



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die Auslegung privatrechtlich geprägter
Begriffe im Ertragsteuerrecht“**

Dissertation vorgelegt von Max Vogel

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Zweitgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Institut für Finanz- und Steuerrecht

A. Privatrecht und Steuerrecht: zwischen sprachlicher Einheit und begrifflicher Diversität

I. Kann man einfach den Springer zum Läufer, den Läufer zur Dame machen?

Was sagt schon der Name über den Menschen aus? Ist nicht jede Bezeichnung willkürlich, weil die Eigenschaften des Namensträgers vom Namen unabhängig sind? Shakespeare fasst es in „Romeo and Juliet“ so zusammen: „What’s in a name? That which we call a rose, / By any other name would smell as sweet.“ *Julia* stellt sich die Frage nach der Aussagekraft eines Namens in Verzweiflung über die ihrer Liebe zu *Romeo* im Wege stehende Fehde zwischen den *Montagues* und den *Capulets*, die sich in den unterschiedlichen Familiennamen kristallisiert. Doch gilt entsprechendes für die Rose oder andere Gegenstände und – hier von Interesse – auch für Rechtskonstrukte. Was wir Eigentum nennen, könnten wir ebensogut mit jedem anderen Wort benennen; was bei uns Gewerbebetrieb heißt, könnten wir gleichfalls mit einem Phantasiewort bezeichnen. Auch umgekehrt hängt es vom Belieben der Sprachgemeinschaft ab, welche Gegenstände mit einem bestimmten Wort bezeichnet und zu einem Begriff zusammengefasst werden.¹ Hierzu gehört auch die Möglichkeit, einen Begriff in verschiedenen Zusammenhängen unterschiedlich zu verstehen.²

Die damit aufgezeigte grundsätzliche Möglichkeit der kontextabhängig unterschiedlichen Begriffsverständnisse führt zu der Frage, wie Begriffe auszulegen sind, die zugleich in Privatrecht und Ertragsteuerrecht, also in unterschiedlichen Regelungskontexten, verwendet werden: Inwieweit lässt die Abhängigkeit des Begriffsverständnisses vom Verwendungszusammenhang eine autonome Auslegung des Steuerrechts zu, fordert diese vielleicht sogar? Wo sind die Grenzen begrifflicher Diversität, wann ist ein einheitliches Begriffsverständnis vorgeschrieben?

Diese Fragen haben erhebliche praktische Bedeutung, denn kein Rechtsanwender kommt umhin, sich bei der Auslegung solcher Begriffe – bewusst oder unbewusst – über den Einfluss des Privatrechts auf die steuerrechtliche Begrifflichkeit im Klaren zu sein. Zudem nimmt die Begriffsbildung im Recht, die am Ende der Entwicklung weg von Sprachbildern hin zur sachlichenden und Prägnanz gewinnenden Begrifflichkeit³ steht, eine zentrale Rolle ein. Außerdem stärkt die zunehmende Ausdifferenzierung des Rechts die Verbindungen zwischen den Rechtsgebieten, bekräftigt so die Aktualität der Fragestellung. Dies gilt ganz besonders für das Verhältnis von Privatrecht und Steuerrecht: Beide wirken schon traditionell eng zusammen, zudem haben die Entwicklungen der Steuergestaltung den Gesetzgeber veranlasst, zwischen ihnen ein sich stetig verdichtendes Netz an Verbindungen zu knüpfen.

Über eine schlichte Hilfestellung für die Rechtsanwendung hinausgehend ist die hier untersuchte Frage von Bedeutung: Zum einen dient ihre Beantwortung als Grundlage für zukünftige Reformüberlegungen.⁴ Jede Reform des Steuerrechts findet den tatsächlichen Befund der

1 Entscheidend ist allein die allgemeine Übereinkunft über die Zuordnung zwischen Wort und Gedankeninhalt, s. Fromkin/Rodman/Hyams, *An introduction to language*, 8. Aufl., Boston 2007, S. 186. Die Sprachgemeinschaft orientiert sich bei der Begriffsbildung zwar regelmäßig an tatsächlichen Ähnlichkeiten, spiegelt damit aber keine äußeren Vorgaben, sondern allein das Bedürfnis nach sprachlicher Ordnung.

2 Vgl. Ullmann, *Grundzüge der Semantik*, 2. Aufl., Berlin 1972, S. 56 f. Das (in Teilen) abweichende Verständnis eines Begriffs in unterschiedlichen Kontexten ist nicht zu verwechseln mit dem Phänomen der Homonyme, bei denen ein Wort gleichzeitig *mehrere verschiedene* Begriffe (nicht: Begriffsverständnisse) benennt, s. dazu sogleich II.

3 P. Kirchhof, in: HStR II, 3. Aufl., § 20, Rn. 24.

4 Schön, in: StuW 2005, 247 (248).

privatrechtlich gestalteten und geregelten Tatbestände vor, an welche die Steuerpflicht geknüpft sein soll. Diese Vorherigkeit⁵ privatrechtlicher Regelung des Tatbestands, an den das Steuerrecht Rechtsfolgen knüpft, bedingt eine Verschränkung von Privatrecht und Steuerrecht⁶, weshalb jede Reform des Steuerrechts vorab klären muss, inwiefern sich diese Verschränkung in der Terminologie des Steuerrechts niederschlagen kann oder gar niederschlagen muss. Zum anderen wird grundsätzlich die Frage nach dem Verhältnis zweier Teilrechtsordnungen gestellt,⁷ weshalb die Ergebnisse dieser Untersuchung im Grundsatz für entsprechende Konstellationen anderer Teilrechtsordnungen⁸ herangezogen werden können. Auch für ausländische Rechtsordnungen können die Ergebnisse – jedenfalls teilweise – fruchtbar gemacht werden.⁹

Kern der Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts ist die Reichweite des Topos der Einheit der Rechtsordnung. Verlangt die durch die Einheit des Rechts geförderte Rechtssicherheit auch eine sprachliche Einheit? Oder fordert vielmehr die Anerkennung der Vielfältigkeit der Menschen, der Lebenssituationen und der Regelungsbedürfnisse die begriffliche Diversität? Die Verschiedenartigkeit der Funktionen (z.B. Abbildung der Leistungsfähigkeit oder Zwangsläufigkeit existenzsichernder Aufwendungen, Ordnungsfunktion), welche die Begriffe jeweils erfüllen, lässt eine eindeutige Antwort unwahrscheinlich erscheinen. Zu einer differenzierten Rechtsordnung, der die begriffliche Diversität dient, gehört auch die Anerkennung der Funktionsverschiedenheit unterschiedlicher Begriffstypen. Im Lichte dieser Unterschiede ist jeweils zu ermitteln, ob die einheitliche Sprache oder die Diversität der Begriffsverständnisse vorrangig sein soll. In diesem Spannungsfeld stellt sich, zugespitzt formuliert, die Frage: „Kann man nun einfach den Springer zum Läufer, die Dame zum Springer machen?“¹⁰

II. Der privatrechtlich geprägte Begriff im Ertragsteuerrecht

Zunächst ist das Objekt dieser Arbeit näher zu bestimmen. Ihr Gegenstand sind die „privatrechtlich geprägten Begriffe des Ertragsteuerrechts“. Dabei beschränkt sich die vorliegende Arbeit sich auf privatrechtlich geprägte Begriffe in Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht.

Der „privatrechtlich geprägte Begriff“ ist kein Rechtsbegriff, die Bezeichnung zudem äußerst vage. Während weitgehend unproblematisch zu ermitteln ist, was genau einen Begriff ausmacht, scheint die privatrechtliche Prägung eines Begriffs sich mehr in einem unbestimmten Gefühl des Rechtsanwenders auszudrücken, als dass sie sich anhand exakt definierter Merkmale bestimmen ließe. Zunächst kann festgestellt werden, dass mit den privatrechtlich geprägten *Begriffen* die privatrechtlich geprägte *Bedeutung eines Wortes* den Gegenstand der

5 Vgl. BVerfG, BStBl. II 1992, 212 (213); P. Kirchhof, in: JbFfSt 1979/80, 254 (255); P. Kirchhof, in: StuW 1983, 173 (180 f.); P. Kirchhof, in: NJW 1987, 3217 (3221); P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 88 ff.; P. Kirchhof, Der Vertrag als Ausdruck grundrechtlicher Freiheit, in: FS für Peter Ulmer, Berlin 2003, S. 1211 (1223); P. Kirchhof, Der Vertrag - ein Instrument zur Begründung steuerlicher Ungleichheit?, in: FS für Volker Röhrich, Köln 2005, S. 919 (925).

6 Die Verschränkung von Privatrecht und Steuerrecht ist jedoch nicht darauf beschränkt, dass das Steuerrecht privatrechtlich gestaltete Sachverhalte aufgreift: Auch das Steuerrecht wirkt auf Begriffe und Strukturen des Privatrechts zurück, vgl. OLG Schleswig, FamRZ 2010, 1194 (1195); Wiedemann, Gesellschaftsrecht, Bd. I, München 1980, S. 23, 695 ff.; Knobbe-Keuk, Das Steuerrecht - eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, Köln 1986, passim.

7 Vgl. Schmidt, Einheit der Rechtsordnung - Realität? Aufgabe? Illusion?, in: Vielfalt des Rechts - Einheit der Rechtsordnung?, Berlin 1994, S. 9 (14); a.A. wohl Engisch, Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 1935, S. 43 f.

8 S. zum Strafrecht H.-J. Bruns, Die Befreiung des Strafrechts vom zivilistischen Denken, Berlin 1938, passim., der mit der Unabhängigkeit des Strafrechts vom privatrechtlichen Begriffsverständnis aber auch das Recht missbrauchende weltanschauliche Zwecke verfolgt (S. 3).

9 Vgl. etwa Trimeloni, L'interpretazione nel diritto tributario, Padua 1979, S. 220 ff.

10 Emge, in: AcP 129 (1928), 49 (61).

Arbeit bilden.¹¹ Wann aber ist nun die Bedeutung eines Wortes, wann ist ein Begriff privatrechtlich geprägt? Ein hilfreicher Wegweiser für die Suche nach einer Antwort ist die Frage nach den Gründen für die Notwendigkeit der vorliegenden Arbeit: Warum ist es erforderlich speziell zu untersuchen, wie Begriffe auszulegen sind, die im Ertragsteuerrecht verwendet werden und eine – wie auch immer geartete – Verbindung zum Privatrecht aufweisen? Jeder Rechtsanwender hat bereits bei der Lektüre des Normtextes eine erste Vorstellung von dessen Bedeutung, die maßgeblich beeinflusst wird durch Vorwissen und Prägungen des Rechtsanwenders. Infolge des Schwerpunkts der Juristenausbildung auf dem Privatrecht ist der durchschnittliche Rechtsanwender privatrechtlich geprägt, hat hier ein breites Vorwissen. Hinzu kommt der Umstand, dass die Regelungen des Ertragsteuerrechts an privatrechtlich geregelte und gestaltete Sachverhalte anknüpfen. Beides hat zur Folge, dass der durchschnittliche Rechtsanwender in einem ersten Impuls vom privatrechtlichen Verständnis eines Begriffs ausgeht, wenn er eine ertragsteuerrechtliche Norm mit Begriffen liest, die er mit dem Privatrecht in Verbindung bringt. Die privatrechtliche Prägung muss den Rechtsanwender also an die entsprechende privatrechtliche Regelung erinnern. Das ist der Fall, wenn der Begriff ein gewisses Gewicht, ein Mindestmaß an Bedeutung im Privatrecht besitzt. Daher versteht diese Untersuchung einen Begriff als privatrechtlich geprägt, wenn ihm im Privatrecht eine gewisse Bedeutung zukommt.

B. Entwicklung in Rechtsprechung und Literatur

Weder die Rechtsprechung¹² noch die Literatur¹³ hat eine lineare Entwicklung genommen. Beide sind in ihrer Entwicklung weitgehend parallel verlaufen und haben dabei eine Welle beschrieben mit einem wechselnden Auf und Ab der sich gegenüber stehenden Meinungen – Zivilrechtsakzessorietät einerseits und Eigenständigkeit der steuerrechtlichen Begriffsbildung andererseits. Diese parallele Wellenbewegung bildete lange die vorherrschenden mittelbar rechtlichen Strömungen der jeweiligen Zeit ab, sei es etwa das Bedürfnis nach einer Emanzipierung des Steuerrechts in den 1920/30er Jahren¹⁴ oder der Abgrenzung von nationalsozialistischem Unrecht, das mit der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ begründet wurde, in den 1950/60er Jahren.¹⁵ Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts aus dem Beginn der 1990er Jahre erscheinen, jedenfalls aus heutiger Sicht, in dieser Entwicklung als „Wellenbrecher“: Die vormalige Wellenbewegung hat sich gelegt, der Streit hat sich beruhigt. Dies zeigt sich zum einen daran, dass in den vergangenen gut zwanzig Jahren keine Gegenbewegung eingesetzt hat, vor allem aber daran, dass seitdem in der steuerrechtlichen Literatur weitgehende Stille hierzu herrscht. Es scheint Konsens zu sein, dass das Steuerrecht in seiner Begrifflichkeit eigenständig ist und im Einzelfall durch Auslegung anhand der allgemeinen Methodik zu ermitteln ist, ob ein Begriff autonom steuerrechtlich zu verstehen ist oder eine privatrechtliche Begrifflichkeit aufgreift.

11 S. dazu Kap. A. II.

12 S. dazu Kap. B. I. 1. für die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sowie Kap. B. I. 2. für die Entwicklung der Rechtsprechung der obersten Finanzgerichte, also des Reichsfinanzhofs (a.) sowie des Bundesfinanzhofs (b.)

13 S. dazu Kap. B. II.

14 S. statt aller: Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, S. 20 f.

15 Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 214; zum Einfluss des Nationalsozialismus vgl. Ruppe, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, Einf. EStG, Rn. 453.

C. Analyse der Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts durch Steuerrechtswissenschaft und Finanzgerichtsbarkeit

Zunächst soll anhand eines Vergleichs des privatrechtlichen mit dem ertragsteuerlichen Begriffsverständnis ausgewählter Begriffe analysiert werden, wie die Frage der Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe durch die Praxis von Steuerrechtswissenschaft und Finanzgerichtsbarkeit gelebt wird (I.). Es soll versucht werden, die Ergebnisse der Vergleiche zu systematisieren und so Thesen zu entwickeln, wie privatrechtlich geprägte Begriffe im Ertragsteuerrecht auszulegen sein könnten (II.). Diese Thesen sollen im weiteren Verlauf der Arbeit den Auslegungsgrundsätzen¹⁶ gegenüber gestellt werden, die anhand Analyse der methodischen¹⁷ und dogmatischen Vorgaben¹⁸ für die Auslegung zu entwickeln sind. Auf diese Weise kann die Einhaltung der methodischen und dogmatischen Vorgaben durch die Praxis von Steuerrechtswissenschaft und Finanzgerichtsbarkeit überprüft werden.¹⁹

I. Vergleich des privatrechtlichen Begriffsverständnisses mit der Auslegung im Steuerrecht anhand ausgewählter Begriffe

1. Statusbegriffe

In einer ersten Gruppe ist das privatrechtliche mit dem steuerrechtlichen Verständnis ausgewählter Statusbegriffe zu vergleichen. Statusbegriffe benennen mit dem Status die Rechtsstellung einer – natürlichen oder juristischen – Person, die eine bestimmte Tragweite²⁰ aufweist, an die eine Vielzahl von Rechtsfolgen²¹ geknüpft sind und die absolut wirkt²². Untersucht werden die Statusbegriffe der Aktiengesellschaft und der Kommanditgesellschaft, die Ehe und der Kindesbegriff. Einen Grenzfall der Zuordnung zur Gruppe der Statusbegriffe stellt der ebenfalls zu untersuchende Geschäftsführerbegriff dar: Die Benennung der Rechtsstellung als Leitungsorgan einer GmbH ist zwar von vergleichsweise geringer Tragweite, doch spricht die absolute Wirkung der Organstellung dafür, auch den Begriff des Geschäftsführers in die Gruppe der Statusbegriffe aufzunehmen. Kein Statusbegriff im hier zugrunde gelegten Sinne ist dagegen der Begriff der Gesellschaft, weil er grundsätzlich als Oberbegriff für verschiedene Gesellschaftsformen verstanden wird.²³ Ebenso wenig zur Gruppe der Statusbegriffe gehört der Arbeitnehmerbegriff²⁴, der keine absolut wirkende Rechtsstellung benennt und auch die erforderliche Tragweite vermissen lässt.

Der ertragsteuerrechtliche Begriff der **Aktiengesellschaft**²⁵ stimmt mit dem privatrechtlichen Verständnis überein. Das gilt namentlich auch mit Blick auf das internationale Gesell-

16 S. dazu Kap. E. I.

17 S. dazu Kap. D. I.

18 S. dazu Kap. D. II.

19 S. dazu Kap. E. II.

20 Graf Kielmansegg, Grundrechte im Näheverhältnis, Tübingen 2012, S. 189 ff.; ähnlich die kollektivistische Bestimmung des Statusbegriffs, vgl. dazu: Windel, in: StAZ 2006, 125 (128); Kriewald, Statusrelevante Erklärungen des Familienrechts, Frankfurt a.M. 2009, S. 27.

21 Wank, Die juristische Begriffsbildung, München 1985, S. 47; Richardi/Fischinger, in: Staudinger (Begr.), BGB, Neubearb. 2011, Vor §§ 611 ff., Rn. 267; Hage, The Meaning of Legal Status Words, in: Concepts in Law, Dordrecht 2009, S. 55 (55 f.), der im Übrigen jedoch von einem anderen Statusbegriff ausgeht.

22 Vgl. Schmidt, in: BB 2005, 837 (838); Saenger, in: Grunewald/Maier-Reimer/Westermann (Hrsg.), Erman Bürgerliches Gesetzbuch, 14. Aufl., Köln 2014, § 14, Rn. 2.

23 S. Kap. C. I. 2. dFehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden..

24 S. dazu Kap. C. I. 2. a.

25 Kap. C. I. 1. a. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechtl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

schaftsrecht.²⁶ Die Übereinstimmung der Begriffsverständnisse zeigt sich insbesondere an der beispielhaften Aufzählungen verschiedener Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Bestätigt wird dieses Ergebnis durch die ausdrückliche Gleichstellung „sonstiger Kapitalgesellschaften“, die eine erweiternde Auslegung des Begriffs der Aktiengesellschaft überflüssig macht.

Der ertragsteuerrechtliche Begriff der **Kommanditgesellschaft**²⁷ folgt dem privatrechtlichen Verständnis. Insbesondere die bestehenden Besonderheiten der GmbH & Co. KG²⁸, der Publikums-KG²⁹, der Familien-KG³⁰ sowie der mit Kommanditgesellschaften vergleichbaren ausländischen Personengesellschaften³¹ verursachen kein abweichendes Begriffsverständnis.

Der Begriff des **Geschäftsführers**³² in § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. c EStG stimmt aufgrund der ausdrücklichen Beschränkung auf Geschäftsführer einer GmbH mit dem privatrechtlichen Verständnis überein. Auch der Geschäftsführerbegriff in § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. c EStG³³ folgt im Grundsatz dem Privatrecht. Eine Abweichung könnte allein durch die Einbeziehung geschäftsführender Gesellschafter von Kommanditgesellschaften auf Aktien entstehen. Unklar ist jedoch, ob diese unter den Geschäftsführer- oder den Vorstands begriff von § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. c EStG fallen. Jedenfalls weicht das Steuerrecht in einem der beiden Fälle vom privatrechtlichen Verständnis ab.³⁴

Der ertragsteuerrechtliche Begriff der **Ehe**³⁵ übernimmt nach einhelliger Auffassung³⁶ das Begriffsverständnis des Privatrechts. Damit ist maßgeblich, ob entweder eine Ehe nach den Vorschriften des BGB geschlossen wurde oder ob eine Ehe nach ausländischem Recht vorliegt, sofern dieses ausländische Recht nach internationalem Privatrecht anwendbar ist. Dies gilt auch, wenn nach dem zur Anwendung berufenen ausländischen Recht wirksam eine Doppelhe geschlossen wurde.³⁷ Dagegen reicht eine – auch zivilrechtlich nicht anerkannte³⁸ – sogenannte hinkende Ehe (anders als im Sozialrecht³⁹) nicht aus.⁴⁰ Umstritten war seit Einführung des LPartG, ob der steuerrechtliche Ehebegriff um eingetragene Lebenspartnerschaften zu erweitern ist. Nun hat das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 7. Mai 2013 entschieden, dass die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Einkommensteuerrecht Art. 3 Abs. 1 GG verletzt.⁴¹ Infolge dessen wurde ein neuer § 2 Abs. 8 EStG eingeführt⁴², der die Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaften mit der Ehe umsetzt. Damit ist zwar ausdrücklich geregelt, dass auch die eingetragene Lebenspartnerschaft einkommensteuerlich Berücksichtigung findet, jedoch macht die entsprechende Anwendbarkeit der ehebezogenen Regelungen des EStG nach dem neuen § 2 Abs. 8 EStG deut-

26 S. dazu Kap. C. I. 1. a. aa. (3) einerseits sowie Kap. C. I. 1. a. bb. (1) und (2) andererseits.

27 Kap. C. I. 1. b. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

28 S. dazu Kap. C. I. 1. b. aa. (2) einerseits sowie Kap. C. I. 1. b. bb. (1) andererseits.

29 S. dazu Kap. C. I. 1. b. aa. (3) einerseits sowie Kap. C. I. 1. b. bb. (2) andererseits.

30 S. dazu Kap. C. I. 1. b. bb. (3).

31 S. dazu Kap. C. I. 1. b. bb. (4).

32 Kap. C. I. 1. c. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

33 S. Kap. C. I. 1. c. bb. (1) und (2) mit eingehender Klärung der Frage, ob § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. c EStG auch Personengesellschaften und ihre geschäftsführenden Gesellschafter erfasst.

34 S. dazu Kap. C. I. 1. c. bb. (2).

35 Kap. C. I. 1. d. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

36 StRSpr. BFHE 146, 39 (40); 109, 44 (45); *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 26, Rn. B 5 ff.; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, § 26 EStG, Rn. 22; *Ettlich*, in: Heuermann/Brandis (Hrsg.), Blümich, § 26 EStG, Rn. 39 ff.; *Seiler*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 13. Aufl., § 26, Rn. 6.

37 S. zu den zivilrechtlichen Regelungen über ausländische Ehen Kap. C. I. 1. d. aa. (4); zur steuerrechtlichen Anerkennung s. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, § 26 EStG, Rn. 22. Nach BFHE 146, 39 (40 ff.) gilt dies jedenfalls, wenn die erste Ehefrau nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

38 Vgl. *Mankowski*, in: Staudinger (Begr.), BGB, Neubearb. 2011, Art. 13 EGBGB, Rn. 259 ff.

39 Vgl. BVerfGE 62, 323 (329 ff.).

40 BFHE 185, 475; *Ettlich*, in: Heuermann/Brandis (Hrsg.), Blümich, § 26 EStG, Rn. 40; *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 26, Rn. B 8.

41 BVerfGE 133, 377 = NJW 2013, 2257 (2257 ff.).

42 Gesetz vom 17. Juli 2013, BGBl. I 2013, 2397.

lich, dass der steuerrechtliche Ehebegriff nicht um die eingetragene Lebenspartnerschaft zu erweitern ist.

Der ertragsteuerrechtliche **Kindesbegriff**⁴³ stimmt grundsätzlich mit dem zivilrechtlichen Verständnis überein (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Allerdings sind nach der ausdrücklichen Anordnung in § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch Pflegekinder Kinder im Sinne des Ertragsteuerrechts. Insoweit geht der Kindesbegriff des EStG über das zivilrechtliche Verständnis hinaus. Weitere Kindesbegriffe enthält das Ertragsteuerrecht nicht.⁴⁴

2. Begriffe aus dem Bereich wirtschaftlicher Aktivität

Das Ertragsteuerrecht knüpft die Besteuerung an den wirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen, der auf unterschiedlichste Art und Weise erzielt werden kann. Entsprechend vielzählig und manigfaltig sind Begriffe wirtschaftlicher Aktivität im Ertragsteuerrecht. Aus dieser Gruppe sollen die Begriffe des Arbeitnehmers, der Miete, des Darlehens, der Gesellschaft, der Veräußerung, der Unentgeltlichkeit sowie schließlich der Hinterbliebenenversorgung untersucht werden. Letztere hat zwar einen Bezug zur privaten Lebensgestaltung, ist aber Bestandteil der Altersversorgung und damit dem Bereich der wirtschaftlichen Aktivität zuzuordnen.

Zu den Begriffen wirtschaftlicher Aktivität gehören ebenfalls die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft sowie der Begriff des Geschäftsführers, die jedoch alle bereits in der Gruppe der Statusbegriffe untersucht wurden. Schließlich begründet das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) eine Sonderstellung der bilanzrechtlichen Begriffe innerhalb der Gruppe der Begriffe aus dem Bereich wirtschaftlicher Aktivität. Aufgrund dieser Sonderstellung sollen sie später separat behandelt werden.

Der ertragsteuerrechtliche **Arbeitnehmerbegriff**⁴⁵ ist gegenüber dem privatrechtlichen Verständnis in seiner zeitlichen⁴⁶ und persönlichen⁴⁷ Reichweite weiter. Darüber hinaus sind Organmitglieder – anders als im Arbeitsrecht – aufgrund der spezifisch steuerrechtlichen Teleologie und Systematik stets Arbeitnehmer, da sie kein Unternehmerrisiko tragen.⁴⁸

Der steuerrechtliche Begriff der **Miete**⁴⁹ ist allgemeiner, mithin weiter gefasst als der privatrechtliche Mietbegriff. Andererseits kann die Abgrenzung zur Veräußerung erfordern, dass insbesondere Fälle des Leasings⁵⁰ und des Mietkaufs⁵¹ steuerrechtlich einheitlich als Veräußerung zu qualifizieren sind, während privatrechtlich zwischen einer Phase der Nutzungsüberlassung und einer anschließenden Veräußerung unterschieden wird. Schließlich ordnet das EStG teilweise ausdrücklich⁵² weitere Abweichungen vom privatrechtlichen Mietbegriff an.

Nur ausnahmsweise stimmt das ertragsteuerrechtliche Verständnis des **Darlehens**⁵³ mit dem privatrechtlichen Darlehensbegriff überein. Allerdings existiert kein einheitlicher steuerrechtlicher Darlehensbegriff, vielmehr wird der Begriff des Darlehens teilweise als Oberbegriff für Finanzierungsgeschäfte aller Art⁵⁴, teilweise synonym für Gelddarlehen im Sinne von § 488 BGB⁵⁵ und vereinzelt für bestimmte Gelddarlehen⁵⁶ verwendet.

43 Kap. C. I. 1. e. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

44 S. dazu Kap. C. I. 1. e. bb. (2).

45 Kap. C. I. 2. a. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

46 S. dazu Kap. C. I. 2. a. bb. (2).

47 S. dazu Kap. C. I. 2. a. bb. (3).

48 S. dazu Kap. C. I. 2. a. bb. (1).

49 Kap. C. I. 2. b. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

50 S. dazu Kap. C. I. 2. b. aa. (2) einerseits sowie Kap. C. I. 2. b. bb. (3) andererseits.

51 S. dazu Kap. C. I. 2. b. aa. (3) einerseits sowie Kap. C. I. 2. b. bb. (3) andererseits.

52 S. dazu Kap. C. I. 2. b. bb. (4).

53 Kap. C. I. 2. c. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

54 S. dazu Kap. C. I. 2. c. bb. (1).

55 S. dazu Kap. C. I. 2. c. bb. (2).

56 S. dazu Kap. C. I. 2. c. bb. (3).

Bereits das Privatrecht verwendet den Begriff der **Gesellschaft**⁵⁷ nicht einheitlich, unterscheidet jedenfalls zwischen Gesellschaften im engeren⁵⁸ und im weiteren⁵⁹ Sinn. Das Ertragsteuerrecht knüpft grundsätzlich hieran an, dabei folgt aus Systematik und Zweck der konkreten Norm, ob der Begriff der Gesellschaft im engeren oder im weiteren Sinn verwendet wird. In Einzelfällen weicht die steuerrechtliche Begrifflichkeit jedoch vom Privatrecht ab (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG: schlichte Interessengemeinschaft, typische stille Gesellschaft; § 8b Abs. 3 S. 5 - 6 KStG: sonstige Körperschaften, die keine Gesellschaft im privatrechtlichen Sinn sind, keine Personengesellschaft; § 15a Abs. 1 S. 2 und Abs. 4 S. 3 EStG: nur Kommanditgesellschaft).

Das Ertragsteuerrecht verwendet den Begriff der **Veräußerung**⁶⁰ nicht einheitlich. Grundsätzlich weicht das steuerrechtliche Verständnis vom privatrechtlichen Veräußerungsbegriff insbesondere dadurch ab, dass der Kreis der möglichen Veräußerungsobjekte weiter ist⁶¹, dass Voraussetzung der Veräußerung deren Entgeltlichkeit⁶² ist und dass der Rechtsträgerwechsel nicht zwingend durch Rechtsgeschäft⁶³ vollzogen werden muss. Besonderheiten bestehen vor allem (insbesondere mit Blick auf den Zeitpunkt der Veräußerung⁶⁴) beim Veräußerungsbegriff von § 23 EStG.

Bereits das Privatrecht verwendet den Begriff der **Unentgeltlichkeit**⁶⁵ nicht einheitlich⁶⁶. Gleiches gilt für das Steuerrecht. Grundsätzlich ist die Unentgeltlichkeit im Steuerrecht – anders als nach privatrechtlichem Verständnis (mit Ausnahme des Insolvenzrechts) – rein objektiv zu bestimmen.⁶⁷ Besonders deutlich weicht das steuerrechtliche Verständnis vom Privatrecht ab, wenn es die Unentgeltlichkeit eines Geschäfts bejaht, obwohl der „unentgeltlich“ Leistende eine Gegenleistung erhält.⁶⁸ Darüber hinaus behandelt das Ertragsteuerrecht – im Gegensatz zum Privatrecht – die Auflagenschenkung⁶⁹ als teilentgeltliches Geschäft. Schließlich variiert die steuerrechtliche Anerkennung einer Teilentgeltlichkeit⁷⁰ - teilweise anders als im Privatrecht – sehr stark.

Das Ertragsteuerrecht übernimmt Grundstrukturen des privatrechtlichen Begriffs der **Hinterbliebenenversorgung**⁷¹. Jedoch ist das steuerrechtliche Verständnis insofern ausdrücklich enger gehalten, als es nur die Hinterbliebenenversorgung aus bestimmten Formen einer betrieblichen Altersversorgung umfasst und den Kreis der Hinterbliebenen beschränkt.⁷² Einen Sonderfall stellt der Begriff der Hinterbliebenenversorgung in § 22 Nr. 4 EStG dar.⁷³

57 Kap. C. I. 2. d. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechtl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

58 S. dazu Kap. C. I. 2. d. aa. (1).

59 S. dazu Kap. C. I. 2. d. aa. (2).

60 Kap. C. I. 2. e. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechtl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

61 S. dazu Kap. C. I. 2. e. bb. (1).

62 S. dazu Kap. C. I. 2. e. bb. (1).

63 S. dazu Kap. C. I. 2. e. bb. (3).

64 S. dazu Kap. C. I. 2. e. bb. (2).

65 Kap. C. I. 2. f. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechtl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

66 S. dazu Kap. C. I. 2. f. aa. (1) – (5).

67 S. dazu Kap. C. I. 2. f. bb. (1).

68 S. dazu Kap. C. I. 2. f. bb. (2).

69 S. dazu Kap. C. I. 2. f. bb. (4).

70 S. dazu Kap. C. I. 2. f. bb. (3).

71 Kap. C. I. 2. g. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechtl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

72 S. dazu Kap. C. I. 2. g. bb. (1).

73 S. dazu Kap. C. I. 2. g. bb. (2).

3. Bilanzrechtliche Begriffe

Einen Sonderfall der Begriffe aus dem Bereich wirtschaftlicher Aktivität stellen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) die bilanzrechtlichen Begriffe dar. Von diesen werden die Begriffe des Aktivpostens sowie der Anschaffungskosten näher untersucht.

Im Grundsatz stimmen der steuerrechtliche und der privatrechtliche Begriff des **Aktivpostens**⁷⁴ infolge des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) überein. Unterschiede im Detail ergeben sich jedoch dadurch, dass das Steuerrecht anstelle des Begriffs der Vermögensgegenstände von Wirtschaftsgütern spricht⁷⁵, dass Privat- und Betriebsvermögen unterschiedlich voneinander abgegrenzt werden⁷⁶ sowie durch originär steuerrechtliche Aktivierungsverbote (§ 5 Abs. 2 und Abs. 5 EStG) und die Unbeachtlichkeit handelsrechtlicher Aktivierungswahlrechte⁷⁷.

Da das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) auch für Bewertungsbegriffe gilt, folgt die steuerrechtliche Auslegung des Begriffs der **Anschaffungskosten**⁷⁸ grundsätzlich dem Handelsrecht. Allerdings sind einige Abweichungen ausdrücklich normiert. Darüber hinaus ist ein Gesamtpreis für mehrere Wirtschaftsgüter im Steuerrecht anders vorzunehmen als nach privatrechtlichem Verständnis.⁷⁹

4. Begriffe aus der Sphäre privater Lebensgestaltung

Schließlich sind Begriffe aus dem Bereich der privaten Lebensgestaltung auf das Verhältnis zwischen ihrem privatrechtlichen und ihrem steuerrechtlichen Verständnis hin zu untersuchen. Aus dieser Gruppe sollen hier die Begriffe des Unterhalts und des Versorgungsausgleichs behandelt werden. Der Ehe- sowie der Kindesbegriff sind ebenfalls Bestandteil der privaten Lebensführung, wurden jedoch bereits in der Gruppe der Statusbegriffe untersucht.

Verwendet das EStG den Begriff des **Unterhalts**⁸⁰, knüpft es – mit Ausnahme von § 12 Nr. 1 EStG – zunächst an das Privatrecht an⁸¹, modifiziert⁸² aber sogleich das zivilrechtliche Verständnis von Unterhalt. Keine dieser Modifikationen betrifft jedoch den Kern⁸³ des zivilrechtlichen Unterhaltsbegriffs, also den auf einer Sonderbeziehung beruhenden Anspruch auf Leistung zur Deckung des Lebensbedarfs. Demnach übernimmt das EStG zwar nicht den zivilrechtlichen Unterhaltsbegriff, wohl aber dessen Kerngehalt.

Das zivilrechtliche Verständnis des **Versorgungsausgleichs**⁸⁴ liegt auch dem ertragsteuerrechtlichen Begriff zugrunde. Die Übereinstimmung beruht entweder auf einem ausdrücklichen Verweis auf die zivilrechtlichen Regelungen des Versorgungsausgleichs oder folgt aus dem Regelungszusammenhang.

74 Kap. C. I. 3. a. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

75 S. dazu Kap. C. I. 3. a. bb. (1).

76 S. dazu Kap. C. I. 3. a. bb. (2).

77 S. dazu Kap. C. I. 3. a. bb. (3).

78 Kap. C. I. 3. b. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

79 S. dazu Kap. C. I. 3. b. bb. (4).

80 Kap. C. I. 4. a. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

81 S. dazu Kap. C. I. 4. a. bb. (1).

82 S. dazu Kap. C. I. 4. a. bb. (2) – (3).

83 Das Wort „Begriffskern“ soll hier die zentralen Merkmale des Begriffs erfassen, dagegen nicht im Sinne des „Vorstellungskerns“ nach *Philipp Heck* verstanden werden, s. dazu *Heck*, in: AcP 112 (1914), 1 (46).

84 Kap. C. I. 4. b. mit ausführlicher Untersuchung des privatrechl. (aa.) und des steuerrechtl. (bb.) Begriffsverständnisses.

II. Zusammenfassung der Vergleichsergebnisse

Fasst man die Ergebnisse des Vergleichs von privatrechtlichem und steuerrechtlichem Verständnis der ausgewählten Begriffe zusammen⁸⁵, zeigt sich ein buntes Bild: Trotz der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung und Literatur zur Frage des Verhältnisses von Privatrecht und Steuerrecht zeigt der Vergleich ein uneinheitliches, auf den ersten Blick chaotisches Ergebnis. Dieses Ergebnis ist umso bemerkenswerter, als ein Viertel⁸⁶ der untersuchten Begriffe einheitlich ausgelegt wird, obwohl heute weit überwiegend die Eigenständigkeit des Steuerrechts betont wird.

III. Versuch einer Systematisierung

Das mit dem Vergleich von privatrechtlichem und steuerrechtlichem Verständnis der ausgewählten Begriffe gewonnene bunte Bild lässt sich jedoch ordnen, indem die Begriffe Gruppen zugeordnet werden, innerhalb derer die Begriffe (ggf. mit Ausnahmen) einheitlich entweder steuerrechtlich autonom oder entsprechend dem privatrechtlichen Verständnis ausgelegt werden. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass ein Begriff mehreren Gruppen zugeordnet werden kann, weshalb eine Hierarchisierung der verschiedenen Gruppen notwendig sein kann.

Zusammengefasst lassen sich die Begriffe anhand der folgenden Thesen ordnen:

These 1⁸⁷:

Der Gesetzgeber kann das Verhältnis zwischen der privatrechtlichen und der steuerrechtlichen Auslegung eines Begriffs durch ausdrückliche Regelung – Übereinstimmung oder Abweichung – regeln. Ob diese Anordnung auch in Normkomplexen gilt, in denen für denselben Begriff eine ausdrückliche Regelung fehlt, ist durch Auslegung nach allgemeinen Maßstäben zu ermitteln.

These 2⁸⁸:

Verleiht das Recht privatrechtlich einen Status, muss es sich, vorbehaltlich einer abweichenden ausdrücklichen Regelung, auch steuerrechtlich an diese Entscheidung halten.

These 3⁸⁹:

Das steuerrechtliche Verständnis von Begriffen aus dem Bereich privater Lebensgestaltung folgt grundsätzlich dem Privatrecht. Weicht das Steuerrecht in Ausnahmefällen vom privatrechtlichen Verständnis ab, bildet dieses zwar keinen „Mindeststandard“ für das Steuerrecht, ist jedoch Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Begriffsbildung.

These 4⁹⁰:

Das Steuerrecht folgt für Begriffe aus dem Lebensbereich wirtschaftlicher Gestaltung im Grundsatz nicht dem Privatrecht. Dies gilt jedoch nicht für Begriffe, deren Gleichlauf in Privat- und Steuerrecht durch ausdrückliche Regelung (insbesondere das Maßgeblichkeitsprinzip) angeordnet ist oder die zum Gesellschaftsorganisationsrecht gehören.

85 S. die Übersicht in Kap. C. II.

86 Zählt man diejenigen Begriffe hinzu, die grundsätzlich einheitlich verstanden werden und nur in Einzelfällen Abweichungen zeigen, betrifft dies sogar mehr als die Hälfte der untersuchten Begriffe.

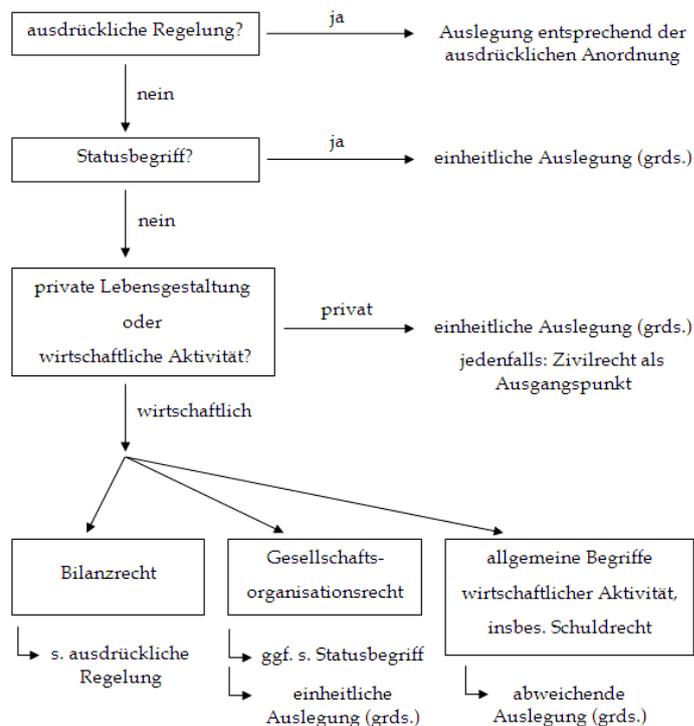
87 S. dazu Kap. C. III. 1.

88 S. dazu Kap. C. III. 2.

89 S. dazu Kap. C. III. 3. a.

90 S. dazu Kap. C. III. 3. b.

Die Thesen fasst das folgende Schema grafisch zusammen:



D. Methodische und dogmatische Grundlagen der Begriffsbestimmung

Die Auslegung im Allgemeinen – und die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts im Speziellen – muss den Vorgaben gerecht werden, die Methodik und Dogmatik an sie stellen. Eine methodenfreie Rechtsanwendung ist keine *Rechtsanwendung*, sie ist Willkür.⁹¹ Dementsprechend ist zu untersuchen, welche Vorgaben aus den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung für die hier untersuchte Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe in Gesetzen des Ertragsteuerrechts folgen.

Neben der Methodik beeinflussen dogmatische Maßgaben die Auslegung von Gesetzestexten. Dabei beschränken sich die dogmatischen Vorgaben für die Auslegung aufgrund der Normenhierarchie auf verfassungsrechtliche Anforderungen. Vielfach können inhaltliche Vorgaben für die Auslegung weder der Dogmatik noch der Methodik eindeutig zugeordnet werden, da diese sich im Bereich der teleologischen und vor allem der systematischen Auslegung überschneiden.⁹² Diese Überlappung zeigt sich besonders deutlich bei der verfassungskonformen Auslegung. Gegenüber den übrigen methodischen Vorgaben unterscheidet sich die verfassungskonforme Auslegung jedoch durch ihren zwingenden Charakter:⁹³ Methodisch

91 Zur Methodengebundenheit des Rechtsanwenders, insbesondere des Richters vgl. Engisch, Einführung in das juristische Denken, 11. Aufl., Stuttgart 2010, S. 169 ff.; zur Bedeutung der Auslegungsregeln für die Begründung im juristischen Diskurs: Alexy, Theorie der juristischen Argumentation, 1. Aufl., Frankfurt a.M. 1978, S. 288 ff.

92 Vgl. Hassold, Strukturen der Gesetzesauslegung, in: FS für Karl Larenz, München 1983, S. 211 (234); Engisch, Einführung in das juristische Denken, 11. Aufl., S. 149 f. jeweils zur verfassungskonformen Auslegung sowie Sodan, in: JZ 1999, 864 (866 ff.) zum Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.

93 Vgl. Sodan, in: JZ 1999, 864 (871).

stehen die klassischen Auslegungsmethoden grundsätzlich gleichrangig nebeneinander und sind bei der Norminterpretation komplementär heranzuziehen.⁹⁴ Demgegenüber haben die verfassungsrechtlichen Vorgaben – und damit die verfassungskonforme Auslegung⁹⁵ – aufgrund des Vorrangs der *legis superioris* im Verhältnis zu den klassischen Auslegungsmethoden verdrängende Wirkung. Aus dem Grundgesetz folgende Maßgaben für die Auslegung wirken daher absolut.

I. Methodische Vorgaben

1. Recht und Sprache

Die Tatsache, dass Begriffe stets vage sind, ihr exakter Bedeutungsumfang also nicht präzise umrissen werden kann, führt die Bedeutung teleologischer und systematischer Auslegungsmethodik (nicht nur) für das Verständnis privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts deutlich vor Augen. Dies gilt umso mehr, als das steuerrechtliche Begriffsverständnis enger sein kann als das privatrechtliche und daher selbst in denjenigen Fällen von der privatrechtlichen Begrifflichkeit abweichen könnte, in denen diese die Grenze des möglichen Wortsinns darstellt. Unterstrichen wird die Bedeutung von Systematik und Normzweck für das Begriffsverständnis durch die Kontextbezogenheit⁹⁶ des Sprachgebrauchs.

Die Vagheit von Begriffsinhalten⁹⁷ ermöglicht dem Recht, im Wege der Auslegung einzelner Tatbestandsmerkmale auf Gestaltungsversuche zu reagieren, soweit weder die Grenze des möglichen Wortsinns noch das Regelungsziel betroffen sind. Besteht nur in einer Teilrechtsordnung die Notwendigkeit einer solchen Reaktion auf Gestaltungsversuche der Rechtspraxis, in einer anderen Teilrechtsordnung hingegen nicht, kann hieraus eine Divergenz des Begriffsverständnisses folgen.

Die Porosität von Begriffsinhalten⁹⁸ versetzt das Recht in die Lage, sich auch ohne Änderung seines Wortlauts Entwicklungen in Umwelt und Gesellschaft anzupassen. Dies betrifft Statusbegriffe in geringerem Maße als Begriffe, die an tatsächliche Gegebenheiten anknüpfen, da Statusbegriffe genuin rechtliche Kategorien schaffen, damit von Änderungen der Umwelt weniger betroffen, also weniger porös sind.

Die Rechtssprache erfüllt wesentliche Merkmale einer Fachsprache.⁹⁹ Zugleich unterscheidet sich die Sprache der verschiedenen Teilrechtsordnungen, insbesondere hinsichtlich ihres Vokabulars. Dennoch kann angesichts der überwiegenden Gemeinsamkeiten nicht von Fachsprachen der Teilrechtsordnungen gesprochen werden; es handelt sich eher um „Fachdialekte“.

94 Zum Verhältnis der unterschiedlichen Auslegungsmethoden zueinander s. BVerfGE 11, 126 (130); 87, 273 (282); J. Vogel, Juristische Methodik, Berlin 1998, S. 119 f.; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., S. 332 ff.; Engisch, Einführung in das juristische Denken, 11. Aufl., S. 146 ff.; Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Aufl., München 2012, S. 50 f.

95 Dies gilt jedenfalls mit der Einschränkung, dass auch die verfassungskonforme Auslegung nur innerhalb des Rahmens des mithilfe der klassischen Methodik ermittelten Auslegungsergebnisses anwendbar ist, BVerfGE 2, 266 (282); 8, 18 (34); 18, 97 (111); 54, 277 (299 f.); BVerfG, NJW 2013, 145 (147); s. dazu sogleich.

96 S. dazu Kap. D. I. 1. b.

97 S. dazu Kap. D. I. 1. a.

98 S. dazu Kap. D. I. 1. c.

99 S. dazu Kap. D. I. 1. d.

2. Teleologische Auslegung

Steuergesetze dienen in erster Linie der staatlichen Einnahmeerzielung.¹⁰⁰ Dieser Zweck bietet jedoch keinen Maßstab, der eine teleologische Auslegung leiten könnte. Daneben bezwecken die Steuergesetze, die für die Finanzierung staatlicher Aufgaben erforderlichen Lasten gerecht auf die Steuerpflichtigen zu verteilen. Die Umsetzung einer solchen gerechten Lastenverteilung erstrebt die Mehrzahl steuerrechtlicher Normen.¹⁰¹ Sie sind im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausulegen. Darüber hinaus verfolgen einzelne Normen des Steuerrechts insbesondere Vereinfachungs- und Lenkungszwecke. Demgegenüber dienen privatrechtliche Gesetze¹⁰² dem gerechten Interessenausgleich zwischen den Teilnehmern des privaten Rechtsverkehrs. Ferner dient das Privatrecht als Mittel rechtspolitischer Ordnung und Gestaltung, welches eine freiheitliche Ordnung der Lebensbereiche gewährleistet, damit jedoch die Verwirklichung einer gleichberechtigten und sozial ausbalancierten Gesellschaft verbindet. Wohl die Mehrheit der Normen des Privatrechts verfolgen ebenfalls diese allgemeinen privatrechtlichen Zwecke, doch können einzelne Normen auch hier spezifische Zwecke verfolgen.

Da im Einzelfall zu ermitteln ist, welchen Zweck eine Norm verfolgt, können aus den übergeordneten Zwecken von Steuerrecht und Privatrecht keine allgemeingültigen Aussagen über den Einfluss der teleologischen Auslegung auf das Verständnis von gemeinsam genutzten Begriffen getroffen werden. Da jedoch sowohl im Steuerrecht als auch im Privatrecht der übergeordnete Zweck durch die Mehrheit der Normen unmittelbar konkretisiert wird, kann jedenfalls ein Grundsatz entwickelt werden.

Das Steuerrecht bezweckt – von der für die teleologische Auslegung nicht fruchtbaren Einnahmeerzielung abgesehen – ebenso wie das Privatrecht einen Interessenausgleich. Auch wenn sich das Telos von Steuerrecht und Privatrecht damit auf einer sehr abstrakten Ebene ähneln, sind sie dennoch keineswegs vergleichbar: Der durch das Steuerrecht aufzulösende Interessenkonflikt ist auf die Verteilung finanzieller Lasten beschränkt, kann daher den in Geld, also in Zahlen darstellbaren Maßstab wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit heranziehen. Demgegenüber hat das Privatrecht Interessenkonflikte unterschiedlicher Art zu bewältigen. Ihre gerechte Lösung erfordert ein breites Spektrum an Maßstäben. Es zeigt sich die aus der Verschiedenartigkeit des Regelungsgegenstandes folgende unterschiedliche Zweckrichtung. Hieraus kann zwar nicht auf ein Prinzip autonomer Begriffsbildung geschlossen werden, doch werden die verschiedenen Zweckausrichtungen der beiden Rechtsgebiete eine voneinander abweichende Auslegung gemeinsam genutzter Begriffe regelmäßig erforderlich machen¹⁰³, wengleich zufällige oder auf übergeordneten Faktoren beruhende Übereinstimmungen möglich sind.¹⁰⁴

3. Systematische Auslegung

Die gesamte Rechtsordnung bildet kein einheitliches System, das in der Lage wäre, Vorgaben für die Auslegung rechtsgebietsübergreifend verwendeter Begriffe aufzustellen – dies gilt sowohl für die Möglichkeit eines Systems begrifflich-logischer Zusammenhänge¹⁰⁵ als auch eines Systems wertungsmäßiger Folgerichtigkeit¹⁰⁶. Ausnahmen hiervon gelten nur insoweit,

100 S. zum Zweck der Steuergesetze insgesamt Kap. D. I. 2. b. aa.

101 S. zum Zweck steuerrechtlicher Normen insgesamt Kap. D. I. 2. b. bb.

102 S. zum Zweck im Privatrecht insgesamt Kap. D. I. 2. c.

103 S. beispielsweise BFH, DStR 2010, 858 (860).

104 Vgl. Kap. D. I. 2. a.

105 S. dazu Kap. D. I. 3. b. aa.

106 S. dazu Kap. D. I. 3. b. bb.

als einzelne Wertungen in die Rechtsordnung ausstrahlen oder – mit der Einschränkung, dass auch dieses für jeden Regelungsbereich gesondert zu ermitteln ist – mehrere Teilrechtsordnungen zusammenwirken.¹⁰⁷

Es besteht jedoch ein einheitliches System der Statusbegriffe. Zwar scheitern (mit Ausnahme der durch Art. 6 Abs. 1 GG geprägten Status der Ehe und des Kindes) auch insoweit Folgerungen aus einem System wertungsmäßiger Folgerichtigkeit der Gesamtrechtsordnung bereits daran, dass die Entscheidung über die Zuteilung eines Status allein eine Ordnungsfunktion erfüllt, also nicht auf verhaltensanleitenden Maßstäben beruht und damit keine Wertentscheidung darstellt.¹⁰⁸ Jedoch wirken die unterschiedlichen Teilrechtsordnungen bei der Verwendung von Statusbegriffen zusammen.¹⁰⁹ Deren Funktion, eine verlässliche Ordnung wesentlicher Rechtsstellungen zu schaffen, kann nur durch eine einheitliche Nutzung der Status erfüllt werden. Verlässlichkeit erfordert Eindeutigkeit, die mittels eines Zusammenwirkens der verschiedenen Teilrechtsordnungen erreicht wird.

Von diesem Sonderfall der Status abgesehen bilden die Teilrechtsordnungen eigenständige, voneinander abzugrenzende Systeme. Dies indiziert eine grundsätzlich autonome Begriffsbildung. Gesetzliche Regelungen bestehen aus unvollständigen Rechtssätzen, die erst in ihrem Zusammenspiel verständlich sind und vollständige Rechtssätze ergeben. Die deshalb erforderliche Einbeziehung des Regelungszusammenhangs setzt Normen in Beziehung zueinander, grenzt zugleich auch Normen, die in keinem Zusammenhang zueinander stehen, voneinander ab. Dieser Blick auf den Kontext einer Regelung, also auf ihre systematische Zugehörigkeit zu einem Rechtsgebiet, bedingt eine differenzierende Betrachtung unterschiedlicher Rechtsgebiete. Die systematische Auslegung ist daher stets bereichsspezifisch differenzierende Auslegung.¹¹⁰

Gegenüber Argumenten aus dem Makrosystem sind Argumente aus dem Mikrosystem einzelner Normen – insbesondere ihrer Normierungstechnik¹¹¹ – aufgrund der ihr inhärenten Betrachtung konkreter Tatbestände stichhaltiger, da sie bereits auf den Einzelfall zugeschnitten sind und daher seltener Ausnahmen unterliegen. Zwangsläufig sind vor allem ausdrückliche Anordnungen zum Verständnis privatrechtlich geprägter Begriffe im Ertragsteuerrecht, sei es durch explizit normierte autonom-steuerrechtliche Definitionen oder durch Verweise auf die privatrechtlichen Begrifflichkeiten. Ferner sprechen beispielhafte, nicht abschließende Aufzählungen für ein Anknüpfen an Bekanntes, also die Übernahme des privatrechtlichen Begriffsverständnisses.

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben

1. Normenhierarchie

Das Verhältnis der Regelungen von Privatrecht und Steuerrecht wird wesentlich geprägt durch ihre jeweilige Stellung in der Normenhierarchie und die Beziehung zwischen diesen Hierarchiepositionen. Seit den Werken von *Adolf Julius Merkl*¹¹² und *Hans Kelsen*¹¹³ ist rechtstheoretisch anerkannt, dass die Rechtsordnung aus Normen verschiedener Rangstufen

107 S. dazu Kap. D. I. 3. b. cc.

108 Kap. D. I. 3. b. bb.

109 Kap. D. I. 3. b. cc.

110 S. dazu Kap. D. I. 3. c.

111 S. dazu Kap. D. I. 3. d.

112 Merkl, Die Lehre von der Rechtskraft, Wien 1923, S. 181 ff.; Merkl, Das doppelte Rechtsantlitz (1918), in: Gesammelte Schriften, Bd. I / 1, Berlin 1993, S. 227 (228); Merkl, Prolegomena einer Theorie des rechtlichen Stufenbaus (1931), in: Gesammelte Schriften, Bd. I/1, S. 437 (464 ff.).

113 Kelsen, Reine Rechtslehre, 2. Aufl., Wien 1960, S. 228 ff.

besteht, wobei die Normen der jeweils höheren Rangstufe den Vorschriften der niedrigeren Stufe einen von letzteren auszufüllenden Rahmen vorgeben.¹¹⁴ Die Normen der niedrigeren Stufe unterliegen einer Bindung an die Vorgaben der höheren Stufe.¹¹⁵ Zugleich setzt auch das Grundgesetz verschiedentlich das Bestehen einer Normenhierarchie voraus mit dem Grundgesetz an der Spitze, gefolgt von den formellen Gesetzen und den Rechtsverordnungen (vgl. in erster Linie Art. 1 Abs. 3 GG, Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 80 GG sowie Art. 100 Abs. 1 GG).¹¹⁶

Sowohl EStG und KStG einerseits als auch das BGB, das HGB und andere privatrechtliche Spezialgesetze andererseits sind einfache Parlamentsgesetze. Sie stehen jeweils auf einer Hierarchieebene unterhalb der Verfassung, vor allem aber stehen sie als einfaches Gesetzesrecht nebeneinander auf einer Stufe im Stufenbau der Rechtsordnung. Auch ist offenkundig kein Fall der seltenen, aber nicht unmöglichen Hierarchisierung zwischen einfachen Gesetzen¹¹⁷ gegeben. Demnach besteht zwischen Privatrecht und Steuerrecht kein Über- und Unterordnungsverhältnis, vielmehr sind sie gleichrangig nebeneinanderstehende Rechtsgebiete.¹¹⁸ Privatrecht und Steuerrecht können daher grundsätzlich nicht durch Vorgaben in das jeweils andere Rechtsgebiet hineinwirken, unterliegen nur den Bindungen durch das Verfassungsrecht als übergeordnetem Rang im Stufenbau der Rechtsordnung.

Ausnahmsweise kann eine Norm jedoch auf eine andere Norm gleicher Rangstufe derogierend einwirken, wenn erstere nach dem *Lex-specialis*- oder (diesem gegenüber nachrangig) nach dem *Lex-posterior*-Grundsatz Vorrang genießt.¹¹⁹ Beides setzt allerdings eine Normenkollision voraus, die nur vorliegt, wenn die betreffenden Normen auf denselben Sachverhalt anzuwenden sind und zugleich zu nicht miteinander vereinbaren Rechtsfolgen führen.¹²⁰ Dies ist freilich für Normen des Privatrechts einerseits und ertragsteuerrechtliche Vorschriften andererseits aufgrund des gänzlich unterschiedlichen Anwendungsbereichs ausgeschlossen.

2. Einheit der Rechtsordnung

Der Topos der Einheit der Rechtsordnung verbindet das Ziel eines harmonischen Zusammenspiels unterschiedlicher Rechtsgebiete mit der Erkenntnis, dass das Recht durch allgemeingültige Prinzipien geprägt ist, und den methodischen Mechanismen zur Lösung auftretender Konkurrenzfragen.¹²¹ Er hat seit jeher eine ausgeprägte Überzeugungskraft in der juristischen

114 Röhl/Röhl, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl., S. 307 f.; Rütters/Fischer/ A. Birk, Rechtstheorie, 6. Aufl., Rn. 272.

115 Bereits hieraus folgt nach Engisch, Die Einheit der Rechtsordnung, S. 11 zu einem gewissen Grade eine Einheit der Rechtsordnung. Diese kann jedoch im Verhältnis von gleichrangigen Normen unterhalb der Stufe der Verfassung nur soweit reichen, wie diese Normen gemeinsam an Vorgaben durch Normen höherer Stufen anknüpfen.

116 Herzog/Grzeszick, in: Maunz/Dürig (Begr.), GG, Art. 20, VI., Rn. 25; Schulze-Fielitz, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz, 2. Aufl., Art. 20, Rn. R 81; Ossenbühl, in: HStR V, 3. Aufl., § 100, Rn. 93; Ossenbühl, Rechtsquellen, in: FS für Paul Kirchhof, Bd. 1, Heidelberg 2013, § 28, Rn. 20. Vgl. auch BVerfGE 6, 55 (83); 12, 45 (53); 17, 306 (313); 44, 37 (55); 60, 234 (242); 61, 1 (10); 78, 165 (177) sowie zur Bindung auch des Verfassungsgebers an die fundamentalen Prinzipien der Gerechtigkeit BVerfGE 3, 225 (232 f.); 23, 98 (106). Zur Möglichkeit einer umgekehrten Einflussnahme der einfachen Gesetze auf die Verfassung s. Leisner, in: JZ 1964, 201. Zum Verhältnis von Verfassung und einfachem Recht s. auch ausführlich die vier Berichte von Alexy, Kunig, Heun und Hermes, in: VVDStRL 61 (2001), 7 ff.; s. zur historischen Entwicklung in Deutschland bis zur Weimarer Republik Heun, in: VVDStRL 61 (2001), 80 (95 ff.).

117 Kloepfer, Zur Bindung von Gesetzen an Gesetze, in: GS für Thilo Brandner, Baden-Baden 2011, S. 93 (96 ff.); Reimer, in: VVDStRL 73 (2014), 153 (168 f.).

118 S. dazu insgesamt Kap. D. II. 1.; BVerfG, BStBl. II 1992, 212 (213); HFR 1993, 542; P. Kirchhof, in: JbFfSt 1979/80, 254 (255); P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000, S. 88 f.; Hallerbach, in: DStR 1999, 2125 (2129); Schön, in: StuW 2005, 247 (248 f.).

119 Ossenbühl, in: HStR V, 3. Aufl., § 100, Rn. 94.

120 Röhl/Röhl, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl., S. 154; Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Aufl., S. 30 f.; Schwacke, Juristische Methodik, 5. Aufl., S. 18; Jarass, in: AöR 126 (2001), 588 (596); vgl. auch Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., S. 250 ff.

121 Vgl. insbes. Engisch, Die Einheit der Rechtsordnung, S. 26 ff.

Argumentation¹²², wird jedoch häufig als Begründungselement herangezogen, ohne dass sein genauer Bedeutungsgehalt noch seine dogmatische Grundlage geklärt wird.¹²³ Ein solches Vorgehen kann den Anforderungen an eine methodische, dogmatisch begründete und transparente Rechtsfindung nicht gerecht werden.

Vor allem die Vielzahl unterschiedlicher Entscheidungsträger in Föderalismus, Parlamentarismus und Zeit kann der Verwirklichung einer Einheit der Rechtsordnung im Wege stehen.¹²⁴ Unabhängig von diesen tatsächlichen Hindernissen für die Realisierung einer Einheit der Rechtsordnung stellt sich die Frage, welche Anforderungen das Grundgesetz an das Recht mit Blick auf seine Kohärenz und Einheitlichkeit stellt. Einheitsbildende Kraft können dabei das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot der Folgerichtigkeit sowie das als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 1 Abs. 3 GG) anerkannte¹²⁵ Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung entfalten. Gedanklich vorgelagert dazu ist die Frage, ob das Grundgesetz überhaupt von einer Einheit der Rechtsordnung ausgeht oder ob es nicht vielmehr die Vielfalt und Vielschichtigkeit der zu regelnden Lebensrealitäten sowie der daraus an das Recht herangetragenen Fragen aufnimmt und daher anstelle einer einheitlichen eine differenzierte Rechtsordnung fordert.

a. Gebot der Folgerichtigkeit, Art. 3 Abs. 1 GG

Das Gebot der Folgerichtigkeit fordert vom Gesetzgeber, einmal getroffene Entscheidungen konsequent weiter zu verfolgen. Als Ausfluss aus dem allgemeinen Gleichheitssatz von Art. 3 Abs. 1 GG kann dies jedoch nur insoweit gelten, als die Inkonsequenz des Gesetzgebers eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Sachverhalte zur Folge hat. Allerdings können begriffliche Unterschiede für sich genommen keine Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG begründen, da nur – durch Begriffe lediglich benannte – personenbezogene Merkmale als Vergleichskriterium in Frage kommen.¹²⁶ Dementsprechend kann ein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit überhaupt nur vorliegen, wenn zwei in ihren persönlichen Eigenschaften wesentlich gleiche Grundrechtsberechtigte mit Blick auf eine demokratisch gestaltbare Lebenssituation unterschiedlichen Rechtsfolgen unterworfen werden. Da diese Rechtsfolgengleichheit¹²⁷ jedoch auch bei einer begrifflichen Divergenz durch verschiedene technische Regelungsmechanismen erreicht werden kann, ist das Folgerichtigkeitsgebot nicht in der Lage, zwingende Vorgaben für die Auslegung gleichlautender Begriffe in unterschiedlichen Bereichen der Rechtsordnung aufzustellen.

Auch soweit es an technischen Ausgleichsmechanismen fehlt, die eine Ungleichbehandlung in der Rechtsfolge verhindern würden, kann dem Gebot der Folgerichtigkeit regelmäßig kein Gebot übereinstimmender Auslegung in Privatrecht und Steuerrecht entnommen werden¹²⁸: Die geforderte Gleichbehandlung betrifft nur „wesentlich gleiche“ Sachverhalte, die Vergleichbarkeit zweier Sachverhalte kann jedoch nur kontextbezogen bestimmt werden und va-

122 S. zur historischen Entwicklung der Formel von der Einheit der Rechtsordnung: Baldus, Die Einheit der Rechtsordnung, Berlin 1995, passim.

123 Kritisch insoweit auch Baldus, Die Einheit der Rechtsordnung, S. 13, 200 f.; Hanebeck, in: Der Staat 41 (2002), 429 (443); Schmidt, in: Vielfalt des Rechts - Einheit der Rechtsordnung?, S. 9 (9); eingehend zu Inhalt und dogmatischer Grundlage des Topos der Einheit der Rechtsordnung aber Felix, Einheit der Rechtsordnung, Tübingen 1998, passim.

124 Hanebeck, in: Der Staat 41 (2002), 429 (442); auch Engisch, Die Einheit der Rechtsordnung, S. 42 ff. erkennt, dass eine Einheit der Rechtsordnung (jedenfalls bis *dato*) nicht vollkommen verwirklicht ist.

125 St. Rspr. BVerfGE 1, 14 (45); 98, 83 (97 f.); 98, 106 (118 f.); 119, 331 (366).

126 S. dazu Kap. D. II. 2. a. aa.

127 S. dazu Kap. D. II. 2. a. bb.

128 Im Gegenteil kann Art. 3 Abs. 1 GG unter bestimmten Voraussetzungen sogar ein differenzierendes Verständnis fordern, s. dazu Kap. D. II. 3.

riert je nach Regelungszusammenhang.¹²⁹ Dementsprechend kann ein vom Privatrecht abweichendes steuerrechtliches Begriffsverständnis nur gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen, wenn die hiervon betroffenen Sachverhalte auch unter dem spezifischen Blickwinkel des Steuerrechts mit den nicht betroffenen Sachverhalten wesentlich gleich sind. Hiergegen werden regelmäßig die vom Privatrecht abweichenden Zwecke steuerrechtlicher Normen sprechen.

Etwas anderes gilt jedoch für Statusbegriffe, die eindeutig zu bestimmen sind, deren Verständnis daher unabhängig vom Regelungskontext ist.¹³⁰ Folglich fordert das Gebot der Folgerichtigkeit die grundsätzlich übereinstimmende Auslegung von Statusbegriffen in Privatrecht und Steuerrecht, soweit andernfalls eine Ungleichbehandlung in der Rechtsfolge besteht, die auch nicht durch einen rechtstechnischen Ausgleichsmechanismus verhindert wird. Abweichend von diesem Grundsatz besteht die – nicht wünschenswerte – Möglichkeit, Dritte in einem bestimmten rechtlichen Kontext in den Begriff einzubeziehen, soweit diese Dritten im konkreten Zusammenhang gegenüber Statusmitgliedern wesentlich sind.

b. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, Art. 20 Abs. 3 i.V.m Art. 1 Abs. 3 GG

Geltungsgrund¹³¹ des Gebots der Widerspruchsfreiheit ist das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 3 GG), nicht hingegen das Gebot der Folgerichtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) oder andere Grundrechte. Es beruht auch nicht auf einem allgemeinen Prinzip der Logik. Das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ist in seiner Reichweite¹³² nicht beschränkt auf Kompetenzkonflikte im föderalen Gefüge. Es steht daher sowohl Widersprüchen zwischen Normen unterschiedlicher Normgeber als auch widersprüchlichen Regelungen desselben Normgebers entgegen. Insoweit reicht es weiter als das Gebot der Folgerichtigkeit, das als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG nur vor Ungleichbehandlungen durch denselben Hoheitsträger schützt¹³³ und damit nur Widersprüchen desselben Normgebers entgegenstehen kann. Gegenüber dem Gebot der Folgerichtigkeit ist die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung aufgrund ihrer dogmatischen Verankerung im Rechtsstaatsprinzip auch in der Geltungskraft ihrer Aussagen weiter: Während Ungleichbehandlungen im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes durch vernünftige Gründe gerechtfertigt sein können, besteht diese Möglichkeit für das Rechtsstaatsprinzip nicht.¹³⁴

Das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung steht echten Normwidersprüchen und Wertungswidersprüchen entgegen, nicht aber terminologischen Widersprüchen, also begrifflichen Abweichungen als solchen.¹³⁵ Damit kann das Gebot der Widerspruchsfreiheit die einheitliche Verwendung von Rechtsbegriffen in Privatrecht und Steuerrecht nur verlangen, wenn und soweit eine Begriffsabweichung entweder einen echten Normwiderspruch oder einen Wertungswiderspruch hervorruft.

Ein echter Normwiderspruch kann jedoch durch eine begriffliche Divergenz von Privatrecht und Steuerrecht nicht begründet werden, da die beiden Rechtsgebiete andere Zielrichtungen verfolgen, sich daher nicht in ihren Anwendungsbereichen überschneiden und keine miteinander unvereinbaren Normbefehle aufstellen können. Hingegen ist nicht gänzlich ausgeschlossen, dass durch abweichende Begriffsverständnisse von Privatrecht und Steuerrecht ein Wertungswiderspruch entsteht. Vielfach entpuppt sich jedoch ein vermeintlicher Wertungswi-

129 S. dazu Kap. D. II. 2. a. cc.

130 S. dazu Kap. D. II. 2. a. dd.

131 S. dazu Kap. D. II. 2. b. aa.

132 S. zum Anwendungsbereich des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung Kap. D. II. 2. b. bb.

133 BVerfGE 21, 54 (68); 76,1 (73); 79, 127 (158); *Jarass*, in: AöR 126 (2001), 588 (595).

134 Vgl. *Prokisch*, in: FS für Klaus Vogel, S. 293 (308 f.).

135 S. dazu Kap. D. II. 2. b. cc.

derspruch als einfacher Wertungsunterschied: Unterschiedliche Wertungen können bei verschiedenen Regelungszwecken nicht nur erlaubt, sondern gerade geboten sein, um den bereichsspezifischen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Daher können differierende Bewertungen eines Sachverhalts in Steuerrecht und Privatrecht und damit ebenfalls abweichende Begrifflichkeiten der beiden Teilrechtsordnungen grundsätzlich keinen Wertungswiderspruch begründen. Dies gilt (mit Ausnahme der auf Art. 6 Abs. 1 GG zurückzuführenden Status der Ehe und der Kindschaft) auch für Statusbegriffe, da die Zugehörigkeit zu einem Status im Regelfall nicht auf einer Wertentscheidung beruht.

c. Differenzierungsgebot, Art. 3 Abs. 1 GG

Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt nicht nur die Möglichkeit, zwischen zwei Sachverhalten zu differenzieren, soweit diese für den Kontext der in Frage stehenden Regelung¹³⁶ wesentlich ungleich sind. Der allgemeine Gleichheitssatz enthält vielmehr auch ein Differenzierungsgebot,¹³⁷ fordert also deren Unterscheidung. Er ist deshalb nicht nur nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber zwei Sachverhalte, die in einer Hinsicht gleich, in anderer Hinsicht aber ungleich sind, je nach Regelungszusammenhang einmal einheitlich behandelt, das andere Mal aber zwischen beiden Sachverhalten differenziert. Im Gegenteil liegt sogar ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor, wenn die bereichsspezifisch zu unterscheidende Behandlung der insoweit unterschiedlichen Sachverhalte unterbleibt.

Der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG kann deshalb für das Ertragsteuerrecht eine vom Privatrecht abweichenden Beurteilung des Verhältnisses zweier Sachverhalte fordern, wenn diese Sachverhalte unter privatrechtlichen Gesichtspunkten gleich, jedoch im steuerrechtlichen Lichte ungleich sind – oder *vice versa*. Damit ist zwar nicht zwingend eine Abweichung der Begrifflichkeit verbunden, da die steuerrechtliche Differenzierung der privatrechtlich gleichen Sachverhalte – ebenso wie die steuerrechtliche Gleichbehandlung privatrechtlich zu unterscheidender Sachverhalte – auch anderweitig erreicht werden kann.¹³⁸ Dennoch ist ein abweichendes Begriffsverständnis eine von mehreren Möglichkeiten zur Herstellung der notwendigen Differenzierung und als solche nicht zu beanstanden.¹³⁹

d. Zwischenergebnis

Die Verwirklichung einer Einheit der Rechtsordnung ist nicht nur ein utopisches Ziel¹⁴⁰ angesichts unterschiedlicher Zweckrichtungen rechtlicher Regelungen und tatsächlicher Hindernisse – zu denken ist hier insbesondere an die Vielzahl der an der Entstehung der geschriebenen Rechtsordnung beteiligten Entscheidungsträger in Föderalismus, Parlamentarismus und Zeit. Die Realisierung einer Einheit der Rechtsordnung ist vor allem nach geltendem Verfassungsrecht nur in beschränktem Maße geboten, im Gegenteil kann häufig sogar eine differen-

136 Zur Notwendigkeit einer am Regelungszusammenhang ausgerichteten Beurteilung der Gleichheit oder Ungleichheit zweier Sachverhalte s. Kap. D. II. 2. a. cc.

137 St. Rspr. BVerfG, DVBl. 2010, 1502 (1502 f.); BVerfGE 115, 381 (389); 98, 365 (385); 30, 292 (333); 1, 264 (275 f.); *Robbers*, in: DÖV 1988, 749 (752); *Stern*, in: FS für Günter Dürig, S. 207 (212 f.); *Grzeszick*, in: FS für Josef Isensee, S. 93 (109); so i.E. bereits Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2. Aufl., München 1959, S. 45 f. (Differenzierung als „Ausdruck des Gleichheitsgedankens“); zurückhaltend *Osterloh*, in: Sachs (Hrsg.), GG, 6. Aufl., Art. 3, Rn. 83. Allgemein zu Differenzierungsgeboten im GG: *Starck*, *Die Anwendung des Gleichheitssatzes*, in: *Der Gleichheitssatz im Verfassungsstaat*, Baden-Baden 1982, S. 51 (64 ff.).

138 Vgl. Kap. D. II. 2. a. bb. zum insoweit vergleichbaren Fall der von Art. 3 Abs. 1 GG geforderten Gleichstellung auch privatrechtlich gleicher Sachverhalte.

139 S. dazu Kap. D. II. 2. c.

140 Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, S. 195.

zierende Rechtsordnung verlangt sein. Dieses Fazit gilt besonders für die Frage nach einer einheitlichen Sprache der Rechtsordnung.

3. Gebot sachgerechter Tatbestandsbildung, Art. 3 Abs. 1 GG

Während das Gebot der Folgerichtigkeit die konsequente Umsetzung und Fortschreibung der Grundentscheidungen des Rechts fordert, gebietet die Sachgerechtigkeit, im Recht die vorgefundenen tatsächlichen Ordnungsstrukturen der Realität zu beachten. In der Folgerichtigkeit ist der Blick auf das Recht und die es prägenden Grundentscheidungen, in der Sachgerechtigkeit dagegen auf die durch das Recht vorgefundene Lebenswirklichkeit gerichtet.¹⁴¹ Das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz¹⁴² abzuleitende Gebot der Sachgerechtigkeit fordert bei der Wahl der Differenzierungskriterien und der darauf beruhenden Ausformung von Tatbestand und Rechtsfolge, die vorgefundenen Wirklichkeit realitätsgerecht im Recht abzubilden.¹⁴³

Die Lebenswirklichkeit wird nicht nur vom Recht vorgefunden, sondern auch durch rechtliche Regelungen gestaltet. Das Recht übt also Einfluss auf die Wirklichkeit aus. Besonders ausgeprägt ist dieser Einfluss im Bereich des Privatrechts, das den alltäglichen Rechtsverkehr der Bürger untereinander und damit mittelbar auch die Lebenswirklichkeit prägt. Dessen ungeachtet kann das Gebot der Sachgerechtigkeit nicht allgemein fordern, dass privatrechtliche Strukturen auch in anderen Rechtsgebieten beachtet werden¹⁴⁴. Denn trotz des mittelbaren Einflusses auf die realen Lebensbedingungen behält das Privatrecht seinen Charakter als von der Lebenswirklichkeit zu trennendes rechtliches Gedankenkonstrukt.¹⁴⁵ Für die Beachtung von dessen Grundentscheidungen stellt das Gebot der Folgerichtigkeit, nicht die Sachgerechtigkeit die Maßstäbe auf.

Zwar schließt nicht bereits der Fokus des Gebots der Sachgerechtigkeit auf die durch das Recht vorgefundene Lebenswirklichkeit *a priori* aus, dass die Sachgerechtigkeit in Einzelfällen Maßstäbe für die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe vorgibt, da einige Begriffe auch die realen Strukturen des Lebens nachzeichnen könnten. In jedem Fall ist jedoch zu beachten, dass das Gebot der Sachgerechtigkeit – ebenso wie das Folgerichtigkeitsgebot – seine Wurzeln im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hat.

Ein Verstoß gegen das Gebot der Sachgerechtigkeit setzt daher Rechtsfolgenunterschiede und ein Fehlen von Rechtfertigungsgründen voraus. Deshalb können rein begriffliche Unterschiede keinen Verstoß gegen das Gebot der Sachgerechtigkeit begründen. Auch darüber hinaus stellt das Gebot der Sachgerechtigkeit grundsätzlich keine Maßstäbe für die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe im Ertragsteuerrecht auf, da das Privatrecht rechtliches Gedankenkonstrukt, nicht Abbild der durch das Recht vorgefundenen Lebenswirklichkeit ist. Selbst soweit einzelne privatrechtlich geprägte Begriffe an die vorgefundene Lebenswirklich-

141 Zum Verhältnis von Folgerichtigkeit und Sachgerechtigkeit s. P. Kirchhof, in: HStR V, 2. Aufl., § 124, Rn. 205, 222; P. Kirchhof, in: HStR VIII, 3. Aufl., § 181, Rn. 208; Sachs, in: HStR V, 2. Aufl., § 127, Rn. 3; Battis, in: FS für Hans Peter Ipsen, S. 11 (14 f.); Kischel, in: AöR 124 (1999), 174 (178); ohne hinreichende Trennung Gubelt, in: v. Münch/Kunig (Hrsg.), Grundgesetz, 5. Aufl., Art. 3, Rn. 30.

142 Merkmale eines Gebots sachgerechter Entscheidungsfindung finden sich auch in anderen Grundrechten und Verfassungsprinzipien, vgl. Hubmann, Die Sachgerechtigkeit, in: FS für Hermann Eichler, Wien 1977, S. 259 (259 ff.); nach Gern, in: JuS 1988, 534 (536) folgt ein Gebot sachgerechter Entscheidung nicht nur aus dem allgemeinen Gleichheitssatz, sondern auch aus dem Rechtsstaatsprinzip.

143 BVerfGE 1, 14 (52); 93, 121 (136); 99, 246 (260); 105, 73 (126 f.); 118, 1 (27); P. Kirchhof, Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz, S. 34 f.; P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 40 f.; Osterloh, in: Sachs (Hrsg.), GG, 6. Aufl., Art. 3, Rn. 103; vgl. auch bereits Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 2. Aufl., S. 45 ff.; auf die Bestimmung eines hinreichenden Rechtfertigungsgrundes beschränkt Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, 2. Aufl., Art. 3, Rn. 35.

144 So im Ergebnis aber Flume, Steuerwesen und Rechtsordnung, in: FS für Rudolf Smend, Göttingen 1952, S. 59 (72 f.).

145 Anders wohl Schön, in: StuW 2005, 247 (250 f.).

keit anknüpfen, steht das Erfordernis der kontextbezogenen Bildung von Vergleichspaaren handhabbaren allgemeinen Kriterien für deren Auslegung im Steuerrecht entgegen.¹⁴⁶

Auch für Statusbegriffe kann das Gebot der Sachgerechtigkeit keine Vorgaben für deren Auslegung im Ertragsteuerrecht begründen. Statusbegriffe sind zwar unabhängig vom Kontext zu verstehen. Doch sind auch die Statusbegriffe – sowohl solche aus dem Gesellschaftsorganisationsrecht als auch solche aus dem Bereich persönlicher Lebensführung – stets rechtlich geprägt. Sie knüpfen entweder gar nicht an die vom Recht vorgefundene Lebenswirklichkeit an oder greifen diese zwar auf, werden dann aber primär rechtlich geprägt.¹⁴⁷ Deshalb kann das Gebot der Sachgerechtigkeit auf ihre Auslegung in unterschiedlichen Rechtsgebieten keinen Einfluss haben.

4. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit fordert, dass jeder Steuerpflichtige entsprechend seiner individuellen Zahlungsfähigkeit zur Steuer herangezogen wird. In der steuerrechtlichen Literatur besteht weitgehend¹⁴⁸ Einigkeit darüber, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip ein an das Steuerrecht anzulegender Verfassungsmaßstab ist. Das Bundesverfassungsgericht hat den Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsprinzips bislang offengelassen und es allein im Rahmen einer Prüfung am Gebot der Folgerichtigkeit berücksichtigt.¹⁴⁹ Jedenfalls aber prägt es das Steuerrecht in kaum zu überschätzendem Maße.

a. Keine Umgehung des Steuertatbestandes

Auch wenn sich die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen nicht bereits in dessen theoretisch nutzbarem Potential zum Erwerb geldwerter Gegenstände, sondern stets erst in Form der tatsächlich vorhandenen privatrechtlichen Zahlungsfähigkeit darstellt¹⁵⁰, so hat diese Bindung der Leistungsfähigkeit an die privatrechtliche Zahlungsfähigkeit keinen Einfluss auf die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts: Die für die vertikale Steuergerechtigkeit bedeutsame Frage, was Leistungsfähigkeit ist, sucht die taugliche Art und Weise der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, während die anschließende Umsetzung der horizontalen Steuergerechtigkeit durch eine gleiche Besteuerung entsprechend der zuvor festgestellten Leistungsfähigkeit nach dem jeweils gerechten Tarif fragt.¹⁵¹ Die Leistungsfähigkeit als in Zahlen ausgedrückte privatrechtliche Zahlungsfähigkeit ist also das Ergebnis der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Für die hier in Frage stehende Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe ist aber nicht das zahlenmäßige Ergebnis der Bemessungsgrundlage entscheidend, sondern vielmehr der Weg ihrer Ermittlung. Zum einen dient die große Mehrheit der ertragsteuerlichen Vorschriften der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, vor allem aber

146 S. dazu insgesamt Kap. D. II. 3. a.

147 S. dazu Kap. D. II. 3. b.

148 Für die verfassungsrechtliche Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips s. nur *Lang*, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, S. 313 (315) m.w.N.; D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 123 ff., 179 ff., 202 ff.; *Eckhoff*, Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: FS für Paul Kirchhof, Bd. 2, Heidelberg 2013, § 148 Rn. 7. Den Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsprinzips lehnen dagegen ab *Kruse*, in: DStJG Bd. 5, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, S. 71 (77, 81); Gassner/Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT, Bd. III/1, Wien 2000, S. 59 ff. (für die vergleichbare österreichische Rechtslage).

149 St. Rspr. BVerfGE 8, 51 (68 f.); 127, 224 (244 f.).

150 *Schön*, in: StuW 2005, 247 (249); vgl. auch D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 167; *P. Kirchhof*, in: StuW 1984, 297 (305).

151 Vgl. D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 165 ff. und 170 ff.; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 165 f.

ist die zahlenmäßig bestimmte Bemessungsgrundlage mathematisch eindeutig definiert, bedarf damit keiner Auslegung.¹⁵²

Für die Höhe der Bemessungsgrundlage, also der numerisch ausgedrückten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, ist es im Kern¹⁵³ unerheblich, auf welche Weise der Steuerpflichtige an Leistungsfähigkeit gewonnen hat: Die Gleichwertigkeit der Steigerung der Leistungsfähigkeit ist unabhängig von der privatrechtlichen Qualifikation des Erwerbstatbestands.¹⁵⁴ Dann aber ist dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur entsprochen, wenn (zahlenmäßig) gleichwertige Mehrungen der Leistungsfähigkeit sich ebenfalls unabhängig von der privatrechtlichen Qualifikation der zugrundeliegenden Sachverhalte in der Bemessungsgrundlage niederschlagen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordert eine Belastungsgleichheit entsprechend dem erzielten Einkommen.¹⁵⁵ Der Versuch einer Umgehung des Steuertatbestands durch eine privatrechtliche Gestaltung, die den Sachverhalt der äußeren (privatrechtlichen) Form nach am Steuertatbestand vorbei gestaltet ohne dessen Belastungsgrund auszuweichen¹⁵⁶, steht daher in Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Versuche des Steuerpflichtigen, den Steuertatbestand durch privatrechtliche Gestaltung zu umgehen, sind also zu vereiteln. Dies erreicht eine autonome Auslegung privatrechtlich geprägter Begriff des Ertragsteuerrechts.

b. Zwangsläufigkeit geminderter Leistungsfähigkeit in der persönlichen Sphäre

Die Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch zwangsläufige und angemessene Aufwendungen für seine persönliche Existenzsicherung und die seiner Familie ist im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips von jeder Einkommensteuerbelastung frei zu stellen, um dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu genügen. Auch insoweit ist die tatsächliche Minderung entscheidend, denn für die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen kann der Grund der Minderung nicht von Bedeutung sein.

Allerdings beruht die Zwangsläufigkeit existenzsichernder Aufwendungen regelmäßig¹⁵⁷ auf einer privatrechtlichen Verpflichtung. Zugleich verwendet das Ertragsteuerrecht gerade in diesen Fällen der privatrechtlich verankerten Zwangsläufigkeit existenznotwendiger Aufwendungen die hier untersuchten privatrechtlich geprägten Begriffe. Damit verbindet die Voraussetzung der (rechtlichen) Zwangsläufigkeit existenznotwendiger Aufwendungen die steuerrechtliche Rezeption privatrechtlich geprägter Begriffe aus dem Bereich der privaten Lebensführung mit der Anknüpfung des Ertragsteuerrechts an die privatrechtliche Verpflichtung zur Leistung der Aufwendungen. Diese Verbindung spricht dafür, bei der Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe aus dem Bereich privater Lebensführung im Ertragsteuerrecht grundsätzlich dem privatrechtlichen Verständnis zu folgen.¹⁵⁸ Anders als bei den oben behandelten

152 S. dazu insgesamt Kap. D. II. 4. a.

153 Beachte aber die vielfältigen Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips (s. dazu auch Kap. D. II. 4. c.), für die hier aufgeführten Beispiele insbesondere die mit der Abgeltungssteuer eingeführte Schedulenbesteuerung der Kapitalerträge (s. dazu *Lambrecht*, in: FR 2012, 1008 (1008); *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, § 20 EStG, Rn. 1).

154 So auch ausdrücklich Paschen, *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden 2001, S. 57.

155 *P. Kirchhof*, in: *StuW* 1984, 297 (306).

156 *P. Kirchhof*, *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts*, in: *DStJG* Bd. 33, *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln 2010, S. 9 (17 ff., 25 ff.); dagegen auf die innere Widersprüchlichkeit der Sachverhaltsgestaltung abstellend *Schön*, *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts*, in: *DStJG* Bd. 33, *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln 2010, S. 29 (59 ff.).

157 In Betracht kommen neben der rechtlichen Zwangsläufigkeit auch tatsächlich oder sittlich zwangsläufige Minderungen der Leistungsfähigkeit, vgl. § 33 Abs. 2 EStG.

158 Dies gilt freilich nur, soweit der jeweilige Begriff im Bereich des Privatrechts eine Verpflichtung dem Grunde nach begründet; mit Blick auf die Höhe der Verpflichtung – etwa die Höhe der Unterhaltspflicht – kann das Steuerrecht dagegen vom Privatrecht abweichen, da allein *existenznotwendige* Aufwendungen abzugsfähig sein müssen.

Begriffen wirtschaftlicher Aktivität droht hier im Regelfall auch keine Steuerumgehung, da die steuerliche Abziehbarkeit stets mit einem real vorhandenen – und die tatsächliche Steuererleichterung übersteigenden – Aufwand des Steuerpflichtigen verbunden ist. Außerdem ist die Mehrheit der Entscheidungen der privaten Lebensführung – anders als in der Sphäre wirtschaftlicher Aktivität – nicht steuerlich motiviert.

Demnach fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass privatrechtlich geprägte Begriffe aus dem Bereich privater Lebensführung jedenfalls grundsätzlich (und beschränkt auf eine jeweils existenznotwendige Höhe der Verpflichtung) mit dem Privatrecht übereinstimmend auszulegen sind.¹⁵⁹

c. Aussagekraft der Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips

Die soeben herausgearbeiteten Anforderungen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip an die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts stellt, können nur insoweit uneingeschränkte Geltung beanspruchen, als auch das Leistungsfähigkeitsprinzip wirkt. Tatsächlich aber ist die Reichweite des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit die Aussagekraft der hier gefundenen Anforderungen an die Auslegung verschiedentlich eingeschränkt, insbesondere durch dessen Konkretisierungsbedürftigkeit, vor allem aber durch die Notwendigkeit des Ausgleichs mit widerstreitenden Prinzipien sowie durch die Tatsache, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip vielfach durch Lenkungsstatbestände¹⁶⁰ und Vereinfachungsnormen¹⁶¹ durchbrochen wird.

5. Schutz von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. 1 GG

Vorgaben für die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe im Ertragsteuerrecht können ferner aus dem Grundrecht des Schutzes von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) abzuleiten sein. Im Gegensatz zu den bisher untersuchten Anforderungen aus dem Verfassungsrecht, die umfassend gelten, betreffen mögliche Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 GG nur einige spezifische Begriffe aus dem Bereich persönlicher Lebensführung, nämlich all jene Begriffe, die mit dem Schutzbereich der Ehe und Familie in einem inhaltlichen Zusammenhang stehen. Dies sind insbesondere der Ehe- und der Kindesbegriff.

a. Der Begriff der Ehe

Die Frage nach den Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 GG für das Verhältnis von privatrechtlichem und steuerrechtlichem Ehebegriff ist nur insoweit problematisch, als sie die weitere Frage nach dem Verhältnis zwischen Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft aufwirft. Diese bleibt umstritten, was nicht verwundert angesichts des Umstands, dass mit der Frage der Gleichstellung homosexueller Paare eines der zentralen rechtspolitischen Themen der vergangenen und wohl auch kommenden Jahre zum Gegenstand hat. Führt man sich zwei Aspekte vor Augen, kann der Diskussion allerdings die Schärfe genommen werden: Zum einen greift die eingetragene Lebenspartnerschaft den Lebensentwurf der Ehe als einer stabilen Partner-

159 S. dazu insgesamt Kap. D. II. 4. b.

160 D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 81 ff., 231; P. Kirchhof, in: StuW 1985, 319 (325 f.); P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 29 f.; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 99, 103; Lang, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, S. 313 (321); Paschen, Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht, S. 55 f.; s. auch Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 34 f., 169.

161 Lang, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, S. 313 (325); Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 170.

schaft wechselseitiger Zuneigung, Verantwortung und Einstands auf, bestätigt damit die andauernde Attraktivität ihres Angebots an die Menschen. Zum anderen stellt die eingetragene Lebenspartnerschaft eben dieses Angebot einer Gruppe von Partnern zur Verfügung, für die aufgrund ihrer Gleichgeschlechtlichkeit eine Eheschließung nicht in Frage steht, weshalb sie nicht als Konkurrenz zur Ehe taugt. Die eingetragene Lebenspartnerschaft ist damit alles andere als ein Gegenentwurf zur Ehe.

Damit sind zugleich die tragenden Gründe zusammengefasst für die Antwort auf die Frage, ob Art. 6 Abs. 1 GG Vorgaben aufstellen kann für das steuerrechtliche Verständnis des Ehebegriffs und insbesondere die Frage, ob dieser auch – entgegen dem zivilrechtlichen Begriffsverständnis – die eingetragene Lebenspartnerschaft umfassen kann. Im Ergebnis kann keine der drei Dimensionen der Ehefreiheit einer solchen Erweiterung des Ehebegriffs im Bereich des Steuerrechts entgegenstehen: Art. 6 Abs. 1 GG ist als Abwehrrecht insoweit gänzlich ohne Aussagekraft. Die Institutsgarantie der Ehe¹⁶² kann für das nicht wesenskernrelevante Steuerrecht nicht wirksam werden, wird zudem nicht durch Regelungen der eingetragenen Lebenspartnerschaft betroffen, da diese zur Ehe in einem Exklusivitätsverhältnis steht und sie daher nicht berühren kann. Schließlich folgt aus der wertentscheidenden Grundsatznorm¹⁶³ des Art. 6 Abs. 1 GG kein Abstandsgebot zu einer im Verhältnis zur Ehe exklusiven, mit dieser also nicht konkurrierenden Einrichtung wie der eingetragenen Lebenspartnerschaft. Eine Bindung an den verfassungsrechtlichen (und das Zivilrecht prägenden) Begriff der Ehe aus Art. 6 Abs. 1 GG existiert für das Steuerrecht daher nicht. Ein Anknüpfen des Steuerrechts hieran ist jedoch selbstverständlich ebenso wenig verboten: Soweit eine Gleichstellung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft aus dem allgemeinen Gleichheitssatz zu fordern wäre, könnte diese ebenfalls rechtstechnisch erreicht werden.¹⁶⁴

Entscheidend für das steuerrechtliche Verständnis des Ehebegriffs muss damit die allgemeine Wortbedeutung von „Ehe“ sein. Bislang wird allgemeinsprachlich unter Ehe wohl allein die förmliche Partnerschaft von Mann und Frau verstanden.¹⁶⁵ Mit Blick auf den voraussichtlich fortschreitenden Wandel sozialer Realitäten und die bereits heute häufig anzutreffende saloppe Bezeichnung der eingetragenen Lebenspartnerschaft als „Homo-Ehe“¹⁶⁶ sowie die Porosität von Begriffsinhalten¹⁶⁷ ist dieses Ergebnis jedoch nicht in Stein gemeißelt, sondern bedarf in Zukunft regelmäßiger Überprüfung auf seine fortwährende Richtigkeit.

b. Der Kindesbegriff

Art. 6 Abs. 1 GG verlangt in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich, alle Familien¹⁶⁸ im Sinne von Art. 6 Abs. 1 GG gleich zu behandeln.¹⁶⁹ Das Zivilrecht muss jedoch die in der Realität vorgefundenen und den verfassungsrechtlichen Kindesbegriff prägenden Strukturen familiärer Gemeinschaften nicht unverändert übernehmen und differenziert aufgrund der tatsächlichen Unterschiede zwischen Kindern, Pflegekindern und Stiefkindern. Das Steuerrecht wiederum muss die grundsätzliche Gleichbehandlung nicht dadurch umsetzen, dass es – vom Zivilrecht abweichend – sämtliche Kinder der von Art. 6 Abs. 1 GG geschützten Familien in

162 S. dazu Kap. D. II. 5. a. bb.

163 S. dazu Kap. D. II. 5. a. cc.

164 So auch die Lösung des Gesetzgebers mit der Einführung von § 2 Abs. 8 EStG.

165 Vgl. nur BVerfG, NJW 2013, 2257 (2263), wonach die Anknüpfung der §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG an das Tatbestandsmerkmal der Ehe u.a. wegen ihres „eindeutigen Wortlauts“ einer verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich sei.

166 Kritisch P. Kirchhof, in: *Eingetragene Lebenspartnerschaft*, S. 57 (60 f.); J. Braun, *Ehe und Familie am Scheideweg*, Regensburg 2002, S. 32; s. auch BVerwGE 100, 287 (294).

167 S. dazu Kap. D. I. 1. c.

168 S. zum Begriff der Familie im Sinne von Art. 6 Abs. 1 GG das Kap. D. II. 5. b. aa.

169 S. dazu insgesamt Kap. D. II. 5. b. bb.

den steuerrechtlichen Kindesbegriff aufnimmt, sondern kann die Gleichbehandlung auch rechtstechnisch erreichen. Diesen rechtstechnischen Weg geht das geltende Einkommensteuerrecht bei der Gleichstellung von Stiefkindern.

Das Steuerrecht kann und muss jedoch insoweit vom Grundsatz der Gleichbehandlung abweichen, als die bereichsspezifischen Besonderheiten eine Differenzierung fordern.¹⁷⁰ Dies trifft insbesondere auf die steuerrechtliche Berücksichtigung von Kindern zu, die Teil zweier Familien im Sinne von Art. 6 Abs. 1 GG sind. Damit können (wie auch im Zivilrecht) Ungleichbehandlungen verschiedener Familien im Steuerrecht gerechtfertigt sein, weshalb es möglich wäre, den steuerrechtlichen Kindesbegriff an das – gegenüber Art. 6 Abs. 1 GG – engere zivilrechtliche Verständnis anzulehnen. Zwingend ist dies jedoch nicht.

c. Der Charakter von Ehe und Kindschaft als Statusbegriffe

Die im Rahmen von Art. 6 Abs. 1 GG mögliche Divergenz zwischen dem steuerrechtlichen und dem privatrechtlichen Verständnis sowohl der Ehe (mit Blick auf die eingetragene Lebenspartnerschaft) als auch der Kindschaft steht dem bereits aufgestellten Grundsatz entgegen, nach dem Statusbegriffe in der gesamten Rechtsordnung einheitlich zu verstehen sind, da die Mitglieder einer Statusgruppe mit Blick auf die Statuszugehörigkeit in jedem rechtlichen Zusammenhang wesentlich gleich sind. Diese Möglichkeit stellt jedoch den oben gefundenen Grundsatz nicht prinzipiell in Frage, ist vielmehr eine auf den Spezifika des Art. 6 Abs. 1 GG beruhende Ausnahme hiervon: Sowohl für den Ehebegriff (mit Blick auf die eingetragene Lebenspartnerschaft) wie auch für den Begriff des Kindes statuiert Art. 6 Abs. 1 GG Vorgaben nur mit Blick auf eines der beiden Rechtsgebiete, für das Zivilrecht oder für das Steuerrecht, lässt für das jeweils andere Rechtsgebiet die Reichweite des Begriffs aber offen.¹⁷¹

6. Vereinigungsfreiheit, Art. 9 Abs. 1 GG

Bereits der Anknüpfungspunkt der Vereinigungsfreiheit aus Art. 9 Abs. 1 GG, das soziologische Phänomen¹⁷² des Zusammenschlusses mehrerer Personen, lässt eine aus der Vereinigungsfreiheit abzuleitende Forderung einheitlicher Bezeichnung der durch das Gesellschaftsrecht geformten Gesellschaftstypen in der gesamten Rechtsordnung fraglich erscheinen. Diese Zweifel werden im Ergebnis bestätigt, da das Steuerrecht Gesellschaften als solche, also das Rechtsgebilde in seiner konkreten Ausformung, unberührt lässt. Es knüpft an deren Existenz sekundäre, den Bestand und die Gestalt der Gesellschaft nicht betreffende Rechtsfolgen. Aus diesem Grund berühren steuerrechtliche Regelungen, die den Tatbestand einer Gesellschaft aufgreifen, weder den Gestaltungsauftrag¹⁷³ des Gesetzgebers noch das Existenzrecht¹⁷⁴ der Gesellschaft. Eine vom Gesellschaftsrecht abweichende Verwendung der unterschiedlichen Gesellschaftsbegriffe im Steuerrecht, ist daher mit Art. 9 Abs. 1 GG vereinbar.

7. Schutz der Privatsphäre, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG

Der Staat ist für den Vollzug der Steuergesetze auf Informationen über den Steuerpflichtigen und sein Handeln angewiesen. Die Informationen kann er vom Steuerpflichtigen erfragen

170 S. dazu Kap. D. II. 5. b. cc.

171 S. dazu insgesamt Kap. D. II. 5. c.

172 S. dazu Kap. D. II. 6. a.

173 S. dazu Kap. D. II. 6. b.

174 S. dazu Kap. D. II. 6. c.

(und dessen Angaben gegebenenfalls überprüfen) oder durch eigene Ermittlungstätigkeit erlangen. Dabei stellt sich jedoch die Frage, inwiefern dem Staat Grenzen bei der Informationsgewinnung gesetzt sind. Bedeutung kann diese Frage auch für die Auslegung des Steuerrechts erlangen: Soweit dem Staat untersagt ist, bestimmte Informationen zu ermitteln oder zu erfragen, kann er von diesen Informationen keine Rechtsfolge abhängig machen, da er nicht in der Lage wäre, das Gesetz gleichmäßig ohne strukturelles Vollzugsdefizit durchzusetzen.¹⁷⁵ Grenzen sind der staatlichen Informationsgewinnung durch den als Teil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG anerkannten Schutz der Privatsphäre gesetzt. Soweit dieser Schutz reicht¹⁷⁶, müssen die betroffenen Informationen für das Steuerrecht ohne Belang sein, eine Auslegung der Steuergesetze hat ohne diese Informationen auszukommen.¹⁷⁷

Soweit Informationen über die wirtschaftliche Aktivität eines Steuerpflichtigen ermittelt werden sollen, kann der Schutz der Privatsphäre keine über die Gewährleistung des Steuerheimnisses (§ 30 AO) hinausgehenden Anforderungen stellen. Die wirtschaftliche Aktivität einer Person kann zwar eine gewisse Nähe zum Privaten aufweisen, wenn aus der Art der wirtschaftlichen Aktivität auf persönliche (und womöglich auch privat zu haltende) Vorstellungen geschlossen werden kann, doch überwiegen hier in aller Regel materielle Interessen, weshalb der Schluss von der Art der Tätigkeit auf persönliche Motive spekulativ ist. Darüber hinaus dienen wirtschaftliche Aktivitäten allenfalls in zweiter Linie der Persönlichkeitsentwicklung und –entfaltung, haben typischerweise keinen Bezug zur Menschenwürde und damit keinen privaten Charakter.¹⁷⁸ Wirtschaftliche Aktivitäten sind daher der weiteren persönlichen Sphäre zuzuordnen, in der Tendenz an deren äußerem Rand. Folglich kann der Schutz der Privatsphäre für das steuerrechtliche Verständnis privatrechtlich geprägter Begriffe aus dem Bereich wirtschaftlicher Aktivität keine Vorgaben machen.

Demgegenüber ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass Aktivitäten der privaten Lebensführung dem absoluten Schutz des Kernbereichs der engeren persönlichen Lebensführung unterliegen. Es ist insgesamt wahrscheinlich, dass sie einen engeren Bezug zum Menschenwürdegehalt des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aufweisen als wirtschaftliche Aktivitäten. Eine allgemeine Aussage ist insoweit freilich nicht möglich, erforderlich ist eine Einzelfallbetrachtung. Festhalten lässt sich jedoch, dass die staatliche Informationsermittlung im Bereich der privaten Lebensführung regelmäßig strengeren Grenzen unterliegt, als dies für den Bereich wirtschaftlicher Aktivität der Fall ist. Für das Besteuerungsverfahren gilt dies umso mehr, als das Steuerrecht im Bereich der privaten Lebensführung häufig an Sachverhalte aus dem ehelichen oder familiären Zusammenhang anknüpft, hinsichtlich derer der Schutz der Privatsphäre nach Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG durch den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) verstärkt wird.

Besonders sensibel mit Blick auf den Persönlichkeitskern sind die auf inneren Gedanken und Gefühlen beruhenden Motivlagen im Bereich der privaten Lebensführung. In der Tendenz besteht daher (nicht nur) für das Besteuerungsverfahren ein Ausschluss staatlicher Motivforschung im Bereich privater Lebensführung. Um derartige staatliche Ermittlungen für Steuerzwecke zu vermeiden, kann das Steuerrecht sich die häufig formalisierte Zuordnung zu einem (privaten) Status – insbesondere Ehe und Abstammung – zu Nutze machen oder an im Privatrecht ausgeformte Tatbestände – etwa den Unterhalt oder den Versorgungsausgleich -

175 Vgl. BVerfGE 84, 239 (271 f.); 110, 94 (112 f.) zum Vollzugsdefizit aufgrund fehlender Verifikationsmechanismen von Angaben des Steuerpflichtigen.

176 S. dazu insgesamt Kap. D. II. 7. a. – c.

177 Vgl. P. Kirchhof, in: StuW 1983, 173 (173); P. Kirchhof, Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz, S. 14; P. Kirchhof, in: Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 57 (57 f.); Burgi, in: Der Staat 39 (2000), 487 (500); s. zur Verknüpfung von Schutz der Privatheit und Typisierung P. Kirchhof, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, S. 285 (300).

178 Vgl. BVerfGE 109, 279 (320); 34, 238 (248).

anknüpfen. Das Ziel der Minimierung staatlicher Informationsermittlung zum Schutz der Privatsphäre spricht, jedenfalls in der Tendenz, für eine Anknüpfung des Ertragsteuerrechts an das privatrechtliche Begriffsverständnis.

E. Entwicklung von Grundsätzen der Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe im Ertragsteuerrecht

I. Grundsätze der Auslegung

Anhand der methodischen und dogmatischen Vorgaben sind Grundsätze der Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts zu entwickeln. Dabei ist stets im Hinterkopf zu behalten, dass die gefundenen Vorgaben aufgrund der häufigen Ausnahmen und Durchbrechungen in aller Regel nicht mehr als Tendenzen aufzeigen können. Sind nun Grundsätze der Auslegung zu entwickeln, ist dies daher wörtlich zu nehmen: Die Grundsätze können keine Allgemeingültigkeit beanspruchen, im Einzelfall kann jederzeit eine Ausnahme von ihnen gefordert sein. Dennoch können die Auslegungsgrundsätze für den Rechtsanwender insofern hilfreich sein, als sie eine erste Orientierung bei der Auslegung einer Norm mit privatrechtlich geprägten Tatbestandsmerkmalen ermöglichen und in Zweifelsfällen ein Argument für eine am Grundsatz orientierte Auslegung bieten.

Den methodischen und dogmatischen Vorgaben lassen sich die folgenden Auslegungsgrundsätze entnehmen:

Auslegungsgrundsatz 1¹⁷⁹:

Die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe des Ertragsteuerrechts hat im Ausgangspunkt von einem autonomen Begriffsverständnis des Steuerrechts auszugehen. Dieser Grundsatz wird zur bindenden Regel, sofern eine vom Privatrecht abweichende Legaldefinition steuergesetzlich normiert ist.

Auslegungsgrundsatz 2¹⁸⁰:

Verweist eine Norm des Ertragsteuerrechts für ein Tatbestandsmerkmal ausdrücklich auf das Privatrecht, ist dessen Verständnis – abweichend vom Ausgangspunkt des autonomen steuerrechtlichen Begriffsverständnisses – auch für die Steuerrechtsnorm verbindlich.

Auslegungsgrundsatz 3¹⁸¹:

Abweichend vom Ausgangspunkt des autonom steuerrechtlichen Begriffsverständnisses sind Statusbegriffe grundsätzlich mit dem privatrechtlichen Verständnis übereinstimmend auszulegen. Dies gilt nicht, sofern das steuerrechtliche Verständnis des Steuerrechts durch eine vom Privatrecht abweichende Legaldefinition ausdrücklich normiert ist. Für die Status von Ehe und Kindschaft sind die Aussagen von Art. 6 Abs. 1 GG zu beachten.

Auslegungsgrundsatz 4¹⁸²:

Die Zugehörigkeit eines Begriffs zum Bereich der persönlichen Lebenssphäre indiziert – abweichend von Auslegungsgrundsatz 1 – ein mit dem Privatrecht übereinstimmendes Begriffsverständnis des Er-

179 S. dazu Kap. E. I. 1.

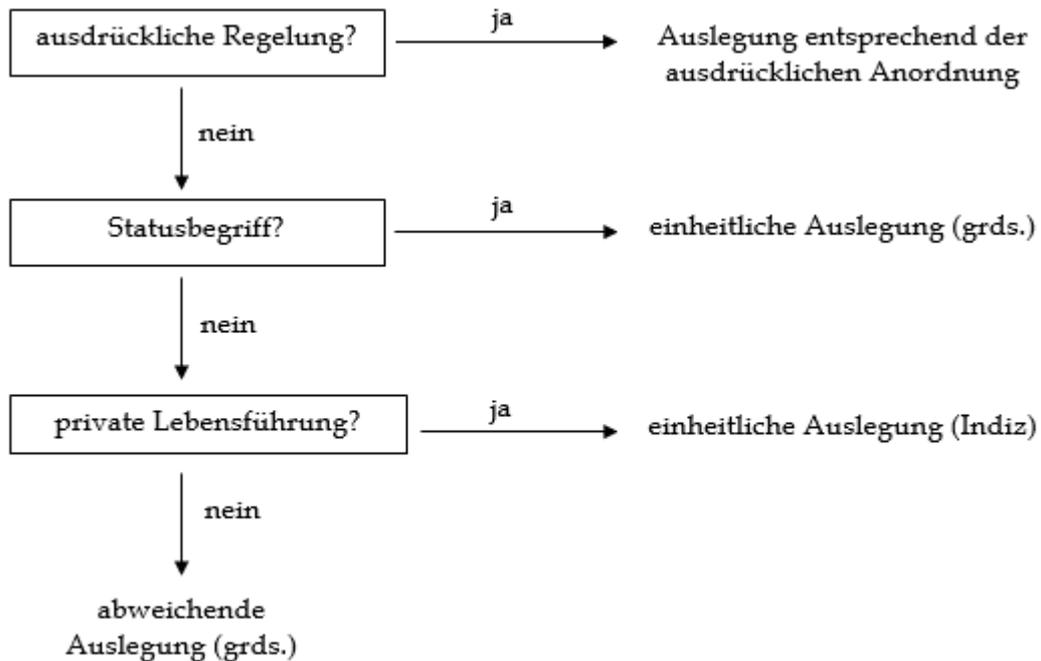
180 S. dazu Kap. E. I. 2.

181 S. dazu Kap. E. I. 3.

182 S. dazu Kap. E. I. 4.

tragsteuerrechts. Aufgrund der schlichten Indizwirkung bleibt eine besonders sorgfältige Prüfung erforderlich, ob dieser Grundsatz im Einzelfall anwendbar ist.

Die hier entwickelten Auslegungsgrundsätze fasst das folgende Schema grafisch zusammen:



II. Abgleich der gefundenen Grundsätze mit den Ergebnissen des Begriffsvergleichs

Nunmehr stellt sich die Frage, inwieweit die aus den methodischen und dogmatischen Vorgaben entwickelten Auslegungsgrundsätze mit den aus dem Begriffsvergleich induzierten Thesen zum Verhältnis von privatrechtlichem und steuerrechtlichem Begriffsverständnis übereinstimmen. Zunächst ist festzuhalten, dass sowohl die Ergebnisse des Begriffsvergleichs als auch die Auslegungsgrundsätze nicht mehr als – wörtlich zu verstehende – Grundsätze beschreiben. Stellt man die Schemata gegenüber, welche die Thesen und Auslegungsgrundsätze grafisch darstellen, wird schnell deutlich, dass diese inhaltlich weitgehend übereinstimmen: Die vorrangige und bindende Berücksichtigung ausdrücklicher Anordnungen (These 1 und Auslegungsgrundsatz 1 – Teil 2 sowie Auslegungsgrundsatz 2) findet sich ebenso in beiden Systematisierungen wieder wie das grundsätzlich einheitliche Verständnis der Statusbegriffe (These 2 und Auslegungsgrundsatz 3) und – jedenfalls in der Grundaussage – die Tendenz eines einheitlichen Verständnisses der Begriffe aus dem Bereich privater Lebensführung (These 3 und Auslegungsgrundsatz 4).

Genauerer Betrachtung bedarf hingegen das Verhältnis zwischen privatrechtlichem und steuerrechtlichem Verständnis der übrigen Begriffe. Aus dem Begriffsvergleich folgt insoweit eine Differenzierung zwischen Begriffen des Bilanzrechts, Begriffen des Gesellschaftsorganisationsrechts und sonstigen Begriffen wirtschaftlicher Aktivität, wobei letztere Gruppe durch ein autonom steuerrechtliches Verständnis, die ersten beiden Gruppen durch ein grundsätzlich einheitliches Begriffsverständnis von Privatrecht und Steuerrecht gekennzeichnet sind (These 4). Demgegenüber fassen die methodischen und dogmatischen Vorgaben alle Begriffe, die

nicht von den Auslegungsgrundsätzen 2 – 4 erfasst werden, als Regelfall zusammen und fordern insoweit eine grundsätzlich autonom steuerrechtliche Auslegung (Auslegungsgrundsatz 1). Ein Vergleich¹⁸³ der genauen Konsequenzen dieser Unterschiede zeigt jedoch, dass im Ergebnis die sachlichen Unterschiede zwischen den aus dem Begriffsvergleich entwickelten Thesen und den aus den methodischen und dogmatischen Vorgaben folgenden Auslegungsgrundsätze beschränkt sind auf das Verständnis derjenigen Begriffe des Gesellschaftsorganisationsrechts, die keine Statusbegriffe sind. Es ist wohl mit der Nähe des Gesellschaftsorganisationsrechts zu den Status der unterschiedlichen Gesellschaftstypen zu erklären, dass diese Begriffe *de facto* entgegen den Auslegungsgrundsätzen in Privatrecht und Steuerrecht tendenziell einheitlich verstanden werden.

F. Anwendung der entwickelten Grundsätze - Begriffsverzeichnis

Die neu entwickelten Auslegungsgrundsätze sind abschließend auf sämtliche im Ertragsteuerrecht verwendeten privatrechtlich geprägten Begriffe anzuwenden.¹⁸⁴ Die Begriffe werden dabei jeweils einer der Kategorien zugeordnet, welche die verschiedenen Auslegungsgrundsätze repräsentieren. Das dadurch entstandene Begriffsverzeichnis¹⁸⁵ bietet dem Rechtsanwender ein Nachschlagewerk, mit dem er sich bei der Auslegung eines der Begriffe einen ersten Überblick verschaffen kann.

G. Begriffliche Diversität als Ausdruck einer differenzierten Rechtsordnung

Im Lichte der soeben dargestellten Ergebnisse der Arbeit, verblasst der Glanz des Topos der Einheit der Rechtsordnung beträchtlich. Jedenfalls für die Auslegung rechtsgebietsübergreifend verwendeter Begriffe ist eine Einheit der Rechtsordnung nur in Ausnahmefällen gefordert. Aber auch darüber hinausgehend zieht sich jedenfalls andeutungsweise, wie eingeschränkt die Wirkkraft des Topos der Einheit der Rechtsordnung tatsächlich ist.

Besonders ausgeprägt ist diese Einschränkung jedoch mit Blick auf die Terminologie des Rechts. Bereits die Gesetzmäßigkeiten der Sprache stehen einer begrifflichen Einheit im Wege, ferner verlangen die unterschiedlichen Zwecke der Rechtsgebiete eine differenzierende teleologische Auslegung. Auch die systematische Auslegung hat sich als bereichsspezifische Auslegung entpuppt. Auch das Grundgesetz vermag nur eine geringe vereinheitlichende Kraft zu entfalten: Die vorhandenen einheitsbildenden Faktoren (Gebot der Folgerichtigkeit und Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung) sind je unterschiedlich in ihrer Reichweite beschränkt, erfassen aber beide begriffliche Unterschiede des Rechts als solche nicht. Das Grundgesetz hat nicht nur eine geringe einheitsbildende Wirkung, im Gegenteil besitzt es,

183 S. dazu Kap. E. II.

184 Die Anwendung ist beschränkt auf Begriffe des materiellen Ertragsteuerrechts in einem engen Sinne, klammert daher Begriffe aus, die das EStG und das KStG lediglich im Zusammenhang mit der Steuererhebung (§§ 36 - 48d EStG; §§ 31 - 32a KStG), den sonstigen Vorschriften (§§ 50b - 58 EStG; §§ 33 - 39 KStG) oder den Vorschriften zu Kindergeld (§§ 62 - 78 EStG) oder Altersvorsorgezulage (§§ 79 - 99 EStG) verwenden. Die Fundstellenabgabe der aufgeführten Begriffe erstreckt sich ebenfalls nicht auf diese Vorschriften.

185 Das Begriffsverzeichnis findet sich in Kap. F.

insbesondere mit dem Differenzierungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG, unmittelbar differenzierende Kraft, anerkennt damit die Unterschiedlichkeit der Regelungsziele und schafft so den Boden für eine Rechtsordnung, die den unterschiedlichen Lebensbereichen und den vielfältigen Arten an Regelungsbedürfnissen gerecht wird. Die begriffliche Diversität ist Ausdruck einer differenzierten Rechtsordnung.

Auch unabhängig von der dargestellten Tendenz in Methodik und Verfassungsrecht hin zu einer bereichsspezifisch differenzierenden Diversität der Begriffsverständnisse wäre eine begriffliche Einheit der Rechtsordnung kaum umfassend zu realisieren. Jede Auslegung ist geprägt vom Zusammenspiel teils gleichgerichteter, teil gegenläufiger Einflussfaktoren. Je nach Gegenstand, Zusammenhang und Zweck der Regelung können die einzelnen Faktoren in unterschiedliche Richtungen weisen, weitere Faktoren hinzukommen, andere wegfallen. Es müsste daher einer Hierarchie aller Faktoren geschaffen werden, um klare und – vor allem – allgemeingültige Vorhersagen über die Auslegung gleichlautender Begriffe in unterschiedlichen Zusammenhängen treffen zu können. Eine solche Hierarchisierung kann jedoch nicht geleistet werden in Anbetracht der Vielfalt der zu beurteilenden Sachverhalte und Regelungsziele, die beide je nach ihrer Natur und Ausgestaltung unterschiedliche Schwerpunkte fordern. Das Verhältnis der verschiedenen Teilrechtsordnungen ist zu komplex, um allgemeingültige Auslegungsprinzipien zu ermöglichen. Die terminologische Einheit der Rechtsordnung muss bereits aus diesem Grund eine Utopie bleiben.

Die begriffliche Einheit des Rechts ist nur im Ausnahmefall gefordert. Im Grundsatz entspricht der Vielfältigkeit der Lebenswirklichkeit und der Unterschiedlichkeit der Regelungsbedürfnisse ein bereichsspezifisch differenzierendes Recht. Sichtbares Zeichen einer differenzierten Rechtsordnung ist deren begriffliche Diversität: Man kann den Springer zum Läufer, die Dame zum Springer machen, wenn und soweit man nicht Schach spielt.