzgebungspraxis verwirklicht werden kann.
Betrachten wir dazu zunächst die umfangreiche Regelung der Steuersätze
in § 23 :

S 23 Steuersatz¹

(1) Die Körperschaftsteuer beträgt 56 vom Hundert des zu versteuern-
den Einkommens.

(2) Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf 50 vom Hundert bei
Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im
Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6. Satz 1 gilt nicht

- a) für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei
den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1
oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören,
- b) für Stiftungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5; fallen die Ein-
künfte in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer von der Kör-
perschaftsteuer befreiten Stiftung an, ist Satz 1 anzuwenden.

(3) Absatz 2 Satz 1 gilt entsprechend für beschränkt Steuerpflichtige
im Sinne des § 2 Nr. 1, soweit ihre Einkünfte in einem inländischen Be-
trieb anfallen.

- (4) Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf 46 vom Hundert
1. bei Kreditinstituten in der Form einer juristischen Person des öffent-
lichen Rechts mit Ausnahme von öffentlichen oder unter Staatsauf-
sicht stehenden Sparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kom-
munalkredit-, Realkredit- und Meliorationskreditgeschäft,
 2. bei Staatsbanken, soweit sie Aufgaben staatswirtschaftlicher Art er-
füllen,
 3. bei privaten Bausparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kom-
munalkredit- und Realkreditgeschäft,
 4. bei reinen Hypothekenbanken,
 5. bei gemischten Hypothekenbanken für die Einkünfte aus den in den
§§ 1, 5 des Hypothekenbankgesetzes bezeichneten Geschäften,
 6. bei Schiffspfandbriefbanken,
 7. bei der Industriekreditbank Aktiengesellschaft, Deutsche Industrie-
bank, der Berliner Industriebank Aktiengesellschaft und der Saarlän-
dischen Investitionskreditbank Aktiengesellschaft für Einkünfte aus
dem langfristigen Kreditgeschäft,
 8. bei Kreditgenossenschaften,
 9. bei Zentralkassen, die sich auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen
Aufgaben beschränken; das gilt auch für Zentralen, die in Form einer
Kapitalgesellschaft betrieben werden.

Danach gibt es heute sechs Steuersätze, von denen nur fünf in dieser Regelung genannt sind. Demgegenüber wies der Regierungsentwurf zum KStG nur zwei aus, so daß jene Regelung wesentlich einfacher und damit verständlicher war¹⁾.

Der Forderung nach Vereinfachung dieser Regelung werden Kritiker das Postulat der sozialen Gerechtigkeit entgegensezten, das dem Regierungsentwurf zugrunde liegt. Deshalb soll ein weiteres Beispiel in den Sonderregelungen der Genossenschaften gewählt werden, dem dieses Argument nicht entgegengesetzt werden kann.

Die finanzpolitischen Experten hatten in ihrem Gutachten die Streichung der genossenschaftlichen Sondervorschriften sowie die der Wohnungs- und Siedlungsunternehmen und der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute aus Wettbewerbsgründen empfohlen²⁾. Der Gesetzgeber ist ihrer Empfehlung nicht gefolgt. Er hält vielmehr diese Lenkungsnormen als steuerpolitische Ergänzung zur Subventionierung der Landwirtschaft, des Wohnungsbaus und der Stärkung der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute für besonders geeignet³⁾. Wenn aber der Gesetzgeber das steuerrechtliche Finanzrecht so bewußt zum wirtschaftspolitischen Lenkungsrecht einsetzen will, ist der Reduktion der Zeichenmenge durch eine Rationalisierung der Stoffmenge jeglicher Raum genommen. Die zunehmende Komplexität der Regelungsobjekte fördert zwangsläufig die Menge der verwendeten Sprachzeichen, so daß eine sprachliche Vereinfachung aus der Sicht dieser Methodik unmöglich gemacht wird.

Gegen beide Beispiele, die stellvertretend für viele andere stehen, wird man einwenden dürfen, daß sie politische Kompromißentscheidungen symbolisieren, mit denen die Gesetzgebungstechnik leben muß. Umsomehr hat der Gesetzesverfasser darauf zu achten, daß dort eine Rationalisierung der Stoffmenge betrieben wird, wo sie politisch unabhängig ist. Betrachten wir dazu eine Sondervorschrift für Versicherungsunternehmen:

1) vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 178;

2) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission Teil IV Tz 31, 189;

3) vgl. Begr. zum RegE, in: BT-Drucks. 7/1470 S. 339; ebenso Klein, in: StuW 1958, 589;

§ 20

(1) Versicherungstechnische Rückstellungen sind, soweit sie nicht bereits nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes anzusetzen sind, in der Steuerbilanz zu bilden, soweit sie für die Leistungen aus den am Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderlich sind. Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Wertansatz einer versicherungstechnischen Rückstellung darf in der Steuerbilanz nicht überschritten werden.

(2) Für die Bildung der Rückstellungen zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs sind insbesondere folgende Voraussetzungen erforderlich:

1. Es muß nach den Erfahrungen in dem betreffenden Versicherungszweig mit erheblichen Schwankungen des Jahresbedarfs zu rechnen sein.
2. Die Schwankungen des Jahresbedarfs dürfen nicht durch die Prämien ausgeglichen werden. Sie müssen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen herrühren und dürfen nicht durch Rückversicherungen gedeckt sein.

Gegen die Regelung von versicherungstechnischen Rückstellungen und von Beitragsrückerstattungen bestehen erhebliche Bedenken hinsichtlich ihrer Notwendigkeit.

Zwar war von der Steuerreformkommission vorgeschlagen worden bei der kommenden Steuerreform die Gewinnermittlungsvorschriften neu zu gestalten und dabei von einer Steuerbilanz auszugehen¹⁾. Dieser Vorschlag hatte auch in den Regierungsentwurf Eingang gefunden, der jedoch in der politischen Praxis nicht verwirklicht wurde²⁾. Als dann das KStG zur Beratung anstand, wurde diese Tatsache bei der Neuregelung der versicherungstechnischen Sondervorschriften offensichtlich übersehen. Die Vorschrift ist wesentlich umfangreicher, als es aus steuerrechtlicher Sicht erforderlich ist.

Nach dem im Steuerrecht auch weiterhin geltenden Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ist die betriebswirtschaftliche Leistungsschau Ausdruck der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erzielen. Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung sind nur insoweit derogiert, wie die soziale Gerechtigkeitsentscheidung dieses verlangt, etwa bei der Abzugsfähigkeit bestimmter Betriebsausgaben oder verschiedener Wertansätze³⁾.

Dieses Prinzip macht zum derzeitigen Stand deutlich, daß das Steuerrecht nicht die Rechnungslegung der Unternehmen bestimmen will. Es knüpft vielmehr an die betriebswirtschaftliche Rechnungslegung an, die durch Privatrechtsnormen geregelt ist. So ist die Anordnung, Rückstellungen

1) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission Teil V Tz 387-435;

2) vgl. Begr. zum RegE, in: BT-Drucks. 7/1470 S. 19;

3) dazu Tipke, Steuerrecht S. 210; Knobbe-Keuk, Bilanzrecht S. 11;

in einer Handelsbilanz zu bilden sedes materiae des Privatrechts. Für die Versicherungsaktiengesellschaften ergibt sich diese aus § 154 AktG. Deshalb hielt auch die Steuerreformkommission diese Regelung für überflüssig¹⁾. Für die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute besteht ein entsprechender Normbefehl in §§ 36a, 56 VAG²⁾.

Zwar mag die Befürchtung des Gesetzgebers vor einem Mißbrauch dieser Befreiung³⁾ nicht unberechtigt sein, jedoch ist es Aufgabe der Versicherungsaufsichtsbehörde und nicht die der Steuerbehörden, dieser Befürchtung vorzubeugen. Auf die pflichtgemäße Arbeit der Versicherungsaufsichtsbehörde muß auch der Steuergesetzgeber vertrauen.

Die Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen sind also zum Teil überflüssig. Durch ihre Streichung würde die Regelungsmaterie und die sie symbolisierenden Zeichen erheblich vereinfacht.

Die Untersuchung ergab also, daß eine Rationalisierung der Stoffmenge nur schwer zu verwirklichen sein wird. Die Teile I - III des KStG 1977 enthalten überwiegend Beispiele, die belegen, daß die Vereinfachung des Steuerrechts nur erreichbar ist, wenn sie von den Parlamentariern mitgetragen wird. An sie muß sich in erster Linie das Gebot einer Rationalisierung der Stoffmenge richten. Dem Gesetzesverfasser verbleibt nur ein geringer Gestaltungsspielraum, der vor allem in der richtigen Zusammenfassung der steuerrechtlichen Stoffmenge besteht.

II. Gebote für den Einsatz von Steuerrechtsbegriffen

Da der Gesetzesverfasser bei der Rationalisierung der Stoffmenge als Mittel zur Reduktion der Zeichenmenge nur einen geringen Gestaltungsspielraum hat, wollen wir nachfolgend den Einsatz der Steuerrechtsbegriffe zu dem gleichen Zweck untersuchen.

Bevor wir die Untersuchung an weiteren Beispielen aus den Teilen I-III des KStG 1977 beginnen, haben wir zum Verständnis der Methode die Struk-

1) Gutachten der Steuerreformkommission Teil V Tz 372;

2) vgl. auch die Anordnungen des Bundesaufsichtsamtes
in: BStBl 1966 II S. 136;

3) vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 350;

tur der Begriffe, insbesondere die der Steuerrechtsbegriffe zu klären. Bei diesem Vorhaben stossen wir in der Steuerrechtsliteratur erneut auf die Beobachtung, daß wesentlich intensiver über das Verstehen der Steuerrechtsbegriffe nachgedacht wird¹⁾, als über deren Schaffung²⁾. Die Ursache dieser Entwicklung liegt wohl zum einen im Wesen der Begriffe selbst, das weithin unerforscht ist, und zum anderen in der Tatsache, daß Begriffe des Privatrechts auch im Steuerrecht verwendet werden.

1. Einführung in die Begrifflichkeit

Die traditionelle Logik erklärt das Wesen der Begriffe als "Eigentümlichkeiten des Denkens". Sie seien dynamische Zweckgebilde, die zur Kennzeichnung eines gedachten Tatbestandes geschaffen werden. Dabei bestimme das Telos ihr Sein in einer relativen Abgeschlossenheit³⁾. Diese Erkenntnis gründet auf der geistigen Freiheit des Denkenden, da man niemanden vorschreiben könne, in welchen Begriffen er zu denken habe. Aufgrund der Funktionalität der Begriffe sind denkpsychologische Verfahren vorstellbar, durch die der Denkende einen Begriff kreiert. Dabei geht er von einem Begriffsgegenstand aus, d.h. der physischen Gestalt, die ins Gedachte übertragen werden soll⁴⁾. So kann der Denkende z.B. eine Gruppe von Rechtsanwälten oder von Lotterienteilnehmern in seinen Gedanken aufnehmen wollen, die sich verpflichten, durch gegenseitige Hilfen eine Sozietät zu betreiben oder einen gemeinsamen Lotteriegewinn zu erzielen.

Anhand dieser Beobachtung bildet der Denkende den Begriffsinhalt, d.h. er sucht die Summe der Merkmalsträger zusammen, die er an dem Gegenstand abgelesen hat und vereinigt sie zu einem Begriff⁵⁾. Dabei erfasst sein abstrahierendes Denken den Gegenstand nicht in der Fülle aller Eigenheiten und Teile, sondern nur insoweit, als in ihm einzelne Eigenschaften hervortreten, die sie als allgemeine aus dem Verbund mit

1) dazu Tipke, Steuerrecht S. 79; Kruse, Steuerrecht S. 101;

2) dazu Ball, Steuerrecht und Privatrecht, S. 120;

3) a.A. Beling, Methodik der Gesetzgebung S. 19;

4) vgl. Rümelin, nachgedruckt in: Krawietz (Hrsg.), Er geht davon aus, daß Begriffe stets abgeschlossen sind, Theorie und Technik S. 86; Hatz, Rechtssprache und Juristischer Begriff S. 44;

5) vgl. dazu Hatz, Rechtssprache und Juristischer Begriff S. 48; m.w.N.; Bukamp, Begriff und Beziehung S. 39;

anderen löst¹⁾. In unserem Beispiel ist beiden Gruppen gemeinsam, daß sich mehrere verpflichten, einen gemeinsamen Zweck zu erfüllen und dazu Beiträge leisten. Während der Denkende diese Eigenschaft als allgemeine hervorhebt, vernachlässigt er zugleich, daß es sich bei der einen Gruppe um Rechtsanwälte und bei der anderen um Lotterieteilnehmer handelt. Die Summe der in diesem Denkprozess losgelösten Eigenschaften ordnet der Denkende dann einem Begriffswort zu. Der beispielhaft gedachte Tatbestand wird allgemein als "Gesellschaft" bezeichnet²⁾.

Neben der beschriebenen allgemeinen Struktur kennzeichnet die Steuerrechtsbegriffe im besonderen die Tatsache, daß sie teilweise auch im Privatrecht gebraucht werden. Ob daraus eine Kongruenz oder Inkongruenz der Begriffsinhalte zu folgern ist, ist semiotisch gesprochen eine Frage nach der "Bedeutung" dieser Zeichen. Aus dieser Sicht tut sich erneut die pragmatische Dimension dieser besonderen Sprachzeichen auf, von der wir bereits in der Grundlage sagen mußten, daß in diesem Bereich manches unerforscht ist³⁾.

Doch gerade diese Tatsache sollte nicht dazu ermutigen, was manchem nahe liegen könnte, vom Einsatz der Steuerrechtsbegriffe zur Reduktion der Zeichenmenge abzuraten. Ihrem Wesen nach, das hat die Strukturanalyse ergeben, verringert sich durch die gedankliche Abstraktion die Menge der Sprachzeichen. Jedoch ist zu befürchten, daß der komplizierte denkpsychologische Umsetzungsprozess Störungen in der Kommunikation erzeugen wird. Diese möglichen Störungen wollen wir anhand von Beispielen untersuchen und ein entsprechendes Reglement zu ihrer Verhinderung aufstellen.

1) ebenso Larenz, Methodenlehre S. 432;

2) vgl. Palandt, Kommentar zu § 705 BGB Anm. 2;

3) dazu Maaßen, Privatrechtsbegriffe S. 93 m.w.N.; vgl. im übrigen:
unten S. 44;

2. Einige Regeln für den rationalen Gebrauch
von Steuerrechtsbegriffen

a) Gebot der Erforderlichkeit

In Anbetracht der möglichen Störungen für den Kommunikationsprozess ist es logisch vorrangig zu prüfen, ob ein bestimmter Begriff, insbesondere ein neuer, im Einzelfall erforderlich ist oder ein bekannter Begriff diesselbe Funktion erfüllen kann¹⁾.

Zur Prüfung der Erforderlichkeit eignet sich der neue Begriff "Steuerbilanz" in § 22. Da das Körperschaftsteuergesetz gemäß § 8 Abs. 1 auf die Bilanzierungsvorschriften des EStG verweist, kann der neue Begriff im KStG nur erforderlich sein, wenn er auch im EStG gebraucht wird. Dies ist dort nicht der Fall. Zwar sollte durch die Steuerreform das gesamte Bilanzrecht für die Besteuerung der natürlichen und der juristischen Personen neu gestaltet werden, jedoch wurde dieses Reformziel im EStG nicht verwirklicht²⁾. Da dies nicht der Fall ist, ist der Begriff auch im KStG nicht erforderlich.

Ebenfalls unter dem Aspekt der Erforderlichkeit lassen sich die Begriffe in § 11 betrachten:

- (1) Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, eine unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit nach der Auflösung abgewickelt, so ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. Der Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht übersteigen.
- (2) Zur Ermittlung des Gewinns im Sinne des Absatzes 1 ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen.
- (3) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die steuerfreien Vermögensmehrungen, die dem Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind.
- (4) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. Ist für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung nicht durchgeführt worden, so ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das im Falle einer Veranlagung nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist um den Gewinn eines vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist.

1) Diese Prüfung dient dem Prinzip der Sachadäquanz, vgl. dazu Krüger, Der Adressat S. 82;

2) vgl. oben S. 53;

In dieser Sonderregelung zur Ermittlung des sogenannten Liquidationsgewinnes¹⁾ kennzeichnen die Begriffe die Berechnungsgrundlage. Sie wurden durch das KStG 1934 ohne nähere Begründung eingeführt²⁾. Zu ihrem Verständnis ist kurz auf den Zweck der Regelung einzugehen. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber das Einkommen dieser Steuerpflichtigen bei der letzten sich bietenden Gelegenheit vor dem Wegfall der Steuerpflicht mit Steuern belasten. Diese Personen erzielen steuerpflichtiges Einkommen im Abwicklungszeitraum sowohl durch Gewinne als auch durch die Veräußerung von Betriebsvermögen sowie durch die Auflösung von steuerfrei gebildeten Rücklagen³⁾.

Die Begriffe kennzeichnen also bestimmte Beträge von Einkommen. Deshalb ist zu fragen, ob sie nicht durch den allgemeinen Begriff "des zu versteuernden Einkommens" zu ersetzen sind, der gemäß § 7 Abs. 1 die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer bildet.

Im Gegensatz zu der allgemeinen Einkommensermittlung ist die Bemessungsgrundlage und auch der Bemessungszeitraum in diesem besonderen Fall anders gelagert. Diese veränderten Merkmale müssen logischerweise auch den Begriffsinhalt des zu versteuernden Einkommens verändern. Daraus könnte man die Berechtigung für ein neues Begriffswort ableiten, was man de lege lata auch getan hat.

Die neu geschaffenen Begriffe bewirken jedoch, daß die Transparenz des Regelungszweckes zwischen der allgemeinen und der besonderen Regelung verloren geht. Deshalb sollte nicht der Einkommensbegriff durch neue Begriffe ersetzt werden, sondern angegeben werden, welche begrifflichen Merkmale sich im Falle der bevorstehenden Liquidation bei der Bemessungsgrundlage verändern. Der Normbefehl könnte beispielsweise lauten:

"Das zu versteuernde Einkommen ist im Liquidationsfall ..."

Aus dieser Sicht sind die neuen Begriffe nicht erforderlich.

1) so der Begriff der Praxis: vgl. Rose, Betrieb und Steuern S. 168; Tipke, Steuerrecht S. 225;

2) vgl. Begr. zum RegE. in: RStB1 1935, 85;

3) ebenso Tipke, Steuerrecht S. 274

b) Gebot eines adäquaten Abstraktionsniveaus

Wenn sich der Gesetzesverfasser für den Einsatz eines Begriffes entschieden hat, ist als nächstes das erforderliche Abstraktionsniveau zu prüfen. Denn eine Anschaulichkeit und größere Übersichtlichkeit der gewählten Zeichen kann nur erreicht werden, wenn die benutzten Begriffe in ihrer Wertigkeit richtig eingestuft werden.

An der Regelung der Steuerpflicht in § 1 und ihrer Ausnahme in § 5 wollen wir untersuchen, welches Abstraktionsniveau bei einem Regel-Ausnahmeverhältnis erforderlich ist. Bei einer solchen Regelung muß es das Ziel der sprachlichen Gestaltung sein, erkennbar werden zu lassen, warum die eine Gruppe steuerpflichtig und die andere von der Steuerpflicht befreit ist. Der Gesetzestext lautet auszugsweise:

Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften);
2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
3. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

**§ 5
Befreiungen**

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

1. die Deutsche Bundespost, die Deutsche Bundesbahn, die Monopolverwaltungen des Bundes und die staatlichen Lotterieunternehmen;
2. die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Lastenausgleichsbank (Bank für Vertriebene und Geschädigte) die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank, die Landwirtschaftliche Rentenbank, die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung, die Landeskreditbank Baden-Württemberg,
3. rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen, die den Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen (Leistungsempfängern), einen Rechtsanspruch gewähren, und rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren,
9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;

Der augenfällige Vergleich beider Regelungen zeigt, daß das Abstraktionsniveau der gewählten Begriffe unterschiedlich ist.

Während bei der Grundnorm Begriffe der höchsten Abstraktionsstufe benutzt werden, nämlich die der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen und daneben noch Begriffe unterer Stufen erscheinen, ist das Abstraktionsniveau der Begriffe in der Ausnahmenorm unterschiedlich. Dort werden die befreiten Steuerpflichtigen mit ihren konkreten Namen, so in Nr. 1 und 2, oder mit ihrer Rechtsform, so in Nr. 9, 14, 15, 16 oder nach ihrem Tätigkeitsbereich, so in Nr. 3, 5, 10 und 13 bezeichnet. Das unterschiedliche Abstraktionsniveau der Begriffe verschüttet den Befreiungszweck. Es ist deshalb geboten, das begriffliche Abstraktionsniveau der Ausnahmenorm dem der Grundnorm anzupassen, damit der Zweck der Regelung deutlich wird.

Im folgenden wollen wir deshalb das adäquate Abstraktionsniveau der Begriffe in der Grundnorm des KStG, der Regelung der Steuerpflicht prüfen. Die Begriffe in § 1 KStG haben- seit ihrer Einführung durch das KStG 1934¹⁾ - ein unterschiedliches Niveau. Die Niveaudifferenzen können dazu führen, daß einzelnen Begriffen ein falscher Inhalt beigelegt wird, wie dies bei dem Begriff "Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" häufig der Fall ist.

Da ein Begriff, wie wir in der Einführung gesehen haben, durch sein Telos bestimmt wird, ist für das adäquate Abstraktionsniveau nach dem Telos der Körperschaftsteuer zu fragen. Maßgeblich dafür ist die Auffassung des Gesetzgebers. Nach seinem Willen ist die Körperschaftsteuer die notwendige Konsequenz aus der Verselbständigung der juristischen Person, da es der Einheitlichkeit der Rechtsordnung entspräche, wenn das Steuerrecht an die zivilrechtliche Betrachtung anknüpfe²⁾.

Diese Zweckdetermination ist mit Hilfe der juristischen Steuertechnik transparent zu machen. Somit muß die Regelung der Steuerpflicht grundlegend durch den Begriff der juristischen Person bestimmt werden.

1) vgl. KStG 1934 RGBI 1934 I S. 1031;

2) vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 326; s.a. oben S. 15, 22;
ebenso BVerfGE 13, 331;

Mißt man das gewählte Abstraktionsniveau an den vorhandenen Begriffen, so sind einige davon entbehrlich.

Kapitalgesellschaften und Körperschaften sind unter den Begriff der juristischen Person des Privatrechts subsumierbar, so daß diese Begriffe selbst überflüssig sind. Erforderlich ist dagegen der Begriff "Personenvereinigung", da sie keine juristische Person sein muß. Unter diesem Begriff ist jedoch der Begriff "nicht rechtsfähiger Verein" subsumierbar, so daß auch dieser Begriff entbehrlich ist. Da ein Zweckvermögen des privaten Rechts auch eine Vermögensmasse ist, könnte auch der Begriff "Zweckvermögen" entfallen.

Da jedoch die Begriffe "nicht rechtsfähiger Verein" und "Zweckvermögen des privaten Rechts" das höhere Abstraktionsniveau nur dadurch erzielen, indem ein konkretes Merkmal wegfällt und sie zudem auf dem höheren Abstraktionsniveau die einzigen Begriffe sind, empfiehlt es sich - schon unter Berücksichtigung des nächsten Gebotes der Anschaulichkeit - sie trotzdem beizubehalten. Demnach sollte § 1 KStG im wesentlichen folgenden Wortlaut erhalten:

"Der Körperschaftsteuer unterliegen:

1. Juristische Personen des privaten Rechts,
2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts,
3. nicht rechtsfähige Vereine sowie Zweckvermögen des privaten Rechts."

Kritiker mögen einwenden, daß die Enumeration den "Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" vernachlässigt. Das bisher fehlerhafte begriffliche Abstraktionsniveau hat dazu geführt, daß eine Mehrheit in der Steuerrechtsliteratur diesen Begriff zur Kennzeichnung eines bestimmten Steuerpflichtigen benutzt¹⁾. Demgegenüber geht der BFH²⁾ in ständiger Rechtsprechung von der Steuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus. Auch die Finanzverwaltung ist durch die Steuerrichtlinien an diese Auslegung gebunden³⁾.

1) vgl. Tipke, Steuerrecht S. 265; Kruse, Steuerrecht S. 122; Lang, Lehrbuch S. 51; Rader, in: BB 1977, 1446;

2) vgl. BFH vom 13.3.1974, in: BStBl II S. 291; Gutachten der Steuerreformkommission Teil IV Tz 50;

3) vgl. KStR 1977, S. 794;

Bei der Prüfung der Erforderlichkeit haben wir dargelegt, daß eine juristische Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich steuerpflichtig ist, da die Körperschaftsteuerpflicht an die Existenz der juristischen Person anknüpft. Lediglich im Umfang der Steuerpflicht ist dieser Personenkreis mit Ausnahme seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der Steuerpflicht befreit. Somit sind im Ergebnis nur die Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts steuerpflichtig. Diese Tatsache darf jedoch nicht dazu verleiten, mit diesem Begriff einen besonderen Steuerpflichtigen zu bezeichnen. Ein solch zusätzlicher Begriff vernachlässigt das Abstraktionsgebot.

c) Gebot der Anschaulichkeit

Wenn nun der Gesetzesverfasser das adäquate Abstraktionsniveau für seinen zu wählenden Begriff meint getroffen zu haben, so hat er weiter zu prüfen, ob sein Begriffswort das Gebot der Anschaulichkeit erfüllt¹⁾. Wir haben bei der Einführung in die Begrifflichkeit festgestellt, daß der Gesetzesverfasser als Denkender bei der Begriffswortwahl frei ist. Er könnte sein Begriffswort so wählen, wie es seiner Vorstellung von dem Objekt entspricht und zugleich verdeutlichen, wofür er sich an dem Objekt interessiert. Dabei läuft er Gefahr, daß er ein Wort wählt, das den Zweck des Begriffes nicht trifft, weil es formalistisch aus der Luft geschöpft oder bei anderen entlehnt wurde, ohne auf den Inhalt zu achten.

Ein wenig anschaulicher Begriff erschwert die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender, da die Bedeutung des begrifflichen Zeichens dann umso schwerer zu finden ist.

Zudem muß das Gebot der Anschaulichkeit das vorstehende Gebot der Abstraktionshöhe korrigieren. Führt man nämlich die begriffliche Abstraktion mit Konsequenz durch, so entstehen nur noch abstrakte Begriffe mit wenigen konkreten Elementen. Da aber die Zeichen der abstrakten Begriffe eine weitreichende "Bedeutung" haben, wird die pragmatische Dimension für den Zeichenbenutzer noch größer als bei konkreten Begriffen und dadurch die Kommunikation zusätzlich erschwert.

1) dazu schon Bühler, in: FR 1955, 223; ebenso: Hatz, Rechtssprache und juristischer Begriff S. 53;

Zwei Begriffe aus dem Befreiungskatalog des § 5 belegen, daß für das Gebot der Anschaulichkeit noch ein Gestaltungsspielraum für den Gesetzesverfasser besteht.

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 sind öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von der Steuerpflicht befreit. Diese Körperschaftsteuersubjekte betreiben unter der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts berufsständische Pflichtversicherungen. Demnach sind sie von der Steuerpflicht befreit, weil sie für einen bestimmten Personenkreis, der ihnen beizutreten hat, überwiegend solche Aufgaben wahrnehmen, die denen der nicht steuerpflichtigen Sozialversicherungsträgern entsprechen¹⁾.

Die Gesetzesverfasser haben jedoch nicht nach den Merkmalen "Berufsständisch" und "Pflicht"-versicherung abstrahiert, sondern auf die Merkmale "öffentlicht-rechtlich" und "Einrichtung" als die kennzeichnenden Merkmale dieser Befreiung abgestellt. Demgegenüber würde es zur Transparenz des Befreiungszweckes im vorliegenden Fall dienen, wenn man gemäß dem Gebot der Anschaulichkeit der Steuerrechtsbegriffe das Element herausgestellt hätte, das den Befreiungszweck kennzeichnet. Die Vorschrift könnte etwa lauten:

"Von der Körperschaftsteuer sind befreit: juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit sie berufsständische Pflichtversicherungen betreiben."

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 14 sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften von der Steuerpflicht befreit. Gegenüber diesem abstrakten Begriff wurde früher der konkretere Begriff der "landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft"²⁾ benutzt. Das Abstraktionsniveau wurde zutreffend erhöht, weil nicht nur die gemeinschaftliche Nutzung und Verwertung der genossenschaftlichen Produktion aus agrarpolitischen Gründen steuerlich begünstigt werden sollte, sondern auch die übrige ständige Zusammenarbeit zwischen der Genossenschaft und den Betrieben ihrer Mitglieder, soweit sie für die Produktion von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen erforderlich ist. Gemeinsam bleibt allen Tätigkeiten, daß sie auf dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft gerichtet sein müssen.

1) ebenso Lange, Lehrbuch S. 142 m.w.N.;

2) vgl. § 31 KStDv 1968;

Deshalb hätte es dem Gebot der Anschaulichkeit eines Steuerrechtsbegriffes entsprochen, wenn man dem erhöhten Abstraktionsniveau das anschauliche Merkmal "land- und forstwirtschaftlich" beigefügt hätte. Dieses anschauliche Merkmal entspricht dem Regelungszweck, da aus agrarpolitischen Gründen nur diese konkreten Organisationsformen von der Steuerpflicht befreit sein sollen¹⁾. Das hohe Abstraktionsniveau dagegen indiziert Störfaktoren der Kommunikation mit der Folge, daß die besonderen Steuervergünstigungen verkannt werden können.

d) Verbot begrifflicher Neuzuweisung

Die zunächst untersuchten Möglichkeiten zum rationalen Gebrauch der Steuerrechtsbegriffe können eine Basis dafür bieten, daß eine geordnete Begriffswelt in den Steuergesetzen entstehen kann. Die deduzierten Regeln sollen zugleich verhindern, daß Störfaktoren der Kommunikation auftreten.

Abschließend wollen wir ein besonderes Problem der Begriffsbildung diskutieren, das in hohem Maße die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender negativ beeinflussen kann.

Zum derzeitigen Stand der Gesetzgebungswissenschaft ist es einem Gesetzesverfasser nicht verwehrt, einmal verwendeten Begriffsworten neue Inhalte zuzuweisen. Die einmal aufgestellte pragmatische Dimension der Zeichen, ist bei der heutigen fehlenden Nachweisbarkeit einer "Eindeutigkeit" logisch nicht zwingend.

Am Beispiel des Einkommensbegriffes lässt sich jedoch demonstrieren, daß die mehrmalige Zuweisung verschiedener Begriffsworte zu gleichen Begriffsinhalten zu erheblichen Störungen der Kommunikation führen kann, was ein teleologisch begründetes Verbot der Neuzuweisung von Steuerrechtsbegriffen rechtfertigt. Im KStG lauten einige beispielhaft gewählte Begriffsworte für den Begriffsinhalt "Einkommen":

- "sämtliche Einkünfte", in § 1 Abs. 2;
- "Beitragseinnahmen", in § 5 Abs. 1 Nr. 4;
- "Erträge", in § 5 Abs. 1 Nr. 6;
- "Gewinn", in § 26 und § 8 Abs. 4.

¹⁾ vgl. Begr. zum RegE, in: BT-Drucks. 7/1470 S. 339, 359;

Grundlegend für den Begriffsinhalt ist gemäß § 8 Abs. 1 der juristische Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes¹⁾. Danach ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte. Alle anderen gewählten Begriffsworte symbolisieren auch nur diesen Begriffsinhalt, weil nichts anderes als das Einkommen Besteuerungsobjekt der Körperschaftsteuer sein kann. Der Gebrauch des Zeichens "Ertrag" käme zwar der Forderung der ökonomischen Literatur entgegen, die schon seit langem für die Übernahme ihres Sprachgebrauchs plädiert²⁾. Da sich jedoch der Gesetzgeber grundlegend für den juristischen Einkommensbegriff entschieden hat, ist es für die Kommunikation störend, zusätzliche Begriffsworte als Zeichen für das Gedankenobjekt "Einkommen" zu benutzen.

Die Verschiedenheit der heute benutzten Begriffsworte beruht nicht nur darauf, daß die quantitativen Elemente im Einzelfall unterschiedlich sind. Schon im Einkommensteuergesetz wird der Einkommensbegriff nicht einheitlich gebraucht. Die Begriffe Einkommen, Einkünfte und Gewinn stehen nebeneinander³⁾.

Bei den neugewählten Zeichen könnte für den Gesetzesanwender der Eindruck entstehen, als läge ein völlig neuer Begriffsinhalt vor. Dies ist z.B. bei dem Gewinnbegriff nicht der Fall, da gemäß § 2 Abs. 2 Ziff. 1 Einkünfte bei Gewerbebetrieb gerade den Gewinn ausmachen. Für einen einheitlichen Gebrauch des Einkommensbegriffes ist vielmehr von einem Ansatz auszugehen, der mit dem Begriffspaar "Einkommen" und "zu versteuerndes Einkommen" bereits gemacht wurde. Danach empfiehlt sich folgender Zeichengebrauch :

- "Einkommen, das durch die Einkunftsarten erzielt wird",
- "Einkommen, das zu versteuern ist",
- "Einkommen, das von Steuerpflichtigen erzielt wird, die zur Buchführung verpflichtet sind",
- "Einkommen, das durch Beitragseinnahmen erzielt wird".

Die beispielhafte Betrachtung von Steuerrechtsbegriffen ergab, daß Begriffe durch ein denkpsychologisches Verfahren entstehen, das besondere

1) vgl. dazu Eisenmann, Die Grundbegriffe; Littmann, in: DStR 1962, 17

2) vgl. zur Kritik: Wöhe, Steuerlehre S. 70; Tipke, Steuerrecht S. 142; Schmölders, in: StuW 1960, 75;

3) ebenso Eisenmann, Die Grundbegriffe; Tipke, in: StuW 1980, 1;

intellektuelle Anforderungen stellt. Der Denkende weist an verschiedenen Objekten abstrahierte Einzelmerkmale von verschiedenen Objekten einem Begriffswort zu. Dieses Verfahren reduziert die Zeichenmenge. Aufgrund der hohen Anforderungen und der geringen wissenschaftlichen Durchdringung des Entstehungsprozesses kann der Gebrauch der Steuerrechtsbegriffe Störungen der Kommunikation hervorrufen. Deshalb wird die Beachtung folgender Regeln empfohlen:

1. Gebot der Erforderlichkeit von Steuerrechtsbegriffen,
2. Gebot eines sachadäquaten Abstraktionsniveaus von Steuerrechtsbegriffen,
3. Gebot der Anschaulichkeit von Steuerrechtsbegriffen,
4. Verbot begrifflicher Neuzuweisungen im Steuerrecht.

III. Regel für den Einsatz von Verweisungen

1. Einführung in die Verweisungstechnik

Die Verweisung als Mittel der juristischen Steuertechnik zu gewinnen ist nicht ohne Risiken.

Bisher hat der Gebrauch der Verweisungen durch den Gesetzgeber mehr Tadel als Lob geerntet. Oft wird in der Literatur bei dem Thema "Verweisungen" das Klagelied von den leidigen Verweisungen¹⁾, der undurchsichtigen Art der Behandlung von Regelungen²⁾, vom notwendigen Übel der Verweisungen³⁾ und von ihr als der Hintertür des Gesetzgebers⁴⁾ angestimmt. Bevor wir uns der Technik im einzelnen zuwenden können, müssen wir zunächst die Struktur der Verweisungen untersuchen.

Eine Verweisung oder Bezugnahme ist allgemein jedes Nennen einer oder mehrerer weiterer Rechtsnormen bei der sprachlichen Gestaltung einer dritten Rechtsnorm⁵⁾.

1) so Wolff, Gesetzessprache S. 7; Staats, in: ZRP 1978, 58;

2) so H.W. Müller, Handbuch S. 167;

3) so Kastner, in: Festschrift zur Hundertjahrfeier des AGBGB S. 221;

4) so Bode, in: NJW 1956, 1307;

5) vgl. Karpen, Die Verweisung, S. 10; ders., in: Rödig (Hrsg.),

Studien S. 223; Noll, Gesetzgebungslehre S. 228;

Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 71;

Thebrath, Allgemeines Steuerrecht S. 69;

Als Sprachzeichen betrachtet hat die Verweisung die "Bedeutung", eine Information über den Ort einer anderen Zeichenmenge anzugeben und zugleich den Zeichenbenutzer anzuweisen, die an jenem Ort befindlichen Zeichenmengen mit denen in der dritten Rechtsnorm befindlichen in eine bestimmte Beziehung zu setzen. Diese semiotische gefaßte Struktur wollen wir an einem Beispiel erläutern. Die Verweisung in § 8 Abs. 1 lautet:

" ... wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und dieses Gesetzes."

Mit dem zweiten Halbsatz wird der Normadressat angewiesen, alle Vorschriften im EStG aufzusuchen, die Angaben darüber machen, wie das Einkommen zu ermitteln ist.

Nachdem der Gesetzesadressat die Gewinnermittlungsvorschriften im EStG aufgefunden hat, hat er sie gedanklich aufzunehmen und auf die Gewinnermittlung der Körperschaftsteuerpflichtigen zu übertragen. Die gedankliche Unterstützung des Normadressaten erübrigt dabei eine Wiederholung der im EStG getroffenen Regelungen. Sein Mitdenken ist die Grundlage jeder Verweisungstechnik.

Die Strukturanalyse zeigt, daß die Verweisung im Kommunikationsprozeß zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender nur eine Orts- und Befehlsangabe ist. Die an den Empfänger gerichtete Information erhält dieser durch die Verweisung noch nicht. Da er aber zunächst verpflichtet ist, den Ort zu suchen, an dem sich die Zeichen mit der gewünschten Information befinden, gewinnt die Pragmatik der Verweisung für ihn eine "zweifache Dimension", die logischerweise das Decodieren der Zeichen im Kommunikationsprozeß erschweren muß. Nur der Empfänger, der diese zweifache Dimension kennt und in ihr geschult ist, wird das Decodieren problemlos bewältigen. Für die große Anzahl des überwiegend ökonomisch geschulten Personals der steuerberatenden Berufe¹⁾ erscheint die Verweisung eher als ein juristisches Mirakel, denn als ein Beitrag zur Verständlichkeit der Steuergesetze.

Die semiotische Strukturanalyse zeigt zugleich, daß die Verweisung die für die Rechtssprache benutzten Zeichen verringern kann. Die Verweisung

1) vgl. S. 15 m.w.N.;

ist somit als Mittel der juristischen Steuertechnik zur Reduktion der Zeichenmengen geeignet. Die Verweisung erfüllt ihre ökonomische Funktion in dreierlei Weise:

Sie kann eine Rechtsnorm ergänzen, wie in dem genannten Beispiel. Sie kann eine solche erläutern, wie in § 14: ("ein Beherrschungsvertrag im Sinne von § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes"). Sie vermag letztlich eine solche einzuschränken, wie in der gleichen Vorschrift durch die Form: "soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt" ¹⁾.

In der erläuternden und ergänzenden Funktion werden die bezogenen Rechtsnormteile - mathematisch gesehen - addiert, in der einschränkenden Funktion werden sie subtrahiert.

Neben der ökonomischen Funktion, die aus der Sicht dieser Methodik im Vordergrund steht, kann die Verweisung eine systematische Funktion ausüben:

So könnte sie die Systematik innerhalb eines Gesetzestextes verdeutlichen oder das Ineinandergreifen der Regelungen des Steuerrechts und der Rechtsordnung offenlegen ²⁾. Diese Funktion setzt jedoch voraus, daß eine innere Systematik besteht. Mit der konjunktiven Ausdrucksweise tragen wir der Beobachtung Rechnung, daß in dem werdenden Rechtsgebiet des Steuerrechts die Voraussetzungen für die zweite Funktion der Verweisung noch nicht gegeben sind ³⁾. Deshalb soll sie in den weiteren Grundlagen zu einer juristischen Steuertechnik vernachlässigt werden.

Bei den Verweisungen sind grundsätzlich zwei Arten zu unterscheiden: Die Verweisung innerhalb eines Gesetzes, z.B. von § 14 auf § 16, bezeichnet man als Binnenverweisung. Die Verweisung auf ein oder mehrere andere Gesetze, wie von § 14 auf § 291 Aktiengesetz bezeichnet man als Außenverweisung. Durch die unterschiedliche Gestaltung der bezogenen außenstehenden Rechtsnormen ergeben sich besondere Formen der Außenverweisung: die statische und die dynamische. Durch eine statische Verweisung, etwa von § 5 Abs. 1 Nr. 7 "politische Parteien im Sinne von § 2 des Parteien-

1) vgl. Karpen, Die Verweisungen S. 12; Kindermann, Richtlinien S. 70;

2) dazu Noll, Gesetzgebungslehre S. 230; Karpen, in: Rödig (Hrsg.) Studien S. 224; Kindermann, Richtlinien S. 70;

3) vgl. oben S. 15 ;

gesetzes" wird auf einen Gesetzestext in der jeweils vorliegenden Fassung Bezug genommen. Eine dynamische Verweisung nennt Teile von Gesetzestexten in einer genau bezeichneten Fassung, wie z.B. in § 5 Abs. 1 Nr. 10: "Wohnungsbauunternehmen, (die) aufgrund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 29. Februar 1940 (Reichsgesetzblatt I S. 437), zuletzt geändert durch das Haushaltstrukturgesetz vom 18. Dezember 1975 (Bundesgesetzblatt I S. 3091) ..." ¹⁾.

2. Rationaler Gebrauch der Verweisungen durch das Gebot der Verhältnismäßigkeit

In Anbetracht der beschriebenen Ambivalenz dieser Gesetzgebungstechnik ist auch bei der Verweisung zu untersuchen, wie sie zur Reduktion der Zeichenmenge eingesetzt werden kann, ohne daß ihr Einsatz gleichzeitig den Kommunikationsfluß stört.

Logische Voraussetzung für den Einsatz dieser Technik muß in Anbetracht des Ziels ein Prüfungsverfahren sein, das sowohl das Ziel als auch den Ausschluß von negativen Faktoren gewährleistet. Bei dem Einsatz dieser Technik ist also darauf zu achten, daß Mittel und Zweck des Verfahrens in einem angemessenen Verhältnis stehen. Deshalb sollte stets geprüft werden, ob der konkrete Einsatz einer Verweisung verhältnismäßig ist ²⁾. Eine Verhältnismäßigkeitsprüfung ist denkbar als ein dreigliedriger Prüfungsvorgang, bei dem nach der Geeignetheit, der Erforderlichkeit und der Zweckmäßigkeit des Einsatzes einer Verweisung gefragt wird. Der erste Prüfungsschritt hat zu sondieren, ob die gewählte Verweisung geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Reduktion der Zeichenmengen zu erreichen. Wenn dies nicht der Fall ist, hat eine Verweisung zu unterbleiben. In der zweiten Phase ist zu klären, ob eine Verweisung tatsächlich erforderlich ist oder durch ein anderes gesetzestechnisches Mittel ersetzt werden könnte. In der dritten Phase ist letztlich zu prüfen, ob der Einsatz einer Verweisung zu erkennbaren Kommunikationsstörungen führt. Wenn dies der Fall ist, hat eine Verweisung ebenfalls zu unterbleiben.

1) weitere Unterscheidungen bei: Noll, Gesetzgebungslehre S. 229; H.W. Müller, Handbuch S. 126; Herschel, in: BB 1963, 1220; Berger, Entwurf S. 15; dazu Neumann, in: RdA 1976, 49; wie hier: Karpen, in: Rödig (Hrsg.), Studien S. 223 m.w.N.;

2) Diese Prüfung vervollständigt das Prinzip der Adäquanz der Gesetzgebungstechnik; dazu Krüger, Der Adressat S. 87 m.w.N.;

Betrachten wir zunächst für die Prüfung der Geeignetheit die Verweisung von § 9 Nr. 3a 1. Halbsatz auf § 8 Abs. 3. Wir haben also zu fragen, ob die gewählte Verweisung geeignet ist, die Menge der benutzten Zeichen zu reduzieren. Die Verweisung besteht aus dem Wortlaut: "vorbehaltlich des § 8 Abs. 3". Der bezogene Rechtsnormteil umfaßt dagegen zwei Sätze, nämlich § 9 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2. Somit scheint die Verweisung zur Reduktion der Zeichenmenge geeignet zu sein. Nach dem Zweck der Regelung aber soll weder der gesamte Satz 1 noch der Satz 2 in § 9 Nr. 3a integriert werden. Die Verweisung soll nur angeben, daß Ausgaben zur Förderung mildtätiger und anderer Zwecke dann nicht als Aufwendungen abziehbar sind, wenn sie zur verdeckten Gewinnausschüttung führen¹⁾. Somit lautet der bezogene Normteil nur "verdeckte Gewinnausschüttungen". Da diese Sprachzeichen quantitativ nicht wesentlich weniger sind als die der Verweisung, muß diese hier als ungeeignet betrachtet werden. Im Gegensatz zu dem vorangegangenen Beispiel ist eine Verweisung von § 9 Nr. 3a auf § 10b Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG geeignet, da die Zeichenmengen übereinstimmen. Leider wird die Verweisung nicht gebraucht. Ein weiteres Beispiel dieser Art ist § 1 Abs. 3. Die mit § 2 Abs. 7 EStG wortgleiche Regelung könnte durch eine Außenverweisung auf das EStG ersetzt mit der Folge, daß die Verbindung der beiden Personalsteuergerüste deutlich hervortreten würde.

Wenden wir uns nun der Verweisung von § 11 Abs. 6 auf die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu und prüfen dort die Erforderlichkeit der gebrauchten Verweisung. Dabei ist zu fragen, ob die Verweisung notwendig ist oder durch ein anderes gesetzestechnisches Mittel ersetzt werden könnte, z.B. durch einen Steuerrechtsbegriff.

Bei der Diskussion über die Steuerrechtsbegriffe haben wir dieses Beispiel bereits behandelt. Dabei konnten wir den Nachweis führen, daß die gewählten Begriffe "Abwicklungs-Anfangs- und Abwicklungs-Endvermögen" nicht erforderlich sind²⁾. Würde man dagegen den Einkommensbegriff einheitlich mit Zusätzen gebrauchen, so würde bereits dadurch erkennbar, daß die Ermittlung der Liquidationsgewinne nur ein Sonderfall des allgemeinen Ermittlungsverfahrens ist. Der richtige Begriff würde die Verbindung zwischen den Rechtsnormen schaffen, so daß eine Verweisung

1) vgl. Bericht des Finanzausschusses in: BT-Drucks. 7/5310 S. 11;

2) vgl. S. 58;

nicht mehr erforderlich ist.

Für den letzten Prüfungsschritt, der Zweckmässigkeit einer Verweisung, wollen wir zwei Bezugnahmen in der Vorschrift über das Anrechnungsverfahren für ausländische Steuern in § 26 betrachten. Die Verweisungen lauten:

- "Hat eine Tochtergesellschaft, die alle Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllt ..."
- "Vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 sind die Vorschriften des § 34c Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 2,3,4 und 6 des EStG entsprechend anzuwenden."

Zum Verständnis der Verweisungen müssen wir kurz auf den Regelungszweck dieser Vorschrift eingehen. Die Grundlage dieses Anrechnungsverfahrens bildet das Universalitätsprinzip, nachdem das Welteinkommen der inländischen Steuerpflichtigen der deutschen Steuerpflicht unterliegen. Das Anrechnungsverfahren gestattet nun, daß die gezahlte und ausländische Steuer aus Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet wird. Damit trägt das Anrechnungsverfahren der internationalen Tätigkeit deutscher Unternehmen Rechnung. Das Gesetz sieht heute fünf Anrechnungsmodalitäten vor: eine direkte und eine indirekte in § 26 Abs. 1 und 2, ein internationales Schachtelprivileg in Abs. 3, eine Schachtelvergünstigung bei mittelbarer Beteiligung in Abs. 5 und die Möglichkeit einer Pauschbesteuerung nach Abs. 6¹⁾.

Die erste Verweisung von § 26 Abs. 3 auf Abs. 2 begegnete Bedenken, da sie zwei unterschiedliche Rechtsnormzwecke verschüttet. Der zweite Absatz dieses Anrechnungsverfahrens stellte eine Finanzzwecknorm dar. Demgegenüber beinhaltet der dritte Absatz eine Sozialzwecknorm. Es erscheint gerecht, daß eine inländische Muttergesellschaft die von ihrer Tochtergesellschaft im Ausland gezahlte Steuer auf die inländische Steuer anrechnen kann. Unabhängig davon dient es überwiegend der entwicklungs-politischen Lenkung, wenn eine inländische Muttergesellschaft die Einnahmen ihrer Tochter mit Sitz in einem Entwicklungsland steuerfrei ver-

1) vgl. KStR 1977 Abschnitt 71 Abs. 2 ff.; im übrigen: Lange, Lehrbuch S. 149;

buchen kann. In diesem Fall wird nicht nur die Anrechnung gestattet,
sondern die sofortige Steuerfreiheit dieser Einnahmen gewährleistet¹⁾.

Die zweite Verweisung von § 26 Abs. 6 auf das EStG verschüttet, daß das Anrechnungsverfahren fünf Modalitäten kennt. Nur die ersten vier sind im Gesetzestext ausdrücklich dargestellt, während die fünfte erst nach Ablauf des Verweisungsmechanismus erkennbar wird.

Beide Verweisungen sind zwar durchaus erforderlich und geeignet, um die umfangreiche Zeichenmenge zu reduzieren, die zur Darstellung dieses komplizierten Verfahrens notwendig ist. Bei ihrem Gebrauch ist jedoch nicht auszuschließen, daß die unterschiedlichen Zwecke des Verfahrens und auch das Verfahren als solches nicht hinreichend von dem Gesetzesanwender verstanden werden können. Diese Art der Verweisung indiziert daher ein Störfaktor der Kommunikation, so daß sie als unzweckmäßig bezeichnet werden muß.

Die Diskussion über den Einsatz der Verweisungen zeigte, daß mit Hilfe dieser Gesetzgebungstechnik die Zeichenmengen entscheidend reduziert werden können. Für einen rationalen Einsatz ist jedoch zu bedenken, daß diese Sprachtechnik in besonderem Maße auf die gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders angewiesen ist. Damit die Kommunikation über diese Orts- und Befehlsangaben störungsfrei bleibt, empfiehlt es sich, das Gebot der Verhältnismäßigkeit von Verweisungen zu beachten.

1) vgl. KStR 1977, Abschnitt 76, Abs. 17 ff.;

IV. Regel für den Einsatz der Regel-Ausnahme-Technik

1. Einführung in die besondere Form der Tatbestandstechnik

Abschließend zum ersten Teil der Methode einer juristischen Steuer-technik wollen wir uns dem Einsatz der Regel-Ausnahme-Technik zuwenden. Bevor wir die Verwendungsmöglichkeiten dieser Technik an einigen Bei-spielen veranschaulichen, erläutern wir zunächst als Einführung ihre semiotische und logische Struktur.

Betrachten wir dazu das Zusammenwirken der körperschaftsteuerlichen Grundnorm mit ihren Ausnahmen¹⁾.

Bei dieser Technik wurde der Grundtatbestand des § 1 soweit gefaßt, daß er auch Sachverhalte miteinbezieht, auf die er nicht angewendet werden soll. Die Grundnorm stellt eine Steuerpflicht für alle juristischen Personen auf, mithin auch der Deutschen Bundesbank als Körperschaft des öffentlichen Rechts. Da bestimmte juristische Personen des öffentlichen Rechts als staatliche Dienstleistungsbetriebe nicht steuerpflichtig sein sollen, ist die Grundnorm zu umfassend. Die Ausnahmenorm beschränkt deshalb die Grundnorm, damit der Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer ausreichend bestimmt ist²⁾.

Die Regel-Ausnahme-Technik ist also aus logischer Sicht ein Hilfsmittel der Tatbestandstechnik. Sie schafft die gedankliche Verbindung zweier Rechtsnormen, wobei der einschränkende Rechtssatz in Bezug auf den un-eingeschränkten zur negativen Geltungsanordnung wird³⁾.

Die logische Verknüpfung bewirkt, daß die Rechtsordnung widersprüchlich wird⁴⁾. Der Gesetzgeber stellt in einem Satz ein Gebot oder Verbot un-eingeschränkt auf, um es anschließend teilweise wieder aufzuheben. So erscheint ein Imperativ, der letztlich nur teilweise zu befolgen ist. Obwohl z.B. die Deutsche Bundesbank zunächst körperschaftsteuerpflichtig ist, wird sie anschließend wieder von dieser Steuerpflicht befreit. Für den Gesetzesanwender drängt sich dabei die Frage auf, warum hier mit zweierlei Maß gemessen wird.

1) vgl. den Gesetzestext S. 60;

2) zum Bestimmtheitsprinzip: vgl. Tipke, Steuerrecht S. 33;

3) ebenso Larenz, Methodenlehre S. 242;

4) dazu: Rödig/Thieler-Mevissen, in: Rödig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 88 mit dem Versuch, ein widerspruchsfreies Modell zu entwerfen;

Wenngleich die juristische Steuertechnik als formale Gestaltung eines Gesetzes eine Antwort auf diese Frage nicht geben kann, muß sie jedoch bemüht sein, soweit Antworten vorhanden sind, diese für den Gesetzesanwender durch den Gesetzestext transparent zu machen. Die Begründung eines Gesetzes, die diese Fragen beantworten könnte, ist dem Gesetzesanwender zumeist nicht zugänglich.

Anzumerken bleibt, daß diese Tatbestandstechnik als logisches Prinzip den Geboten der Logik folgen muß. Auf der Grundlage des Zirkulationsverbotes ist deshalb eine Abfolge von Regel-Ausnahme-Ausnahme gedanklich nicht möglich. Wenn bereits die Ausnahme ein Minus zur positiven Grundregelung ist, dann muß die Ausnahme von der Ausnahme, ein Minus zum Minus, also etwas Positives und damit ein Teil der Grundregel sein¹⁾. Diese Tatsache wird häufig nicht beachtet. So soll § 6 derzeit eine partielle Steuerpflicht für überdotierte Pensions-, Sterbe- und Unterstützungskassen enthalten²⁾. Eine solche Steuerpflicht in einer besonderen Vorschrift neben der Grundnorm von § 1 ist logisch nicht möglich.

Diese Kassen sind als juristische Personen gemäß § 1 steuerpflichtig. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 sind sie unter bestimmten Voraussetzungen u.a. mit einem Kassenvermögen in einer bestimmten Höhe von der Steuerpflicht befreit. Die Voraussetzungen bilden damit ein Minus zur Gesamtregel, der Steuerpflicht. Wenn nun dieses Minus wegfällt, weil z.B. das zulässige Kassenvermögen überschritten wird, muß logischerweise die Steuerpflicht wieder eintreten.

Nach der logischen Betrachtung dieser Tatbestandstechnik wenden wir uns nun der semiotischen zu. Dazu nehmen wir noch einmal die vorgenannten Beispiele zur Hilfe.

Man kann sich vorstellen, daß die Zeichen in der Ausnahmenorm "von der Steuerpflicht sind befreit" Wertangaben für die in der Grundnorm enthalten.

Aufgrund der Wertangaben hat der Gesetzesanwender die gedankliche Ver-

1) vgl. zur Aussagenlogik: Klug, Logik S. 21;

2) so z.B. Lange, Lehrbuch S. 116; Die Regelung wurde nachträglich eingefügt. Vgl. BetrAVG in: BGBI 1974 I S. 3610;

bindung zwischen den verschiedenen Zeichenmengen herzustellen. Dabei hat er in unserem Beispiel von der Gesamtmenge der die Steuerpflicht tragenden Zeichen – mathematisch gesehen – die Teilmenge abzuspalten. So entsteht die verlangte geringere Gesamtmenge, wie die Skizze verdeutlicht:



Als Zeichenmenge betrachtet, kann man sich also die Regel-Ausnahme-Technik als eine Möglichkeit vorstellen, in einem Gesetzestext Sprachzeichensmengen miteinander zu verbinden. Dabei erhalten die einzelnen Mengen Wertangaben. Der Zeichenbenutzer, also der Gesetzesanwender, wird gleichzeitig angewiesen, mit diesen Wertangaben bestimmte Zeichenmengen zu bilden. Erst wenn der Gesetzesanwender aus der vorhandenen Zeichensumme nach einem mathematischen Verfahren eine bestimmte Zeichenmenge gebildet hat, erlangt diese Zeichenmenge den sprachlichen Ausdruck eines Gedankens, den der Gesetzesverfasser dem Gesetzesanwender vermitteln wollte.

Die semiotische Struktur dieser Tatbestandstechnik veranschaulicht, daß die für den Gesetzestext notwendige Zeichenmenge ganz erheblich reduziert werden kann. Der Gesetzesverfasser ist nicht mehr genötigt, jeden Gedanken einzeln auszudrücken. Es reicht aus, wenn er die einzelnen Zeichenmengen in Beziehung setzt.

Die Struktur verdeutlicht gleichfalls, daß diese Gesetzgebungstechnik eine ganz erhebliche gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders erfordert. Er muß die einzelnen Wertangaben erkennen, die genauen Zeichenmengen bilden und dann erst die einzelnen Zeichenmengen decodieren.

Im Gegensatz zur Verweisungstechnik¹⁾ stellt diese Gesetzgebungstechnik noch größere Anforderungen an den Gesetzesanwender. Während der Gesetzesverfasser bei einer Verweisung zumeist die Orte genau angibt, setzt er vielfach bei der Tatbestandstechnik den Zusammenhang der Orte voraus. Er unterstellt damit beim Gesetzesanwender die Kenntnis eines Metasystems, das der Verbindung zugrunde liegt.

1) vgl. oben S. 67 ;

2. Rationaler Gebrauch durch das Gebot der Kennzeichnung des Metasystems

Da sowohl die intellektuellen Voraussetzungen als auch die Kenntnis des Metasystems für diese Gesetzgebungstechnik nicht bei jedem Gesetzesanwender unterstellt werden können, muß davon ausgegangen werden, daß diese Gesetzgebungstechnik Störfaktoren der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender indiziert. Deshalb ist die besondere Kennzeichnung des Metasystems erforderlich. Die Kennzeichnung mag dann dazu beitragen, daß auch die Lehr- und Lernfähigkeit des Steuerrechtes gesteigert werden kann.

Betrachten wir zu diesem Gebot die neue Regel-Ausnahme-Technik in den Sondervorschriften der Organschaft. Der Gesetzestext lautet:

§ 14 Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organisationsgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organisationsgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

§ 16 Die Organisationsgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen und der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 27 selbst zu versteuern. Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organisationsgesellschaft die Summe der geleisteten Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung anstelle des Organträgers zu versteuern.

Eine gesetzestechnische Diskussion dieser Vorschriften ist nur möglich, wenn wir in aller Kürze auf das Metasystem eingehen.

Bei dieser Regelung ist es die sogenannte Zurechnungstheorie. Als dieses Rechtsinstitut in das KStG eingeführt wurde, hat sich der Gesetzgeber für diese Variante der Organtheorie entschieden.

Danach verbleiben verbundene Unternehmen - die Organisationsgesellschaft und der Organträger - selbständige Steuerrechtsobjekte, die ihr Einkommen selbstständig ermitteln. Jedoch wird das gesamte Einkommen der Organisationsgesellschaft und dem Organträger zugerechnet¹⁾. Auf diese Weise "verliert" die Organisationsgesellschaft ihr Einkommen. Damit entfällt das Maß ihrer Leistungsfähig-

1) vgl. Jurkat, Die Organschaft Tz 37 m.w.N.; Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 5/3017, S. 6; dazu Hüble, in: DStZ 1965, 17;

keit, so daß die Steuerbefreiung die logische Folge sein muß¹⁾. Auf der Grundlage dieses Metasystems werden in der Grundnorm des § 14 die Sprachzeichen benutzt:

"..... so ist das Einkommen zuzurechnen."

Betrachtet man daraufhin die Zeichenmengen der Ausnahmenorm in § 16 und setzt diese in Verbindung zu denen in der Grundnorm, so hat die dann entstehende Teilmenge der Zeichen folgende Bedeutung:

1. Die Steuerbefreiung erlischt, wenn der Organgesellschaft Einkommen verbleibt, das für Ausgleichsansprüche²⁾ verwendet wird.
2. Die Steuerbefreiung erlischt selbst dann, wenn der Organgesellschaft zwar kein Einkommen verbleibt, aber der Organträger die Ausgleichszahlungen vornimmt.

Beide Ausnahmenormen durchbrechen das vorgegebene Metasystem. Während für die erste Ausnahme ein sachlicher Grund besteht, erscheint die zweite unlogisch. Sie würde eine Steuerpflicht der Organgesellschaft aufstellen, obwohl die Organgesellschaft gar kein Einkommen hat, das eine Leistungsfähigkeit ausdrücken kann.

Damit fehlt ein sachgerechter Grund für die Ausnahmeregelung, die das Metasystem willkürlich zu durchbrechen scheint.

Der Eindruck gesetzgeberischer Willkür könnte jedoch vermieden werden, wenn das Metasystem gekennzeichnet worden wäre. Dabei liegt folgender Gedanke zugrunde: Nach der bisherigen Praxis waren steuerfreie Einkünfte auf den Organträger und die Organgesellschaft aufzuteilen³⁾. In Zukunft ist diese Aufteilung verboten, damit als Grundlage des Anrechnungsverfahrens ein einheitlicher Anrechnungsbetrag auf der Unternehmensebene erzielt wird. Dazu muß die Organgesellschaft alle steuerfreien Einkommensanteile behalten, die bei einer Gewinnausschüttung eine Körperschaftsteuererhöhung bewirken.

Selbst wenn die Organgesellschaft kein Einkommen zurückbehält, soll sie einen Betrag in Höhe der Ausgleichszahlungen nachversteuern, damit auch insoweit ein Anrechnungsbetrag zur Verfügung steht. Der Regelungszweck

1) so ganz h.M. vgl. Jurkat, a.a.O. Tz 591;

2) zu dem Begriff vgl. Wiedemann, Gesellschaftsrecht I S. 390;

3) vgl. Begr. zum RegE in BT-Drucks. 7/1470 S. 349;

zeigt also, daß zwar das Metasystem durchbrochen wird, jedoch dafür ein sachgerechter Grund in der Einführung des Anrechnungsverfahrens besteht. Da das Metasystem nicht erkennbar wird, ist die gesamte Regelung schwer zu durchdringen. Das Metasystem sollte folgendermaßen gekennzeichnet werden¹⁾:

Bei § 14 ist einzufügen:

"... so ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, soweit dieses nicht benötigt wird, um eine Ausschüttungsbelastung herzustellen. Auf diesen Fall ist § 16 anzuwenden".

In § 16 ist einzufügen:

"Damit im Falle der Ausgleichszahlung ein einheitlicher Anrechnungsbetrag nach § 34 EStG zur Verfügung steht, hat die Organgesellschaft ihr Einkommen selbst zu versteuern".

Die Untersuchung über den Einsatz der Regel-Ausnahme-Technik ergab, daß diese Gesetzgebungstechnik semiotisch betrachtet Verbindungen zwischen Zeichenmengen schafft. Diese Verbindung erübrigt es, Zeichenmengen zu wiederholen, so daß die Zeichenmenge dadurch geringer wird. Die Analyse zeigte auch, daß diese Gesetzgebungstechnik von dem Gesetzesanwender nicht nur besondere intellektuelle Fähigkeiten sondern auch die Kenntnis des Metasystems fordert. Deshalb können Störungen in der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender auftreten. Um sie zu vermeiden, empfiehlt es sich für den Einsatz dieser Technik das Gebot der Kennzeichnung des Metasystems zu beachten.

B. Regeln für die Elimination von Störfaktoren der Kommunikation

Nach der Untersuchung über die Reduktion der Zeichenmengen erörtern wir nachfolgend den zweiten methodischen Schritt, die Elimination von Störfaktoren der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender. Dabei beschränken wir uns auf solche, die entweder aus

1) vgl. z.B. die inhaltliche Diskussion: Schmidt, in: GmbHR 1977, 7; Weber, in: DB 1976, 1784; Fasold, in: DStR 1976, 655;

dem Gebrauch des Mediums "Sprache" oder durch den Transformationsprozeß¹⁾ oder durch den Gebrauch der Fiktion ergeben.

I. Gebot der Vorprüfung der Lokation der Zeichen

Eine Möglichkeit zur Vermeidung von Störfaktoren ist die Prüfung der Lokation der Zeichen. Danach ist die Platzzuweisung bestimmter Zeichen oder Zeichenmengen zu untersuchen. Die Notwendigkeit einer solchen Prüfung veranschaulicht die Vorschrift über das Anrechnungsverfahren für ausländische Steuer²⁾ in § 26 Abs. 2 an. Der Gesetzestext lautet:

(2) Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb gewerblicher Art einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (Muttergesellschaft) nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgebenden Abschlußtichtag mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt, die in dem nach Satz 2 maßgebenden Wirtschaftsjahr ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1713), zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz vom 21. Dezember 1974 (Bundesgesetzbl. I S. 3656), fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaftsteuer von Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen. Anrechenbar ist die der inländischen Körperschaftsteuer entsprechende Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat, soweit die Steuer dem Verhältnis der auf die Muttergesellschaft entfallenden Gewinnanteile zum ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft, höchstens jedoch dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft, entspricht.

Die Regelung weist viele Bedingungen als Voraussetzungen der Steuervergünstigung auf. Die Fülle der zu nennenden Objekte zieht eine große Anzahl von Sprachzeichen nach sich.

Nun ist zu beobachten, daß die Gesetzesverfasser geneigt sind, die erforderlichen Zeichen in einem nahen Bereich zu lokalisieren. Sie setzen dabei die gedankliche Bedingungsvielfalt lediglich in Sprachzeichen um, indem sie die Sprachzeichen so eng zusammenrücken, wie die gedanklichen Objekte dies in der Vorstellungswelt sind. Dieses Verfahren ist in der Schriftsprache nicht ungewöhnlich und wird auch in dieser Untersuchung immer wieder zu beobachten sein. In einem Gesetzestext aber muß dieses

1) vgl. oben S. 37;

2) vgl. zum Regelungszweck S. 72;

Verfahren überprüft werden. Es kann dazu führen, daß, wie in § 26 Abs. 2, eine Abfolge von über 130 Zeichen entsteht. Beim Decodieren dieser Zeichen muß der Gesetzesanwender nicht nur die Bedeutung des einzelnen Zeichens ermitteln, sondern er muß schrittweise die Bedeutung aufsummieren, um die Gesamtbedeutung des Textes, d.h. die Bedingungsvielfalt zu verstehen. In Anbetracht dieser Kumulation von Objekten sollte eine Kumulation der Zeichen vermieden werden, damit der Zugang zu der gedanklich schwer faßbaren Bedingungsvielfalt nicht schon durch die Sprachgestaltung verschüttet wird.

Die Notwendigkeit dieses Prüfungsschrittes belegen auch folgende Zeichenfolgen aus anderen Zusammenhängen:

- "dem nach Satz 2 maßgeblichen Wirtschaftsjahr" in § 26 Abs. 2 Satz 1
- "der nach ihrer mittelbaren Beteiligung auf sie entfallende Gewinnanteile" in § 26 Abs. 5

Bei dieser Lokation der Zeichen werden zwei von ihrer Bedeutung zusammengehörige Zeichen, etwa "der" "Gewinnanteile" räumlich getrennt. Dadurch entsteht eine Lücke, die mit einer weiteren Zeichenmenge ausgefüllt wird. Beim Decodieren der Zeichen hat der Gesetzesadressat die räumliche Trennung wiederaufzulösen, um die vorgenannte Verbindung herzustellen.

Die Analyse der Störfaktoren verkennt nicht, daß die kritisierte Lokation der Zeichen auch bei der Darstellung dieser Untersuchung oftmals verwendet wird. Dem ungeachtet muß diese Lokation der Zeichen als ein Störfaktor der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender betrachtet werden. Der Verfasser einer wissenschaftlichen Untersuchung kann an seine Leser andere intellektuelle Voraussetzungen stellen, als ein Gesetzesverfasser .

II. Gebot der Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen

Ein weiterer Störfaktor, der sich aus der Benutzung des Mediums "Sprache" ergibt, ist die Polyfunktionalität der Zeichen. In der Grundlage haben wir bereits auf dieses Kriterium hingewiesen und anerkannt, daß sie zum derzeitigen Stand der Wissenschaft nicht vermieden werden kann.

Das nachfolgende Beispiel veranschaulicht, daß mit einer Vorprüfung diesem Störfaktor - wenn auch in begrenztem Maße - begegnet werden kann.

Bei der Besteuerung der Liquidationsgewinne in § 11 werden im Unterschied zur Besteuerung des gesamten Jahreseinkommens verschiedene Begriffe benutzt¹⁾. Die verschiedenartig abstrahierten Begriffe führen zu unterschiedlichen Zeichen, die eine Mehrdeutigkeit schaffen. Diese Mehrdeutigkeit könnte durch eine Vorprüfung ausgeräumt werden.

Dabei stets zu bedenken ist, daß der hier beschriebene Störfaktor seine "volle" Wirkung erst durch seine Kumulation mit anderen entfaltet, die dann die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender scheitern läßt. Deshalb erscheint es nicht angemessen, den bezeichneten Prüfungsschritt als hypertrophisch hinwegzudenken.

III. Gebot der Vorprüfung beim Einsatz unilateraler Zeichen

Jede Fachsprache enthält Zeichen und Zeichenverbindungen, die sich von anderen Fachsprachen und dem Umgangssprache unterscheiden. Wir wollen sie deshalb unilaterale Zeichen nennen. Eine solche Fachsprache ist auch die Rechtssprache²⁾, die der semantischen Verwirklichung der Steuerrechtsnormen dient.

Der Gebrauch bestimmter Zeichen aus einer Fachsprache weist den Zeichenbenutzer als Kenner der Fachmaterie aus. Soweit dieser in der Kommunikation mit einem Nichtfachmann unilaterale Zeichen verwendet, indizieren sie Störfaktoren der Kommunikation, da die Codemengen von Sender und Empfänger nicht zwingend Teilmengen bilden. Es erscheint eher wahrscheinlich, daß der Nichtfachmann die pragmatische Dimensionen zu den Fachobjekten nicht kennt.

In geschriebenen Steuerrechtsnormen können unilaterale Zeichen aus der Rechts- und der Wirtschaftssprache auftreten.

Beispiele aus der Rechtssprache sind etwa:

1) vgl. dazu oben S. 58;

2) Petöfi-Podlech-Savigny, Fachsprache - Umgangssprache; Seibert, Zur Fachsprache in der Juristenausbildung;

- "die Ausschüttung vorgenommen hat"
- "die Steuer entrichtet hat"

anstelle dieser substantivischen Ausdrucksform sind in der Umgangssprache die verbalen Ausdrucksformen gebräuchlicher¹⁾. Anstelle der genannten Zeichen würde man die Zeichen

- "ausgeschüttet hat" und
- "versteuert hat"

gebrauchen.

Unilaterale Zeichen aus der Wirtschaftssprache sind in den Teilen I - III des KStG 1977 nicht beispielhaft nachzuweisen. Diese Tatsache indiziert, daß die Transformation dieser Rechtsnormen aus der Wirtschaftssprache gelungen ist. Demgegenüber werden wir uns in der Kritik am IV. Teil des KStG 1977 ausführlich mit diesem Zeichengebrauch zu befassen haben.

Damit Kommunikationsstörungen durch den Gebrauch unilateraler Zeichen vermieden werden können und zudem die Transformation aus der Wirtschaftssprache als gelungen betrachtet werden kann, empfiehlt sich das Gebot der Vorprüfung beim Einsatz unilateraler Zeichen zu beachten.

IV. Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen

Ein weiteres Problem , das sich für die Kommunikation aus dem Transformationsprozeß ergibt, ist die Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen. Dabei ist jedoch zu beobachten, daß die mathematischen Angaben ihre Aussagefähigkeit und Anschaulichkeit verlieren, wenn sie durch Sprachzeichen ausgedrückt werden. Diese Beobachtung ist an folgendem Beispiel zu belegen:

§ 21 Beitragsrückerstattungen

- (1) Beitragsrückerstattungen, die für das selbstabgeschlossene Geschäft auf Grund des Jahresergebnisses oder des versicherungs-technischen Überschusses gewährt werden, sind abziehbar
1. In der Lebens- und Krankenversicherung bis zu dem nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnis für das selbstabgeschlossene Geschäft, erhöht um die für Beitragsrückerstattungen aufgewendeten Beträge, die das Jahresergebnis

1) vgl. Müller, Handbuch S. 102; Baden, in: Rödig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 99; Schulz von Thun, in: Rödig (Hrsg.), Studien S.432;

gemindert haben, und gekürzt um den Betrag, der sich aus der Auflösung einer Rückstellung nach Absatz 2 Satz 2 ergibt, sowie um den Nettoertrag des nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzenden Betriebsvermögens am Beginn des Wirtschaftsjahrs. Als Nettoertrag gilt der Ertrag aus langfristiger Kapitalanlage, der anteilig auf das Betriebsvermögen entfällt, nach Abzug der entsprechenden abziehbaren und nichtabziehbaren Betriebsausgaben;

2. in der Schaden- und Unfallversicherung bis zur Höhe des Überschusses, der sich aus der Beitragseinnahme nach Abzug aller anteiligen abziehbaren und nichtabziehbaren Betriebsausgaben einschließlich der Versicherungsleistungen, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten ergibt. Der Berechnung des Überschusses sind die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Beitragseinnahmen und Betriebsausgaben des einzelnen Versicherungszweigs aus dem selbstabgeschlossenen Geschäft für eigene Rechnung zugrunde zu legen.

Die sprachlichen Ausdrucksformen der mathematischen Formeln erschweren die Bedeutungsfindung in einer zusätzlichen Art und Weise. Der Gesetzesanwender ist verpflichtet, die Sprachzeichen in mathematische Zeichen rückumzusetzen, nachdem er zunächst die Sprachzeichen decodiert hat. Dabei ist zu berücksichtigen, daß der Gesetzesanwender beim Codieren der mathematischen Information Gefahr läuft, nicht die geeigneten Sprachzeichen zu finden. Störfaktoren des Kommunikationsprozesses könnten ausgeschaltet werden, wenn man sofort die mathematischen Formeln in der Gesetzessprache benutzen würde. Ein Ansatz dazu besteht in § 32 c EStG. Diesem Vorbild ist zu folgen. Es ist daher das Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen für die juristische Steuertechnik aufzustellen¹⁾.

V. Verbot der Fiktion als Sprachzeichen

Als weiterer Störfaktor in der Kommunikation ist die Fiktion zu untersuchen. Anlaß zu der Untersuchung gibt die Tatsache, daß die Fiktion überwiegend negativ bewertet wird:

- "als Fehlgriff der Rechtsordnung"²⁾,
- "als Bankrotterklärung der Wissenschaft"³⁾,
- "als schädliche Entgleisung"⁴⁾,
- "als Krücke des Denkens" und

1) i.d.S. Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 39;

2) so Crome, System S. 108;

3) so Bülow, in: AcP Bd. 62,7 ;

4) dazu Kelsen, in: Annalen der Philosophie S. 632;

- "als ein Ausdruck der unzulänglichen Bewältigung
eines Rechtsgedankens" ¹⁾

Jedoch sollen bei diesem Überblick nicht die positiven Werturteile ver-
gessen werden. Die Fiktion wird auch als "unser täglich Brot" ²⁾ und als
"elementare Lebensnotwendigkeit" ³⁾ erachtet.

In Anbetracht dieser Wertungsvielfalt beginnen wir mit einer Einführung
in das Phänomen der Fiktion, bevor wir ihren Unwert an Beispielen aus
dem KStG diskutieren.

1. Einführung in das Phänomen der Fiktion

Der Begriff der Rechtsfiktion ist vom ontologischen Begriff der Fiktion
zu unterscheiden, dem wir uns kurz zuwenden wollen. Ausgehend vom Sprach-
verständnis umfaßt der ontologische Begriff der Fiktion die Annahme ei-
nes Nichtwirklichen ⁴⁾. Das Nichtwirkliche entsteht durch einen heuristi-
schen Bewußtseinsprozeß, bei dem einem "Meinbaren" ein Sein als "Ge-
meintes" verliehen wird ⁵⁾. Diese Vorstellung gründet auf der Erkennt-
nis der Phänomenologie, daß es beim Meinen eines Gegenstandes auf dessen
außerbewußtes Wirklichsein gar nicht ankomme ⁶⁾. Dieser Denkprozess
schafft eine Pseudowirklichkeit, die bei der Fiktion als Ansichtatbe-
stand behandelt werden kann ⁷⁾. Die Fiktion ist also isolierte Wirklich-
keit. Bei ihr hat das Sein des Meinbaren keine Beziehung zum Sein des
Gemeinten ⁸⁾. Darin unterscheidet sie sich von der Hypothese, die auch
die Annahme eines Nichtwirklichen ist. Jedoch geht die Hypothese als
Annahme auf das Wirkliche ⁹⁾, denn sie zielt im Unterschied zur Fiktion
auf ein Urteilsverhältnis ab, dem sich die Fiktion gerade entziehen will.
Der Sinn einer Fiktion ist die gewollte Identifikation mit dem Nicht-
identischen zu einem bestimmten Zweck ¹⁰⁾.

1) so Jhering, Geist des römischen Rechts, S. 288;

2) so Krückmann, in: ZStW Bd. 37, 362;

3) dazu Mallachow, in: Bausteine der Philosophie des Als-Ob S. 114;

4) dazu Bangemann, Bilder und Fiktionen, S. 42 m.w.N.;

5) so Löringhoff, Logik S. 54;

6) dazu Husserl, Logische Untersuchungen S. 373;

7) ebenso Bangemann, Bilder und Fiktionen S. 11;

8) vgl. Löringhoff, Logik S. 54;

9) so Vaihinger, Philosophie des Als-Ob S. 144;

10) so Bangemann, Bilder und Fiktionen S. 48;

Im Gegensatz zur Fiktion im allgemeinen versteht man unter der Rechtsfiktion zum einen theoretische Hilfsvorstellungen in der Rechtswissenschaft sowie bestimmte Denk- und Sprachbilder des Gesetzesverfassers. Die Rechtsfiktion ist also der Oberbegriff für diese theoretischen Hilfsvorstellungen in der Rechtssprache allgemein und den Gesetzesfiktionen in der Rechtssprache im besonderen.

Wenn also die Gesetzgebungstechnik von einer Fiktion spricht, so meint sie stets die Gesetzesfiktion, der wir uns im folgenden ausschließlich zuwenden wollen¹⁾. Betrachten wir nun diese Ausdrucksform an einigen Beispielen, so lassen sich verschiedene Arten unterscheiden.

Überwiegend werden Fiktionen von den Sprachzeichen "gilt oder gelten" oder "gilt oder gelten sinngemäß" oder "gilt oder gelten entsprechend" getragen.

Die Fiktion ist in dieser Art "eine abbrevierende Ausdrucksweise"²⁾, eine besondere Form einer Verweisung³⁾, da sie gleichfalls eine ökonomische Funktion hat. Jedoch verlangt der Gesetzgeber vom Gesetzesanwender dabei nicht die Bezugnahme zweier Zeichenmengen, sondern ihre Gleichsetzung bei erkennbarer Ungleichheit⁴⁾. Dadurch werden zwei verschiedene Tatbestände normativ gleich bewertet, obwohl ihre tatsächliche Ungleichheit unverkennbar ist.

Dennoch ist die Gesetzesfiktion in dieser Art keine echte Fiktion⁵⁾. Sie ist weder eine willkürliche Vergewaltigung der Realität, noch eine Identifikation des Nichtidentischen und erfüllt damit nicht die Elemente des ontologischen Fiktionsbegriffes. Ursache dessen ist die Tatsache, daß Steuerrechtsnormen nicht entgegen der Wirklichkeit behaupten, sondern daß sie eine bestimmte Belastungsentscheidung ex cathedra anordnen.

1) dazu Meurer, in: Rödig (Hrsg.), Studien S. 281; im Steuerrecht: Spitaler, in: StbJb 1958/59, 409; Meßmer, in: StbJb 1977/78, 65;

2) so Kelsen, in: Annalen der Philosophie S. 638; ebenso Esser, Wert und Bedeutung S. 26;

3) vgl. dazu oben S. 67;

4) ebenso Esser, a.a.O. S. 26; Karpen, Die Verweisung S. 24; Larenz, Methodenlehre S. 246; Meurer, in: Rödig (Hrsg.), Studien S. 283;

5) ebenso Esser für die Fiktionen im Zivilrecht, a.a.O. S. 26,37,45; Kelsen, a.a.O. S. 638;

Diese imperativistischen Sollensätze erheben keinen Anspruch auf Wahrheit, wie wir in der Grundlage zur juristischen Steuertechnik gesehen haben, sondern allenfalls auf soziale Gerechtigkeit¹⁾. Die Steuerrechtsordnung kann sich also durch die willkürliche Gleichbehandlung der durch sie geschaffenen ungleichen Tatbestände nicht in Widerspruch setzen. Die Steuerrechtsnormen gestalten nicht die Realität, sondern sie knüpfen lediglich an diese an. Die beschriebene Art der Fiktion ist deshalb als unechte Fiktion zu bezeichnen.

Die unechte Fiktion erscheint in den Teilen I - III des KStG 1977 in verschiedenen Modalitäten. So lautet z.B. § 13 Abs. 6 :

- "...., so ist § 17 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden."

Nach dem Sprachbild verlangt der Gesetzesverfasser von dem Gesetzesanwender die ergänzende Bezugnahme zweier Zeichenmengen. Unter Berücksichtigung des Regelungszweckes muß man jedoch zu der Auffassung gelangen, daß eine tatbestandsmäßige Ergänzung dieser Regelung gar nicht möglich ist. Das EStG stellt auf die Veräußerung von Anteilen ab. Bei der sogenannten Entstrickung liegt jedoch keine Anteilsveräusserung vor. Folglich kann es sich nicht um eine Verweisung, sondern nur um eine unechte Fiktion handeln, mit der der Gesetzesverfasser die Gleichbehandlung dieser ungleichen Tatbestände erreichen will.

Eine weitere Modalität einer Gesetzesfiktion beinhalten die nachfolgenden Beispiele in § 8 Abs. 1 und in § 9 Nr. 3a :

- "Was als Einkommen gilt",
- "als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt"

Mit Hilfe der Fiktion wird in solchen Fällen eine Legaldefinition zu einem bestimmten Zweck geschaffen. Der Gesetzesverfasser bemüht sich, mit diesen Sprachzeichen einen Begriff neu zu definieren bzw. von einem geübten Sprachgebrauch abzuweichen. Er geht dabei davon aus, daß ein Begriff in anderen Zusammenhängen eine andere Bedeutung hat, möchte ihm aber für ein besonderes Gesetz eine besondere Bedeutung zuweisen. Die dabei benutzten Sprachzeichen tragen keine echten Fiktionen, da auch sie

1) vgl. dazu oben S. 40;

nicht die begrifflichen Elemente des ontologischen Fiktionsbegriffes erfüllen. Die Fiktion soll nur die Funktion einer Definition erfüllen und wird deshalb als "definitorische Fiktion" bezeichnet¹⁾.

Im Gegensatz zu diesen unechten Fiktionen, dessen Sprachzeichen auf eine echte Fiktion hindeuten, enthält das nachfolgende Beispiel eine echte Fiktion, obwohl diese an der Sprachform nicht zu erkennen ist. Bei der Regelung der genossenschaftlichen Rückvergütungen in § 22 heißt es:

"Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder sind nur insoweit als Betriebsausgaben abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge"

Der Normbefehl "Rückvergütungen sind als Betriebsausgaben abziehbar" bedingt die gedankliche Gleichsetzung von Ungleichen, nämlich Betriebsausgaben mit Rückvergütungen als Gleicherem. Mit dem Objekt "Rückvergütungen" wird ein Meinbares geschaffen, das zu dem Gemeinten, nämlich den Betriebsausgaben, keine Beziehung hat.

Rückvergütungen und Betriebsausgaben sind aliud.

Betriebsausgaben sind jede Art von Bonus oder Skonti, auch wenn sie nach Abschluß der Geschäfte erstattet werden²⁾. Folglich sind die so genannten Rückvergütungen an Nichtmitglieder einer Genossenschaft Betriebsausgaben³⁾. Demgegenüber können Rückvergütungen an Genossenschaftler keine Betriebsausgaben sein⁴⁾. Es handelt sich dabei um die Verteilung von Einkommen und damit um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die Gleichsetzung von Betriebsausgaben und Rückvergütungen weisen die zur Fiktion gehörenden Merkmale auf. Nämlich den inneren Widerspruch, die logische Unmöglichkeit und eine gewaltsame Annahme bzw. eine willkürliche Abweichung von der Wirklichkeit⁵⁾. Es ist nicht einzusehen, warum Rückvergütungen an Genossenschaftler als Betriebsausgaben das Einkommen mindern können, während z.B. verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter einer GmbH gemäß § 8 Abs. 3 KStG das Einkommen nicht mindern.

1) vgl. Esser, Wert und Bedeutung S. 88;

2) vgl. Lange, Lehrbuch S. 139;

3) vgl. so ausdrücklich KStDv 1968 § 35;

4) ebenso: BFH vom 10.12.1975, BStBl. 1976 II S. 351; zum Meinungsstand im übrigen: Hermann-Heuer, Kommentar zu § 23a KStG 1975;

5) dazu Bangemann, Bilder und Fiktionen S. 44, 69;

Der Zweck dieser Identifikation des Nichtidentischen ist der Wille des Steuergesetzgebers, nachdem zwar verdeckte Gewinnausschüttungen grundsätzlich das Einkommen nicht mindern, aber für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften aus agrarpolitischen Gründen eine Ausnahme gemacht werden soll. Obwohl der Gesetzgeber sein Dogma nicht aufgeben möchte, durchbricht er es heimlich mit Hilfe einer sogenannten dogmatischen Fiktion¹⁾.

In enger Beziehung zur dogmatischen Fiktion steht die historische als weitere Art der echten Fiktion. Für diese Art gibt es in den Teilen I - III des KStG 1977 kein anschauliches Beispiel. Dennoch wollen wir es nicht versäumen, diesen Typus bei der Einführung zu beschreiben, da er für das neue Anrechnungsverfahren im KStG 1977 von grundlegender Bedeutung ist.

Es ist vielfach zu beobachten, daß die Rechtswissenschaft und die Gesetzgebung den sich verändernden Determinanten des Sozialgeschehens nachhinken. Erst wenn sich die sozialen Verhältnisse geändert haben, überlegt man, ob und wie eine normative Korrektur angebracht ist. Obwohl die neuen Tatbestände nicht mehr den alten entsprechen, behandelt man dennoch die neuen wie die alten. Dabei bemüht man sich, an der alten Denkbasis festzuhalten, durchbricht sie aber heimlich mit Hilfe der Fiktion. Esser hat diesen Vorgang anschaulich mit den Worten beschrieben, man sei bemüht, "den neuen Wein in alte Schläuche zu füllen"²⁾.

2. Unwert der Gesetzesfiktion für die juristische Steuertechnik

Die Einführung in das Phänomen der Fiktion zeigte, daß die Gesetzesfiktion in vielfältiger Weise Eingang in die Praxis der Gesetzgebung gefunden hat. Zugleich wurde mit der Beschreibung der verschiedenen Arten deutlich, daß diese Gesetzgebungstechnik in ganz erheblichem Maße intellektuelle Anforderungen an den Gesetzesanwender stellt. Im Rahmen der nachfolgenden beispielhaften Untersuchung wollen wir belegen, daß die

1) so Jhering, in: Annalen der Philosophie S. 229;
vgl. Esser, Wert und Bedeutung, S. 92, 149, 175;

2) so Esser a.a.O., S. 207;

Fiktion ein Störfaktor der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender im Steuerrecht ist, der vermieden werden kann.

Beginnen wir die Diskussion mit den unechten Fiktionen an der Regelung der Steuersätze in § 23¹⁾.

Die Fiktionen werden in diesem Beispiel von den Sprachzeichen getragen "Satz 1 gilt nicht" bzw. "Absatz 2 gilt entsprechend". Mit der Angabe Satz 1 bzw. Absatz 2 enthält die Fiktion eine Ortsangabe. Darin stimmt die Fiktion mit der Verweisung überein, die ebenfalls eine Ortsangabe enthält. Darüberhinaus bedeuten die Zeichen "gilt nicht" bzw. "gilt entsprechend", daß die bekannte semantische Dimension einer vorgegebenen Zeichenmenge zu einem bestimmten Zweck abgeändert wird. Im Unterschied zur Verweisung hat der Gesetzesanwender Zeichenmengen nicht nur zu addieren oder zu subtrahieren, sondern darüberhinaus die Bedeutung der einzelnen Mengen zu werten.

Diese Wertung erfordert in einem größeren Maße die gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders bei dieser Gesetzgebungstechnik, als bei einer Verweisung. Die besondere Schwierigkeit dieses denkpsychologischen Verfahrens besteht darin, daß die "Bedeutung" der Zeichenmengen gleich ist und sie trotzdem ungleich behandelt werden sollen.

In unserem Beispiel muß ein Gesetzesanwender folgende gedankliche Überlegungen nachvollziehen: Zunächst muß er die Bedeutung der Zeichenmengen von § 23 Abs. 2 decodieren. Dadurch erfährt er, daß Stiftungen einem Steuersatz von 50% unterliegen. Dann hat er die Zeichenmengen von § 23 Abs. 2 Satz 2 zu decodieren. Dort erhält er die Ortsangabe Satz 1 und die Anweisung "gilt nicht". Aufgrund dieser Anweisung hat er die bestehende semantische Dimension wieder aufzuheben. Dann kann er als Bedeutung dieser Zeichen den Satz decodieren, daß Stiftungen des privaten Rechts nicht einem Steuersatz von 50% unterliegen. Die eigentliche Bedeutung der Fiktion erkennt er jedoch erst dann, wenn er nun die Zeichenmengen in Beziehung setzt. Da zu den Stiftungen auch die privaten Stiftungen gerechnet werden, muß er erkennen, daß diese Gesetzgebungstechnik bewirkt, daß zwar öffentlich-rechtliche Stiftungen einem privilegierten Steuersatz von 50%, private Stiftungen jedoch einem Steuersatz von 56% unter-

1) vgl. den Gesetzestext S. 52;

liegen. Die Analyse dieser Gesetzgebungstechnik zeigt, daß eine Fiktion für den Gesetzesanwender in der Form der Kurzverweisung eine Ortsangabe enthält verbunden mit dem Befehl, eine bestehende semantische Dimension zu ändern. Im Gegensatz zur Verweisung verlangt sie eine stärkere gedankliche Mitarbeit. Wenn ein Gesetzesanwender mit diesem gedanklichen Verfahren nicht vertraut ist, muß er die Fiktion als unabänderliche Tatsache hinnehmen. Dabei besteht die Gefahr, daß er ihre "letzte Bedeutung" gar nicht erkennt. Zudem kann nicht ausgeschlossen werden, daß manche Gesetzesverfasser eine Fiktion zur bewußten oder unbewußten Täuschung des Gesetzesanwenders benutzen. In Anbetracht dieser Intentionen und Gefahren muß mit Kommunikationsstörungen gerechnet werden, so daß sich die Fiktion für die juristische Steuertechnik als unbrauchbar erwiesen hat. Sie ist durch eine klare Verweisung zu ersetzen¹⁾.

In unserem Beispiel ist also zu empfehlen, für das KStG nicht mehr von einem Regelsteuersatz auszugehen, sondern den Gesetzesanwender im Gesetzestext darüber aufzuklären²⁾, daß auch das neue Körperschaftsteuergesetz sieben verschiedene Steuersätze aufweist.

Wenden wir uns nun dem Unwert der definitorischen Fiktion zu. Dabei erhält der Gesetzesanwender den Befehl, einen bestimmten Begriff in einem Gesetzestext nur mit den angegebenen inhaltlichen Elementen zu füllen. Die Fiktion bedeutet dabei, daß eine begriffliche Neuzuweisung vorgenommen wird. Aufgrund unserer Untersuchungen zu den Steuerrechtsbegriffen wissen wir, daß solche begrifflichen Neuzuweisungen zwar nicht erwünscht, aber möglich sind, da zum derzeitigen Stand der Wissenschaft keine logische Begrenzung der sprachlichen Zuweisung besteht. Eine begriffliche Neuzuweisung kann deshalb auch ohne Fiktion erfolgen. Die definitorische Fiktion ist damit entbehrlich. Da sich diese Gesetzesfiktion bereits aus logischer Sicht erübriggt, sollte sie in der juristischen Steuertechnik vermieden werden, damit jede mögliche Störung der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender im Steuerrecht ausgeschaltet wird.

1) so Esser, Wert und Bedeutung S. 48; Karpen, Die Verweisung S. 24;
Wolff, Die Gesetzessprache S. 167; Meurer, in: Rödig (Hrsg.), Studien S.290;
2) vgl. die Ausbildungsliteratur bei Lange, Lehrbuch S. 147;
s.a. Begr: zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 359;

Bei den echten Fiktionen beschränken wir unser Unwerturteil auf die dogmatische Fiktion. Eine Erörterung der historischen Fiktion bleibt der Kritik am Anrechnungsverfahren des neuen Körperschaftsteuergesetzes vorbehalten, wo sich in ausreichendem Maße anschauliche Beispiele für eine Diskussion anbieten.

Um den Unwert einer dogmatischen Fiktion zu illustrieren, greifen wir noch einmal das Beispiel der genossenschaftlichen Rückvergütungen in § 22 auf. Bei der Erörterung der Fiktionsart haben wir bereits den notwendigen gedanklichen Prozess beschrieben, der zum Verstehen der Regelung erforderlich ist¹⁾ und können somit darauf aufbauen. Dieses Beispiel gibt uns die Möglichkeit, zu einer eigenen steuerrechtstechnischen Betrachtung, so daß es dahin gestellt bleiben kann, ob die Vorwürfe Jherings und Essers zu Recht bestehen, die sie dem Gesetzgeber aufgrund ihrer Untersuchungen machten. Sie warfen ihm theoretisches Unvermögen vor, das auf Verantwortungsschwäche und Hilflosigkeit beruhe und letztlich dem Ziel diene, die einmal gefundene Ordnung ängstlich zu behüten²⁾. In den Grundlagen zu unserer juristischen Steuertechnik gingen wir von der Annahme aus, daß die Steuerrechtsordnung durch eine Transformation finanzwissenschaftlicher Modelle entsteht³⁾. Diese Modelle enthalten Belastungsentscheidungen und steuertechnische Verfahren, um die Belastung im Einzelfall zu konkretisieren. Die Steuerbelastung von bestimmten Beträgen kann unterschiedlich sein. Während z.B. das Abzugsgebot der Betriebsausgaben die Belastung mindert, wird diese durch das Abzugsverbot der verdeckten Gewinnausschüttungen erhöht. Mit dieser Entscheidung nimmt der Steuergesetzgeber nicht für sich in Anspruch, wahr entschieden zu haben, sondern nur eine sozial gerechte Entscheidung getroffen zu haben. Da das Maß der sozialen Gerechtigkeit durch die Mehrheitsverhältnisse des demokratisch legitimierten Gesetzgebers bestimmt wird, ist es im Einzelfall möglich, von der festgelegten Ordnung eine Ausnahme zu machen. Eine solche Ausnahme wurde für die Genossenschaften in § 22 gemacht. Sie können im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen verdeckte Gewinnausschüttungen einkommensmindernd abziehen. Da die zuerst

1) vgl. S. 88;

2) vgl. Jhering, in: Annalen der Philosophie S. 229;
Esser, Wert und Bedeutung S. 92;

3) vgl. oben S. 38 ff.;

aufgestellte Belastungsentscheidung nicht den Anspruch auf Wahrheit erhebt, ist es möglich, davon im Einzelfall, wie hier z.B. aus agrarpolitischen Gründen, davon abzuweichen, ohne sich in Widerspruch zu setzen. Hinzu kommt, daß die Richtigkeit der einmal getroffenen Belastungsentscheidung zum derzeitigen Stand der finanzwissenschaftlichen Steuertechnik nicht mathematisch und logisch nachweisbar ist, so daß die zweite Entscheidung mit der ersten nicht im logischen Widerspruch stehen kann. Da die Identität der ersten Belastungsentscheidung nicht zwingend ist, bedarf es keiner Fiktion, um einer vermeintlichen Nichtidentität zu entgehen. Das gesetzgebungstechnische Mittel der Fiktion ist also zum derzeitigen Stand der Steuerwissenschaften nicht erforderlich.

Im übrigen liegt der gesamten Steuerrechtsordnung bereits eine Hypothese zugrunde, nämlich die Annahme der Regelungsbedürftigkeit des Steuerrechts¹⁾. Infolge dieser Grundannahme muß logischerweise auch die Ausgestaltung einzelner Determinanten auf diese Annahme fußen. Da dies im grundsätzlichen der Fall ist, erübrigt sich eine Annahme des Nichtwirklichen, durch das Sprachzeichen der Fiktion im Einzelfall. Fiktionen erscheinen in Steuergesetzen auch aus diesem Grunde nicht zwingend erforderlich.

Die Untersuchung über die Elimination von Störfaktoren der Kommunikation zeigte, daß ein unrationaler Gebrauch der Sprachzeichen im allgemeinen und der Fiktion als Zeichen im besonderen Kommunikationsstörungen indizieren. Diese Störfaktoren sind nicht "therapieresistent"²⁾, sondern können durch mehr Rationalität bewältigt werden. Deshalb sind für den allgemeinen Gebrauch der Sprachzeichen folgende Regeln zu beachten:

1. Gebot der Vorprüfung der Lokation der Zeichen,
2. Gebot der Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen,
3. Gebot der Vorprüfung beim Einsatz unilateraler Zeichen,
4. Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen,
5. Verbot der Fiktion als Sprachzeichen.

1) vgl. oben S. 38;

2) vgl. zu den sonstigen "Verständnishemmern": Baden, in: Rödig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 100; ders., Gesetzgebung S. 69;

C. Regeln für die Produktion von Stimulanzen der
Pragmatik für den Zeichenbenutzer

Wenden wir uns abschließend dem dritten Schritt unseres methodischen Ansatzes für eine juristische Steuertechnik zu. Dabei wollen wir eine Methode aufzeigen, die die Bedeutungsfindung der Sprachzeichen fördern bzw. den Informationsfluß hilfreich gestalten kann. Wir haben unseren Ansatz in diesem Zusammenhang auf die Gestaltung der Gesetzessystematik und den Einsatz von Legaldefinitionen beschränkt, die nachfolgend zu diskutieren sein werden.

I. Regeln für die Entstehung einer Gesetzessystematik im
Steuerrecht
1. Einführung in die Technik des äußeren Systems

Als Gesetzessystematik bezeichnet man die planmäßige Ordnung einer Regelungsmaterie. Sie wird aufgrund bestimmter Prinzipien so geordnet, daß die Gesamtregelung eine Einheit bildet und damit frei von Lücken, Überschneidungen und Widersprüchen ist¹⁾. Eine planmäßige Ordnung entsteht entweder als Folge eines inhaltlichen Systems oder als Folge einer Gruppierung und Numerierung der vorgegebenen Fakten²⁾. Zum derzeitigen Stand der Steuergesetzgebung ist ein geschlossenes inneres System der Steuergesetze nicht erkennbar³⁾. Als Hilfsmittel der juristischen Steuertechnik verbleibt deshalb für eine Gesetzessystematik nur der Weg, die vorgegebenen Fakten zu gruppieren und numerieren.

Die Gestaltung der Gesetzessystematik ist für die Bedeutungsfindung von besonderem Wert. Die rechtswissenschaftliche Methodenlehre des Verstehens mißt der Gesetzessystematik neben dem reinen Wortlaut und dem Zweck sowie der Entstehungsgeschichte eines Gesetzes besondere Bedeutung zu⁴⁾. Darin ruht die zutreffende Erkenntnis, daß die Topographie der Zeichen,

1) i.d.S. H.W. Müller, Handbuch S. 41,54; Wolff, Gesetzessprache S. 102; Zitelmann, Kunst der Gesetzgebung, S. 14; Noll, Gesetzgebungslehre S. 202; Tipke, Steuerrecht S. 13;

2) vgl. im einzelnen Noll, Gesetzgebungslehre S. 211;

3) ebenso Bayer, in: BB 1975, 569; Tipke, Steuerrecht S. 13;
Mösbauer, in: BB 1975, 574;

4) vgl. Larenz, Methodenlehre S. 307;

d.h. die Anordnung der Gesetzessprache in einem Gesetzestext ein wesentlicher Hinweis auf die Bedeutung der einzelnen Zeichen ist. Um solche Hinweise rational zu schaffen, muß bekannt sein, welche Ordnung der Gesetzesanwender erwartet. Wenn diese Frage beantwortet ist, ist zu erörtern, wie diese Ordnung dem Gesetzesanwender besonders transparent gemacht werden kann. Nachfolgend werden wir an einigen Beispielen aus den Teilen I - III des KStG 1977 untersuchen, in welcher Weise diese Zielvorstellungen realisiert werden können.

2. Einige Regeln für den rationalen Gebrauch der Gesetzesystematik
a) Gebot der informatorischen Sachlichkeit

Für einen Gesetzesanwender hat ein Gesetz in erster Linie informatorischen Charakter¹⁾. Das äußere System eines Gesetzes wird also nur dann die Bedeutungsfindung der einzelnen Zeichen fördern, wenn das System dem Informationsbedürfnis entspricht. Der Gesetzesverfasser hat deshalb zu klären, was den Steuerpflichtigen in einem Steuergesetz interessiert. Daraus leitet sich das Gebot der informatorischen Sachlichkeit ab. Die Erfahrung lehrt, daß ein Gesetzesanwender im Steuerrecht an eine Steuer gewisse Fragen hat²⁾:

1. Wer ist nach diesem Gesetz steuerpflichtig und wer ist u.U. von der Steuerpflicht befreit?
2. Was ist nach diesem Gesetz zu versteuern und was nicht?
3. Wie soll das "was" ermittelt werden?
4. Welcher Betrag ist als Steueranteil zu bezahlen?
5. Wie wird die Finanzverwaltung vorgehen?

Die begrifflichen Elemente des Steuertatbestandes³⁾ entsprechen den Antworten dieses Fragenkataloges. Dabei zielt die erste Frage auf die Steuerpflicht, die zweite auf das Steuerobjekt, die dritte auf die Zurechnung, die vierte auf den Steuersatz und schließlich die fünfte Frage auf die Veranlagung zur Steuer ab.

1) vgl. Zitelmann, Die Kunst der Gesetzgebung S. 17; Noll, Gesetzgebungslehre S. 204; Baden, Gesetzgebung S. 236;

2) ebenso Ball, Vom neuen Weg, S. 33; vgl. auch Schulz, in: BB 1978, 1261, 1262; Noll, a.a.O., S. 222;

3) vgl. dazu Tipke, Steuerrecht S. 118 m.w.N.;

Vergleicht man die bestehende Ordnung im KStG 1977 mit dem Gebot der informatorischen Sachlichkeit, so entdeckt man noch manche Verbesserungsmöglichkeit.

Zwar wird mit §§ 1 und 2 eine Antwort auf die Frage nach der Steuerpflicht gegeben, jedoch werden die Steuerpflichtigen zusätzlich in beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige unterteilt. An dieser Unterteilung ist der Steuerpflichtige nicht interessiert, da sie keine Antwort auf seine Frage ist. Bedenken erheben sich auch gegen den Wortlaut von § 1 Abs. 2:

- "Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte."

Mit der ersten Rechtsnorm des Körperschaftsteuergesetzes wird überwiegend eine Antwort nach der Steuerpflicht gegeben. Die genannte Formulierung greift bereits auf die zweite Frage über, so daß sich der Antwortenkatalog überschneidet. Durch § 1 KStG erfährt der Gesetzesanwender nicht nur, wer steuerpflichtig ist, sondern auch was der Steuerpflicht unterliegt, nämlich sämtliche Einkünfte. Der Gesetzesanwender erhält so an dieser Katalogstelle eine Information, die er hier gar nicht erwartet und die infolgedessen die Kommunikation erschweren muß. Demgegenüber werden die weiteren Antworten auf die zweite Frage nach dem Steuerobjekt erst in den §§ 7 ff. gegeben.

Auch die nächsten Beispiele für die Frage nach der Zurechnung in § 8 Abs. 5 und 6 sowie § 22 zeigen, daß eine Nichtbeachtung des aufgestellten Gebotes erhebliche Kommunikationsstörungen verursacht. Das zweite Beispiel haben wir bereits eingehend bei den Fiktionen gewürdigt¹⁾, so daß wir uns bei der Lektüre auf das erste beschränken können:

(5) Gewinne aus Anteilen an einem nicht steuerbefreiten Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Eine mittelbare Beteiligung steht der unmittelbaren Beteiligung gleich.

(6) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

1) vgl. oben S.88 ;

In dem ersten Beispiel bedeuten die Zeichen "bleiben außer Ansatz", daß diese Einkommensteile nicht ermittelt werden. Infolgedessen sind diese Einkommensbeträge nicht steuerpflichtig. Da dieser Regelungszusammenhang eine Antwort auf die Frage nach der Zurechnung gibt, enthält er mit dem vorgenannten Beispiel zugleich eine Antwort auf die Frage nach dem Steuerobjekt. Denn wenn Beträge nicht ermittelt werden, dann können sie logischerweise nicht Steuerobjekt sein.

In dem zweiten Beispiel bedeutet die Zeichenfolge "sind als Betriebsausgaben abziehbar", daß der Gesetzesanwender angewiesen wird, wie das Einkommen zu ermitteln ist. Damit gibt dieser Regelungszusammenhang eine Antwort auf die Frage nach der Zurechnung. Bei der Analyse der Fiktion konnten wir nachweisen, daß die genossenschaftlichen Rückvergütungen den Betriebsausgaben gleichgestellt sind¹⁾.

In Wirklichkeit liegt hier eine erlaubte verdeckte Gewinnausschüttung vor, d.h. bestimmte Beträge sind erlaubtermaßen nicht steuerpflichtig. Dieser Regelungszusammenhang beantwortet also zugleich die Frage nach dem Steuerobjekt, obwohl er überwiegend für die Frage nach der Zurechnung Informationen bereithält.

Damit nun die Gesetzessystematik des KStG dem Gebot einer informatorischen Sachlichkeit entspricht, empfiehlt sich folgender Aufbau:

- | | |
|---|--|
| 1. Teil Steuerpflicht | 1. Teil Steuerpflicht |
| 2. Teil Einkommen | 2. Teil Steuerobjekt |
| 3. Teil Tarif, Besteuerung bei ausländischen Einkünften | 3. Teil Zurechnung |
| 4. Teil Anrechnungsverfahren | 4. Teil Steuersätze - Steueranrechnung |
| 5. Teil Veranlagung | 5. Teil Veranlagung |
-

1) vgl. oben S. 88, 92;

b) Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit

Die vorstehenden Überlegungen dienten dazu, den informatorischen Gehalt eines Personalsteuergesetzes zu rationalisieren. Nun ist die Frage zu untersuchen, wie dieser Inhalt dem Gesetzesadressaten auch visuell die Bedeutungsfindung erleichtern kann.

Dazu wollen wir zunächst das Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit diskutieren. Das bedeutet, daß sachliche Zusammenhänge auch in räumlicher Nähe zu ordnen sind¹⁾. Dabei lehrt die Erfahrung, daß es die Bedeutungsfindung einzelner Zeichenmengen ganz erheblich erschwert, wenn sachlich zusammengehöriges an verschiedenen Orten geregelt ist. Was sachlich zusammengehört, ist im Wege der Abstraktion zu ermitteln.

Betrachten wir zu diesem Gebot den Befreiungskatalog des § 5, der infolge seiner Unregelmäßigkeiten als "verwilderter Garten"²⁾ bezeichnet wird. Überprüfen wir einmal das Abstraktionsniveau der vorhandenen Begriffe, so treten in dieser Vorschrift verschiedene Rechtsnormarten hervor, die einen sachlichen Zusammenhang bilden und deshalb entsprechend zu ordnen sind.

Als erstes sind Finanzzwecknormen zu nennen. Sie umfassen die Nr. 1 und 2. Aufgrund dieser Rechtsnormen sind öffentlich-rechtliche Kreditinstitute von der Steuerpflicht befreit, deren Tätigkeit ihrem Wesen nach unmittelbar der Staatswirtschaft dient³⁾.

Eine weitere Gruppe bilden Sozialzwecknormen mit unterschiedlichen Zielrichtungen in den Nr. 3-13 und 15. Danach werden juristische Personen befreit, die ihr vorhandenes Einkommen im Bereich der sozialen Fürsorge und der sozialen Vorsorge erzielen. Ferner sind solche Personen befreit, die Einkommen als kulturpolitische Einrichtung erzielen. Dabei sind die Berufsverbände und deren Vermögensverwaltungen zu nennen, die politischen Vereine und Parteien sowie alle Unternehmen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen⁴⁾.

1) ebenso Wolff, Gesetzessprache S. 102; Noll, Gesetzgebungslehre S. 222;

2) so Hermann-Heuer, Kommentar zu § 5 KStG 1975, vgl. die Gruppierungsansätze bei Klunzinger, in H. Weber (Hrsg.), Einführung S. 837;

3) so Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 337;

4) Eine ausdrückliche Zwekanalyse fehlt in der Gesetzesbegründung.
vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O. S. 337 ff.;

Gegenüber diesen auf sozial- und kulturpolitischen Entwicklungen gerichteten Rechtsnormen ist die in § 5 Abs. 1 Nr. 14 enthaltene auf eine wirtschaftspolitische Maßnahme im Bereich der Landwirtschaft gerichtet. Um landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften zu fördern, sind Unternehmen in dieser Rechtsform von der Steuer befreit¹⁾.

In gleicher Weise - wie der gesamte Befreiungskatalog - kann mit Hilfe dieses Gebotes auch eine einzelne Regelung unter einem kommunikativen Aspekt überprüft werden. So weist die Regelung über die rechtsfähigen Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen sowie der rechtsfähigen Unterstützungskassen eine große Bedingungsvielfalt auf. Als Ergebnis einer Überprüfung würde sich eine zweigliedrige Struktur dieser Bedingungen zeigen:

1. Allgemeine Befreiungsvoraussetzungen für alle Kassen und
2. besondere Voraussetzungen des zulässigen Kassenvermögens für einzelne Kassen.

Das Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit ermöglicht also eine größere Übersichtlichkeit der vorhandenen Zeichenmengen und erleichtert damit das Decodieren dieser Zeichenmengen. Es öffnet auch den Weg, um inhaltliche Unklarheiten zu beseitigen, die ansonsten schon sprachlich verschüttet bleiben. So ist beispielsweise zu fragen, warum rechtsfähige Unterstützungskassen ihre Eignung als Sozialeinrichtung durch einen Geschäftsplan nachweisen müssen, obwohl sie als nichtaufsichtspflichtiges Versicherungsunternehmen keinen erstellen²⁾. Unklar bleibt ferner, warum einer Pensionskasse eine zusätzliche steuerliche Zweckbindung des Vermögens auferlegt wird, obwohl diese Kasse bereits der Versicherungsaufsicht unterliegt und damit schon eine Zweckbindung des Vermögens besteht³⁾.

1) Begr. zum Reg.E., in: a.a.O., S. 339;

2) vgl. dazu KStR 1977 Abschnitt 6 Abs. 13;

3) so Gutachten der Steuerreformkommission Teil IV Tz 383;

c. Gebot einer prägnanten und plastischen Topographie

Ein weiteres Mittel zur Förderung der Transparenz der Regelungsmaterie bietet das Gebot einer prägnanten und plastischen Topographie. Dabei ist an den Einsatz von prägnanten, treffenden Überschriften sowie von Rahmenformen gedacht.

Die Überschriften könnten als Leitlinien der Bedeutungsfindung eingesetzt werden. Voraussetzung ist, daß sie den Inhalt prägnant treffen und auf keine falschen Inhalte hinweisen. Diese Voraussetzung erfüllen die nachfolgenden Beispiele noch nicht mit letzter Konsequenz:

"Zweiter Teil: Einkommen",

"Dritter Teil: Tarif, Besteuerung bei ausländischen Einkunftssteilen",

"§ 9 Abziehbare Aufwendungen",

"§ 10 Nichtabziehbare Aufwendungen".

Im zweiten Teil des KStG ist derzeit sowohl das Steuerobjekt als auch die Bemessungsgrundlage geregelt. Es wird also die Frage nach dem "Was" und die nach dem "Wie" beantwortet. Als gedankliche Fortsetzung der Überschrift des ersten Teils "Steuerpflicht", müsste die des zweiten bei einem informatorischen Aufbau "Steuerobjekt und Zurechnung" lauten, um dem genannten Gebot zu entsprechen.

Auch bei den weiteren Beispielen korrespondiert die Überschrift nicht mit dem Inhalt dieses Teils der Regelungsmaterie. Die Überschrift des dritten Teils mit dem Begriff "Tarif" ist ungenau. Im Gegensatz zu früheren Körperschaftsteuergesetzen enthält das KStG 1977 zwar mehrere Steuersätze, aber keinen fortschreitenden Tarif mehr¹⁾. Die Abschaffung des Tarifs war gerade eine der wesentlichen Beiträge der Reform zur Vereinfachung des Steuerrechts²⁾. Visuell wurde dieser Vereinfachungserfolg in der Überschrift nicht erkennbar.

Ein weiteres Hilfsmittel der Bedeutungsfindung könnten plastische Rahmenformen sein. Mit ihrer Hilfe soll der semantische Ausdruck von Steuerrechtsnormen unverändert erhalten bleiben, auch wenn sich in der schnelllebigen Steuerwirklichkeit die Inhalte ändern³⁾. Als Diskussionsgrundlage

1) vgl. KStG 1975, in: BGBI 1975 I S. 1933 ff.;

2) vgl. Bericht des Finanzausschusses, in: BT-Drucks. 7/5310;

3) ebenso Tipke, in: StuW 1976, 296;

benutzen wir eine Regelung mit großer Bedingungsvielfalt, nämlich die Sondervorschriften der Organschaft. Dabei sind die einzelnen Bedingungen als gedankliche Objekte lediglich semantisch aufgereiht, wobei die Überschaubarkeit der Zeichenmengen verloren geht mit der Konsequenz, daß Kommunikationsstörungen nicht ausgeschlossen werden können. Wir empfehlen deshalb eine neue Rahmenform, die sich aus drei Teilen zusammensetzen soll.

Sie beginnt mit einem Rechtssatz als subsumtionsfähigen Obersatz. Während in dem Tatbestandssatz ein Steuerrechtsbegriff die Elemente des Tatbestandes bündelt, stellt sich die Rechtsfolge mit einer größeren Zeichenmenge dar. Bei der Organschaft würde dieser Rechtssatz beispielsweise lauten:

- "Im Falle der Organschaft ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen".

Diesem Obersatz folgt ein Erläuterungssatz. Der Erläuterungssatz listet die qualitativen und quantitativen Anforderungen auf, die der Gesetzgeber an dieses Rechtsinstitut stellt. Dieser erläuternde Satz soll die Elemente des im Obersatz gebrauchten Steuerrechtsbegriffes transparent machen. Er könnte bei der Organschaft beispielsweise lauten:

- "Eine Organschaft setzt voraus,
 - 1.
 - 2.
 3. usw."

Dem Erläuterungssatz folgen Legaldefinitionen, die die benutzten steuerrechtlichen Begriffe erklären. Soweit es sich um reine Sprachregelungen handelt, können Definitionen in traditionelle Art erstellt werden¹⁾.

Diese Dreiteilung der Rahmenform soll zugleich die Besonderheit der Steuerrechtsnormen plastisch zum Ausdruck bringen. Wie wir in der Einführung zu den Steuerrechtsnormen gesehen haben, sollen sie nicht das Wirtschaftsleben gestalten, sondern an dieses anknüpfen. Der gewählte Tatbestandsbegriff soll diese Anknüpfung verdeutlichen. Die Verbindung zwischen ihm

1) vgl. dazu S. 107 ;

und der Rechtsfolge mag demonstrieren, daß das Steuerrecht ein bestimmtes wirtschaftliches Geschehen anders als die Privatrechtsordnung beurteilt. Der Obersatz soll also die Verbindung zwischen der Privatrechtsordnung und dem Steuerrecht schaffen. Damit diese unter Umständen andere Beurteilung des Tatbestandes für den Gesetzesanwender erkennbar wird, enthält der Erläuterungssatz die steuerrechtlichen Bedingungen. Die neue Rahmenform und insbesondere der zu schaffende neue Steuerrechtsbegriff mag der Ausgangspunkt für eine eigenständige Terminologie des Steuerrechtes sein, die nachhaltig - wenn auch vergeblich - bisher gefordert wurde.

d. Gebot der sachadäquaten Integration von Sonderregelungen

Ein besonderes Problem für die Transparenz der Regelungsmaterie in Steuergesetzen ist die Frage, wie Sonderregelungen in das äussere System eines Gesetzes eingeflochten werden können. Dabei ist zu berücksichtigen, daß der Steuergesetzgeber die Steuern in zunehmenden Maße als Subventions- und Maßnahmerecht zur Steuerung des Wirtschaftsgeschehens benutzt¹⁾. Die juristische Steuertechnik muß mit dieser Tatsache arbeiten. Deshalb ist das Gebot einer sachadäquaten Integration von Sonderregelungen zu diskutieren.

Sonderregelungen sind überwiegend Steuervergünstigungen, die zwar dem Nutzen der Betroffenen dienen, das Steuerrecht aber unüberschaubar machen. Zum Verständnis der gesetzlichen Vorschriften muß der Gesetzesanwender gerade das Zusammenwirken der Regeln und Ausnahmen kennen, wie wir bereits im Zusammenhang mit der Regelausnahmetechnik dargelegt haben²⁾. Eine solche Kenntnis ist nur möglich, wenn die Sonderregelung semantisch so konzipiert ist, daß sie sich in das System der vorhandenen Regelungen einfügt.

Betrachten wir in diesem Zusammenhang noch einmal die Sondervorschriften der Organschaft, so zeigt sich, daß auch in diesem Bereich noch gesetzestechnische Möglichkeiten zur Vereinfachung des Steuerrechtes offen sind.

1) vgl. oben S. 34 ;

2) vgl. oben S. 74 ;

Grundlage der Organschaftsregelung im Körperschaftsteuergesetz ist die Zurechnungstheorie, wie wir bereits in anderem Zusammenhang erörtert haben¹⁾. In der Liste der Steuerpflichtigen erscheint der Konzern nicht, so daß der Konzern selbst nicht steuerpflichtig ist. Diese Tatsache kann der Gesetzesanwender dem Gesetz entnehmen. Demgegenüber ist in den Sondervorschriften der Organschaft in § 14 nur der Normbefehl aufzufinden, daß das Einkommen der Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft zuzurechnen ist. Damit sind die Sondervorschriften einzig und allein auf die Frage nach Zurechenbarkeit abgestellt. Logisch vorrangig ist jedoch die Frage nach der Steuerpflicht. In diesem Zusammenhang fehlt eine ausdrückliche Norm. Die konsequente Transformation dieses rechtswissenschaftlichen Metasystems der Organschaft in die Gesetzesystematik des KStG fordert zwei Rechtsnormen:

1. die Befreiung der Organgesellschaft von der bestehenden Steuerpflicht im Falle der Organschaft evtl. mit Sonderregelungen für das Anrechnungsverfahren und
2. besondere Ermittlungsvorschriften für den Konzern.

Der erste Rechtssatz ist dem Befreiungskatalog zuzuordnen, denn die Befreiung einer Organgesellschaft ist eine wirtschaftspolitische Sozialzwecknorm. Der zweite Rechtssatz ist bei den allgemeinen Ermittlungsvorschriften einzuordnen.

Als Ergebnis dieses Untersuchungsteiles ist festzuhalten, daß mit einer Gesetzesystematik in erheblichem Maße eine Stimulanz der Pragmatik für den Zeichenbenutzer gegeben werden kann. Dabei empfiehlt es sich, folgende Regeln zu beachten:

1. Gebot der informatorischen Sachlichkeit,
2. Gebot der Zusammenghörigkeit,
3. Gebot der prägnanten und plastischen Topographie,
4. Gebot der sachadäquaten Integration von Sonderregelungen.

1) vgl. oben S. 77 ;

II. Regeln für den Einsatz von Legaldefinitionen

1. Einführung in die Technik der Legaldefinition

Eine Legaldefinition ist eine Definition in Gesetzestexten. Sie dient dem Gesetzesverfasser dazu, einen Begriffsinhalt visuell erkennbar festzulegen. Er nennt den gedanklichen Inhalt, den er einem Begriffswort zugewiesen hat. In der Terminologie der Zeichentheorie bedeutet dies, daß der Gesetzesverfasser als Zeichenbenutzer den Versuch unternimmt, die syntaktische Dimension eines Zeichens genau zu bestimmen. Da die Legaldefinition bereits eine Decodierungshilfe ist, ist sie für die juristische Steuertechnik von großer Bedeutung. Infolgedessen hat sich die moderne Gesetzgebungstheorie der Erforschung dieses Gebietes mit besonderem Nachdruck gewidmet. Von diesen Forschungsergebnissen werden wir nur einen geringeren Ausschnitt geben, da die Kritik an den Legaldefinitionen in der späteren Kritik am KStG 1977 einen nicht so großen Stellenwert einnehmen wird. Unsere Darstellung gründet deshalb allein auf die Erkenntnisse der traditionellen Logik¹⁾.

Die Logik unterscheidet zwischen Nominal- und Realdefinitionen²⁾. Die Nominaldefinition ist eine Wörterklärung. Dabei wird einem bestimmten Objekt ein Sprachzeichen als Normelement zugewiesen. Auf diese Weise wird das Objekt sprachlich gleichsam "getauft". So wurde etwa einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland im KStG 1977 die Bezeichnung "Organgesellschaft" zugewiesen.

Demgegenüber ist die Realdefinition eine Sacherklärung. Die traditionelle Logik bestimmt das Wesen einer Sache nach der Formel: "Definitio fit per genus proximum et differentiam specificam." Durch die Abgrenzung zur nächsthöheren Art und zum Artunterschied soll das Wesen des zu bestimmenden Objektes hervortreten. Ein Beispiel dieser Art enthält die Definition des Begriffes "Abwicklung - Endvermögen" in § 11 Abs. 3³⁾.

1) zum Verhältnis von Logik und Rechtswissenschaft vgl. Rödig, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 53; zur Logik und ihrer Entwicklung, vgl. Klug, Logik S. 12;

2) vgl. Klug, Logik S. 85;

3) vgl. dazu Gesetzestext S. 58;

Rödigs Untersuchungen mit Hilfe der kalkülisierten Logik haben gezeigt, daß das Verfahren einer Realdefinition erheblichen Bedenken ausgesetzt ist¹⁾. Zwar können wir im Rahmen einer Einführung zu einer juristischen Steuertechnik diese Bedenken nicht weiter verfolgen, jedoch geben sie uns Anlaß zu der Empfehlung, Realdefinitionen zum gegenwärtigen Stand der Wissenschaft zu vermeiden.

Besondere Formen der Legaldefinition ergeben sich durch ihre Platzweisung. Dabei können nach Rödig²⁾ eingebettete Definitionen und Kontextdefinitionen unterschieden werden.

Die eingebettete Definition steht innerhalb eines Regelungszusammenhangs, wie z.B. die Definition des Organträgers. Die Kontextdefinition führt den zu erklärenden Begriff in einer Klammer nach sich, wie etwa die Definition der Organgesellschaft³⁾.

2. Einige Regeln für den Gebrauch von Legaldefinitionen
a) Gebot der Vorprüfung der Erforderlichkeit einer Legaldefinition

Die Erfahrung lehrt, daß Gesetzesverfasser sehr geneigt sind, ein Übermaß an Legaldefinitionen einzusetzen. Dieser häufige Gebrauch besonders von definitorischen Fiktionen ist nicht immer ein Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechtes.

Deshalb stellt sich zu Recht die Frage, ob eine Legaldefinition zum Verständnis eines gebrauchten Begriffes erforderlich ist oder unterbleiben kann.

Diese Prüfung fußt auf ein rationales Erfassen dieser Gesetzgebungstechnik, so daß für eine grundsätzliche Verweigerung von Legaldefinitionen aus ästhetischen Überlegungen heraus kein Raum ist⁴⁾. Für die Erforderlichkeit einer Legaldefinition können unter anderem zwei Gründe sprechen. Dabei ist zum einen die Tatsache zu nennen, daß der Begriff in anderen Gesetzen bereits definiert ist. Zum anderen ist die Gefahr zu berücksich-

1) vgl. Rödig, in: Rödig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 40;

2) vgl. Rödig, in: a.a.O. S. 49;

3) vgl. den Gesetzestext S. 77 ;

4) vgl. Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 60 m.w.N.; zur Entwicklung, Ebel, in: Rödig (Hrsg.), Studien S. 337;

tigen, daß ein definitionsloser Begriff vom unzuständigen Verordnungsgeber definiert wird mit der Konsequenz, daß diese Definition als allgemein verbindlich betrachtet wird.

Die Erforderlichkeit einer Legaldefinition könnte man an folgenden Begriffen überprüfen:

- "Sitz und Geschäftsleitung" in § 1;
- "inländische Einkünfte" oder "inländische Einkünfte, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wird" in § 9 Nr. 2,3;
- "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" in § 5 Abs. 5,7,9,13;

Diese Begriffe werden im KStG nicht definiert. Für die Erforderlichkeit einer Legaldefinition spricht die Tatsache, daß die Begriffe in anderen Gesetzen definiert werden. Es erscheint nicht einsichtig, daß eine Legaldefinition in einem Gesetz zur Verständlichkeit eines Begriffsinhaltes erforderlich ist, in einem anderen, in dem der Begriff gleichermaßen benutzt wird, dagegen nicht. Um die vorhandenen Legaldefinitionen nicht zu wiederholen, ist auf sie zu verweisen. Dabei sind die §§ 4,10 und 11 AO und die §§ 43 und 45 EStG zu zitieren.

Als Beispiele des zweiten Prüfungsgrundes sind folgende Begriffe zu nennen:

- "Mitglieder-,Nebengeschäft, Gesamtumsatz, Rückvergütungen" in § 22;
- "die eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben" in § 23 Nr. 9;

Für diese Begriffe gibt es in anderen Vorschriften keine Legaldefinitionen. Für ihre Erforderlichkeit spricht die Tatsache, daß die Körperschaftsteuerrichtlinien die Inhalte dieser Begriffe im einzelnen bestimmen. Da diese Richtlinien auch dem Gesetzesanwender bekannt sind, wird er geneigt sein, die Verwaltungsvorschriften gegenüber dem Gesetzestext zu bevorzugen. Dadurch läuft das Gesetz Gefahr, seinen Zweck als Mittel der Interaktion zu verlieren. Deshalb ist es dringend geboten die Erforderlichkeit von Legaldefinitionen zu überprüfen.

b) Gebot der Vorprüfung der Geeignetheit
einer Legaldefinition

Nachdem sich ein Gesetzesverfasser für eine Begriffserklärung entschieden hat, bleibt die Frage, ob tatsächlich eine Legaldefinition das geeignete Mittel ist, um die Bedeutungsfindung für den Zeichenbenutzer zu erleichtern¹⁾. Dabei ist zu bedenken, daß die Technik der Legaldefinition ein intellektuell anspruchsvolles Verfahren ist, das heute nicht mehr bedenkenfrei benutzt werden kann. Bei der Bestimmung von sehr umfangreichen Begriffsinhalten bleibt deshalb zu erwägen, ob eine Legaldefinition nicht teilweise durch eine Enumeration der qualitativen und quantitativen Anforderungen zu ersetzen ist, die der Steuergesetzgeber an einen bestimmten Begriff stellen will. Betrachten wir dazu die neue Legaldefinition des Begriffes "Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" in § 4 KStG:

(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

Diese neue Vorschrift besteht aus unterschiedlichen Definitionsweisen: Einer Realdefinition in Abs. 1, zweier nachträglicher Interpretationen dieser Definition in Abs. 2 und 3, einer definitorischen Fiktion in Abs. 4 und einer weiteren Interpretation in Abs. 5 .

Dieses Vorgehen zeigt, wie schwierig es ist, einen komplexen Begriff

1) zur Technik der Legaldefinition im Wirtschaftsrecht
vgl. Rittner, in: Gedächtnisschrift für Jürgen Rödig S. 74;

mit Hilfe einer Realdefinition transparent zu machen. Nehmen wir nur die Realdefinition in Abs. 1, so sind schon gegen die verschiedene Bedenken angebracht.

Der Begriff "Betrieb" dient zur Kennzeichnung eines Unternehmens. Der gewählte Oberbegriff "Einrichtung" kann jedoch logischerweise nicht die nächsthöhere Art eines Betriebes sein, da der Oberbegriff und der Unterbegriff vom Wesen identisch sind. Die Definition ist insoweit nicht voll ausgereift. Zur Abgrenzung der Art dieses "Betriebes" werden qualitative und quantitative Elemente nach folgendem Muster aufgelistet:

1. eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, die sich innerhalb der Gesamttätigkeit der juristischen Person wirtschaftlich herausheben,
2. eine Tätigkeit außerhalb der Landwirtschaft,
3. keine Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen,
4. Betriebe, die die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme bewährleisten oder dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen,
5. Betriebe, die als Betriebe verpachtet sind,
6. Betriebe, die selbst juristische Personen des öffentlichen Rechts sind.

Die Bestimmungen der genauen Art des steuerbegünstigten Betriebes mag zwar historisch gewachsen sein, jedoch bürdet sie dem Gesetzesanwender die Last auf, klarzustellen, welcher Betrieb nun eigentlich steuerbegünstigt ist. Bei diesem Vorgehen ist nicht auszuschließen, daß es zu Kommunikationsstörungen kommt. Deshalb ist zu empfehlen, die qualitativen und quantitativen Anforderungen eines "Betriebes gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" genau ausdrücklich festzulegen.

Die vorliegende Definition ist dazu nicht geeignet. Sie veranschaulicht jedoch sehr eindringlich, daß für den rationalen Einsatz einer Legaldefinition zunächst die Geeignetheit einer solchen zu prüfen ist.

c) Gebot der Vorprüfung der logischen Anforderungen
einer Legaldefinition

Legaldefinitionen entstehen als Ergebnis einer logischen Gedankenoperation. Sie unterliegen damit den Regeln der Logik. Im Rahmen dieser Einführung einer juristischen Steuertechnik haben wir uns auf die traditionelle Logik beschränkt und nennen deshalb unter diesem Aspekt nur das Zirkulationsverbot.

Danach darf der erläuternde Begriff, das definiens, nicht in der Menge der zu erklärenden Begriffe, dem definiendum, enthalten sein¹⁾.

So verstößt beispielsweise die Einkommensdefinition in § 9 Nr. 3a gegen dieses Verbot. Der Einkommensbegriff ist sowohl im definiendum als auch im definiens enthalten. Ein solcher Verstoß legt offen, daß die Definitionstechnik der Gesetzgebungspraxis selbst nach den Anforderungen der traditionellen Logik noch Verbesserungsmöglichkeiten aufweist.

d) Gebot der Vorprüfung der teleologischen
Anforderungen einer Legaldefinition

Nachdem die erforderlichen, geeigneten und logischen Legaldefinitionen ermittelt worden sind, bleiben weitere teleologische Anforderungen zu prüfen. Eine Legaldefinition soll die Pragmatik für den Zeichenbenutzer in besonderer Weise stimulieren. Daher ist es unumgänglich, daß die Legaldefinition zum einen prägnant aus dem Gesetzestext hervortritt und zum anderen die Erläuterungsfunktion tatsächlich erfüllt wird.

Aus diesem Grunde sind Kontextdefinitionen und eingebettete Definitionen nach Möglichkeit zu vermeiden. Die Definitionen für die Begriffe "Muttergesellschaft" und "Tochtergesellschaft" in § 26 machen deutlich, daß diese Hilfsmittel im Gesetzestext nur schwer zu entdecken sind²⁾.

Betrachten wir zum zweiten Diskussionspunkt auch die neue Definition des Begriffes "zu versteuerndes Einkommen" in § 7 Abs. 2, die wie folgt lautet:

1) vgl. Rödig, a.a.O., S. 43; Auf das Negativitätsverbot und das Klarheitsgebot wurde verzichtet. Zu den Gründen vgl. Rödig, a.a.O., S. 43,44;
2) vgl. den Gesetzestext S. 80;

- "Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1, erhöht oder vermindert nach Maßgabe der §§ 14, 17, 18, 24 und 25."

In diesem Beispiel bestehen Bedenken, ob ein derartiges Vorgehen noch dem Zweck einer Definition entspricht. Anstelle der genauen inhaltlichen Elemente werden nur Verweisungen benutzt, die - wie wir bereits gesehen haben - eine zusätzliche gedankliche Mitarbeit jedes Gesetzesanwenders erfordern¹⁾. Er wird angewiesen, die genannten Orte aufzusuchen und die dort vorhandenen Zeichen selbst zu einer Zeichenmenge zusammenzustellen. Die neue Zeichenmenge macht den Begriffsinhalt aus. Da der Verweisungsmechanismus selbst ein Störfaktor der Kommunikation bilden kann, ist nicht auszuschließen, daß damit der Zweck einer Legaldefinition als Stimulanz für die Pragmatik des Zeichenbenutzers verloren geht.

Als Ergebnis der Untersuchungen zu den Legaldefinitionen als Mittel der juristischen Steuertechnik ist festzuhalten, daß zum derzeitigen Stand der Wissenschaft nur die Nominaldefinition zu empfehlen ist. Im übrigen sollte die Enumeration von qualitativen und quantitativen Elementen als Sacherklärung dienen. Für den rationalen Einsatz von Legaldefinitionen werden folgende Regeln empfohlen:

1. Gebot der Vorprüfung der Erforderlichkeit einer Legaldefinition,
2. Gebot der Vorprüfung der Geeignetheit einer Legaldefinition,
3. Gebot der Vorprüfung der logischen Anforderungen einer Legaldefinition,
4. Gebot der Vorprüfung der teleologischen Anforderungen einer Legaldefinition.

1) vgl. oben S. 68;