

Literatur

Rezensionen

Hermann-Wilfried Bayer, Steuerlehre. Steuerverfassung – Steuergesetz – Steuergericht, Walter de Gruyter, Berlin/New York 1998. 835 S., 198,- DM. ISBN 3-11-004568-0.

I. Die Zielsetzung des Autors

Der Verlag Walter de Gruyter hat Hermann-Wilfried Bayers „Steuerlehre“ in das Programm der „Großen Lehrbücher“ eingereiht und damit als Grundlagenliteratur gekennzeichnet. Allein die Platzierung macht also neugierig auf dieses Buch. Und auch der Anspruch, den Bayer im Vorwort erhebt, ist groß: „Das zweite Jahrhundert eigenständigen steuerjuristischen Denkens sollte, so der Grundgedanke dieses Buches, nicht beginnen, ohne daß sich nicht jemand des Bestandes an Grundlehren angenommen hätte, auf denen das Steuerrecht in all seiner Vielfalt von Anfang an beruht hat und noch heute beruht“ (S. VII). Ist auch der von Bayer vermittelte Eindruck, er sei der erste, der sich des Steuerrechts systematisierend annimmt, nicht zuletzt angesichts der *Tipkeschen* Steuerrechtsordnung nicht ganz zutreffend, so muß doch jeder neue Versuch, das Steuerrecht als ein Gerechtigkeitsystem zu erschließen und dem Chaos durch Prinzipien Einhalt zu bieten, mit Spannung aufgenommen werden. Drei Ziele verfolgt Bayer mit seiner Steuerlehre: Das Steuerrecht soll als ein Recht in Erscheinung treten, das „die natürliche Person oder den Menschen zum Mittelpunkt seiner Regelungen macht“. Das Steuerrecht soll, zweitens, in seiner Gesamtheit, insbesondere in seinem schuldrechtlichen Teil, ein „sicheres dogmatisches Fundament“ erhalten. Schließlich will Bayer der „höchstrichterlichen Rechtsprechung in Steuersachen einen Rang, der weit über das Maß des bisher Gewohnten hinausreicht“, zukommen lassen; eine „Richterlehre“ soll entwickelt werden.

II. Die Konzeption

Der thematische Bogen der Steuerlehre ist weit gespannt: Auf etwas über 800 Seiten wird das gesamte Steuerrecht dargestellt einschließlich des Internationalen und Europäischen Steuerrechts. Das Lehrbuch gliedert sich in drei große Abschnitte. Im 1. Hauptteil werden die verfassungsrechtlichen Vorgaben, insbesondere die Bedeutung der Grundrechte für das Steuerrecht dargelegt. Ein Überblick über Organisationsstrukturen des Steuerverwaltungs- und Steuerprozessrechts sowie ein kurzer Ausflug in das Steuerstrafrecht schließen sich an. Den Schwerpunkt des Buchs bildet das Steuerschuldrecht im 2. Hauptteil. Hier finden sich Themen des allgemeinen Steuerschuldrechts ebenso wie eine Einführung in die verschiedenen Steuerarten. Hier entwickelt Bayer auch die Leitidee seiner Steuerlehre, den Steuerstufentatbestand. Abgerundet wird diese Darstellung des materiellen Steuerrechts durch

den 3. Hauptteil, in dem sich Bayer dem Steuerverwaltungsverfahren und dem Steuerprozessrecht zuwendet.

III. Die Grundlagen, insbesondere das Steuerverfassungsrecht

Im Grundlagenteil geht es zunächst um Begrifflichkeiten, um Ein- und Abgrenzungen, um die Strukturierung der Materie. Das Steuerrecht wird in das Steuergesetzesrecht und das Steuergewohnheitsrecht (Rdn. 39), das kodifizierte und nicht-kodifizierte Steuerrecht (Rdn. 40), nach dem Normrang in das Steuerverfassungsrecht und das einfache Steuerrecht (Rdn. 41), nach dem Norminhalt in das Steuerschuld-, Steuerverwaltungs-, Steuerprozeß- und Steuerstrafrecht (Rdn. 42) und nach dem Normschöpfer in nationales, Internationales und supranationales (Europäisches) Steuerrecht eingeteilt. Interessant ist die Unterscheidung zwischen kodifiziertem und nicht-kodifiziertem Steuerrecht. Die einzige Kodifikation auf dem Gebiet des Steuerrechts ist nach Bayer die Abgabenordnung. Das besondere Steuerschuldrecht gehöre hingegen dem nicht-kodifizierten Steuerrecht an, weil es über eine Mehrzahl von Texten verstreut ist.

Die Darstellung des Steuerverfassungsrechts, Schwerpunkt des 1. Hauptteils, zerfällt in zwei große Komplexe, die *bundesstaatliche Steuerverfassung* (Rdn. 67 ff.), und die *rechtsstaatliche Steuerverfassung* (Rdn. 96 ff.). Erfreulich ist die Bedeutung, die Bayer dem Verfassungsrecht für das Steuerrecht beimißt. Unter der Überschrift der Rechtsstaatlichkeit faßt der Autor in erster Linie die Begrenzungen des Steueranspruchs durch die Grundrechte. In diesem Zusammenhang werden die Begriffe der „Steuergrundrechte“ und „Steuerfreiheiten“ entwickelt (Rdn. 99). Ein Steuergrundrecht oder eine Steuerfreiheit liegt danach vor, wenn der Bürger sich als Steuerbürger auf die Grundrechte der Art. 1–19 GG beruft. Bayer geht nun mit der gesamten Staats- und Steuerrechtsliteratur zu Gericht, weil sich nirgends der Begriff des „Steuergrundrechts“ findet. Soll auf diese Weise impliziert werden, vor Bayer habe sich noch niemand mit den Auswirkungen der Grundrechte auf die Besteuerung befaßt, so wäre dies schlichtweg falsch. Oder will Bayer nur die Einzigartigkeit der eigenen Begriffsschöpfung unterstreichen? Dabei ist der heuristische Wert des neuen Topos zweifelhaft. Suggestiert der Begriff doch, es gäbe *spezielle* Grundrechte, die dem Steuereingriff entgegengehalten werden könnten. Anders als etwa die Unterscheidung in Deutschen- und Ausländergrundrecht enthält die Kategorie Steuergrundrecht aber keinerlei qualitative Aussage. Genausogut könnte man Begriffe wie „Gefangenengrundrecht“, „Soldatengrundrecht“ etc. kreieren, wenn sich der Bürger in einem speziellen Abhängigkeitsverhältnis zum Staat auf die allgemeinen Grundrechte beruft. Eher hinderlich erscheint der Begriff des Steuergrundrechts, weil er den Blick verengt, indem er nahelegt, daß aus dem allgemeinen Grundrechtskatalog nur bestimmte Grundrechte der Steuererhebung Schranken setzen könnten.

Fünf Einzelgrundsätze der Besteuerung gewinnt Bayer aus dem Grundsatz der rechtsstaatlichen Ordnung: Abgemessenheit (Rdn. 121, 127) und Tatbestandsmäßigkeit (Rdn. 122, 128), als Ausfluß von „Art. 3 Abs. 1 GG oder der Gerechtigkeit“ (Rdn. 123) die Grundsätze der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip (Rdn. 124, 129) und die Besteuerung nach der Äquivalenz (Rdn. 125, 130) und schließlich, noch einmal abgeleitet aus der Rechtssicherheit, die Einfachheit oder Leichtigkeit der Besteuerung (Rdn. 126, 131). Einen Anwendungsvorrang oder ein Konkurrenzverhältnis zwischen den zentralen Gestaltungsprinzipien der Gleichmäßigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip und Äquivalenzprinzip) und der Rechtssicherheit (Einfachheit) vermag Bayer nicht zu erkennen. Es stehe dem Gesetzgeber frei, welchem Prinzip er den Vorrang gewähre (Rdn. 134).

In dieser Beliebigkeit jedoch ist Bayers Interpretation der Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers nicht haltbar, schon deshalb nicht, weil Bayer irrtümlich den Grundsatz der Einfachheit zu einem Verfassungsprinzip erhöht. Indirekte Steuern sollen sich allein aufgrund der einfachen Erhebung rechtfertigen lassen (Rdn. 384, 1585). Ein Stufen- oder Spannungsverhältnis zwischen den Rechtfertigungsgründen der Steuergerechtigkeit und der Einfachheit sei nicht festzustellen. Dabei zielt Bayer nicht darauf ab, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung im Sinne von Rechtsanwendungsgleichheit zu verwirklichen. Vielmehr soll die einfache Steuer per se, allein aufgrund ihrer Einfachheit gerechtfertigt sein. Ob sie auch Lastengleichheit verwirklicht, ist daneben irrelevant. Ein solches Verständnis von Rechtssicherheit als Einfachheit entspricht dem Prinzip der Bequemlichkeit und Unmerklichkeit der Besteuerung als finanzwissenschaftliches Postulat im klassischen Sinne *Adam Smith's*. Die Einfachheit – und damit nach Bayer Rechtssicherheit – der indirekten Steuern beruht allein auf der Reduzierung des Kreises der Abgabenschuldner. Daß hierdurch das Recht der indirekten Steuern zugleich rechtssicher sei, kann – man denke nur an die Umsetzungsdefizite der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie – nicht festgestellt werden. Mit dem rechtsstaatlichen Prinzip der Rechtssicherheit als Schutzanspruch des Bürgers gegen den Staat hat die Bayerische Rechtssicherheit jedenfalls nichts gemein. Kompliziertheit des Rechts kann zu Ungleichheiten führen, insbesondere in der Rechtsanwendung, gegebenenfalls auch zu Rechtsunsicherheit. Dennoch kann Einfachheit, gerade in der Bedeutung Bequemlichkeit der Besteuerung, nicht automatisch mit Rechtssicherheit gleichgesetzt werden. Einfachheit der Steuererhebung für sich betrachtet ist eine außerrechtliche Kategorie, ein lediglich *ökonomisches* Effizienzpostulat. Mit Rechtssicherheit für den Bürger hat dies nicht zu tun. Daher kann der Grundsatz der Einfachheit auch nicht beliebig gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgetauscht werden.

Widersprüche zu der Feststellung einer weitreichenden Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers (Rdn. 134) ergeben sich, wenn Bayer das einfachgesetzliche Steuerrecht als „konkretisiertes Steuerverfassungsrecht“ interpretiert. Er geht sogar so weit, EStG, GewStG oder UStG regelten „nichts Eigenes“ (Rdn. 167), sondern nur, was als Grundsatz nach der

Steuerverfassung des Grundgesetzes ohnehin schon gelte. Zwar ist richtig, daß der Steuergesetzgeber seine Gestaltungsmöglichkeiten nur in den Grenzen der Verfassung entfalten kann. Die Steuergesetze lediglich als Ausführungsgesetze ohne eigenständigen Regelungsgehalt zu interpretieren, überspannt aber die Wirkungen der Verfassung.

IV. Die Bayerische „Lehre“ vom Stufentatbestand

Das Herzstück der Bayerischen Steuerlehre ist das Steuerschuldrecht (2. Hauptteil) und hier wiederum die von Bayer bereits in den 70er Jahren entwickelte „Lehre vom Stufenbau des Stufentatbestandes“ (Rdn. 386–399), die der gesamten Darstellung des besonderen Steuerschuldrechts zugrunde gelegt ist. Der Stufentatbestand gliedert sich danach in drei große Stufen: *Raumtatbestand*, *Grundtatbestand* und *Höhentatbestand*. Der „Raumtatbestand“ umfaßt als eine Art Vorprüfung den räumlichen Anwendungsbereich. Hier soll untersucht werden, ob der Steuerpflichtige der inländischen Steuerhoheit unterliegt, also entweder unbeschränkt steuerpflichtig ist oder als beschränkt Steuerpflichtiger mit seinen inländischen Einkünften zur Besteuerung herangezogen werden kann. „Grundtatbestand“ und „Höhentatbestand“ machen den „Tatbestand im engeren Sinne“ aus. Im Rahmen des Grundtatbestandes sind die Tatbestandsmerkmale *Steuersubjekt* (persönliche Steuerpflicht) und *Steuergegenstand* (steuerbare Handlung) angesiedelt, der Höhentatbestand umfaßt den *Steuermaßstab* und den *Steuersatz*.

Nun ist die Tatbestandsmäßigkeit des Steuerrechts nichts Besonderes, sondern ein *essentialium* des staatlichen Eingriffsrechts. Schließlich normiert § 38 AO: „Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der *Tatbestand* verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“ Was also ist das Neue an Bayers Tatbestandsaufbau, was macht diesen Aufbau zur *Tatbestandslehre*, und was ist der Nutzen der Bayerischen Stufenbaulehre?

Die Antwort ist jenseits jeder ideologischen Entzweiung, die Bayer permanent aufzubauen sucht (z. B. Rdn. 392, 503), recht einfach: Der Stufentatbestand wird von Bayer neu strukturiert, teilweise werden die Tatbestandsmerkmale des klassischen Tatbestandsaufbaus auch neu benannt. Der klassische Tatbestandsaufbau spricht ebenfalls von *Steuersubjekt*, unterscheidet ferner zwischen *Steuerobjekt*, *Steuerbemessungsgrundlage* und *Steuersatz*. Über die Zurechnung wird das *Steuerobjekt* dem *Steuersubjekt* zugeordnet. Im Zentrum des klassischen Aufbaus des Einkommenstufentatbestandes steht dabei aber als *Steuerobjekt* bzw. *Steuergegenstand* das Einkommen. Die Handlungen des Steuerpflichtigen – und das ist der zentrale Unterschied zu Bayer – spielen daneben nur eine untergeordnete Rolle. Bayer hingegen sieht den *Grund* für die Besteuerung stets in einer „Tätigkeit“ oder „Handlung“.

Warum der Handlung im Steuerrecht *systemtragende* Bedeutung zukommen soll, läßt sich leider nicht in Erfahrung bringen. Vergeblich sucht man in dem Kapitel mit der Überschrift „Der Stufentatbestand“ nach einer dogmatischen Grundlegung der Bayerischen Stufentat-

bestandslehre. Bayer begnügt sich mit der Berufung auf die Tradition *Albert Hensels* (Rdn. 392) und der schlichten Darstellung der einzelnen Tatbestandsmerkmale. Gerade dort, wo er sich von dem herkömmlichen Tatbestandsaufbau abhebt, nämlich beim Steuergegenstand als steuerbarer Handlung, versagt Bayer dem Leser eine Erklärung der Überlegenheit seines Konzepts. Wenn der Autor beklagt, daß es im Steuerrecht anders als im Strafrecht keine umfassende Handlungslehre gebe (Rdn. 503), so hätte man sich gewünscht, daß er erläutert, wo die strukturellen Gemeinsamkeiten zwischen der Funktion der tatbestandsmäßigen Handlung im Straf- und Steuerrecht liegen, zumal gerade die Unterschiede augenfällig sind: Strafe setzt Schuld voraus. Die Schuldfrage stellt sich nur, wenn rechtswidrig *gehandelt* wurde, und als rechtswidrige Handlung kommen nur solche Handlungen in Betracht, die einem strafrechtlich normierten Tatbestand entsprechen. Auf die Handlung beziehen sich daher alle Stufen des strafrechtlichen Unwerturteils; sie ist das Verbindungselement für das Unrechtsurteil. Das Strafrecht unterscheidet zudem zwischen Handlungs- und Erfolgsunrecht. Schon die Betätigung eines rechtsfeindlichen Willens kann, selbst wenn der Erfolg ausbleibt, die *Strafwürdigkeit* eines Verhaltens begründen. Deshalb kennt das Strafrecht Unternehmensdelikte; deshalb ist bereits der Versuch einer Straftat strafwürdig. *Steuerwürdig* ist der Steuerpflichtige hingegen allein aufgrund des von ihm erzielten wirtschaftlichen Erfolgs. Besteuert wird der Steuerpflichtige nicht, weil er handelt, sondern weil er Einkommen erzielt. Nicht die Handlung als solche interessiert das Steuerrecht, sondern nur der wirtschaftliche Erfolg dieser Handlung. Die „versuchte Einkünfteerzielung“ löst keine Steuerfolge aus. So bleibt die Nützlichkeit dieser so vehement vertretenen „Lehre“ im dunkeln. Schließlich läßt sich die Handlungsbezogenheit auch schwerlich im gesamten Steuerschuldrecht durchhalten. Während die Handlung im Einkommensteuerrecht schon durch die Formulierung „erzielte Einkünfte“ einen gewissen Widerpart im Gesetz findet, läßt sich die Besteuerung von Leistungsfähigkeitstransfers, etwa im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, kaum mehr auf den Handlungsgedanken zurückführen, auch wenn Bayer in diesem Zusammenhang wohl den Besitz von Vermögen als steuerbare „Handlung“ gedeutet wissen will (Rdn. 1003 ff., 1006, 1063). Nachvollzogen werden kann diese Subsumtion nicht, da man vergeblich eine präzise Definition der steuerlichen Handlung sucht. Bayer faßt unter dem Begriff der steuerbaren Handlung recht unscharf „die Verhaltensweise, die Leistung, die Tätigkeit oder die Handlung ... , die seitens des Steuerpflichtigen an den Tag gelegt werden muß, damit der Steuertatbestand ihm gegenüber entsteht (Rdn. 503).“

Ein weiterer möglicher Unterschied zum traditionellen Tatbestandsverständnis liegt in der Betonung der sukzessiven Prüfungsabfolge, die der Bayersche Stufentatbestand vorgibt (Rdn. 392). Die einzelnen Tatbestandsmerkmale bauen streng aufeinander auf, stehen in einem Über-/Unterordnungsverhältnis. Ohne diese Betonung des Stufencharakters wird aber auch im herkömmlichen Tatbestandsaufbau zumeist beginnend mit dem Steuersubjekt die Prüfungsabfolge eingehalten.

Die Aufbereitung des steuerrechtlichen Tatbestandes zum Stufentatbestand mag bei der Subsumtion der geltenden Steuergesetze helfen, mag vielleicht sogar manches Zurechnungsproblem beseitigen. Erkenntnisse über den tieferen Sinn, die Systematik des Steuerrechts vermittelt sie aber nur in begrenztem Umfang. Die Lehre vom Steuerstufentatbestand ist demnach eher eine didaktische Methode, die sich im Funktionellen erschöpft.

V. Die Darstellung der einzelnen Steuerarten

Konsequent wendet Bayer den Stufenaufbau auf die Darstellung der einzelnen Steuerrechtsarten an. Neuartig ist die Form der Darstellung schon deshalb, weil Bayer die einzelnen Steuerrechtsarten nicht in sich geschlossen abhandelt, sondern in einer Art Längsschnitt anhand der einzelnen Tatbestandsmerkmale. So sucht man vergebens nach einem Kapitel Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht, Umsatzsteuerrecht usw. Statt dessen werden kapitelweise die Steuerrechtssubjekte (Rdn. 457 ff.) der einzelnen Steuerarten aufgeführt, dann die Steuergegenstände (Rdn. 503 ff.), Steuermaßstäbe (Rdn. 1104 ff.) und Steuersätze (Rdn. 1453 ff.), schließlich in einem eigenen Kapitel die Steuervergünstigungen (Rdn. 1500 ff.). Auf diese Weise soll nachgewiesen werden, daß allen Steuerarten dasselbe Bauprinzip zugrunde liegt, was eigentlich nie angezweifelt worden ist. Auch in der herkömmlichen Lehrbuchliteratur findet sich regelmäßig für die einzelnen Steuerarten eine an den Tatbestandsmerkmalen orientierte Darstellung. Neue Bedeutungszusammenhänge erschließen sich auf diese Weise nicht. Neuartig sind nur die von Bayer geprägten Begrifflichkeiten. Da wird im Rahmen des Steuersubjekts zwischen dem „Personensteuerrecht“ (Rdn. 460 ff.) und dem „Jedermannsteuerrecht“ (Rdn. 485) unterschieden. Der Steuergegenstand läßt die Steuergesetze in „Wirtschaftsteuergesetze“ (EStG, GewStG, UStG, besondere Verbrauchsteuern, Rdn. 512 ff.), „Privatsteuergesetze“ (Örtliche Aufwandsteuern und Kfz-Steuer, Rdn. 954 ff.) sowie „Allgemeinsteuergesetze“ (VStG und ErbStG, Rdn. 1001 ff.) zerfallen. Die Gruppierungen erfolgen nach der jeweils als Besteuerungsgrund maßgeblichen Handlung. Wie wenig aussagekräftig die Handlung als Ausgangspunkt einer Systematisierung des Steuerrechts ist, wird dabei sehr anschaulich. Jedenfalls bleibt unklar, warum Bayer die Kfz-Steuer der Privatsphäre zuordnet (Rdn. 956); die Charakterisierung der Verbrauchsteuern als „Wirtschaftsteuern“ wird weder der Intention des Gesetzgebers gerecht, noch gibt sie den Belastungsgrund zutreffend wieder und verschleiert ferner, wer die Steuer trägt, nämlich nicht die Wirtschaftseinheit, sondern der private Konsument.

Die Darstellung der einzelnen Steuerarten kann hier nicht en détail kommentiert werden, sondern muß sich auf einige grundsätzliche Anmerkungen beschränken. Bemerkenswert ist, daß Bayer sich nicht auf die Beschreibung der großen Ertragsteuern und der Umsatzsteuer beschränkt, sondern das geltende Vielsteuersystem in seiner ganzen Breite schildert, keine der rund dreißig derzeit existenten Steuern auslassend und mit vielen interessanten Hinweisen zur Steuergeschichte. Viel Aufmerksamkeit schenkt Bayer dem Konglomerat der gemeindlichen Steuern, er beschränkt sich aller-

dings auf die bloße Deskription. So lesen sich die Abschnitte über die örtlichen Verkehrs- und Aufwandsteuern (Rdn. 957 ff.) wie ein Panoptikum fiskalistischen Einfallsreichtums aus Vergnügungsteuer, Getränkesteuer, Hundesteuer, Zweitwohnungsteuer, Einwohnersteuer und Jagdsteuer; Bayers Darstellungseifer erstreckt sich sogar auf die nicht mehr gebräuchliche Reitpferdesteuer. Systemkritik bleibt jedoch aus.

Leider entsprechen die Schwerpunkte, die Bayer bei der Darstellung der einzelnen Steuerrechtsarten setzt, nicht immer deren praktischer oder theoretischer Relevanz. So gilt Bayers ganze Liebe dem Zweitwohnungssteuerrecht (insb. Rdn. 143, 443, 971 ff.), zentrale Problemkreise wie die einkommensteuerrechtliche Behandlung der wiederkehrenden Bezüge werden indessen nur gestreift (Rdn. 768, 1221). Dabei hätte man auf den Umgang mit dieser Einkunftsart gespannt sein dürfen. Denn gerade die wiederkehrenden Bezüge, insbesondere das Sonderrecht der Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen als Besteuerung eines Leistungsfähigkeitstransfers würden Bayers Handlungslehre auf die Probe stellen, wobei nicht verhehlt werden soll, daß die dogmatische Einordnung dieser Rechtsfigur auch nach herkömmlicher Bestimmung des Steuergegenstandes Schwierigkeiten bereitet. An der Oberfläche bleibt auch die Darstellung der Mitunternehmerschaft (Rdn. 619 ff.). Hatte man sich hier durch die Bayerische Handlungslehre neue Impulse für die Lösung der virulenten Zurechnungs- und Qualifikationsprobleme erhofft, so erschöpfen sich die Ausführungen im Konventionellen. Ebenso vermißt man angesichts der Ankündigung, die natürliche Person in das Zentrum des Steuerrechts stellen zu wollen, grundsätzliche Ausführungen zum Verhältnis der Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner. Nicht die notwendige Selektion in einer solchen Gesamtdarstellung des Steuerrechts verdient Kritik, sondern die kaum nachvollziehbaren Auswahlkriterien.

VI. Die Systematisierung der Steuern

Daß der Stufentatbestand eine rein funktionelle Bedeutung hat, wird spätestens bei der von Bayer vorgenommenen Systematisierung der Steuern deutlich (8. Kap., Rdn. 1573 ff.). Ausgangspunkt der Bayerischen Systematisierung ist die Unterscheidung in die Hauptgruppen direkte und indirekte Steuern (Rdn. 1581). Die direkten Steuern werden weiter in Personalsteuern (Steuern auf Einkommen und Vermögen) und Objektsteuern (Realsteuern und Aufwandsteuern), die indirekten Steuern in Verkehrs-, Verbrauchsteuern und Zölle eingeteilt. Die Einteilung in indirekte und direkte Steuern hält Bayer für entscheidend für die Frage der Steuerrechtfertigung. Direkte Steuern seien durch die Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit, indirekte Steuern durch die Prinzipien der Rechtssicherheit und Rechtseinfachheit zu legitimieren. Bayer greift hier also die im ersten Hauptteil entwickelte Steuerrechtfertigung wieder auf. Ob der Einteilung in direkte und indirekte Steuern tatsächlich Aussagekraft hinsichtlich ihrer Legitimierung beigemessen werden kann, muß bezweifelt werden. Zunächst ist die direkte oder indirekte Erfassung einer Steuerquelle eine Frage der Erhebungstechnik. Daneben ist die Unterscheidung als *Vorfrage* für die Beurteilung der Steuerrechtfertigung

maßgeblich, weil zunächst der Steuerdestinatär isoliert werden muß, um zu beurteilen, ob *dessen* Belastung gerechtfertigt werden kann. Dies bedeutet aber nicht, daß an indirekte und direkte Steuern ganz unterschiedliche Rechtfertigungsmaßstäbe angelegt werden dürften. Das Recht der indirekten Steuern darf nicht von vornherein einer gleichheitsrechtlichen Betrachtung entzogen werden.

VII. Das Steuerverfahrensrecht

Im Dritten Hauptteil wird das Steuerverfahrensrecht, in einem Anhang knapp das Internationale und Europäische Steuerrecht abgehandelt. Hier beschränkt sich Bayer im wesentlichen auf die Deskription des geltenden Rechts. Er bemüht sich allerdings wiederum, neue Zusammenhänge herzustellen. So teilt er das Besteuerungsverfahren in das Vorverfahren (Buchführungspflichten der Steuerpflichtigen), das Hauptverfahren (Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Steuerfestsetzung) und das Nachverfahren (Berichtigungsverfahren, Einspruchsverfahren, Beitreibungsverfahren) ein. Ob diese Neueinteilung und ihre terminologische Bezeichnung besonders geglückt sind, mag dahinstehen. Unklar bleibt wie so oft, *warum* sich Bayer vom herkömmlichen Sprachgebrauch löst und dafür sogar vom Gesetzgeber bereits besetzte Begriffe wie den Terminus des Vorverfahrens (z. B. § 44 FGO) statt für das Einspruchsverfahren für die Buchführungspflichten des Steuerpflichtigen zur Anwendung bringt.

VIII. Die Auswertung von Rechtsprechung und Literatur

Eine „Richterrechtslehre“ wollte Bayer entwickeln. Ist es ihm gelungen? Über 1600 Entscheidungen habe er ausgewertet, erfährt man im Vorwort. Doch die Masse allein macht noch keine Richterrechtslehre aus. Zwar belegt Bayer nahezu jede eigene Aussage durch ein wörtliches BFH-Zitat. Meist kommt es dabei aber auf den genauen Wortlaut des Zitats gar nicht an. Der BFH wird von Bayer sogar dann wörtlich zitiert, wenn es sich um die bloße Wiedergabe des Gesetzes handelt (z. B. Rdn. 786). Auch wenn Bayer nicht näher erläutert, was er sich unter „Richterrechtslehre“ vorstellt – naheliegender ist, daß er *jede* Gesetzesanwendung als Richterrecht verstanden wissen möchte – so hätte man von einer Richterrechtslehre erwarten dürfen, daß die *Rechtsfortbildung* durch den BFH im Vordergrund steht. Doch vergeblich hofft man auf eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung. Es bleibt beim bloßen Zitat.

Vorbildlich ist hingegen die Auswertung der klassischen Grundlagenliteratur. Zu vielen Fragen werden etwa *Adam Smith*, *Adolph Wagner*, *Enno Becker* oder *Albert Hense* angeführt. Bemerkenswert sind auch die Ausflüge in die Steuergeschichte. Ansonsten folgt die Literaturlauswahl jedoch, gerade soweit es um Einzelfragen geht, keinem erkennbaren System, ist bestenfalls selektiv zu bezeichnen. Regelrecht ärgerlich stimmt Bayers Umgang mit konträren Ansichten. Abweichende Meinungen, oft ist das die herrschende, werden als „abwegig!“, „polemisch!“ bezeichnet; begründet wird die erteilte Abfuhr nie. Hat Bayer einen neuen Begriff erfunden, dann durchsucht er systema-

tisch die gesamte vorhandene Fachliteratur, um mit „[Fehlzanzeige!]“ zum Ausdruck zu bringen, daß dieser Begriff bisher nicht verwendet wurde, was dem Leser den – in aller Regel unzutreffenden – Eindruck vermittelt, mit dem Problem selbst habe sich vor Bayer noch niemand auseinandergesetzt. Diese oft ganz unnötige Polemik schmälert den Wert des Buchs erheblich.

IX. Empfehlung

Bleibt noch die Frage, an wen sich das Buch richtet, wer von Bayers Steuerlehre profitieren kann. Als Lehrbuch ist die Steuerlehre mit Sicherheit ungeeignet. Vermittelt sie doch einen Eindruck vom Steuerrecht, der sich in vielen Fällen nicht mit der gängigen Dogmatik, vor allem nicht mit der bekannten Terminologie deckt. Dem Neuling im Steuerrecht dürfte es deshalb schwer fallen, sich anhand Bayers Steuerlehre zu orientieren, zumal die Abweichungen von der herrschenden Nomenklatur meist nicht nur nicht begründet, sondern auch gar nicht kenntlich gemacht werden. Zudem sind die Darstellungen oft unvollständig, werden ganze Problembereiche ausgespart oder doch nur sehr rudimentär behandelt. Die Benutzerfreundlichkeit leidet außerdem, weil Bayer statt der üblichen Zitierform von BFH-Entscheidungen im Bundessteuerblatt ausschließlich die Amtliche Entscheidungssammlung heranzieht. Nur über ein Entscheidungsregister im Anhang kann man sich die entsprechende Fundstelle im Bundessteuerblatt erschließen. Zudem macht die Form der Darstellung das Bayerische Lehrbuch ungeeignet zum schnellen Auffinden von Problemfragen. Das Buch setzt sich zusammen aus einem in mehreren Gliederungsebenen unterteilten Haupttext, ständig unterbrochen durch vertiefende Erläuterungen. Dies bringt es mit sich, daß sich einzelne Sätze zum Teil über mehrere Seiten hinziehen, was ein schnelles Nachschlagen fast unmöglich macht.

Trotz aller Kritik ist das von Bayer vorgelegte Buch jedoch in seiner Geschlossenheit faszinierend. Hier errichtet jemand ein Gedankengebäude unbeirrt vom Rest der Fachwelt, nicht nur als in sich geschlossene Konzeption, sondern gleichsam verschlossen gegenüber allen äußeren Einflüssen. Eigenwillig ignoriert Bayer jede mögliche Kritik, löst sich von tradierten Kategorien, erfindet das Steuerrecht zumindest begrifflich neu. Den geweckten Erwartungen wird er indessen nicht gerecht. Das im Vorwort angekündigte epochale Werk liegt nicht vor. Hier wurde kein tragfähiges dogmatisches Fundament geschaffen, keine Gerechtigkeits-, sondern bestenfalls eine Formalordnung. Der Steuerstufentatbestand, als Allheilmittel angepriesen, entpuppt sich als ein rein technisches Instrument der Steuerrechtsanwendung.

Dr. JOHANNA HEY, Köln

Sonderdruck aus Nr. 3 · August 1998

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Joachim Lang, Köln

in Verbindung mit

Prof. Dr. Dieter Birk, Münster · Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf, LL. M., Köln · Prof. Dr. Norbert Herzig, Köln · Richter des BVerfG Prof. Dr. Paul Kirchhof, Heidelberg · Prof. Dr. Brigitte Knobbe-Keuk †, Bonn · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum Richter am BFH Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, München Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt Raupach, München Prof. Dr. Wolfram Reiß, Darmstadt · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Dieter Schneider, Bochum · Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin · Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau · Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln · Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz · Prof. Dr. Klaus Vogel, München · Prof. Dr. Franz W. Wagner, Tübingen · Richter am BFH Prof. Dr. Franz Wassermeyer, München

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln