

Personalia

Vordenker der Steuergerechtigkeit Klaus Tipke zum fünfundsiebzigsten Geburtstag

Prof. Dr. JOACHIM LANG, Köln

Klaus Tipke hat am 8. November vergangenen Jahres, wie immer telefonisch unerreichbar, seinen 75. Geburtstag gefeiert. Die Tageszeitung mag er am Frühstückstisch mit einer Mischung von Bitterkeit und Genugtuung gelesen haben, denn am 8.11.2000 wurde ausführlich über den Gewalttäter *Frank Schmökel* berichtet, der wegen der Vergewaltigung von Kindern in der geschlossenen Psychiatrie Neuruppin untergebracht war und dann beim Besuch seiner Mutter am 25. Oktober entkommen konnte, indem er die eigene Mutter und zwei ihn begleitende Pfleger niederstach. 13 Tage versetzte der gefährliche Triebtäter die Bevölkerung in Angst und Schrecken, erschlug einen Rentner, in dessen Bungalow er übernachtete, bevor er von einem großen Polizeiaufgebot gefaßt werden konnte. Der brandenburgische Innenminister *Jörg Schönbohm* kündigte Konsequenzen an: Er verstehe den Ärger der Bevölkerung. Künftig müsse ihr Schutz Vorrang vor der Therapie haben.

Jörg Schönbohm hätte sich auf ein Buch berufen können, das *Klaus Tipke* nach Vollendung seines dreibändigen Werks „Die Steuerrechtsordnung“¹ mit viel Herzblut unter folgendem Titel verfaßt hat: „Innere Sicherheit und Gewaltkriminalität – Die Sicherheitsdefizite unseres Rechtsstaats“². In diesem Buch wird die Fehlgewichtung vom Recht des Täters auf Therapie und Resozialisierung einerseits und dem „Recht rechtschaffener Bürger auf Rechtssicherheit“³, wie sie der Fall *Frank Schmökel* erneut offengelegt hat, eindrucksvoll beschrieben. Das Buch ist vom Glauben an einen starken Rechtsstaat geprägt, der den Bürger nicht nur vor staatlicher Willkür bewahrt, sondern auch für den Schutz der Bürger im Verhältnis zueinander sorgt. *Klaus Tipke* wendet sich vehement gegen die Verunglimpfung von „Law and Order“⁴, fordert vom Staat die

Gewährleistung einer zwischenmenschlichen Rechtsgemeinschaft, in der die Rechtstreuen vor den Rechtsbrechern sicher sind. Er plädiert für ein **Grundrecht auf Sicherheit**, nach dem der Staat den Bürger vor Kriminalen zu schützen hat⁵. Eine „einseitige Gunst des Rechtsstaats für den Rechtsbrecher“⁶, welcher die Rechte von Straftätern zu Lasten der Sicherheit pflegt, ist *Klaus Tipke* unerträglich.

Das kantige Buch, das sogar das Tabu der Todesstrafe⁷ aufbricht, fand Resonanz durch viele Zuschriften, erfuhr jedoch kaum öffentliche Anerkennung⁸. Die historische Erfahrung mit einem Polizei und Justiz mißbrauchenden Unrechtsstaat hält wohl die deutsche Fachwelt (im Unterschied zur Volksmeinung⁹) davon ab, für einen strikt auf die Sicherheit der Bürger bedachten Staat einzutreten. Modern ist das weichgespülte Bild von einem Staat der sozialen Anrechte, in dem auch *outlaws* einen warmen Platz einnehmen dürfen.

Klaus Tipke hat aus dem Erleben des Unrechtsstaats mit der Folge einer schweren Kriegsverletzung eine ganz andere Schlußfolgerung gezogen: Er nimmt den Staat streng in die Pflicht für Recht und Sicherheit der *civil society*, in der sich die Menschen ethischen Imperativen unterwerfen¹⁰, nicht nur Rechte beanspruchen, sondern auch Pflichten gegenüber der Gemeinschaft nachkommen. Wer sich gegen die *civil society* stellt, verwirkt Mitgliedschaft und Rechte in der Bürgergemeinschaft; als Gewaltverbrecher fällt er dem Sicherheitsmanagement der *New Penology*¹¹ anheim, die den Schutz der Gemeinschaft und weniger die Resozialisierung oder gar Therapie¹² bezweckt, somit in Extremfällen Freiheitsentzug auf unbestimmte Zeit und letztlich die Todesstrafe rechtfertigt. *Klaus Tipke* beruft sich häufig auf Rechtsideen, wie sie in den USA, im „führenden Staat der westlichen Wertegemeinschaft“¹³

1 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I (Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen); Band II (Steuerrechtstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem); Band III (Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung), 1. Aufl., 1993. Im August 2000 erschien die 2., völlig überarbeitete Auflage von Band I.

2 *K. Tipke*, Innere Sicherheit und Gewaltkriminalität, 1998. Verlegt von Bettendorf bei Herbig in Verbindung mit Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

3 *K. Tipke* (FN 2), S. 38.

4 *K. Tipke* (FN 2), S. 38 ff.

5 *K. Tipke* (FN 2), S. 51 ff.

6 *J. Isensee*, zit. von *K. Tipke* (FN 2), S. 51: „Doch die einseitige Gunst des Rechtsstaats für den Rechtsbrecher beleidigt die Rechtsidee“.

7 *K. Tipke* (FN 2), S. 287 ff., S. 293 f. (Todesstrafengegner, die den Schutz der Bevölkerung vor Mördern vernachlässigen, sind unglaubwürdig – oder sie werten das Leben eines Mörders höher als das seiner Opfer).

8 S. aber die emphatische Rezension von *A. Feit* (Ehrenpräsident des Bundes der Steuerzahler), Rechtsstaat in der Pflicht, *Der Steuerzahler* 1999, 64: Das Buch gehöre „in die Hand jeden Bürgers, der sich mit Kriminalität zu befassen hat oder das Thema diskutieren möchte“.

9 Zum „Graben zwischen ‚Experten‘- und Volksmeinung“ *K. Tipke* (FN 2), S. 10 ff.

10 I. d. S. entwickelt *K. Tipke* (FN 2), S. 60 ff., die Grundrechte i. S. v. *civil rights* als ethische Imperative, die auch zwischenmenschliches Verhalten regeln.

11 *S. K. Tipke* (FN 2), S. 469 f.

12 Resozialisierung und Psychotherapie von Straftätern beurteilt *K. Tipke* (FN 2), S. 347 ff. (Resozialisierung: Illusion und Realität; Versuch und Irrtum), S. 373 ff. (Versuch und Irrtum in der Straftäter-Psychotherapie), mit dem durch den Fall *Frank Schmökel* bestärkten Pessimismus.

13 *K. Tipke* (FN 2), S. 287.

verbreitet sind. Reisen in die USA haben seine Vorstellungen von Gerechtigkeit bestätigt und sogar den Plan entstehen lassen, sich nach der Emeritierung in *Sun City* niederzulassen. Die Denkweise ist aber nicht, wie man prima facie annehmen könnte, konservativ-republikanisch, sondern entspricht mehr der berühmten Botschaft von *John F. Kennedy* in seiner Inaugurationsrede vom 21.1.1961: „Fragt nicht, was euer Land für euch tun kann; fragt lieber, was ihr für euer Land tun könnt.“

Die Verantwortung des einzelnen für die Gesellschaft steht in der Mitte des *Tipkeschen*, kantianisch geprägten Gerechtigkeitskonzepts. Nicht von ungefähr hat sich *Klaus Tipke*, der drei Semester Philosophie studiert hat, schon früh von der Materie des Steuerrechts angezogen gefühlt¹⁴. Jedoch veröffentlichte er das erste Buch über die Steuergerechtigkeit erst 1981¹⁵, nach fast drei Jahrzehnten der Beschäftigung mit dem Steuerrecht als Finanzbeamter, Finanzrichter und Universitätsprofessor. Die Anfänge des Buches entstanden während seines ersten Forschungsaufenthaltes an der kalifornischen Universität *Berkeley*¹⁶. Eine neue, den Grundfragen zur Ordnung des Steuerrechts gewidmete Phase seines Schaffens begann. Schon damals erstreckte *Klaus Tipke* sein Gerechtigkeitsdenken über das Steuerrecht hinaus. Er stellte den Zusammenhang zwischen Steuergerechtigkeit und Steuerverschwendung¹⁷ her und geißelte die politische Verschwendung von Steuermitteln¹⁸: Den Steuerzahlern entstünden enorme **Sozialschäden** durch absurde Politiken zugunsten von Kriminellen, Randalierern, Drückebergern, Gammlern, Schmarotzern¹⁹, kurzum von Menschen, die einerseits von den Segnungen der Gemeinschaft profitieren, jedoch andererseits keine soziale Verantwortung tragen wollen. Er bemängelte nicht nur Steuerverschwendung für nicht sozialisierbare Bankräuber, sondern auch „Schaden zu Lasten des Steuerzahlers, wenn geduldet wird, daß jeder zum Studium Zugelassene sich beliebig lange an der Hochschule aufhalten darf und wenn Vorlesungssäle und Kantinenräume zu allgemeinen Aufwärm- und Gammelstuben werden“²⁰. Diese Ausführungen am Ende der Steuergerechtigkeitschrift von 1981 werden die meisten Leser nicht so

recht wahrgenommen haben. Erst das Buch von 1998²¹ macht deutlich, wie elementar es *Klaus Tipke* darum geht, die Gemeinschaft „rechtschaffener“ Bürger nach außen gegen das Asoziale rigide abzusichern und innerhalb der Gemeinschaft rechtsethisch zu gestalten.

Demnach betrachtet *Klaus Tipke* die Steuerzahler als eine **Solidargemeinschaft steuerehrlicher Bürger**²², in der niemand die Steuern der anderen mitbezahlen muß. In seiner Schrift über „Besteuerungsmoral und Steuermoral“ von 1999²³ entwickelt *Klaus Tipke* eine „Steuerethik für Steuerbürger“, die sich gegen die Annahme wendet, hierzulande werde Steuerhinterziehung als Volkssport betrieben. Das Gros der Bürger wisse sehr wohl, daß die Bürger den Staat brauchen und der Staat Steuermittel brauche. Daher seien die meisten Bürger gesetzestreu und steuerehrlich.

Allerdings stellt *Klaus Tipke* den Konnex zwischen **Steuermoral** der Bürger und der **Besteuerungsmoral** des Staates deutlich heraus²⁴. Danach hängt die Steuerehrlichkeit der Bürger wesentlich davon ab, ob der Staat für **gerechte Steuergesetze** und deren **gerechten Vollzug** sorgt. Die materielle Gerechtigkeit von Steuergesetzen wird notwendig ergänzt durch die rechtsstaatliche, nämlich Legalitätsprinzip und Gleichheitsatz befolgende Anwendung der Steuergesetze. Diese rechtsstaatliche Besteuerungsmoral ist in § 85 AO klar angeordnet. Die gesetzmäßige und gleichmäßige Verwirklichung der Ansprüche leidet wohl unter der Insuffizienz des Massenverfahrens. Jedoch handelt die Finanzverwaltung nur dann moralisch, wenn sie nicht nach fiskalischer, sondern rechtsstaatlicher Optimierung ihrer Ressourcen trachtet, die Effizienz des Einsatzes von Sachmitteln und Personal nicht am Ertrag, sondern am rechtsstaatlichen Auftrag, besonders am „Ideal effizienter, gleichmäßiger Sachaufklärung“ ausgerichtet wird²⁵. In diesem Sinne fungiert der Finanzbeamte „als Treuhänder für die Solidargemeinschaft aller Steuerzahler“²⁶. Die im Zinssteuerurteil des BVerfG von 1991²⁷ eindringlich formulierte **Rechtsanwendungsgleichheit** beansprucht *Klaus Tipke* in eigener Sache und zugleich für die Solidargemeinschaft der Steuerzahler. Er führt einen Musterprozeß gegen die

14 Zum beruflichen Werdegang *J. Lang*, *Klaus Tipke* sechzig Jahre, *StuW* 1985, 301.

15 *K. Tipke*, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, 1981.

16 Dort bereitete *K. Tipke* seinen Festvortrag zum 75jährigen Bestehen des Kölner Verlags Dr. Otto Schmidt KG vor: Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, *StuW* 1980, 281.

17 *K. Tipke* (FN 15), S. 171 ff. Diesen Zusammenhang stellt insb. auch *A. Feit* (FN 8) heraus.

18 *K. Tipke* (FN 15), differenziert zwischen der technischen Verschwendung von Steuermitteln infolge fehlerhafter Administration und der politischen Verschwendung von Steuermitteln infolge verfehlter Politiken.

19 *K. Tipke* (FN 15), S. 174 ff.

20 *K. Tipke* (FN 15), S. 176.

21 *K. Tipke* (FN 2).

22 Erstmals angesprochen von *K. Tipke* in: *Steuergerechtigkeit* (FN 15), S. 182. Dort gesteht *K. Tipke* der Solidargemeinschaft der rechtstreuen Steuerzahler angesichts der politischen Steuerverschwendung ein **Mitbestimmungsrecht**, „gegen absurde, enorme Sozialschäden auslösende

politische Verschwendungen“ sogar ein **Widerstandsrecht** zu. Grundlegend *K. Tipke*, Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung, Ein Postulat im Interesse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler, in *H. Vogelgesang*, *Perspektiven der Finanzverwaltung*, 1992, S. 95, S. 118 f. („Was der Staat von mir verlangt, das muß er auch von anderen verlangen“), S. 119: „Gerade Steuerjuristen pflegen nur das Rechtsverhältnis Steuerpflichtiger – Staat zu betrachten, aber zu vernachlässigen, wenn nicht gar zu übersehen, daß es auch ein Verhältnis der – freilich durch das Steuergeheimnis voneinander isolierten – Steuerpflichtigen zueinander gibt. Die Steuerpflichtigen bilden eine Solidargemeinschaft.“

23 *K. Tipke*, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, in *Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften*, *Vorträge G* 366, 2000, S. 80 ff.

24 *K. Tipke* (FN 23), S. 89 ff.

25 *K. Tipke*, *Steuerrechtsordnung* (FN 1), Bd. III, S. 1196 ff.

26 *K. Tipke* (FN 23), S. 56, im Anschluß an *R. Seer*, *Der Finanzbeamte – Fiskalist oder Steuerrechtspfleger?*, *SteuerStud* 1999, 294.

27 BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239.

insuffiziente Erfassung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG)²⁸.

Indessen gewinnen alle moralischen Appelle an Steuerzahler und Finanzbeamte ihre Überzeugungskraft erst durch das Maß **materieller Steuergerechtigkeit**, das die **Steuergesetze** zu vermitteln vermögen. Hier setzt im Kern auch das Gerechtigkeitskonzept von *Klaus Tipke* an: Sein berühmtes **Systemdenken** ist inzwischen längst zu einem international bekannten und diskutierten Kanon des Steuerrechts geworden, wo das **Chaos einer vom Interessenpluralismus beherrschten und allenfalls von parteipolitischen Gerechtigkeitszielen geleiteten Steueränderungsgesetzgebung** immer weiter ausblüht²⁹. Diesem Steuerchaos, unter dem nahezu alle Länder mit einem „hochentwickelten“ Steuersystem leiden, setzt *Klaus Tipke* eine aus **sachgerechten, konsequent durchgeführten Regeln (Prinzipien oder Wertungen)** bestehende Ordnung des Steuerrechts entgegen³⁰. Das Gerechtigkeitsdenken von *Klaus Tipke* ist **Systemdenken**, an dem er unbeirrt seit seiner Gerechtigkeitschrift von 1981 festhält³¹ und dessen Dogmatik er bis in die jüngste Zeit weiter vertieft hat³².

Ausgangspunkt für das *Tipkesche* Gerechtigkeitskonzept ist das **innere System** als eine **Ordnung folgerichtig verwirklichter Rechtsprinzipien**³³. Auf der obersten Ebene rangieren **systemtragende Prinzipien**³⁴, von denen aus die Ordnung des Rechts durch

Subprinzipien folgerichtig konkretisiert wird. Die Primärprinzipien des deutschen Steuerrechts sind durchweg im **Verfassungsrecht** verankert. Demnach ist ihre **Sachgerechtigkeit** durch die **verfassungsrechtliche Werteordnung** vorgegeben. Wie jedoch die in der verfassungsrechtlichen Werteordnung aufgehängten Prinzipienpyramiden³⁵ zu bilden sind, damit eine gerechte Ordnung des Steuerrechts entsteht, ist die äußerst spannende Frage des *Tipkeschen* Gerechtigkeitskonzepts.

Klaus Tipke gewinnt das innere System ebenso wie *Claus-Wilhelm Canaris*³⁶ mit zwei Kriterien, *erstens* die **Sachgerechtigkeit** eines Prinzips und *zweitens* die **folgerichtige** Verwirklichung eines Prinzips durch ein Subprinzip und schließlich durch einen Rechtssatz, der die konkrete Rechtsfolge anordnet³⁷. Das Kriterium der Sachgerechtigkeit bildet das rechtsphilosophische Herzstück der *Tipkeschen* Gerechtigkeitslehre: Hier entwickelt er dezidiert gegen positivistische, wertneutrale, von Ethik und Moral abgekoppelte Lehren³⁸ die **Ethik eines „richtigen“ Steuerrechts**³⁹, bringt dazu *Kants* „goldene Regel“ und seinen kategorischen Imperativ ein⁴⁰, verlangt von dem, der das „Sachgerechte“ eruiert, nicht nur Sachkompetenz, sondern auch **ethische Integrität**⁴¹. *Klaus Tipke* liegt auf einer Linie mit dem „wertorientierten“ Denken des *Canaris*-Lehrers *Karl Larenz*⁴², dessen Seminare mich sozusa-

28 Das FG Schl.-Holst. v. 23.9.1999 – V 7/99, EFG 2000, 178, hat in seinem Urteil die Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 1 EStG bejaht, weil kein strukturelles Erhebungsdefizit i.S.d. Zinssteuerurteils (FN 27) vorliege. Vielmehr beruhten die Vollzugsmängel vornehmlich auf der angespannten Personallage der Finanzämter und der Praxis des sog. maßvollen Gesetzesvollzugs. Der Fall liegt dem BFH vor, nachdem das FG die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen hatte.

29 S. bereits *K. Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System, StuW 1971, 2. Zum Steuerchaos im weiteren *H. Helsper*, BB 1995, 17; *ders.*, BB 1996, 2326; *J. Lang*, FR 1993, 661 (664 f.); *ders.*, Stbg 1994, 10; FS Klein, 1994, S. 241 ff. (*W. Schäuble*), S. 309 ff. (*A. Raupach*).

30 Grundlegend *K. Tipke* (FN 15), S. 42 f.

31 *K. Tipke* (FN 15), S. 47 ff. (Gerechtigkeitsdenken als Systemdenken).

32 *K. Tipke*, Gerechte Steuern, Geordnete Besteuerung, Festvortrag auf dem 10. Steuer-Gewerkschaftstag, 1983; *ders.*, Über Steuerreform und Steuergerechtigkeit, in FS Zeidler, Berlin/New York 1987, Bd. 1, S. 717; *ders.*, Über „richtiges Steuerrecht“, StuW 1988, 262; *ders.*, Über die Einheit der Steuerrechtsordnung in FS Friauf, 1996, S. 947; *ders.*, Über Steuergerechtigkeit, in FS Kriele, 1997, S. 947; *ders.*, Steuerrechtsordnung (FN 1), Bd. 1, 2. Aufl., 2000, S. 256 ff. (Gerechtigkeit durch systemtragende Prinzipien).

33 So bereits grundlegend *K. Tipke*, StuW 1971, 5, maßgeblich beeinflusst durch die Schrift von *C.-W. Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1969, S. 40 ff. (Entwicklung des Systembegriffs aus dem Gedanken der wertungsmäßigen Folgerichtigkeit und inneren Einheit der Rechtsordnung). Im weiteren *K. Tipke*, Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, in FS Wacke, 1972, S. 211, sowie die 1. Aufl. des „systematischen Grundrisses“ von *K. Tipke*, Steuerrecht, 1973, S. 13 f. (Prinzipien als Gerippe des inneren Systems), und zuletzt *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2000 (FN 1), S. 67 ff. (Das inhaltliche, materiale oder innere Sy-

stem als Prinzipienhierarchie).

34 So bereits deutlich herausgearbeitet in § 3 des „systematischen Grundrisses“ von 1973 (FN 33), und zuletzt *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2000 (FN 1).

35 Die Pluralität von Primärprinzipien erzeugt eine Mehrheit von Prinzipienpyramiden, die sich normativ ergänzen, jedoch auch miteinander kollidieren können. Zu diesen „Grenzen der Systembildung“ ausführlich *C.-W. Canaris* (FN 33), S. 112 ff.

36 *C.-W. Canaris* (FN 33).

37 Zur Unterscheidung der **Prinzipien** von **Rechtssätzen (Normen, Regeln)**, die eine **konkrete Rechtsfolge** anordnen, s. *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2000 (FN 1), S. 68–69; sowie *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 4 Rz. 11 (m.w.N.). Dieser Unterscheidung folgt *K. Tipke* nicht. Nach seiner Auffassung kann die sachgerechte, konsequent durchzuführende Regel Prinzip (Primär-, Sekundär-, Subprinzip) oder Wertung (Grund-, Primär-, Sekundär-, Folgewertung) sein. Indessen ist es mit seinem terminologischen Verständnis nicht zu vereinbaren, wenn „jede Gesetzesvorschrift als Regel bezeichnet“ wird (*K. Tipke*, ebenda, S. 69).

38 Namentlich gegen die „reine Rechtslehre“ von *H. Kelsen* und die Schrift „Positivism and the Separation of Law and Morals“ (1953) von *H. L. A. Hart* (*K. Tipke* [FN 1], S. 264 f.).

39 Dazu insb. *K. Tipke*, StuW 1998, 262, sowie *ders.*, in FS der Rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, 1988, S. 865.

40 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2000 (FN 1), S. 275 ff.

41 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2000 (FN 1), S. 278 ff.

42 *K. Larenz*, Richtiges Recht, Grundzüge einer Rechtsethik, München 1979, sowie insb. die von *C. W. Canaris* fortgeführte „Methodenlehre der Rechtswissenschaft“. Zum wertorientierten Denken in der Jurisprudenz ausführlich m.w.N. *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1995, S. 36 ff.

gen auf meine jahrzehntelange Zusammenarbeit mit *Klaus Tipke* vorbereitet haben⁴³.

Das Kriterium der **Folgerichtigkeit** begründet die logische Struktur der Prinzipienpyramide und damit die „innere Einheit“ der durch sie bestimmten Ordnung von Rechtssätzen. *Klaus Tipke* verankert die konsequente Umsetzung des sachgerechten Prinzips im **Gleichheitssatz**⁴⁴ und schließt sich damit der gleichheitsrechtlichen Lehre der **System- und Wertungskonsequenz** an⁴⁵, die das BVerfG für das Steuerrecht besonders durch die Einheitswertbeschlüsse von 1995 effektuiert hat: Zwar habe der Gesetzgeber „bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum. Nach Regelung dieses Ausgangsstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen“⁴⁶. Diese Judikatur ist wesentlich *Paul Kirchhof* zu verdanken, der als Berichterstatter den Zweiten Senat von der Notwendigkeit überzeugen konnte, den Steuergesetzgeber in die Pflicht zur Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit zu nehmen⁴⁷.

Die Methodik des inneren Systems wird in dem dreibändigen Werk „Die Steuerrechtsordnung“⁴⁸ imposant umgesetzt. Es gibt weltweit in Vergangenheit und Gegenwart keinen Steuerrechtswissenschaftler, der wie *Klaus Tipke* theoretisch und praktisch ein so genaues Bild von einem „richtigen“ Steuerrecht geschaffen, das gesamte Steuerrecht in genialer Verbindung von rechtstheoretischem (besonders philosophischem) und praktischem Wissen mit dogmatischer Stärke ausgebreitet hat. Die Kunst des Autors besteht darin, aus der fettleibigen Fülle der realen Steuer-

unordnung das herauspräpariert zu haben, was die Ordnung des Steuerrechts verkörpert. Das Werk verarbeitet wohl den Stoff des **gesamten Steuerrechts**, unterscheidet sich jedoch von einem Lehrbuch oder Kommentar dadurch, daß es nur die Themen behandelt, die den **Filter der Gerechtigkeitsrelevanz** passiert haben.

Die Erforschung des inneren Systems beginnt mit den durch das Verfassungsrecht statuierten Primärprinzipien, den „**grundrechtlich-rechtsstaatlichen Prinzipien des Steuerrechts**“⁴⁹. Zunächst wird das innere System durch **Prinzipien formaler Rechtsstaatlichkeit**⁵⁰ abgesichert: Im Mittelpunkt *Tipkescher* Dogmatik steht das Postulat der **Rechtssicherheit**, das *Klaus Tipke* methodisch bei der Ausfüllung von Gesetzeslücken zur **Prinzipien- oder Regelsicherheit** weiterentwickelt hat⁵¹. Hier tritt wieder deutlich sein Grundanliegen hervor, den Bürgern neben materialer Gerechtigkeit auch Sicherheit zu vermitteln, nicht nur Sicherheit gegen die Feinde des Rechts, die *Klaus Tipke* exemplarisch gegen Gewaltkriminalität⁵² vorgeführt hat, sondern Sicherheit auch in den Binnenbereichen des Rechts, so im Rahmen einer antipositivistischen, **teleologischen** Interpretation der Steuergesetze⁵³, wo er die planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes⁵⁴ objektiv-teleologisch⁵⁵ durch sachgerechte Regeln auszugleichen sucht. Auf diese Weise sei die richterrechtliche Gewinnung von Rechtsfolgen besser zu prognostizieren als durch den positivistischen Umgang mit fehlerhaften Gesetzestexten. Das Anliegen, dem Bürger ein möglichst hohes Maß an **Steuerplanungssicherheit**⁵⁶ zu verschaffen, verdeutlicht auch die strenge Handhabung des **Rückwirkungsverbots**⁵⁷.

43 S. R. Seer, Joachim Lang sechzig Jahre, *StuW* 2000, 301. C. W. Canaris, dem damaligen Assistenten von K. Larenz, habe ich es zu verdanken, daß ich mich dem Steuerrecht zugewandt habe.

44 K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (FN 1), S. 327 ff.

45 Grundlegend C. Degenhardt, *Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat*, München 1976. Im weiteren ausf. m.w.N. W. Rütner, *Bonner Kommentar zum GG*, Art. 3, Abs. 1, Rz. 32 ff.; C. Starck, in v. Mangoldt/Klein/Starck, *Grundgesetz*, 4. Aufl., 1999, Bd. 1, Art. 3, Rz. 44 ff.

46 So der Vermögensteuerbeschuß des BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) = StRK BewG 1965 Allg. R. 11 (im Anschluß an BVerfGE 23, 242 [256]; 84, 239 [271]), und der ähnliche Erbschaftsteuerbeschuß v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172) = StRK ErbStG 1974 Allg. R. 18.

47 Eindringlich P. Kirchhof, *Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht*, *StuW* 2000, 316.

48 Zum Aufbau des Werks s. FN 1. „Die Steuerrechtsordnung“ ist 1995 zu den besonders lesenswerten juristischen Büchern des Jahres gekürt worden. S. G. Diicher, *Eine Leseempfehlung – die juristischen Bücher des Jahres 1995*, *JZ* 1995, 1165 (1167 f.). Ausführliche Würdigungen insb. von P. Kirchhof, *StuW* 1996, 3; J. Lang in FS Tipke, 1995, S. 3; M. Rodi, *ZG* 1993, 369; M. Sachs, *StVj.* 1993, 283; P. Selmer, *Finanzarchiv* Bd. 52 (1995), S. 234; K. Vogel, *JZ* 1993, 1121. Nachweis weiterer Rezensionen besonders ausländischer Autoren in FS Tipke, 1995, S. 710 f.

49 Hierzu hat sich in den sieben Jahren seit der ersten Auflage des ersten Bandes in Wissenschaft und Rechtsprechung vieles bewegt. Damit setzt sich K. Tipke (FN 1), Teil III (S. 105–534) mit der vom Autor gewohnten Gründlich-

keit auseinander. Um den Umfang der ersten Auflage (Bd. 1: 515 Seiten) in etwa zu halten, nahm K. Tipke die Historie von Forschung und Lehre heraus und verwies insoweit auf die erste Auflage (dort S. 26–65 ff.).

50 K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (FN 1), S. 118 ff.

51 K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (FN 1), S. 202. Ausf. K. Tipke, *Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung*, in FS v. Wallis, 1985, S. 133.

52 K. Tipke (FN 2).

53 K. Tipke hat wesentlich dazu beigetragen, daß die wegweisend von K. Larenz, *Methodenlehre* (FN 42), ausgeformte teleologische Wertungsjurisprudenz die Anwendung der Steuergesetze beherrscht. S. K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (FN 1), Bd. III, S. 1231 ff. (Gesetzesauslegung und Lückenfüllung); *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* (FN 37), § 5 Rz. 40 ff. (Methoden der Gesetzesauslegung); L. Woerner, *Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht*, in GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 967, S. 974 ff. (Methodenlehre von Larenz).

54 Lückenbegriff von H. Elze, *Lücken im Gesetz*, 1916, S. 4 ff., dogmatisiert insb. von C.-W. Canaris, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, 2. Aufl., 1983. Zur Lückenfeststellung im Steuerrecht s. K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (FN 1), Bd. III, S. 1231 ff.; J. Lang, *Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen*, in FS Höhn, Bern 1995, S. 159.

55 I. S. der *Larenzschen* Methodenlehre. S. Larenz/Canaris, *Methodenlehre* (FN 42), S. 153 ff.

56 Zur betriebswirtschaftlich geforderten Steuerplanungssicherheit aus juristischer Sicht K. Tipke, in FS G. Rose, 1991, S. 91.

57 K. Tipke, *Steuerrechtsordnung* (FN 1), S. 145 ff. (Schutz der Rechtssicherheit in Fällen belastender Rückwirkung).

Wie bildet *Klaus Tipke* nun die **materielle Struktur** des Steuerrechts? Mit der allgemeinen Meinung geht er davon aus, daß Steuergerechtigkeit „nichts Absolutes, Definitives“ sei. Es unterliege „einem evolutionären Prozeß“, sei „eine Inkarnation des menschlichen Geistes, abhängig von Raum (Kulturkreis) und Zeit, von Situation und Milieu, von den gesellschaftlichen Verhältnissen einer Epoche zumal ...“⁵⁸. Wie bereits ausgeführt, sind die Primärprinzipien des Steuerrechts verfassungsrechtlich festgelegt. Die Gerechtigkeitsdogmatik von *Klaus Tipke* setzt zentral im Gleichheitssatz an: Die Steuergerechtigkeit soll durch **Gleichbelastung**⁵⁹ hergestellt werden; dabei soll es nicht auf die Belastung durch eine **einzelne** Steuer, sondern auf die **Gesamtheit** der aus einzelnen Steuern resultierenden Lasten ankommen, die der einzelne zu tragen hat. *Klaus Tipke* entwickelt in Anlehnung an die Bestimmung der Steuerbelastungsgrenze durch den Vermögensteuerbeschuß⁶⁰ eine **Gesamtbelastungsgleichheit**, die besonders auch die „Einheit der Steuerrechtsordnung“ herstellt⁶¹.

Vergleichsmaßstab ist das **Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip)**, das *Klaus Tipke* tiefgreifend mit seinen Bezügen zu Art. 6 GG⁶² und zum Sozialstaatsprinzip⁶³ eruiert und als **Fundamentalprinzip sozial gerechter Besteuerung**⁶⁴ substantiiert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bildet sodann die Grundlage für die im zweiten Band der „Steuerrechtsordnung“ ausgeführte **Rechtfertigung der einzelnen Steuerarten**⁶⁵. Universeller Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit ist nach *Klaus Tipke*⁶⁶ das **Einkommen**, aus dem alle Steuern zu entrichten sind, nicht nur die Steuern, deren Bemessungsgrundlage das Einkommen erfaßt (insb. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer), sondern auch die **Verbrauchssteuern** (insb. Umsatz-

steuer, spezielle Verbrauchsteuern), weil der besteuerte Verbrauch mit gespeichertem Einkommen bestritten wird.

Nach alledem zerfällt das *Tipkesche* Steuergerechtigkeitskonzept in einen **methodischen** Teil, der dem Steuerrecht die Welt zu einer **neuen, lichten Welt der Rechtsdogmatik** eröffnet hat, und in einen **materiellen** Teil, der mit einer einzigartigen Tiefe die Welt einer **gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** ergründet und ausgeleuchtet hat. Er hat das Primärprinzip des Gleichheitssatzes, konkretisiert durch das tertium comparationis des Leistungsfähigkeitsprinzips, durch alle Stufen der Systempyramide bis auf den Boden einzelner gerechtigkeitsrelevanter Rechtssätze durchgeformt. So reicht z. B. das *Tipkesche* Steuergerechtigkeitskonzept bis hin zu Einzelfragen des Betriebsausgabenabzugs nach § 4 Abs. 4 EStG⁶⁷. Tief verwurzelt in der traditionell philosophischen Verknüpfung von Gerechtigkeit und Gleichheit⁶⁸ begreift *Klaus Tipke* die gerechte Ordnung des Steuerrechts als ein **monistisches System**⁶⁹, an dessen Spitze der Gleichheitssatz, ihm folgend das Leistungsfähigkeitsprinzip steht. So versteht *Klaus Tipke* vor allem die **Freiheitsrechte** nicht als Primärprinzipien der Steuergerechtigkeit, sondern lediglich als verfassungsrechtliche Grenzen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁷⁰. Die **Gestaltungskraft von Freiheitsrechten als Gerechtigkeitspostulate** ist ihm fremd, so etwa die europarechtliche Dogmatik, Diskriminierungsverbote aus Freiheitsrechten, den Grundfreiheiten des EG-Vertrages abzuleiten.

Folgerichtig steht *Klaus Tipke* der freiheitsrechtlich orientierten Steuergerechtigkeitstheorie von *Paul Kirchhof*⁷¹ skeptisch gegenüber⁷². *Klaus Tipke* leugnet nicht die „Grundprinzipien-Trias des freiheitlich-sozialen Rechtsstaates“⁷³. Er wendet sich vornehmlich gegen

58 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 241. Diesen Ansatz formulierte *K. Tipke* bereits in seinem „systematischen Grundriß“ von 1973, *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 33), S. 18.

59 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 282 ff.

60 BVerfG v. 22.6.1995 (FN 46), 121, Leitsatz 3: „Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages ... in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“, 135: „Die Gesamtbelastung durch eine Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermögensbestandes und der Vermögensverwendung ist vom Gesetzgeber so aufeinander abzustimmen, daß das Belastungsgleichmaß gewahrt und eine übermäßige Last vermieden wird“.

61 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 94 ff. Im Vorwort, S. VI, erkennt *K. Tipke* das besondere Verdienst von *P. Kirchhof* um die „Einheit der Steuerrechtsordnung“ bei der Formulierung der Belastungsgrenze (FN 60) als Berichterstatter des Zweiten Senats an. Vgl. auch *P. Kirchhof*, StuW 2000, 322.

62 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 465 ff. (Besteuerung von Ehe und Familie).

63 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 398 ff.

64 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 471 ff.

65 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), Bd. II, S. 517 ff. (Grundlegung einer Steuerrechtstheorie), S. 551 ff. (Rechtfertigung der einzelnen Steuerarten).

66 Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 499 ff. (Bemessungs-

grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit).

67 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), Bd. II, S. 617 ff.

68 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 284 ff.

69 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1): das innere System als eine Prinzipienhierarchie, nicht als mehrere, u.U. sich überschneidende Prinzipienhierarchien. *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 69: „Innerhalb der Systempyramide gibt es vorrangige und nachrangige Prinzipien. Die Grundlage eines monistischen Systems bildet ein Fundamentalprinzip, eine Fundamentalregel, eine Primär- oder Grundwertung. Die Grundlage eines pluralistischen Systems bilden mehrere Fundamentalprinzipien oder -regeln. Ein Fundamentalprinzip ist zum Beispiel das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ...“ Demnach hat *K. Tipke* den Wesensunterschied von monistischem und pluralistischem System scharf erkannt und sich für das monistische System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entschieden.

70 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 431 ff., S. 437 ff.

71 Grundlegend *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1987), S. 213; *ders.*, Staatliche Einnahmen, in *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der BRD, 1990, § 88; *ders.*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in *Kirchhof/Birk/Lehner*, Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von *K. Vogel*, 1996, S. 27.

72 S. zuletzt *K. Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral (FN 23), S. 31 ff.

73 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 115 ff.

eine einseitig an Freiheitsrechten ausgerichtete Steuergerechtigkeit und weist den Freiheitsrechten in Übereinstimmung mit der herkömmlichen Auffassung lediglich die Funktion von **Besteuerungsgrenzen** zu, die in das System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eingeordnet sind⁷⁴. Dem Primärprinzip des durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierten Gleichheitssatzes sind die Prinzipien der Berufs- und Eigentümerfreiheit klar untergeordnet. Demgegenüber versteht *Paul Kirchhof* die Eigentümerfreiheit als Primärprinzip der Steuergerechtigkeit, das die Besteuerung eben nicht nur begrenzt, sondern auch **wesentlich gestaltet**. Seine Lehre hat den Schwerpunkt der Steuergerechtigkeit vom Gleichheitssatz zu den Freiheitsrechten hinverlagert⁷⁵. Sein Anliegen hat *Paul Kirchhof* wie folgt auf den Punkt gebracht: „Wer behauptet, der Gleichheitssatz genüge als grundrechtlicher Besteuerungsmaßstab, wird schnell in die verfassungsrechtliche Nachdenklichkeit geführt, wenn er eine Einkommensteuer mit einem Steuersatz von etwa 80 bis 99 % zu bedenken hätte“⁷⁶.

Nun würde auch *Klaus Tipke* keinen Steuersatz von 80 bis 99 Prozent billigen. Es liege „im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips, die Leistungsfähigkeit auf Dauer zu erhalten, sie durch Überbelastung also nicht so zu schmälern, daß die Leistungsfähigkeit sich auf kürzere oder längere Sicht reduziert.“⁷⁷ *Klaus Tipke* plädiert für eine Besteuerung „deutlich vor der Grenze

der Konfiskation“⁷⁸. Indessen vermag diese Grenze nicht gleichheitsdogmatisch bestimmt werden. Hier bedarf die am Gleichheitssatz orientierte Gerechtigkeitstheorie einer **primärprinzipiellen** Ergänzung durch **Freiheitsrechte**, die den Steuereingriff nicht lediglich begrenzen, sondern die Steuergerechtigkeit in einem pluralistischen System mitgestalten. Die Freiheitsrechte konstituieren eine Dogmatik, den Leviathan zu bändigen und richten sich damit auch gegen die von *Klaus Tipke*⁷⁹ gezeißelte politische Steuerverschwendung. Die Gestaltungsfunktion der Freiheitsrechte stellt sich in der rechtswissenschaftlichen Steuergerechtigkeitstheorie als eine noch kaum ausgeleuchtete black box dar. Hier hat *Paul Kirchhof* einen erheblichen Forschungsbedarf erkannt und die Freiheitsrechte für die Steuergerechtigkeit effektiert, ohne dem *Tipkeschen* Steuergerechtigkeitskonzept widersprochen zu haben⁸⁰. Die verfassungsrechtliche Konstituierung des bereits zitierten **Halbteilungsgrundsatzes**⁸¹ vollzieht einen wegweisenden Fortschritt der Steuergerechtigkeit, der dem *Tipkeschen* Konzept nicht zuwiderläuft. Wer *Klaus Tipke* kennt, der weiß, daß er es seinen Schülern⁸² nicht übelnimmt, wenn sie ein Stück *Kirchhofsche* Gerechtigkeitstheorie voranbringen. Letztlich geht es *Klaus Tipke* um ein Ziel: den Staat der Gerechtigkeit, in dem rechtschaffene Bürger geordnet und sicher miteinander leben können.

74 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 417 ff., eingeleitet durch den Satz: „Die Verfassung setzt der Besteuerung auch gewisse äußerste Grenzen. Die Überschreitung solcher Grenzen läßt sich – gemessen an der Wertordnung eines *freiheitlichen* Gemeinwesens – auch ‚ungerecht‘ nennen.“ (S. 417).

75 So *K. Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral (FN 23), S. 35.

76 *P. Kirchhof*, Rechtfertigung der Steuern (FN 71), S. 45.

77 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 498.

78 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (FN 1), S. 457: „Eine Gesamtbelastungsgrenze, die deutlich vor der Grenze der Konfiskation liegt, ist im Sinne des Freiheitsprinzips m.E. notwendig.“

79 *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 15).

80 Zum Verhältnis der Steuergerechtigkeitstheorien von *K. Tipke* und *P. Kirchhof* s. *J. Lang*, Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in FS *K. Tipke*, 1995, S. 3, S. 18 ff. S. auch *P. Kirchhof*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, 3.

81 S. BVerfG v. 22.6.1995 (FN 46). Grundlegend hierzu *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum (FN 71), S. 271 f.

82 *J. Lang*, in *Tipke/Lang* (FN 37), § 9 Rz. 214 ff. (Prinzip eigentumsschonender Besteuerung); *ders.*, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz, in FS *K. Vogel*, 2000, S. 173 ff.; *R. Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), S. 87, 107 ff.