

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt

Redemanuskripte zur Tagung  
am 21. und 22. November 2018

Prof. Dr. Johanna Hey  
Prof. Dr. iur. Kyrill-Alexander Schwarz  
Prof. Dr. Ekkehart Reimer  
Prof. em. Dr. iur. Ulrich Karpen  
Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof, ifst-Schrift 527 (2019)*

ISBN: 978-3-89737-188-0

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt

Redemanuskripte zur Tagung  
am 21. und 22. November 2018

Prof. Dr. Johanna Hey  
Prof. Dr. iur. Kyrill-Alexander Schwarz  
Prof. Dr. Ekkehart Reimer  
Prof. em. Dr. iur. Ulrich Karpen  
Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 527:

## **Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt**

Unter den Schlagworten der „Better Regulation“ oder „Smart Regulation“ werden spätestens seit den 1980er Jahren Wege und Instrumente einer besseren Gesetzgebung diskutiert. Im Fokus stehen dabei Gesetze und untergesetzliche Rechtsnormen, Organe der Gesetzgebung, Gesetzgebungsverfahren, Ziele und Mittel von Gesetzen und Gesetzgebungstechnik sowie die Rolle von Bundesverfassungsgericht und Europäischem Gerichtshof. Gerade die Europäisierung der nationalen Gesetzgebung bringt hier neuartige Fragestellungen mit sich. Was letztlich gute Gesetzgebung ausmacht – im Steuerrecht und in anderen Rechtsgebieten –, wo hier wesentliche Mängel und Schwierigkeiten liegen und welche Trends der Gesetzgebung auszumachen sind, war Gegenstand einer Tagung des Instituts Finanzen und Steuern zusammen mit der Gesellschaft für Rechtspolitik und der Deutschen Gesellschaft für Gesetzgebung am 21. und 22. November 2018.

Die vorliegende Schrift umfasst die Redemanuskripte zur Veranstaltung.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im März 2019

# Inhaltsverzeichnis

|  |    |
|--|----|
| <b>I. Gute Gesetzgebung als Herausforderung einer Gesellschaft<br/>(Prof. Dr. iur. Kyrill-Alexander Schwarz)</b> .....                                     | 1  |
| <b>II. Wege zu besseren Gesetzen<br/>(Prof. Dr. Johanna Hey)</b> .....   | 5  |
| 1. Einleitung.....   | 5  |
| 2. Moderne Gesetzgebung: Warum werden die Gesetze immer schlechter?.....   | 6  |
| 3. Problemanalyse: Was macht gute Gesetze aus, was führt zu schlechten?.....   | 7  |
| a. Gesetzesinhalte .....   | 7  |
| b. Überregulierung und Regelungsverzicht.....  | 8  |
| c. Kompromisshaftigkeit der Gesetzgebung.....  | 8  |
| d. Von der Bedeutung der Form.....   | 10 |
| 4. Wer steuert den Gesetzgeber und die Gesetzgebung?.....  | 10 |
| a. Der Wille zum guten Gesetz.....   | 10 |
| b. Äußere Umstände .....   | 11 |
| c. Verrechtlichung der Grundsätze guter Gesetzgebung .....   | 11 |
| 5. Zentrale Forderungen .....  | 14 |
| 6. Fazit: Entwicklung bereichsspezifischer Grundsätze guter Gesetzgebung.....  | 18 |
| <b>III. Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt:<br/>Europapolitische und internationale Perspektiven<br/>(Prof. Dr. Ekkehart Reimer)</b> ..... | 20 |
| 1. Anforderungen an gute Normsetzung.....  | 21 |
| a. Mehrheit und Einstimmigkeit.....  | 21 |
| b. Integration der Akteure .....   | 21 |
| c. Subsidiarität .....   | 22 |
| 2. Anziehungs- und Abstoßungseffekte: Das Recht im Wettbewerb ..   | 23 |
| a. Kosten-Nutzen-Wettbewerb .....  | 23 |
| aa. Race to the bottom, race to the top .....  | 23 |
| bb. Der Laffer-Effekt.....   | 24 |
| cc. Belastung und Regulierung als Kehrseite staatlicher<br>(Gewähr-)Leistungen .....   | 25 |

|  |    |
|--|----|
| b. Neutralitäten.....  | 26 |
| aa. Rechtsformneutralität.....   | 26 |
| bb. Finanzierungsneutralität.....                                      | 26 |
| cc. Gewinnverwendungsneutralität.....                                  | 27 |
| dd. Beteiligungsneutralität.....                                       | 27 |
| ee. Grenzüberschreitungsneutralität.....                               | 28 |
| 3. Verklammerung: Abstimmung staatlicher Steuergesetzgebung....        | 29 |
| a. Doppelbesteuerungsabkommen.....                                     | 29 |
| aa. Leistungsfähigkeit des Völkerrechts.....                           | 29 |
| bb. Abstimmung des innerstaatlichen Rechts auf das<br>Völkerrecht..... | 30 |
| b. Unionsrecht.....  | 31 |
| aa. Primärrecht.....   | 31 |
| bb. Sekundärrecht.....   | 32 |
| 4. Vereinheitlichung: Abschaffung staatlicher Steuergesetzgebung?..    | 32 |
| a. Richtlinien und ihre Regelungsdichte.....                           | 32 |
| b. Verfassungsrechtliche Grenzen.....                                  | 33 |
| c. Die EU als atmender Bund.....                                       | 33 |
| d. Einhaltung der Umsetzungsfristen.....                               | 35 |
| 5. Verwirklichung: Koordination im Verfahrensrecht.....                | 36 |
| a. Spannung zwischen Verfahrensrecht und materiellem Recht...          | 36 |
| b. Informationsrecht.....  | 37 |
| c. Vollzugskompetenzen.....  | 38 |
| d. Streitbeilegung.....  | 38 |
| e. Rechts- und Beitreibungshilfe.....                                  | 39 |
| 6. Ausblick.....   | 39 |
| a. Zukunft der Körperschaftsteuer.....                                 | 40 |
| b. Zukunft der Gewerbesteuer.....                                      | 41 |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>IV. Der Beitrag der Gesetzgebungslehre zu einer<br/>„guten Gesetzgebung“<br/>(Prof. em. Dr. iur. Ulrich Karpen).....</b> | <b>43</b> |
| 1. Halcom’s „The Real Story of Paradise Lost“ oder<br>„Was ist ein gutes Gesetz“?.....                                      | 43        |
| 2. Kriterien guter Gesetzgebung.....  | 45        |
| 3. Und zum Schluss.....   | 48        |

|           |   |    |
|-----------|---|----|
| <b>V.</b> | <b>Ansätze zur rechtsstaatlich und demokratisch<br/>besseren Gesetzgebung<br/>(Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof).</b> | 50 |
| 1.        | Die drei Bereiche demokratiefernere Rechtsetzung  | 50 |
| 2.        | Das Fehlen des öffentlichen Diskurses in der EU-Rechtsetzung  | 50 |
|           | a. Beschluss der Fachminister im Rat  | 50 |
|           | b. Trilogie-Verfahren   | 51 |
| 3.        | Die unzureichende Mitwirkung des Bundestages<br>an der EU-Rechtsetzung  | 51 |
| 4.        | Die Dominanz der Regierung über das Parlament   | 52 |
|           | a. Regierungsentwürfe für Gesetze   | 52 |
|           | b. Alleingänge der Bundesregierung  | 52 |
| 5.        | Das Ausweichen des Bundestages vor unangenehmen<br>Entscheidungen   | 53 |
|           | a. Auslagerung der Rechtsetzung auf die Verwaltung  | 53 |
|           | b. Auslagerung der Rechtsetzung auf Gerichte  | 54 |
| 6.        | Die Steuerung der Gesellschaft durch Algorithmen<br>statt durch Gesetze   | 54 |
|           | a. Vormarsch der Algorithmen  | 54 |
|           | b. Undemokratische Struktur von Algorithmen   | 55 |
|           | c. Keine Absage, aber Grenzen für Algorithmen   | 55 |
| 7.        | Die Zukunft rechtsstaatlich und demokratisch<br>guter Gesetzgebung  | 56 |

# Tagungsprogramm

## 21. November 2018

### 19:00 **Begrüßung**

Prof. Dr. Johanna Hey

### **Eröffnung**

Bundesministerin Dr. Katarina Barley, MdB

### **Impulsreferat**

Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof

### **Politische Diskussionsrunde**

Moderation: RA Berthold Welling

Prof. Dr. Johanna Hey

Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof

RA Prof. Dr. Christian Winterhoff

Elisabeth Winkelmeier-Becker, MdB

RA Dr. Wolfgang Haas

### 20:30 **Ausklang**



## **22. November 2018**

### **9:00 1. Panel – Perspektiven der nationalen Gesetzgebung**

Moderation: Prof. Dr. Kyrill-Alexander Schwarz

#### **Impulsreferat**

Prof. Dr. Johanna Hey

Prof. em. Dr. iur. Ulrich Karpen

#### **Podiumsdiskussion**

Prof. Dr. h. c. Rudolf Mellinghoff

RAin Prof. Dr. Andrea Versteyl

Dr. Johannes Fechner, MdB

RAin Dr. Friederike Rotsch

### **11:00 Gabelfrühstück**

### **12:00 2. Panel – Europapolitische und internationale Perspektiven**

Moderation: RA Dr. Wolfgang Haas

#### **Impulsreferat**

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

#### **Podiumsdiskussion**

Prof. Dr. Dr. h. c. Thomas von Danwitz

RA Axel Voss, MdEP

Dr. Jürgen Martens, MdB

Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof

### **13:30 Schlussbemerkungen – Fazit**

Prof. Dr. Johanna Hey und Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof

### **14:00 Ausklang**

*Die Tagung „Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt“ war eine gemeinsame Veranstaltung des Instituts Finanzen und Steuern, der Gesellschaft für Rechtspolitik und der Deutschen Gesellschaft für Gesetzgebung mit freundlicher Unterstützung des Verbands der Chemischen Industrie.*



# **I. Gute Gesetzgebung als Herausforderung einer Gesellschaft**

## **(Prof. Dr. iur. Kyrill-Alexander Schwarz\*)**

### **1.**

Forderungen nach guter oder besserer Gesetzgebung sind ein Symptom dafür, dass es um die Gesetzgebung nicht gut steht oder zumindest besser stehen dürfte. Aber was sind die Ursachen für diese hier zunächst nur als Vermutung geäußerte These? Werden Fragen zu komplex, als dass sie im parlamentarischen Diskurs noch sachgerecht erörtert werden können, oder sind die Akteure auf zu vielen Ebenen zwischen Landesrecht, nationalem Recht, supranationalen Akteuren und der Globalisierung des Rechts unter dem Stichwort des Völkerrechts angesiedelt? Zieht sich der Gesetzgeber in Ansehung von Algorithmen, deren Codes nur noch einer geringen Anzahl von Eingeweihten verständlich sind, aus dem Anspruch auf Regelung und damit aus der parlamentarischen Verantwortung zurück? Schwierige, komplexe Sachverhalte lassen sich nicht einfach lösen; aber anspruchsvolle Lösungen setzen die Bereitschaft zu einem anspruchsvollen Diskurs voraus. Dieser scheint indes lästig zu werden; das Interesse der Öffentlichkeit lässt nach und Entscheidungen werden vielfach mehr im parlamentarischen Off der Ausschüsse getroffen und im Bundestag als dem demokratisch legitimierten Entscheidungsorgan nur noch nachgezeichnet und mitunter nicht einmal mehr nachvollzogen.

Jenseits dieser Fragen sind es weitere Aspekte, die dafürsprechen, von einer Krise rechtsstaatlicher Gesetzgebung im demokratischen Verfassungsstaat zu sprechen. Es nimmt nicht wunder, dass in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Argumentationstopoi wie Vertrauensschutz, Verlässlichkeit, Konsistenz oder Folgerichtigkeit zunehmend Bedeutung erlangen, weil der Gesetzgeber mehr zum Laokoon zwischen den Schlangen verschiedener verfassungsrechtlicher Anforderungen wird. Noch schlimmer und bedenklicher wird die Realanalyse, wenn der Gesetzgeber nicht etwa mit Blindheit und Unkenntnis geschlagen ist, sondern wenn er nicht mehr bereit oder überhaupt fähig ist, Licht in die Finsternis der Nacht des Unbekannten zu bringen: Wenn in Zukunft Algorithmen frei von jeder demokratischen Legitimation Entscheidungen steuern und damit die freie Entfaltung

---

\* *Prof. Dr. iur. Kyrill-Alexander Schwarz* ist Professor für Öffentliches Recht am Institut für Staats- und Verwaltungsrecht der Juristischen Fakultät der Universität Würzburg.

des Einzelnen auf sehr subtile Weise beeinträchtigen, dann ist das nicht etwa ein düsteres Szenario bar jeglicher Realisierungstendenzen – im Gegenteil: Algorithmen werden programmiert ohne parlamentarische Beteiligung, die Programmierer, die oftmals anderen oder gar keinen Rechtsordnungen unterworfen sind, müssen sich vor niemandem verantworten und können auch nicht verantwortlich gemacht werden. Die hier skizzierte Problematik dürfte sich unter dem Einfluss künstlicher Intelligenz noch dramatisch verändern, wenn in Zukunft lernende Algorithmen sich selbst fortentwickeln.

Es ist aber auch die Politik selbst, die zur Entmachtung der Parlamente – gegen die diese gleichwohl noch schwächlich ihre Stimme erheben – und damit zum Ansehensverlust demokratischer Institutionen beiträgt. Die Tatsache, dass Gesetzesvorlagen in aller Regel von der Regierung vorbereitet und dann aus Verfahrensgründen – nämlich der Verkürzung der Mitwirkungsrechte des Bundesrates – aus der Mitte des Deutschen Bundestages (Art. 76 GG) eingebracht werden, ist zwar verfassungsrechtlich frei von Bedenken, trägt aber zur Entmachtung der Parlamente bei. Die Tendenz zu exekutiven Alleingängen, bei denen das Parlament entweder vor vollendete Tatsachen gestellt (so beim Atomausstieg nach Fukushima oder der Aussetzung der Wehrpflicht) oder gar nicht mehr beteiligt wird (so bei der Öffnung der Grenzen im September 2015), trägt ebenfalls zum Bedeutungsverlust der Legislative und damit zur Krise der Gesetzgebung bei.

## 2.

Nun ist Kritik nur die eine Seite; sie ist Grundlage für die behutsame Fortentwicklung eines Systems von „good“ regulation hin zu „better“ regulation. Aber was macht bessere oder überhaupt gute Gesetzgebung aus? Übersichtlichkeit und Verständlichkeit der Normen; Verzicht auf Regulierung? Das mag man gerne fordern, sieht sich dann aber mit der Frage konfrontiert, wie dieser Verzicht sich zur Wesentlichkeitstheorie und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verhält. Ist mit Blick auf Karlsruhe ein „Weniger“ an Gesetzgebung möglich oder wird man konstatieren müssen, ein „Weniger“ ist kaum eine Perspektive, aber dann ist vielleicht ein „Besser“ das Gebot der Stunde, um der Steuerungsfunktion des Gesetzes überhaupt noch Rechnung tragen zu können. Ein „Besser“ setzt aber zwingend voraus, dass auch formale Aspekte im Gesetzgebungsverfahren ebenso beachtet werden wie der Grundgedanke, dass der Verfassung nicht etwa ein bunter Strauß wünschbarer Sozialleistungen entnommen werden kann, zu

deren Verwirklichungen der Gesetzgeber angeblich verpflichtet sei; gerade in diesem Bereich ist Verzicht ein Beitrag zur Entlastung der Gesellschaft und damit zugleich zur Entfaltung individueller Freiheitsoptionen. Im Übrigen dürfte es auch das Vertrauen in den Gesetzgeber deutlich stärken, wenn maßgebliche Regelungen eines Gesetzes nicht etwa erst durch den Vermittlungsausschuss als „heimlichen“ Gesetzgeber beschlossen werden oder wenn einschneidende Grundrechtseingriffe sich in Artikelgesetzen verbergen. Gerade dieses Beispiel führt eher zu einem Misstrauen gegenüber der öffentlichen Gewalt und damit letzten Endes zu einem Verlust demokratischer Vertrauenskultur. Ein demokratischer Verfassungsstaat darf sich zu seinen Regelungen mutig bekennen, er muss Verantwortung übernehmen und wird dann auch in der Lage sein, eventuell korrigierende Entscheidungen aus Karlsruhe zu ertragen.

### 3.

Was bleibt? Wer nur Inhalte kritisiert, der übersieht, dass auch die Form als Feind der Willkür einen verfassungsrechtlichen Wert an sich darstellt; Qualitätsverbesserung ist auch und gerade hier möglich. Aber natürlich ist es zu einfach, nur den Output des Gesetzgebers zu analysieren und zu bewerten; es ist eben nicht mehr zu leugnen, dass der technologische Wandel und die Globalisierung zwei zentrale Motoren einer Entwicklung sind, die Antworten und neue Wege erfordert.

Dass neue Wege gegangen werden können und müssen, ist zugleich eine Herausforderung für Wissenschaft und Praxis; Gesetzgebungslehre kann nicht nur begleitend kritisieren, sie muss auch im Stande sein, neue Impulse zu setzen oder Denkanstöße für die Ministerialbürokratie ebenso wie für das Parlament zu geben. Vor diesem Hintergrund gibt es eine Vielzahl von Fragen, die einer Antwort harren und bei denen die Antwort auch einen Beitrag zu guter Gesetzgebung leisten könnte: Dies betrifft zum einen das Verhältnis privater und öffentlich-rechtlicher Akteure bei der Rechtsetzung im Sinne konsensualer Lösungen; auch könnten frühe Beteiligungsformen im Vorfeld des Initiativerfahrens im Sinne einer Vorverlagerung der Sachverhalts- und Problemerkennung einen Beitrag zu besseren Gesetzen leisten. Auch kann über Zeitgesetze als Akte experimenteller Gesetzgebung mit Modellcharakter und Gesetzesevaluation mehr nachgedacht werden. Auch sind die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Gesetzgebung bisher kaum erforscht worden. Vielfältige Fragen wirft auch die Diskussion um Innovationsfrei-

räume auf und den damit verbundenen Verzicht auf gesetzliche Regelungen, um Falschregelungen überhaupt zu vermeiden bzw. um mehr individuelle Entfaltungsmöglichkeiten in Wissenschaft, Forschung und industrieller Anwendung zu schaffen.

Es ist Aufgabe der öffentlichen Diskussion, diese Fragen zu begleiten und Antworten zu geben, um das Ziel besserer Gesetzgebung im demokratischen Verfassungsstaat zu verwirklichen. Ein Beitrag zur Diskussion ist der hiermit vorgelegte kleine Band, der die Beiträge einer Tagung dokumentiert, die im November 2018 in Berlin in Zusammenarbeit mit der Deutschen Gesellschaft für Gesetzgebung, der Gesellschaft für Rechtspolitik (GfR) und des Instituts Finanzen und Steuern (ifst) mit Unterstützung des Verbands der Chemischen Industrie (VCI) durchgeführt wurde. Möge der Band eine breite Leserschaft finden und als ein Versuch verstanden werden, eine notwendige Diskussion weiter zu strukturieren und Antworten auf drängende Fragen in einer komplexen Welt zu geben.

## II. Wege zu besseren Gesetzen<sup>1</sup> (Prof. Dr. Johanna Hey\*)

### 1. Einleitung

Kritik am Gesetzgeber ist wohlfeil. Quer durch alle Rechtsgebiete zieht sich die Klage: Flut, Chaos, Verrohung. Selten wird der Gesetzgeber gelobt. Beispiele guter Gesetze sind rar. Umso wichtiger ist es, sie zu identifizieren, um von ihnen zu lernen. Ein Instrument hierfür ist der Preis für gute Gesetzgebung der *Deutschen Gesellschaft für Gesetzgebung*<sup>2</sup>, der allerdings weniger öffentliche Beachtung erfährt, als er verdient. Das geringe Interesse an guter Gesetzgebung steht in einem seltsamen Widerspruch zu der permanenten Klage über schlechte Gesetze. In der von Sachfragen dominierten parlamentarischen Alltagsarbeit scheint für Verfahrens- und Formfragen keine Zeit zu sein. Möglicherweise „lohnt“ sich der Aufwand für gute Gesetzgebung auch nicht besonders. Denn gute Gesetze werden, obwohl sie so selten sind, als Selbstverständlichkeit wahrgenommen und im Zweifel nicht gedankt.

Doch auch die Kritik ist selten konstruktiv. Anlass von Gesetzeskritik ist zumeist der konkrete Gesetzesinhalt, nur gelegentlich auch die Form<sup>3</sup>. Noch seltener ist eine Auseinandersetzung mit Technik und Methoden der Gesetzgebung, aus der sich Ansätze zu einer Qualitätsverbesserung gewinnen lassen. Indes ist der pauschale Hinweis auf die schlechte Qualität der Gesetze, ihre erdrückende Masse, das Gesetzgebungschaos, so zutreffend er auch sein mag, ermüdend redundant, solange er nicht von ganz konkreten Ver-

---

\* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln und Wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern.

<sup>1</sup> Die Vortragsfassung wurde beibehalten. Der Beitrag liegt der Veröffentlichung Hey, Steuergesetzgebungslehre, StuW 2019, 3 ff., zugrunde.

<sup>2</sup> [www.dggev.de/veranstaltungen/preis-fuer-gute-gesetzgebung](http://www.dggev.de/veranstaltungen/preis-fuer-gute-gesetzgebung). Dabei werden nicht nur Gesetze selbst, sondern auch Gesetzgebungsforschung prämiert. Eingesandt werden können u.a.:

- ein Gesetzentwurf oder Teile eines Gesetzentwurfes,
- ein Vorschlag zur Vereinfachung eines Gesetzes,
- ein Vorschlag für eine methodische Innovation in der Gesetzgebung,
- Projekte und Forschungsvorhaben aus dem juristischen und politikwissenschaftlichen Bereich, die Themen der Gesetzgebung behandeln.

<sup>3</sup> An dem historischen Befund von *Bernd Mertens*, Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen, Habil., 2004, 487 ff., hat sich bis heute nicht viel geändert.

besserungsvorschlägen begleitet wird. Auch wird, wer je selbst an Gesetzesentwürfen gearbeitet hat, vorsichtiger. Zu Recht beklagen die Vertreter der Gesetzgebungslehre, dass es am Know-how fehlt<sup>4</sup>. Gesetzgebungslehre wird an Universitäten nicht gelehrt. Inwieweit die Ministerien als Entwurfsverfasser bereichsspezifisch Grundsätze guter Gesetzgebung – für das Arbeits-, Umwelt-, Steuerrecht etc. – systematisieren, ist unklar. Gesetzgebungskritik auf hoher Abstraktionshöhe ist zwar wohlklingend, hilft aber nicht zur Lösung der Alltagsprobleme des Gesetzgebers. Hierzu bedarf es der Konkretisierung durch rechtsgebietspezifische Gesetzgebungslehren. Zwar gibt es zahllose Phänomene und Fragen, die alle Rechtsgebiete gleichermaßen betreffen, aber sie wirken sich in den einzelnen Rechtsgebieten auf sehr unterschiedliche Weise aus. Der Regelungsbedarf in der Eingriffsverwaltung des steuerlichen Massenfallrechts ist ein anderer als auf dem Gebiet des Zivilrechts.

## **2. Moderne Gesetzgebung: Warum werden die Gesetze immer schlechter?**

Oft wird von den Problemen *moderner* Gesetzgebung gesprochen, von *zunehmender* Verrohung, davon, man müsse die Gesetze wieder auf ihre Ursprünge und Grundgedanken zurückführen. Sehnsucht nach den guten alten Zeiten? Ob Gesetzgebung früher besser war, darüber lässt sich streiten.

Völlig unzweifelhaft ist der dramatische Zuwachs an Gesetzestext, gleich, welches Rechtsgebiet man betrachtet. Allein die bloße Masse ist erschlagend<sup>5</sup>. Das ist auch die Botschaft des Anfang des Monats veröffentlichten „Regulatory Policy Outlook 2018“ der OECD. Der Bericht benennt als zentrale Ursachen

„die ungeheure Geschwindigkeit des technologischen Wandels und die noch nie dagewesene Vernetzung der Volkswirtschaften“<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> An diesem Befund von *Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973, 10 ff.; *Merten*, in Schreckenberger, Gesetzgebungslehre, 1986, 178 (182); *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 9, hat sich bis heute nichts geändert. Siehe auch das Plädoyer aus der Ministerialverwaltung, der Gesetzgebungstechnik in der Fortbildung des gehobenen und höheren Verwaltungsdienstes mehr Gewicht einzuräumen, *Hinrichs*, Verwaltungsrundschau 2018, 222 (230).

<sup>5</sup> *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, Habil., 2009, 73.

<sup>6</sup> OECD, OECD Regulatory Policy Outlook 2018, 17.



Das sind Bedingungen, die sich nicht hinwegdiskutieren lassen, und sie verlangen nach angemessenen Antworten, aber eben auch nach neuen Wegen. Denn der regulatorisch zu bewältigende technische Fortschritt könnte zugleich fruchtbar gemacht werden, um zu besserer Gesetzgebung zu kommen, ist also möglicherweise nicht nur Ursache des Problems, sondern auch Lösung. Schon in den 1970er Jahren wurde die Forderung nach digitaler Unterstützung der Gesetzgebung erhoben<sup>7</sup>, geschehen ist auf diesem Gebiet bisher erkennbar wenig.

Ganz wichtig ist dabei der Diskurs zwischen den verschiedenen Akteuren des Gesetzgebungsprozesses, zwischen Gesetzgeber und Gesetzesanwendern, zwischen der Gesetzgebungswissenschaft und den Praktikern der Gesetzgebung, das sind die Parlamentarier, aber in erster Linie die Vertreter der Gesetze vorbereitenden Ministerialbürokratie. Ihnen obliegt die legistische Umsetzung der politischen Idee<sup>8</sup>; oft genug steuern sie darüber hinaus auch die Inhalte.

### **3. Problemanalyse: Was macht gute Gesetze aus, was führt zu schlechten?**

Beginnen wir mit der Frage, was gute Gesetzgebung ausmacht und warum wir die Gesetzgebung derzeit nicht als gut wahrnehmen.

#### **a. Gesetzesinhalte**

Gute Gesetzgebung setzt zunächst die *richtigen* Inhalte voraus. Diese richten sich nach den Bedürfnissen des jeweiligen Rechtsgebiets. Die allgemeine Gesetzgebungslehre ist disziplinenübergreifende Methodenlehre. Das hat den Vorteil, strukturelle Fragen unabhängig von den sehr unterschiedlichen Eigenheiten der einzelnen Rechtsgebiete verallgemeinern zu können, aber auch den Nachteil, dass die notwendige Verbindung von Inhalt und Form zu kurz kommt. Auswirken können sich die Erkenntnisse der Gesetzgebungslehre erst dann, wenn sie rechtsgebietsspezifisch konkretisiert werden. Gute *Steuergesetzgebung* etwa muss im Sinne von *Roman Seer* der Vollzugstauglichkeit bereits bei der Wahl und Ausgestaltung der Inhalte entscheidendes Gewicht beimessen<sup>9</sup>. Die aktuelle Diskussion um die Grundsteuer macht

---

<sup>7</sup> Noll, Gesetzgebungslehre, 1973, 236.

<sup>8</sup> Schneider, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 92 ff.

<sup>9</sup> Seer, DStJG 31 (2008), 7 (7–9): Reziprozität von Norm und Vollzug.

dies überdeutlich. Fragen der Steuergerechtigkeit treten in den Hintergrund. Die Suche nach einer Antwort auf das Grundsteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts<sup>10</sup> ist dominiert von der Frage, welche Bemessungsgrundlage zu vertretbaren Vollzugs- und Befolgungskosten administrierbar ist<sup>11</sup>.

## **b. Überregulierung und Regelungsverzicht**

Aber es gibt durchaus auch Forderungen, die sich verallgemeinern lassen:

So gehört zu guter Gesetzgebung manchmal auch der *Verzicht auf Regelung*. Aus nationaler Perspektive gibt es kaum Gesetzgebungspflichten, allenfalls als Schutzpflichten. Allerdings wird immer wieder eingewandt, der Gesetzgeber stehe zunehmend unter Druck, weil er sich rechtlichen Zwängen ausgesetzt sieht, die namentlich von der EU ausgehen, z.T. aber auch Folge internationaler Kooperation und völkervertraglicher Verpflichtungen sind. Der Verlust nationaler Gesetzgebungssouveränität sei schuld an der Misere. Das ist zum Teil sicher richtig, doch der Erhalt der Souveränität zum Gesetzgebungsverzicht setzt eben auch voraus, dass man sich auf EU-Ebene, insbesondere dort, wo das Einstimmigkeitsprinzip gilt, auch gelegentlich verweigert. Stattdessen entsteht manchmal der Eindruck, die EU werde als „verlängerte Werkbank“<sup>12</sup> missbraucht, um nationalen Regelungsinteressen, die sich anders nicht durchsetzen lassen, den notwendigen Nachdruck zu verleihen.

## **c. Kompromisshaftigkeit der Gesetzgebung**

Beklagt wird zudem oft die Kompromisshaftigkeit moderner Gesetzgebung<sup>13</sup>, unter der für sich betrachtet richtige Regelungsziele verschüttet werden. Kompromisshaftigkeit der Inhalte schlägt sich nieder in kompromisshafter Sprache und ist eine der Ursachen fehlender Gesetzesklarheit. Liegt hier eines der zentralen Probleme moderner Gesetzgebung?

---

<sup>10</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791.

<sup>11</sup> Abgebildet im Streit zwischen flächen- versus wertmäßiger Bemessung, s. *Maiterth/Lutz*, Stuw 2019, 22 (23 ff.).

<sup>12</sup> *Kofler*, in FS BFH, 2018, 710.

<sup>13</sup> Ausführlich *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 404–442.

Zunächst ist der Kompromiss der Gesetzgebung immanent, weil es des Gesetzgebers auf vielen Feldern erst bedarf, wenn ein Ausgleich von Interessen erforderlich wird<sup>14</sup>.

Dennoch gibt es sehr unterschiedliche Arten von Kompromissen.

- Es gibt politische Kompromisse, um die erforderlichen Mehrheiten zusammenzubringen. Sie führen häufig dazu, dass konträre Regelungsziele verbunden werden. Dies kann zur Ineffizienz der Regelung führen. Kann man sich aktuell mit seinem Regelungsanliegen nicht durchsetzen, wäre es manchmal besser, es erst einmal zurückzustellen.
- Im Bereich der Leistungsgesetzgebung sind Kompromisse vor allem Folge begrenzter finanzieller Ressourcen. Auch hier wäre mehr Zurückhaltung geboten: Die Förderung des Mietwohnungsneubaus<sup>15</sup> ist ein sinnvolles Anliegen zur Bekämpfung der Wohnungsnot in Großstädten. Wenn man dann aber – um die Steuermindereinnahmen zu begrenzen – Obergrenzen vorsieht, zu denen sich in Großstädten keine Neubauten erstellen lassen, so dass die Förderung nur in Regionen in Anspruch genommen werden wird, in denen keine Wohnungsnot besteht, dann sollte man das Gesetz besser sein lassen. Im Bereich staatlicher Fördergesetzgebung – pekuniärer wie nichtpekuniärer – ist nicht nur Übermaß, sondern auch Untermaß ein Problem. Ineffizient bemessene Maßnahmen sind zur Zielerreichung ungeeignet und verplempern staatliches Geld.
- Der Kompromiss ist aber nicht immer schlecht. Er ist sogar wichtige Voraussetzung guter Gesetzgebung, wenn es um den Ausgleich zwischen materiellem Gesetzesinhalt und Gesetzesvollzug geht. Bereits bei der Definition von Inhalt und Zielen müssen Befolgbarkeit und Vollziehbarkeit mitbedacht werden. Zu vermeiden sind Symbolgesetzgebung<sup>16</sup> und bloßes „paper law“, das entweder gar nicht oder mehr schlecht als recht befolgt wird. Dennoch wird die Durch- und Umsetzung von Gesetzen bei ihrer Abfassung oft nicht genug beachtet, später nicht kontrolliert. Hier ist

---

<sup>14</sup> *Blankenburg*, Rechtssoziologie und Rechtswirksamkeitsforschung: Warum es so schwierig ist, die Wirksamkeit von Gesetzen zu erforschen, in Schreckenberger (Hrsg.), Gesetzgebungslehre, 1986, 109 (110).

<sup>15</sup> Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus, BT-Drucks. 19/4949.

<sup>16</sup> Dazu *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 558 ff., der gezielt eingesetzte Symbolgesetzgebung unter bestimmten Bedingungen verteidigt. Aus historischer Sicht *Iseli*, KrimJ 2012, 264 f.; aus verfassungsrechtlicher Sicht der Schweiz *Winzeler*, SJZ 2010, 181 ff.

die Fähigkeit des Gesetzgebers zu Verallgemeinerung gefragt, zu Typisierung und Pauschalierung, was notwendigerweise Abstriche beim Ziel der Einzelfallgerechtigkeit nach sich zieht.

#### **d. Von der Bedeutung der Form**

Gesetzgebung von den Inhalten her ist *notwendige* Voraussetzung guter Gesetzgebung, aber *nicht hinreichende*. Es kommt, und das ist die zentrale Fragestellung der Gesetzgebungslehre, auch auf die Form an. Zwar lassen sich Form und Inhalt nicht trennen. Die gute Form kann einen verfehlten Inhalt nicht heilen. Trotzdem macht es einen Unterschied, ob Gesetze, mit deren Inhalten man hadert, auch noch formal schlecht gemacht sind. Umgekehrt kann auch eine gute gesetzgeberische Idee infolge mangelhafter Umsetzung scheitern. Deshalb bedarf es der Rationalität der Umsetzung der Inhalte, zunächst im Gesetzestext, anschließend im Gesetzesvollzug. Hier eröffnet sich das Feld der Rechtssetzungsmethodik und Rechtssetzungstechnik.

Schlechte formale Qualität gefährdet den Gesetzesvollzug und macht die Rechtsbefolgung fehleranfällig. An schlechter Form kann niemand ein Interesse haben, auch nicht die rechts- und steuerberatenden Berufe, auch wenn gern mal behauptet wird, dass diese ein Interesse an konzeptionslosen, komplizierten und unklaren Gesetzen hätten. In Summe ist das jedenfalls nicht wahr. Vielmehr birgt der schlechte Zustand der Gesetze enorme Haftungsrisiken. Zudem wäre auch modernes Recht in Perfektion komplex genug, um der Beraterschaft ihr Auskommen zu sichern.

### **4. Wer steuert den Gesetzgeber und die Gesetzgebung?**

#### **a. Der Wille zum guten Gesetz**

Das wirft die Frage auf, ob eigentlich auch der Gesetzgeber ein Interesse an guten Gesetzen hat. Die Frage stellen, zwingt dazu, sie zu bejahen. Natürlich hat der Gesetzgeber ein Interesse an guten Gesetzen, ein Interesse daran, dass Gesetze ihre Ziele erreichen. Aber warum kommt es dann nicht zu besseren Gesetzen? Fehlt es an Aufmerksamkeit? An Kompetenz? Fehlt es an Geld und Zeit?

## b. Äußere Umstände

Schuld wird zum Teil den äußeren Umständen gegeben, dem Verlust von nationaler Regelungssouveränität, der Übermacht des europäischen Gesetzgebers, der zunehmenden Komplexität der zu regelnden Sachverhalte, den internationalen Verflechtungen, dem Druck der Medien<sup>17</sup> und Lobbygruppen. Doch die richtige Antwort auf die vermutlich zutreffende Zustandsbeschreibung wäre, dass man den erschwerten Bedingungen moderner Gesetzgebung erst recht größere Aufmerksamkeit für die Grundsätze guter Gesetzgebung entgegensetzt, und zwar nicht punktuell, sondern als *Standard rationaler Gesetzgebung*.

## c. Verrechtlichung der Grundsätze guter Gesetzgebung

Doch wie lässt sich diese Forderung durchsetzen? Kann man sie verfassungsrechtlich begründen? Es ist ein sehr deutsches Phänomen, Forderungen der Vernunft unter Zuhilfenahme des Verfassungsrechts Nachdruck zu verleihen<sup>18</sup>. Zugleich ist die Verrechtlichung der Forderung nach guter Gesetzgebung sehr umstritten<sup>19</sup>. Es findet sich auch die Gegenthese, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers erfasse nicht nur Inhalt, sondern auch Form. Gute Gesetzgebung ist danach nicht einklagbare politische Tugend<sup>20</sup>.

Die Kontrolle des Gesetzgebers durch das Bundesverfassungsgericht ist rückgebunden durch den Grundsatz der Gewaltenteilung. So ist etwa die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur *Rolle des allgemeinen Gleichheitssatzes* im Steuerrecht ein ständiges Ringen um das richtige Maß zwischen Gestaltungsfreiheit und Rechenschaftspflicht des Gesetzgebers.

---

<sup>17</sup> Zu deren Einfluss auf die Gesetzgebung s. *Vliegenthart et al.*, Do the Media set the Parliamentary Agenda? A Comparative Study in Seven Countries, *European Journal of Political Research* 55 (2016), 283–301; *Gast/Grottko/Kittl*, Politische Kontrolle der Gesetzgebung. Zu Rolle und Einfluss von Medien, Interessengruppen und Oppositionsparteien bei Anpassungsentscheidungen – eine Fallstudie, *ZG* 2014, 43 ff.

<sup>18</sup> Aktuell *Wieckhorst*, Verfassungsrechtliche Gesetzgebungslehre, *DÖV* 2018, 845; zuvor *Schwerdtfeger*, Optimale Methodik der Gesetzgebung als Verfassungspflicht, *FS Ipsen*, 1977, 173 ff.; *Emmenegger*, Gesetzgebungskunst, Diss. 2006, 300 mit Nachweisen in Fn. 10, S. 8.

<sup>19</sup> Zur Bedeutung dieser Kontroverse *Hey*, *StuW* 2019, 2 (18).

<sup>20</sup> *Gusy*, Das Grundgesetz als normative Gesetzgebungslehre?, *ZRP* 1985, 291 (298 f.); ausführlicher hierzu *Hey*, *StuW* 2019, 2 (19).

Das umstrittene *Gebot der Folgerichtigkeit*<sup>21</sup> fordert *Rationalität* der gesetzgeberischen Entscheidung. Das Zugestehen gesetzgeberischer Einschätzungsprärogative und Beurteilungsspielräume drängt diese Erfordernisse jedenfalls temporär zurück, um dem Gesetzgeber überhaupt ein Handeln unter Unsicherheit zu ermöglichen.

Neben die Frage, in welchem Umfang das Grundgesetz eine Pflicht zur Optimierung des *Gesetzesinhalts* enthält, tritt die Suche nach Vorgaben für die *Art und Weise* der Gesetzgebung. Hier gibt es sehr unterschiedliche Tendenzen. Einerseits hat das Bundesverfassungsgericht mit der 2010 vollzogenen Rückwirkungswende<sup>22</sup> wichtige Vorgaben für die Zeitgerechtigkeit von Gesetzgebung gemacht. Auch unechte Rückwirkungen sind nicht ohne Weiteres zulässig, bedürfen jedenfalls einer Vertrauensschutz bewahrenden Überleitung, was freilich komplexe Übergangsregeln bedingt, die in Zwiespalt mit Vereinfachungsinteressen treten können. Ansonsten bleibt es bei sehr abstrakten Ableitungen aus dem Rechtsstaatsprinzip, die keine erkennbar disziplinierende Wirkung auf den Gesetzgeber entfalten. Weder folgt aus dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung<sup>23</sup> ein verfassungsfestes Abstimmungsgebot, noch lässt sich das Bestimmtheitsgebot wirkungsvoll in Stellung bringen. Der schöne für das Steuerrecht entwickelte Obersatz: Das Steuergesetz solle den Steuerpflichtigen in die Lage versetzen, seine Steuerschuld vorauszuberechnen<sup>24</sup>, läuft leer. Letzteres liegt vor allem daran, dass die Hauptursache der fehlenden Verständlichkeit und Vorhersehbarkeit des Normbefehls weniger in der Unbestimmtheit des einzelnen Tatbestandsmerkmals oder des einzelnen Tatbestandes liegt, sondern in der Normfülle. Gegen das Hauptproblem moderner Gesetzgebung, die Unübersichtlichkeit, vermag das Verfassungsrecht aber nichts auszurichten. Wie soll das Bundesverfassungsgericht entscheiden, welche Regelung zu viel ist, welche das Fass zum Überlaufen bringt mit der Konsequenz, dass ein ganzes Gesetz oder ein ganzer Regelungsbereich an den Gesetzgeber zurückgegeben wird<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> Dazu *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 118.

<sup>22</sup> BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61.

<sup>23</sup> Dazu *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 44 ff.

<sup>24</sup> BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (343).

<sup>25</sup> S. hierzu auch *Hey*, in FS BFH, 2018, 451 (484).

Interessante Entwicklungen finden sich in der jüngeren Verfassungsrechtsprechung zu den Anforderungen an die Gesetzesbegründung, an Dokumentation, Beobachtung und Anpassung von Gesetzen an veränderte Rahmenbedingungen. Eigentlich handelt es sich dabei insbesondere bei sachverhaltstypisierenden Gesetzen um eine Selbstverständlichkeit, da der Gesetzgeber ohne initiale Sachverhaltsermittlung und Beobachtung der weiteren Entwicklung der tatsächlichen Rahmenbedingungen nicht in der Lage ist, dauerhaft eine realitätsgerechte Typisierung sicherzustellen. Wenn der Steuergesetzgeber etwa zu Beginn der 1980er Jahre zulässigerweise für die Verzinsung von Steuerforderungen und Abzinsung von Pensionsrückstellungen einen 6%igen Kapitalmarktzins zugrunde legen durfte, so geht dies im Jahr 2018 an der Realität komplett vorbei und zwingt zu verfassungsrechtlichen Anpassungen<sup>26</sup>.

Schwieriger zu beurteilen ist, ob der Gesetzgeber Nachvollziehbarkeit seiner Entscheidungen auch schuldet, wenn das Ergebnis selbst nicht zu beanstanden ist<sup>27</sup>. In diese Richtung gehen die Entscheidungen zu Hartz IV<sup>28</sup> und zur W-Besoldung<sup>29</sup>. In jüngerer Zeit gibt es gegenläufige Tendenzen, die wieder stärker betonen, der Gesetzgeber schulde nur das Gesetz<sup>30</sup>, nicht aber eine besondere Sachverhaltsanalyse oder Begründung des Endprodukts.

Schlagen sich Mängel im Gesetzgebungsverfahren nicht in fehlerhaften Gesetzen nieder, soll es jenseits des von Art. 76 ff. GG vorgegebenen Verfahrens keine verfassungsrechtlichen Vorgaben guter Gesetzgebungsverfahren geben<sup>31</sup>. Solche Verfahren zu entwickeln, liegt aber im ureigenen Interesse des Gesetzgebers, wenn er die Wirksamkeit seiner Maßnahmen nicht gefährden will.

---

<sup>26</sup> So jetzt auch die Vorlage des FG Köln v. 12.10.2017 – 10 K 977/17, EFG 2018, 287 (Az. 2 BvL 22/17 beim BVerfG).

<sup>27</sup> Hierzu *Wieckhorst*, DÖV 2018, 846 ff.

<sup>28</sup> BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (227, 238 ff.).

<sup>29</sup> BVerfG v. 14.2.2012 – 2 BvL 4/10, BVerfGE 130, 263 (301 ff.).

<sup>30</sup> Zurückzuführen auf *Geiger*, in Berberich/Holl/Maaß, Neue Entwicklungen im öffentlichen Recht, 1979, 131 (141).

<sup>31</sup> BVerfG v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (343 ff.) – 13. AtG-Novelle: Weder besondere Sachaufklärungs- noch Begründungspflicht; BVerfG v. 11.7.2017 – 1 BvR 1571/15, BVerfGE 146, 71 (113), Rz. 127 – Tarifeinheitsgesetz.

## 5. Zentrale Forderungen

Lassen Sie mich damit zu drei zentralen Forderungen und einigen Verbesserungsvorschlägen kommen, wobei ich zugeben muss, dass ich mehr offene Fragen als Lösungen habe:

Es geht um

1. Verständlichkeit
2. Zeitgerechtigkeit
3. Wirksamkeit

### (1.) Transparenz und Verständlichkeit

Eine der zentralen Forderungen ist *Verständlichkeit* des Gesetzes und in diesem Zusammenhang wird besonders das Regelungsdickicht beklagt, also nicht der einzelne unbestimmte Rechtsbegriff, sondern die regelrechte Explosion des Textes. Sie ist oft Ursache mangelhafter Abstimmung von Regeln, innerhalb von Rechtsgebieten, zum Teil innerhalb eines Gesetzes, ja selbst innerhalb einzelner Paragraphen, mehr noch zwischen den Rechtsgebieten. Verschärft wird das Problem der Masse durch die geringe Haltbarkeit von Gesetzen, die zur Produktion immer neuer Textmassen führt.

Hauptursache ist die mangelnde Abstraktion des Gesetzes<sup>32</sup>. Andererseits bedarf es der Ableitung immer konkreterer Regeln aus dem Gesetz, um dieses für den Einzelfall anwendbar zu machen. Als *Paul Kirchhof* vorgeschlagen hat, den Text des Einkommensteuergesetzes zu entlasten und etwa nähere Regelungen des Aufwendungsabzugs in Rechtsverordnungen auszulagern<sup>33</sup>, hat ihm das viel Kritik eingebracht<sup>34</sup>. Hier wird deutlich, dass es oft eher um die Frage geht, wer die Regeln für den Einzelfall – für den

---

<sup>32</sup> *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, Habil., 2009.

<sup>33</sup> § 23 Karlsruher Entwurf eines EStG, *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, 9 u. 333 ff.; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, 332 ff.; ähnlich *Seiler*, in Kluth/Krings, Gesetzgebung, 2014, § 31 Rz. 42.

<sup>34</sup> *Desens*, in Kirchhof, Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion, 2013, 50; *Pelka*, StuW 226 (227); *Tipke*, StuW 2013, 212 (213); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, 1842, 1861. Allgemein zur Auslagerung von Regelungen in Rechtsverordnungen *Bülow*, Gesetzesflut und Gesetzesperfektionismus, Sitzungsbericht Q zum 53. DJT (1980), Q 25.



gleichmäßigen Vollzug – aufstellt: Der Gesetzgeber, die Verwaltung oder die Rechtsprechung?

Wer Kritik an dem infolge der Textmenge unverständlichen Gesetz übt, muss sich also immer die Frage stellen, was wäre, wenn die Regelung nicht da wäre. Wir haben es hier also scheinbar eher mit einem Problem der Strukturierung zu tun als mit einem Mehr oder Weniger.

Der Gesetzgeber wird sich – jedenfalls in Gebieten der Eingriffsverwaltung – nicht auf die Normierung von wenigen Grundregeln beschränken können. Er muss in das Detail gehen, das Ursache der Unübersichtlichkeit ist. Aber möglicherweise könnte man eine Gesetzgebungstechnik entwickeln, die – in standardisierter Form – zwischen Grundregel, Konkretisierung und Ausnahmen differenziert. Das würde zunächst zu einer formalen Ordnung des Stoffes führen, aber auch inhaltliche Widersprüche vermeiden. Man müsste Haupt- und Nebentexte unterscheiden. Hierfür ließen sich zur besseren Übersichtlichkeit auch digitale Darstellungsformen nutzen. Ich könnte mir digitalisierte Gesetzestexte vorstellen, in denen sich immer detailliertere Regeln aufklappen, aber eben auch ausblenden lassen. Um derartiges zu automatisieren, bedürfte es freilich besserer Strukturierung. Der Gesetzgeber müsste sich bereits bei Erlass neuer Vorschriften über deren Stellenwert klar werden. Elektronisch zu- und aufklappbare Gesetzesfassungen können natürlich juristische Verlage, Kommentatoren und Lehrbuchautoren leisten. Aber es wäre Aufgabe des Gesetzgebers, die zugrundeliegende Ordnung des Stoffes selbst vorzunehmen. Schließlich ergeben sich aus dieser weitreichende Konsequenzen für die Gesetzesanwendung.

Digitalisierte Gesetzesfassungen zum Aufklappen hätten noch nichts mit künstlicher Intelligenz zu tun, sondern würden sich zunächst einfach nur Computertechnik zunutze machen. Trotzdem muss man weitergehend nach den Möglichkeiten der Digitalisierung der Rechtssetzung fragen: Der Einsatz von *Legal Tech* im Gesetzgebungsverfahren steht noch ganz am Anfang, obwohl hier erhebliches Potential besteht. Eine einheitliche Verwendung von Begriffen, der Einsatz wiederkehrender Regelungsmuster für vergleichbare Sachverhalte, die Vermeidung von Fehlverweisungen – dies alles ließe sich durch EDV-gestützte Gesetzgebung erreichen<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Zum Stellenwert der Rechtsinformatik in der Gesetzgebungsarbeit s. etwa *Breidenbach/Schmidt*, in Kluth/Krings, *Gesetzgebung*, 2014: § 11: Computerbasierte Instrumente der Erarbeitung von Gesetzentwürfen.

Zu prüfen wäre, ob solche Überlegungen auch für bestehende Gesetze zur Anwendung gebracht werden können<sup>36</sup>. Es wäre ein Langfristprojekt, die gewucherten Gesetzestexte zu entflechten, selbst wenn man diese Aufgabe auf eine rein formale Neuordnung beschränkt. Man würde dieses Projekt nur für einzelne Gesetze bewältigen können, Querverweisungen zwischen den Gesetzen würden nicht mehr stimmen. Die gesamte Print-Literatur würde entwertet. Reine Neunummerierungsprojekte rechtfertigen solchen Aufwand wohl nicht. Wir haben uns an die Ausreizung des Alphabets zur Einfügung zusätzlicher Regeln in die numerische Paragraphenordnung gewöhnt. Bei dem hier unterbreiteten Vorschlag einer formalen Neuordnung geht es aber um mehr, es geht die Klarstellung von Grundregeln, Ausnahmen, Nebenregeln, um logische Struktur, um bessere Verständlichkeit. Zudem ließen sich für den Neuanfang altes und neues Recht in elektronischen Fassungen verknüpfen, was den Gesetzestext auch bei veränderter Stellung im Gesetz auffindbar machen würde.

## **(2.) Stetigkeit und Zeitgerechtigkeit**

Weniger eine Frage der Technik ist dagegen die Verbesserung von Stetigkeit und Zeitgerechtigkeit von Gesetzen. Hier haben wir es mit einem seltsamen Nebeneinander von Verschleppung und Übereilung zu tun. Manche Gesetzgebungsaufgaben sind über Jahre, ja sogar Jahrzehnte bekannt, wie etwa die Notwendigkeit einer Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer. Trotzdem werden sie, insbesondere wenn die politischen Kosten derartiger Reformen hoch sind und die handelnden Akteure wenig zu gewinnen haben, aufgeschoben. Oft bedarf es dann erst einer unmissverständlichen Beanstandung durch das Bundesverfassungsgericht. Der Tenorierung des Bundesverfassungsgerichts kommt in diesem Kontext entscheidende Bedeutung zu, weil durch Fristsetzungen der zeitliche Rahmen des Reformprozesses abgesteckt wird. Hatte sich das Gericht anfangs mit bloßen Appellentscheidungen begnügt, werden mittlerweile dezidierte Fristen gesetzt, ein Muster für deren Bemessung und die konkrete Ausgestaltung verfassungsgerichtlicher Tenorierungen ist indes nicht erkennbar.

---

<sup>36</sup> Zum Problem der Anwendung von Verbesserungsüberlegungen auf den Bestand ausführlicher *Hey*, *StuW* 2019, 3 (13).

### (3.) Wirksamkeit und Qualitätskontrolle

Der Zeitbedarf von Gesetzgebungsverfahren resultiert nicht nur aus dem zum Teil langwierigen Prozess politischer Meinungsbildung. Aufwendig kann sich auch die Ermittlung der zugrundeliegenden Rechtstatsachen einschließlich ex-ante Gesetzesfolgenabschätzung gestalten. Da es an eben dieser Zeit fehlt, fällt die Gesetzesevaluation im Gesetzgebungsverfahren nur allzu oft aus. Dass der Gesetzgeber unter Unsicherheit handelt, seine Annahmen mit erheblicher Prognoseungewissheit verbunden sind, wird sich nicht vermeiden lassen, auch wenn hieraus Nachbesserungsbedarf folgt. Doch es wäre falsch, aus der Klage über die Gesetzesflut und die ständigen Änderungsgesetze zu folgern, Gesetze bestehen zu lassen, auch wenn sie sich als untauglich erwiesen haben, wie das in der Realität nur allzu oft passiert. Stattdessen sollte man Techniken formalisierter Experimentalgesetzgebung entwickeln. Dazu würde gehören, dass man die Gesetzesüberprüfung in das Gesetz einbaut und nicht dem Zufall überlässt, wie es heute der Fall ist<sup>37</sup>.

Dies leitet über zu der Forderung nach Wirksamkeit und Qualitätskontrolle. Hier liegt ebenfalls erhebliches Verbesserungspotential, auch wenn man konzedieren muss, dass Gesetzesfolgenabschätzung aufwendig ist. Aber Qualität gibt es eben nicht zum Nulltarif. Wünschenswert wäre natürlich die ex-ante Abschätzung durch Planspiele. Automatisierung könnte die Verfahren beschleunigen, was freilich die Verfügbarkeit und Nutzbarkeit elektronisch erfasster Sachverhaltsdaten voraussetzt. Im Steuerrecht werden unabhängige wissenschaftliche Arbeiten zur Gesetzesfolgenabschätzung wegen des infolge des Steuergeheimnisses eingeschränkten Datenzugangs massiv behindert, weshalb sich der Präsident des ifo-Instituts *Clemens Fuest* seit Jahren für Ausnahmetatbestände zum Zwecke wissenschaftlicher Datennutzung stark macht.

Eine ganz wichtige Rolle spielt für die Qualitätskontrolle die präzise Formulierung der gesetzgeberischen Ziele, die richtigerweise in detaillierten Gesetzesbegründungen niedergelegt werden müssen. Es gehört zu einer der Standardphrasen<sup>38</sup>, dass der Gesetzgeber nur das Gesetz, nicht aber seine

---

<sup>37</sup> Zu Experimentalgesetzgebung *Horn*, Experimentelle Gesetzgebung unter dem Grundgesetz, Diss., 1989.

<sup>38</sup> Zurückzuführen auf *Geiger*, in Berberich/Holl/Maaß, Neue Entwicklungen im öffentlichen Recht, 1979, 131 (141).

Begründung schuldet<sup>39</sup>. Man kann sogar ein gewisses Verständnis dafür aufbringen, wenn der Gesetzgeber sich mit Begründungen zurückhält, denn gelegentlich fallen sie ihm auf die Füße. So ist der bloße Hinweis auf Steuermehreinnahmen zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen eben ungeeignet<sup>40</sup>, und es stellt sich die dogmatisch nicht vollständig geklärte Frage, ob das Bundesverfassungsgericht bei der Überprüfung der Norm dann auf die Suche nach alternativen Gründen gehen muss. Allerdings wäre die Schlussfolgerung, dann eben ganz auf Gesetzesbegründungen zu verzichten, natürlich fatal. Die richtige Lehre ist, dass eine sorgfältige Begründung notwendige Voraussetzung guter Gesetzgebung ist, zum einen weil hier schon initial Unstimmigkeiten und Abstimmungsprobleme auffallen, zum anderen weil es ohne Offenlegung der Ziele unmöglich ist, im Nachhinein zu kontrollieren, ob die Ziele erreicht wurden.

## **6. Fazit: Entwicklung bereichsspezifischer Grundsätze guter Gesetzgebung**

Die zentralen Bausteine der Forderung nach guter Gesetzgebung: Verständlichkeit, Zeitgerechtigkeit, Wirksamkeit wiederholen sich immer wieder, gelten für alle Rechtsgebiete und erfordern verallgemeinerungsfähige Erkenntnisse über den Gesetzgebungsprozess und die Anwendung von Gesetzen und werden doch nicht befolgt. Dies liegt, wie dargelegt, auch daran, dass der Pflichtenkatalog guter Gesetzgebung zum Teil recht abstrakt gehalten ist. Deshalb möchte ich abschließend noch einmal dafür plädieren, von der allgemeinen Gesetzgebungslehre ausgehend spezielle Gesetzgebungslehren zu entwickeln.

Es mag sein, dass es für andere Rechtsgebiete solche speziellen Gesetzgebungslehren gibt. Für das Steuerrecht sind sie mir nicht bekannt<sup>41</sup>, obwohl es

---

<sup>39</sup> Aktuell BVerfG v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (343 ff.) – 13. AtG-Novelle: Weder besondere Sachaufklärungs- noch Begründungspflicht; BVerfG v. 11.7.2017 – 1 BvR 1571/15, BVerfGE 146, 71 (113), Rz. 127 – Tarifeinheitgesetz.

<sup>40</sup> BVerfG v. 9. 12. 2008 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (244).

<sup>41</sup> Es gibt allerdings Arbeiten zu Einzelaspekten wie die Habilitationsschrift von *Gregor Kirchhof*, *Die Allgemeinheit des Gesetzes*, 2009 (zum Steuerrecht s. S. 529–567), der sogar das Problem steuerlichen Missbrauchs anspricht, aber ohne das Phänomen der sich um § 42 AO herumrankenden speziellen Missbrauchstatbestände näher zu analysieren, oder *Tappe*, *Die Begründung von Steuergesetzen*, 2012 (Manuskriptfassung).

im Steuerrecht eine – leider schon wieder etwas zurückliegende – Ära großer steuerwissenschaftlicher Kodifikationsprojekte gegeben hat. Man denke an *Joachim Langs* Entwurf eines Steuergesetzbuchs, verfasst im Auftrag des Bundesfinanzministeriums<sup>42</sup>, an *Paul Kirchhofs* Bundessteuergesetzbuch<sup>43</sup> oder an die Arbeiten der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft<sup>44</sup>. Sie alle enthalten sehr grundsätzliche Überlegungen zur Rechtssetzungstechnik und -methodik im Steuerrecht, im Mittelpunkt standen aber die Inhalte. Spezielle Gesetzgebungslehren können und müssen beides leisten, auf die Inhalte einwirken, sich aber jenseits der Frage nach richtigen (guten) Inhalten auch auf Form und Verfahren beschränken. So sollte sich eine Steuergesetzgebungslehre nicht zu fein sein, auch für die unbefriedigende Änderungsgesetzgebung Handreichungen zu entwickeln.

---

<sup>42</sup> BMF-Schriftenreihe Heft 49 (1993).

<sup>43</sup> *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011.

<sup>44</sup> *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern. Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, 2013.

### **III. Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt: Europapolitische und internationale Perspektiven (Prof. Dr. Ekkehart Reimer\*)**

Europäische und internationale „Perspektiven“ guter Normsetzung zu behandeln heißt: zahlreiche sehr unterschiedliche Fragen und Phänomene in den Blick nehmen zu müssen. Erforderlich ist ein dreifacher Blick: erstens auf die Rechtsetzung auf unionaler Ebene, zweitens auf das Entstehen von Völkerrecht, drittens auf die normativen Reaktionen innerstaatlicher Gesetzgeber, auf die Vorgaben des Europa- und Völkerrechts und auf auslandsrechtliche Herausforderungen. Die letztgenannte Perspektive umfasst dort, wo das Recht zum Medium unbewaffneter zwischenstaatlicher Konflikte wird, auch Gegenmaßnahmen.

So sehr diese drei Perspektiven analytisch und rechtlich zu trennen sind, weil es jeweils um eigenständige Ebenen der Normsetzung geht (national, supranational, international), so sehr betreffen sie doch denselben Realbereich. Die nachfolgenden Überlegungen behandeln die drei Ebenen deshalb gemeinsam. Den Anfang bilden grundsätzliche Überlegungen (1.), die dann anhand von Beispielen aus dem Steuerrecht in vier Schritten konkretisiert und differenziert werden:

In der rein zwischenstaatlich-horizontalen Koordinierung ist gute Gesetzgebung teils auf Anziehungs-, teils auf Abstoßungseffekte ausgerichtet; gute Gesetzgebung ist wettbewerbsorientiert (2.).

Eine vertikale supranationale Determination kann sich auf die bloße Verklammerung von Rechtsordnungen, d.h. die Koordination der Schnittstellen zwischen den grundsätzlich eigenständigen nationalen Gesetzgebern beschränken (3.).

Sie kann aber auch auf Zentralisierung, d.h. eine großflächige Vereinheitlichung abzielen (4.).

Quer dazu liegt schließlich die Verfahrensgesetzgebung: Sie ist gut, wenn sie eine effektive und effiziente Verwirklichung des materiellen Rechts auch über Grenzen hinweg ermöglicht (5.).

---

\* *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg.

# 1. Anforderungen an gute Normsetzung

## a. Mehrheit und Einstimmigkeit

Gute Normsetzung kann nur sein, was Normsetzung ist. Auf allen drei eingangs genannten Ebenen – Unionsrecht, Völkerrecht, innerstaatliches Recht – setzt Normsetzung deshalb Einigkeit einer hinreichenden Zahl zuständiger Amts- oder Mandatsträger voraus. Bevor Maßstäbe „guter“ Normsetzung in den Blick kommen, ist deshalb vorweg an Mehrheits- und Einstimmigkeitserfordernisse zu erinnern. Gesetze sind auf parlamentarische Mehrheiten angewiesen<sup>1</sup>. Völkerrechtliche Verträge bedürfen im Außenverhältnis grundsätzlich der Zustimmung aller Signatare<sup>2</sup>, ihre innerstaatliche Zustimmung und Umsetzung wiederum parlamentarischer Mehrheiten.

Unionale Verordnungen und Richtlinien kombinieren beide Modelle: Obwohl es sich um Rechtsetzung im Subordinationsverhältnis (Gesetzgebung auf Unionsebene) handelt, konservieren und bestätigen die Einstimmigkeitserfordernisse von EUV und AEUV<sup>3</sup> den Vertragscharakter des Primärrechts und verlängern ihn in den Bereich des souveränitätssensiblen Sekundärrechts hinein.

Gute Gesetzgebung muss sich deshalb der unterschiedlichen und z.T. kombinatorisch verknüpften Entstehungsbedingungen von Gesetz und Vertrag, ebenso aber der unterschiedlichen Anforderungen an ihre Auslegung und schließlich – damit zusammenhängend – der unterschiedlichen Anforderungen an Bestimmtheit und Rechtsklarheit bewusst sein.

## b. Integration der Akteure

Die Mehrheits- oder sogar Einstimmigkeitserfordernisse legen zugleich eine akteurszentrierte Perspektive nahe. Nur die (ihrerseits sehr unterschiedlichen, v.a. mit divergierenden Interessen antretenden) Akteure können am Ende die Grundbedingungen guter Gesetzgebung erfüllen. Erstadressaten der Gesetzgebungspostulate sind dabei die Parlamente und die ihnen zuarbeitenden Mitarbeiter der Ministerien in Bund und Ländern. Erheblichen Einfluss haben daneben nichtstaatliche Akteure. Die repräsentative Demo-

---

<sup>1</sup> Für Deutschland: Art. 42 Abs. 2 Satz 1, Art. 52 Abs. 3 Satz 1 GG.

<sup>2</sup> Art. 24 Abs. 2 WÜRV.

<sup>3</sup> Für die Steuergesetzgebung zentral: Art. 115 AEUV.

kratie ist die kontinuierliche Integration aller dieser divergierenden Interessen<sup>4</sup>.

Die Fragmentierung und Heterogenisierung von Regelungsentwürfen im Prozess der Mehrheitsbeschaffung ist oft beschrieben und oft beklagt worden: Demokratische Kompromisse werden mit Blick auf die späteren Regelungsinhalte als Widerlager von Rationalität, Konsistenz und Gleichheit angesehen, und sie sind es auch. Natürlich sind sie zugleich oft der notwendige Preis persönlicher Freiheit und politischer Integration; und natürlich läuft jede verfassungsgerichtliche Gesetzeskontrolle Gefahr, demokratische Entscheidungen zu frustrieren. Gute Normsetzung ist deshalb zunächst das Ringen um die praktische Konkordanz von Demokratie und Rechtsstaat, politischer Input-Legitimation und gleichheitsgerechten Entscheidungsergebnissen.

Doch soweit das Anliegen guter Gesetzgebung Stimmigkeitsanforderungen stellt, die über die reine Verfassungsmäßigkeit des jeweiligen Regelungsinhalts hinausgehen, fehlt den Akteuren des demokratischen Prozesses jeder Anreiz, das Konsistenzanliegen zu ihrer gemeinsamen Sache zu machen, Integration also ohne diskriminierende Kollateralschäden anzustreben.

### **c. Subsidiarität**

Deshalb findet die Gesetzgebungslehre einen natürlichen Verbündeten im Subsidiaritätsprinzip. Je kleinflächiger der räumliche Anwendungsbereich einer Regelung, je homogener der Kreis der Akteure ist und je weniger divergierende politische Anliegen daher zu integrieren sind, desto prinzipiengerechter und stimmiger lässt sich eine Regelung ausgestalten. Je breiter umgekehrt ihr Anwendungsbereich ist, desto mehr Regionalismen müssen eingebunden und desto mehr inhaltliche Kompromisse geschlossen werden. Fehlt hier ein Ordnungsinteresse, kommt es innerhalb der scheinbar abstrakt-generell abgefassten Regelung zu Fragmentierungen und Verwerfungen.

Die Steuergesetzgebung treibt dort ihre filigransten Blüten, wo der Bund Steuergesetze auf dem Gebiet reiner Ländersteuern vorbereitet. Wo er nach Art. 106 Abs. 2 GG am Aufkommen einer Steuer nicht beteiligt ist (Gewerbesteuer, Erbschaftsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer), finden die Vertreter der Bundesregierung und die Mitglieder des Deutschen Bundestages

---

<sup>4</sup> Wegweisend *Rudolf Smend*, Verfassung und Verfassungsrecht (1928).



kaum die Kraft zum Widerstand gegen irrationale und hochfragmentierte Regelungen.

Dagegen ist an die Grundentscheidungen der Art. 20 Abs. 1, 30, 70, 72 Abs. 2 und 105 Abs. 2 GG zu erinnern. Wo die Anforderungen von Art. 72 Abs. 2 GG nicht erfüllt sind (oder wo der Bund kraft besserer Einsicht aus freien Stücken auf die Ausübung seiner konkurrierenden Kompetenz verzichtet), kommt das Prinzip der gegliederten Fläche zur Geltung. Der Verzicht auf zerklüftete Kompromisse auf Bundesebene zugunsten einer territorialen Fragmentierung der Rechtsetzung in den Ländern führt dort – auf Landesebene – regelmäßig zu einem höheren Maß an innerer Stimmigkeit. Weitere Vorteile treten hinzu. Insbesondere kann der Rechtsetzungswettbewerb zwischen den Ländern wieder zu dem Entdeckungsverfahren werden, das inspirierende Überwirkungen hat und dadurch dem Gesamtstaat dient.

## **2. Anziehungs- und Abstoßungseffekte: Das Recht im Wettbewerb**

Entsprechendes gilt für die Rechtsetzung im zwischenstaatlichen Rahmen. Hier lautet die These: Staatliches Recht ist unter den Bedingungen offener Staatlichkeit aus sich heraus in der Lage, auch grenzüberschreitende Realbereiche in ihren Grundzügen zu ordnen und sich dabei auf die mit prinzipiell gleicher Geltung ausgestatteten Nachbarrechtsordnungen einzustellen.

### **a. Kosten-Nutzen-Wettbewerb**

#### **aa. Race to the bottom, race to the top**

Die Staaten lassen sich dabei von möglichst realitätsgerechten Kosten-Nutzen-Analysen leiten. Diese Analysen beziehen die empirisch beobachtbaren Ausweich- und Fluchtbewegungen der Rechtsunterworfenen ein. Dadurch werden im zwischenstaatlichen Rechtsetzungswettbewerb politökonomische Gesetzmäßigkeiten wirksam, die sich nur multidimensional beschreiben lassen. Wenn von einem Regulierungswettbewerb die Rede ist, bleibt die Beschreibung meist auf einer (qualitativen) Skala; je nach Bezugsgröße liefern sich die Staaten ein *race to the bottom* oder ein *race to the top*. Deregulierung kann in der ersten Runde mit zusätzlichen Investitionen und sogar mit einem Zuzug von außen belohnt werden. Soweit später aber auch negative Effekte einer Deregulierung sichtbar werden, können wiederum Staaten

profitieren, die durch fortlaufende (moderate) Regulierung ein höheres Maß an Investitionssicherheit bieten<sup>5</sup>.

Im Steuerrecht hat der zwischenstaatliche Belastungswettbewerb die Effektivsteuerbelastungen auf mobile Faktoren sinken lassen. Die Besteuerung von mobilem Kapital ist in Europa nahezu vollständig verschwunden; nur Grundsteuern haben überlebt. Und selbst Kapitalerträge (die man zwischenstaatlich nicht notwendig der mobilen Quelle zuordnen muss, sondern die auch bei dem – regelmäßig etwas weniger mobilen – Investor im Rahmen der Ansässigkeitsbesteuerung erfasst werden können) sind gegenüber Arbeitsinkünften entlastet worden. Dieser asymmetrische *race to the bottom* wird im Steuerrecht aber von zwei weiteren Dimensionen überlagert, die sich aus dem fiskalischen Eigeninteresse des Staates ergeben und die das Verständnis des Staatenwettbewerbs entscheidend ergänzen.

#### bb. Der Laffer-Effekt

Erstens hat der Staat – *ceteris paribus* – ein Interesse an der Maximierung seiner Steuereinnahmen. Unter den Bedingungen offener Staatlichkeit und der diversen innerstaatlichen Ausweichmöglichkeiten, die den Rechtsunterworfenen offenstehen, liefert der sog. Laffer-Effekt ein ökonomisches Richtmaß. Er zeigt, dass das Verhältnis des Steueraufkommens zum Steuersatz einer umgekehrten Parabel folgt: Es gibt immer zwei Steuersätze, die dasselbe Aufkommen herbeiführen. Mit steigenden Steuersätzen steigt das Steueraufkommen zunächst proportional an, verflacht dann und fällt jenseits eines (Aufkommens-)Optimalpunkts erst allmählich, dann immer steiler ab<sup>6</sup>.

Für die Einkommensteuer ist dieser Optimalpunkt sowohl für die USA als auch für diejenigen EU-Staaten, die zugleich OECD-Mitglieder sind, vor einigen Jahren mit rd. 62 % berechnet worden<sup>7</sup>. Aus dieser (ungefähren) Zahl ergaben sich praktisch höchst unterschiedliche Konsequenzen: Die USA hätten das Aufkommen der Steuern auf Arbeitseinkünfte durch Erhöhungen dieser Steuern noch um 30 %, das Aufkommen der Steuern auf Einkünfte aus mobilem Kapital immerhin noch um 6 Punkte erhöhen können, bevor die Aufkommenswirkung weiterer Steuererhöhung negativ geworden wäre. Für

---

<sup>5</sup> Näher unten *cc.*, S. 25.

<sup>6</sup> Vgl. *J. Wanniski*, Taxes, revenues, and the Laffer curve, in *The Public Interest* Bd. 50 (1978), 3–16.

<sup>7</sup> *Mathias Trabandt/Harald Uhlig*, The Laffer curve revisited, in *Journal of Monetary Economics* Bd. 58 (2011), 305–327 (315, 321).

die 14 untersuchten (großen) EU-Staaten war dieser Spielraum viel geringer: Das Aufkommen der Steuern auf Arbeitseinkünfte hätte sich durch Erhöhungen nur noch um 8 %, das Aufkommen der Steuern auf Einkünfte aus mobilem Kapital nur noch um 1 % (in Deutschland sogar noch weniger) steigern lassen. In Europa wären also Anhebungen der Steuersätze kaum noch aufkommenswirksam geworden.

Dafür war umgekehrt die Quote, mit der sich eine Steuersenkung selbst finanziert, in Europa viel höher als in den USA. *Trabandt/Uhlig* haben sie für die 14 untersuchten EU-Staaten mit 54 % für die Steuern auf Arbeitseinkünfte und sogar 79 % für die Steuern auf Einkünfte aus mobilem Kapital berechnet<sup>8</sup>.

#### cc. Belastung und Regulierung als Kehrseite staatlicher (Gewähr-)Leistungen

Zweitens kann der Staat Regelungen, die vordergründig belastenden Charakter haben, im Interesse gegenläufiger Leistungen oder Gewährleistungen vorgeben. Auch hier liefert das öffentliche Finanzrecht reiches Anschauungsmaterial. Gebühren und Beiträge sind schon von Rechts wegen nur zulässig, soweit sie dem Äquivalenzprinzip (in einem seiner beiden Spielarten als Kostenäquivalenz oder als Nutzenäquivalenz) genügen. Aber selbst die von Rechts wegen bedingungslos und gegenleistungsfrei geschuldete Steuer verbreitert – *ceteris paribus* – Art und Umfang staatlicher Leistungen. Eine intelligente Steuerpolitik kann für Staaten mit geringen öffentlichen Leistungen attraktiv niedrige Steuersätze nahelegen, während Staaten mit einem umfassenden und funktionsfähigen Angebot an öffentlicher Sicherheit, staatlicher Infrastruktur und Bildung Investitionen und Investoren auch dann anlocken bzw. im Land halten können, wenn ihre Steuerbelastung relativ hoch ist.

Insofern ist die Gesetzgebung eines Staates „gut“, wenn sie auch jenseits durchsetzbarer rechtlicher Bindungen auf ein ökonomisches Kosten-Nutzen-Gleichgewicht setzt und wenn sie darüber hinaus (d.h. unter den Bedingungen grenzüberschreitender Anziehungs- und Abstoßungseffekte) auch eine geringere Kosten-Nutzen-Quote bietet als die Gesetzgebung konkurrierender Staaten.

---

<sup>8</sup> *Trabandt/Uhlig* (Fn. 7), S. 24.

## **b. Neutralitäten**

Schon aus diesem Grund sind Anziehungs- und Abstoßungseffekte nicht allein durch bloße (internationale) Belastungsvergleiche zu ermitteln. Verfassungsrecht und Gesetzgebungslehre können die Kosten-Nutzen-Analyse aber noch weiter konkretisieren, indem sie – gleichsam im Sinne einer Hilfs- und Nebenrechnung – auch Nebenwirkungen staatlicher Gesetzgebung einbeziehen. Auf der Kostenseite schlagen nichtmonetäre Belastungen (etwa ein hoher Compliance-Aufwand, unnötige Komplexitäten oder Rechtsunsicherheiten oder Defizite im behördlichen und justiziellen Vollzug) zu Buche. Gegenläufig sind auf der Nutzenseite Vorteile zu nennen, für die hier – wiederum mit Blick auf das Steuerrecht – exemplarisch Garantien bestimmter Neutralitäten zu nennen sind.

### **aa. Rechtsformneutralität**

Zu den Vorteilen, die eine Rechtsordnung anbietet, gehört in diesem Sinne zunächst das Angebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Durch sie erlangen Investoren ihre gesellschaftsrechtliche und auch verfassungsrechtlich fundierte<sup>9</sup> Entscheidungsfreiheit für oder gegen bestimmte Gesellschaftsformen zurück. Das deutsche Steuerrecht weist hier Defizite auf. Der Dualismus zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften, der das deutsche Steuerrecht kennzeichnet und der vielfach sogar in die dreifache Unterscheidung zwischen natürlichen Personen als Einzelunternehmern, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften (jeweils einschließlich ihrer Gesellschafter) mündet, verfehlt das Postulat der Rechtsformneutralität sowohl regelungstechnisch als auch im ökonomischen Belastungsergebnis.

### **bb. Finanzierungsneutralität**

Entsprechendes gilt für die – ebenfalls zunächst ökonomisch begründete, sodann aber auch grundrechtlich abgesicherte – Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital. Defizite zeigen sich v.a. im Bereich der Einkommensbesteuerung von Privatpersonen: Die Abgeltungsteuer sieht für sämtliche Kapitalvergütungen den Einheitssteuersatz von 25 % vor<sup>10</sup>, obwohl Vergütungen für Fremdkapital auf Ebene der zahlenden Gesellschaft grund-

---

<sup>9</sup> Zur Möglichkeit der niederschweligen Rechtfertigung von Durchbrechungen allerdings BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 –, Tz. 112 f.

<sup>10</sup> § 32d i.V.m. § 20 EStG. Jeweils zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

sätzlich als Betriebsausgaben abziehbar waren<sup>11</sup>, während Eigenkapitalver-  
gütungen den Gewinn der Gesellschaft nicht mindern konnten<sup>12</sup>.

#### cc. Gewinnverwendungsneutralität

Ebenso wenig kann gute Steuergesetzgebung auf eine Gewinnverwendungs-  
neutralität verzichten. Sie ist verfassungsrechtlich zwar weniger präsent als  
etwa die Rechtsformneutralität<sup>13</sup>, leitet sich aber von dieser ab: Solange Ein-  
zelunternehmer durch die – richtige – außerbilanzielle Hinzurechnung von  
Entnahmen und die Kürzung um Einlagen und ebenso die Gesellschafter  
von Personengesellschaften durch die ausschüttungsunabhängige Belastung  
ihrer Gewinnanteile<sup>14</sup> gewinnverwendungsneutral besteuert werden, verlangt  
die Rechtsformneutralität dieselbe Gewinnverwendungsneutralität auch für  
die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern. Auch  
diese Erwartung erfüllt das deutsche Steuerrecht gegenwärtig nicht.

#### dd. Beteiligungsneutralität

Viertes Beispiel ökonomischer Neutralitätspostulate ist – zumal im Binnen-  
markt – die Beteiligungsneutralität (*ownership neutrality*). Wenn ein Norm-  
setzer sich dazu entschließt, Kapitalgesellschaften als eigenständige Rechts-  
subjekte zu behandeln, sind Belastungsunterschiede, die sich aus der Struktur  
der Anteilseigner oder einem Wechsel der Anteilseigner ergeben, inkon-  
sequent. Deshalb bedürfen im rein innerstaatlichen Kontext alle Normen,  
die eine Mindest- oder eine Höchstbeteiligung voraussetzen<sup>15</sup>, ebenso einer  
besonderen Rechtfertigung wie Regeln zur Durchbrechung der Abschirm-  
wirkung von Kapitalgesellschaften in Fällen des sog. schädlichen Beteili-

---

<sup>11</sup> §§ 8 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 4, 5 Abs. 1 EStG, 238 ff. HGB.

<sup>12</sup> § 8 Abs. 3 KStG.

<sup>13</sup> Oben aa., S. 26.

<sup>14</sup> § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

<sup>15</sup> Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: §§ 3c Abs. 2 Sätze 2 und 6, 17, 32d Abs. 2  
Nrn. 1 und 3, 50d Abs. 2 EStG, 8a Abs. 2 und Abs. 3, 8b Abs. 4 und Abs. 7  
Satz 2, Abs. 3 und Abs. 7, 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG, 7 ff. AStG.

gungserwerbs<sup>16</sup> oder – für grenzüberschreitende Fälle – die sog. *limitation on benefits*-Klauseln in (einzelnen) Doppelbesteuerungsabkommen<sup>17</sup>.

#### ee. Grenzüberschreitungsneutralität

In der hier interessierenden europäischen und internationalen Perspektive treten aber auch zahlreiche weitere, nun spezifisch den grenzüberschreitenden Fall betreffende Neutralitätserwartungen hinzu. Zu ihnen gehören vor allem Import- und Exportneutralitäten, die sich auf Kapital i.w.S. (d.h. unter Einschluss immaterieller Wirtschaftsgüter und der Arbeitskräfte) und der Sache nach auch auf die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen selbst erstrecken.

Import- bzw. Zuzugsneutralität ist der Zustand, in dem ein Staat den Inbound-Fall so behandelt wie einen vollständig innerstaatlichen Fall; Export- bzw. Wegzugsneutralität ist der Zustand, in dem ein Staat den Outbound-Fall so behandelt wie einen vollständig innerstaatlichen Fall. Beide Konzepte sind also zunächst nur Prädikate für das Handeln eines Staates. Ökonomisch wirken sie erst, wenn der andere Staat diese neutrale Behandlung nicht durch eigene Belastungen vereitelt. Dann aber ist die gleichzeitige Verwirklichung von Import-/Zuzugsneutralität einerseits und Export-/Wegzugsneutralität andererseits nur unter den Bedingungen einer vollständigen Harmonisierung der beteiligten nationalen Steuerrechtsordnungen zu erlangen – ein Zustand, der im Europäischen Zollrecht erreicht ist, nicht aber im vollharmonisierten Mehrwertsteuerrecht oder gar im Recht der direkten Steuern.

Soweit es nicht zu dieser vollständigen Rechtsangleichung kommt, hat jeder Staat im Verhältnis zu einem gegebenen anderen Staat deshalb nur das Auswahlmessen, ob er seinen Beitrag zu einer Importneutralität im ausländischen Zielstaat oder aber zu einer Exportneutralität im Inland leistet; für den erstgenannten Zustand steht die Verwendung der Freistellungs-, für den letztgenannten die Anrechnungsmethode. Die Freistellungsmethode ist die gängige Strategie von Holdingstandorten oder von Exportstaaten wie Deutschland.

---

<sup>16</sup> § 8c KStG. Zur verfassungsrechtlichen Maßstabildung BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 –.

<sup>17</sup> Namentlich der USA (vgl. Art. 22 US-MA); vgl. aber auch Art. 7 Abs. 8–13 des Mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung v. 7.6.2017 und die auf seiner Grundlage geänderten bilateralen DBA.

Sie wird aber üblicherweise dann durch die Anrechnungsmethode ersetzt, wenn der Ansässigkeitsstaat um eine Hinausverlagerung inländischen Steuersubstrats fürchtet und sich gegen unfaire Begünstigungen durch den ausländischen Zielstaat zur Wehr setzen will. Gerade Deutschland hat in seinen DBA, aber auch im innerstaatlichen Recht ein ausgefeiltes System an Umschaltklauseln (*switch-over clauses*) entwickelt<sup>18</sup>. Hier zeigen sich Anziehungs- und Abstoßungseffekte der modernen Steuerrechtsetzung besonders eindrücklich. Entsprechendes gilt für die sog. *linking rules*: Auch sie führen dazu, dass ein Staat besondere Vergünstigungen, die ein anderer Staat Investoren anbietet, durch eigene (Nach-)Belastungen ausgleicht, Lockvogel-Angebote also neutralisiert<sup>19</sup> oder sogar durch überschießende Belastungen in ihr Gegenteil verkehrt<sup>20</sup>.

### **3. Verklammerung: Abstimmung staatlicher Steuergesetzgebung**

Neben diese unilateralen Regelungen, die Ausdruck eigenständiger staatlicher (Wettbewerbs-)Entscheidungen sind, treten koordinationsrechtliche Regelungen im Völker- oder Unionsrecht. Je komplexer ein System für sich ist und je häufiger es auf eines oder mehrere ausländische Systeme abgestimmt werden muss, desto (potenziert) komplexer sind unilaterale Abstimmungsregelungen. Abhilfe schaffen koordinationsrechtliche Regelungen. Sie bilden eine Art Meta-Recht, das – bei einer Reihe von Unterschieden – funktional einem Kollisionsrecht ähnelt.

#### **a. Doppelbesteuerungsabkommen**

##### **aa. Leistungsfähigkeit des Völkerrechts**

Derartige koordinationsrechtliche Regelungen sind für das Steuerrecht seit 100 Jahren die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, die sich bewährt haben, weil sie mit erstaunlicher Treffsicherheit ihrerseits zusammenwirken

---

<sup>18</sup> Guter Überblick: *BMF-Schreiben* v. 20.6.2013 zur Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/09/10006, Dok.-Nr. 2013/0539717.

<sup>19</sup> In diesem Sinne etwa §§ 4i, 8 Abs. 3 Satz 4, 50d Absätze 8, 9 und 11 sowie 50g EStG, aber auch § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG.

<sup>20</sup> In diesem Sinne etwa die 2017 eingeführte deutsche Lizenzschranke (§ 4j EStG).

und auf diese Weise auch drei- und mehrseitige Sachverhalte überwiegend angemessen bewältigen können. Diese Flexibilität erlangen sie einerseits durch ihre Reziprozität: Mit wenigen Ausnahmen (etwa des Methodenartikels<sup>21</sup>) betreffen ihre Regelungen nicht einen der beiden Vertragsstaaten namentlich, sondern – abstrakt und damit in der Wirkung bidirektional-symmetrisch – stets nur „den Ansässigkeitsstaat“ bzw. „den anderen Vertragsstaat“. Andererseits sind die über 3.000 geltenden DBA, die weltweit derzeit in Kraft sind, einander in hohem Maße ähnlich. Diese Ähnlichkeit betrifft insbesondere die Dreh- und Angelfunktion des Ansässigkeitsstaats<sup>22</sup>. Im Verbund mit den sog. Tie-Break-Regeln<sup>23</sup> für Fälle der Doppel- und Mehrfachansässigkeit eines Steuerpflichtigen ermöglicht diese Dreh- und Angelfunktion eine sinnvolle Verkopplung konkurrierender Rechtsverhältnisse im Dienste der sog. Einmalbesteuerung.

#### bb. Abstimmung des innerstaatlichen Rechts auf das Völkerrecht

Gerade mit Blick auf die Leistungsfähigkeit der Doppelbesteuerungsabkommen auch im Bereich der Missbrauchsabwehr verdienen die Funktionsbedingungen der Doppelbesteuerungsabkommen Beachtung. *Pacta sunt servanda*. Der völkerrechtsfreundliche („offene“) Verfassungsstaat sollte den nicht von vornherein verfassungswidrigen *treaty override* sparsam, d.h. als *ultima ratio* verwenden.

Ein vorläufiger *treaty override* wird dabei niemals *ultima ratio* sein, weil Deutschland den anderen Vertragsstaat bereits in den Abkommensverhandlungen auf die gegenläufigen innerstaatlichen Regelungen und den Willen Deutschlands zu deren Aufrechterhaltung hätte aufmerksam machen müssen. In diesem Sinne prägen nicht nur die DBA die Anwendung des innerstaatlichen Rechts<sup>24</sup>, sondern dieses prägt umgekehrt auch die Ausgestaltung (Aushandlung) der DBA.

Weitere abkommenspolitische Desiderate umfassen Augenmaß in der DBA-Politik im Umgang mit Vorschriften zur Missbrauchsabwehr (Vermeidung struktureller Vollzugsdefizite, etwa bei LOB-Klauseln), mit der Betriebsstät-

---

<sup>21</sup> Entsprechend Art. 23A oder 23B OECD-MA.

<sup>22</sup> V.a. Art. 7 Abs. 1 Satz 1, 13 Abs. 5, 15 Abs. 1, 21 Abs. 1 OECD-MA.

<sup>23</sup> Art. 4 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA.

<sup>24</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 AO.



tendefinition<sup>25</sup> (Vermeidung von Wertungsunstimmigkeiten im Verhältnis zu der rechtsfolgenseitigen Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte<sup>26</sup>) und mit den Regelungen über die Betriebsstättengewinnaufteilung<sup>27</sup> einerseits und die Verrechnungspreiskontrolle<sup>28</sup> andererseits.

## **b. Unionsrecht**

### **aa. Primärrecht**

Zu den koordinationsrechtlichen Regelungen zählen aber auch die Rahmenwerke des primären Unionsrechts, die auf negative Integration zielen – namentlich die Grundfreiheiten und das Beihilfenverbot des AEUV und parallele Gewährleistungen aus dem EWR-Abkommen. Aus ihnen folgen materiellrechtliche, aus dem Beihilfenrecht darüber hinaus aber auch verfahrensrechtliche Pflichten des mitgliedstaatlichen Gesetzgebers.

Dem materiell-beschränkenden Gehalt der Grundfreiheiten sind aber gerade für den Bereich der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsetzung in den mittlerweile seit einem Vierteljahrhundert hochfrequent ergehenden Entscheidungen des EuGH Öffnungen zur Seite gestellt worden. Durch eine (problematische) wertende Aufladung der Vergleichspaarbildung einerseits und die (überzeugende) Verwendung offener Rechtfertigungsgründe andererseits ist die Dogmatik der Grundfreiheiten inzwischen mit einem hohen Maß an Rechtssicherheit ausgestattet worden. Pragmatisch trägt der EuGH auch Vereinfachungs- und Pauschalierungsbedürfnissen der Mitgliedstaaten Rechnung. Jeder Mitgliedstaat sollte es ihm durch einen möglichst konsistenten, d.h. intern einheitlichen Umgang mit Pauschalierungsoptionen (insbesondere: Auflösung von Ausgleichsposten nach Entstrickung) danken.

Das Beihilferecht beschränkt das gesetzgeberische Gestaltungsmessen der Mitgliedstaaten im Bereich eines unfairen, d.h. vor allem auf gezielte und selektive Minderbesteuerung ausländischer Investoren ausgerichteten Steuerwettbewerbs. Die Geltung und Beachtung des Beihilfenrechts liegt daher im eminenten Interesse der Hochsteuerstaaten – zumal, wenn es sich um große und damit in der Außenwirtschaft vergleichbar unbewegliche Staaten

---

<sup>25</sup> Art. 5 OECD-MA.

<sup>26</sup> Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.

<sup>27</sup> Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.

<sup>28</sup> Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.

wie Deutschland handelt. Ihnen sind daher im Interesse des unionsweiten *effet utile* des Beihilfenrechts eine besonders gewissenhafte Notifizierungspraxis und eine strikte Beachtung der materiellen Vorgaben des Beihilfenrechts (namentlich auch des Durchführungsverbots) zu empfehlen.

#### bb. Sekundärrecht

Ferner zählt zu den koordinationsrechtlichen Regelungen das Sekundärrecht. Es füllt den primärrechtlichen Rahmen aus. Seine Existenz lässt allerdings nicht nur die mitgliedstaatliche Ertragskompetenz unangetastet. Die Europäische Union und ihre Mitgliedstaaten wählen in der ohnehin komplexen Welt sogar letztlich den komplexeren Weg: Denn sie lassen es dabei, dass auch die Steuergesetzgebung im Wesentlichen bei den Mitgliedstaaten verbleibt, also – anders als vielfach im Bundesstaat des Grundgesetzes – der Ertragskompetenz folgt. Mit der Dezentralität der Ertragszuständigkeit geht also auch eine legislatorische Vielfalt einher, die in der EU trotz der fortgeschrittenen Verklammerung weiterhin weitaus größer ist als in den USA.

### **4. Vereinheitlichung: Abschaffung staatlicher Steuergesetzgebung?**

Dass gute Gesetzgebung von der Beachtung des Subsidiaritätsprinzips profitiert, ist eingangs bereits festgestellt und begründet worden<sup>29</sup>. Das Subsidiaritätsprinzip steht aber einer über die bloße Koordination dezentraler Rechtsetzung hinausgehenden Harmonisierung nicht generell entgegen. Gerade der Europäische Binnenmarkt kann – wie das Beispiel der Zölle zeigt – von einer vollständigen Zentralisierung des materiellen Rechts profitieren und sogar auf sie angewiesen sein.

#### **a. Richtlinien und ihre Regelungsdichte**

Fragt man für die Materie des Steuerrechts i.e.S. nach dem Bedarf an zentralen (d.h. unionalen) Regelungen jenseits der Vermeidung schädlicher Doppelbesteuerung oder schädlicher Minderbesteuerung<sup>30</sup>, rücken jedenfalls entwicklungsgeschichtlich die indirekten Steuern in den Vordergrund. Ob sie sich als Vorbild für eine weitergehende Harmonisierung eignen, wirft grundlegende Fragen auf.

---

<sup>29</sup> Oben 1.c., S. 22.

<sup>30</sup> Oben 3., S. 29.

Sie beginnen bei der Regelungsdichte von Richtlinien. Die Grundstrukturen des Mehrwertsteuerrechts und – in jüngerer Zeit – des Energiesteuerrechts sind „vollharmonisiert“. Die Union hat die ihr zustehende Kompetenz zum Erlass von Richtlinien über die in Art. 288 UAbs. 3 AEUV vorgezeichneten Zielvorgaben hinaus ausgedehnt. Die Richtlinien enthalten kleinteilige, hochdetaillierte Vorgaben und greifen damit in die Wahl der Form und der Mittel über. Zahlreiche, v.a. kleinere Mitgliedstaaten ohne hochspezialisierten Beamtenapparat greifen auf die einschlägigen Richtlinien als Textmuster für ihre nationale Gesetzgebung zurück; Richtlinie und Umsetzungsgesetz sind vielfach über weite Strecken wortgleich.

## **b. Verfassungsrechtliche Grenzen**

Dieser Befund kontrastiert mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben zu Reservaten mitgliedstaatlicher Rechtsetzung („Aufmerksamkeitsfeldern“), die das Bundesverfassungsgericht den Art. 38 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG entnommen hat. Der Zweite Senat sieht eine vollständige oder weitgehende Übertragung des Budgetrechts des Deutschen Bundestages auf die Europäische Union als verfassungswidrig an: Das Demokratieprinzip sei verletzt, „wenn die Festlegung über Art und Höhe der den Bürger treffenden Abgaben in wesentlichem Umfang supranationalisiert würde“<sup>31</sup>.

## **c. Die EU als atmender Bund**

Souveränitätsschonende Option ist eine Änderung der Regelungen über die verstärkte Zusammenarbeit. Das Primärrecht könnte die verstärkte Zusammenarbeit aus dem Klammergriff der Art. 20 Abs. 2 EUV, 329 AEUV befreien, der gegenwärtig darin besteht, dass sich ein Mitgliedstaat nicht wieder aus der verstärkten Zusammenarbeit lösen kann, wenn er ihr einmal beigetreten ist. Die verstärkte Zusammenarbeit muss leichter möglich sein und bidirektional werden.

An die Stelle der in der Präambel der Verträge noch mitgeführten Vision einer „immer engeren Union der Völker Europas“, zu der es nur die harte ultima ratio des (Gesamt-)Austritts nach Art. 50 EUV gibt, sollten aber auch an anderer Stelle flexible Formen von Integration und Deintegration treten.

---

<sup>31</sup> BVerfG (Zweiter Senat), Urt. vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 u.a. –, BVerfGE 123, 267, Rdnr. 256.

Art. 288 UAbs. 3 AEUV bietet schon jetzt die – gerade im Mehrwertsteuerrecht vielfach genutzte – Möglichkeit, dass Richtlinienrecht (anders als Verordnungen) nicht alle Mitgliedstaaten gleichermaßen adressieren muss, sondern dass Ausnahme- und Experimentierklauseln für einzelne Mitgliedstaaten zulässig sind. Darüber hinaus könnten Regelungen nach dem Vorbild der Abweichungsgesetzgebung<sup>32</sup> Eingang in das Primärrecht finden.

Weitere Instrumente könnten Veränderungen im Bereich der Einstimmigkeitserfordernisse sein. Für derartige Veränderungen spricht das Erfordernis, dass Gesetzgebung, zumal Steuergesetzgebung, schnell auf Umgehungsstrategien Privater reagieren können muss. Ist aber eine einstimmig verabschiedete Richtlinie auch nur einstimmig zu ändern<sup>33</sup>, kann jeder einzelne EU-Mitgliedstaat im Rat die Missbrauchsabwehr torpedieren oder sich seine Zustimmung teuer abkaufen lassen. Damit verliert Steuerrechtsetzung jede Reaktionsfähigkeit. Zu den hier denkbaren institutionellen Veränderungen zählt deshalb einerseits der – über die sog. Brückenklauseln vereinfacht mögliche – Übergang vom Einstimmigkeitsprinzip zum Prinzip der qualifizierten Mehrheit<sup>34</sup>. Derartige Reformen hat insbesondere die französische Europa- und Finanzpolitik in den letzten Wochen entschlossen in den Blick genommen.

Zu den Brückenklauseln gibt es rechtspolitisch aber durchaus Alternativen. Mit Blick auf das demokratische Gebot zeitnaher Legitimation sind – jedenfalls für nichtzentrale Teilbereiche des Sekundärrechts – z.B. auch Korrekturen einstimmiger Entscheidungen denkbar, die nicht zwingend einen ebenfalls einstimmig zu beschließenden *actus contrarius* erfordern, sondern bei

---

<sup>32</sup> Für Deutschland: Art. 72 Abs. 3, 84 Abs. 1 Sätze 2 ff. GG; hierzu statt aller *Lars Mammen*, Der neue Typus der konkurrierenden Gesetzgebung mit Abweichungsrecht, in DÖV 2007, 376 ff.; *Lukas Beck*, Die Abweichungsgesetzgebung der Länder aus staatsrechtlicher, rechtsvergleichender und dogmatischer Sicht (2009); *Christoph Degenhart*, Abweichungsgesetzgebung und abwägungsfeste Kerne im Recht des Naturschutzes, in Claudio Franzius (Hrsg.), Beharren, Bewegen. FS Michael Kloepfer (2013), 21 ff.; und *Peter Michael Huber*, Abweichungsgesetzgebung, in Winfried Kluth (Hrsg.), Gesetzgebung. Rechtsetzung durch Parlamente und Verwaltungen sowie ihre gerichtliche Kontrolle (2014), § 29 (= 753 ff.).

<sup>33</sup> Art. 115 AEUV.

<sup>34</sup> Art. 48 Abs. 7 EUV.

denen ein oder mehrere Mitgliedstaaten partikuläre Kündigungsrechte erhalten. Auch hierfür gibt es verfassungsrechtliche Vorbilder<sup>35</sup>.

Auf diese Weise würden hoheitliche Handlungsformen sinnvoll um vertragsähnliche Elemente ergänzt. Insgesamt würde die Rechtsetzung auf unionaler Ebene erhebliche Impulse erfahren, wenn Instrumente einer differenzierten Integration gestärkt würden<sup>36</sup> und die Mitgliedstaaten den Mut aufbrächten, Europa zu einem atmenden Bund zu machen: mit sinnvoller Integration und kontrollierter Deintegration, die ihrerseits vermögensrechtlich fair und rechtssicher abgesichert werden muss.

#### **d. Einhaltung der Umsetzungsfristen**

Wo es zu Harmonisierung kommt, ist schließlich an die gewissenhafte Erfüllung der Umsetzungspflicht zu erinnern. Sie betrifft auch das Steuerrecht. Mit seiner Zinsschranke<sup>37</sup> und Teilen der Hinzurechnungsbesteuerung<sup>38</sup> hat

---

<sup>35</sup> Für Deutschland etwa im neuen bundesstaatlichen Finanzausgleich (Art. 143f GG): Außerkrafttreten wichtiger Teile des Finanzausgleichs i.w.S. nach ergebnislosem Neuverhandlungsverlangen von Bundesregierung, Bundestag oder mindestens drei Ländern.

<sup>36</sup> Aus der umfassenden rechtswissenschaftlichen Literatur etwa *F. Breuss* (Hrsg.), *Flexible Integration in Europa – Einheit oder „Europe à la carte“?* (1998); *M. Kellerbauer*, *Von Maastricht bis Nizza. Neuf Formen differenzierter Integration in der Europäischen Union* (2003); *Peter Jung/Christian Baldus* (Hrsg.), *Differenzierte Integration im Gemeinschaftsprivatrecht* (2007); *Peter-Christian Müller-Graff*, „Differenzierte Integration“: Konzept mit sprengender oder unitarisierender Kraft für die Europäische Union?, in *Integration 2007*, 129 ff.; *Stefan Kadelbach* (Hrsg.), *60 Jahre Integration in Europa: Variable Geometrien und politische Verflechtung jenseits der EU* (8. Walter-Hallstein-Kolloquium, 2009) (2011). Politik- und wirtschaftswissenschaftliche Analysen bei *Christian Deubner*, *Differenzierte Integration: Übergangerscheinung oder Strukturmerkmal der künftigen Europäischen Union?* In *Aus Politik und Zeitgeschichte* 2003, Internet: URL: <http://www.bpb.de/apuz/27875/differenzierte-integration-uebergangerscheinung-oder-strukturmerkmal-der-kuenftigen-europaeischen-union> (11.03.2019); *Berthold Busch*, *Differenzierte Integration als Modell für die Zukunft der Europäischen Union?* *IW policy paper 14/2014* v. 21.10.2014, Internet: [https://www.iwkoeln.de/fileadmin/publikationen/2014/190130/Differenzierte\\_Integration.pdf](https://www.iwkoeln.de/fileadmin/publikationen/2014/190130/Differenzierte_Integration.pdf) (11.3.2019).

<sup>37</sup> §§ 4h EStG, 8a KStG.

<sup>38</sup> §§ 7 ff. AStG.

Deutschland die Blaupause für die sog. ATAD<sup>39</sup> geliefert und bei Kommission und ECOFIN-Rat erreicht, dass deutsches Recht nahezu unverändert zu Europäischem Recht wurde. Umso unverständlicher ist es, dass Deutschland die übrigen Teile dieser Richtlinie bis heute nicht umgesetzt hat, obwohl die Umsetzungsfrist bereits Ende 2018 abgelaufen ist. Zu den unabdingbaren primärrechtlichen Pflichten der EU-Mitgliedstaaten gehört die Pflicht zu rechtzeitiger Umsetzung europäischen Determinationsrechts. Ihre Einhaltung ist daneben ein Gebot rechtspolitischer Klugheit, weil die überkommene Dogmatik der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien wenig Rechtssicherheit bietet.

## 5. Verwirklichung: Koordination im Verfahrensrecht

### a. Spannung zwischen Verfahrensrecht und materiellem Recht

Hinzuweisen ist schließlich auf die Bedeutung rechtlicher und rechtspolitischer Vorgaben für die Ausgestaltung des Verfahrensrechts. Unter den Vorzeichen von Europäisierung und Internationalisierung kommt es zu einer Inkongruenz des transitiven und des intransitiven räumlichen Anwendungsbereichs staatlicher Normen: Während das materielle Recht in den Grenzen des *genuine link*-Erfordernisses<sup>40</sup> so ausgestaltet sein kann, dass gesetzliche Tatbestände auch im Ausland verwirklicht werden können (Anwendung der Norm *auf* Auslandssachverhalte), ist die hoheitliche Durchsetzung der Norm in Vollzug und Vollstreckung auf das Inland begrenzt (Anwendung der Norm

---

<sup>39</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1 i.d.F. der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. L 144 vom 7.6.2017, 1.

<sup>40</sup> IGH, Entscheidung vom 6.4.1955 – *Nottebohm* (Liechtenstein vs. Guatemala), ICJ Reports 1955, 4, 23; *Knut Ipsen*, Völkerrecht, 6. Aufl. (2008), § 23 Rn. 86; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 22.3.1983 – 2 BvR 457/78 –, BVerfGE 63, 343 (369). Zu diesem Erfordernis statt aller *Hans-Jörg Ziegenhain*, Extraterritoriale Rechtsanwendung und die Bedeutung des Genuine-Link-Erfordernisses. Eine Darstellung der deutschen und amerikanischen Staatenpraxis (1992), passim; und *Martin Kment*, Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln. Transnationale Elemente deutschen Verwaltungsrechts (2010), 218.

durch inländische Behörden)<sup>41</sup>. Materielle Internationalität trifft also auf formelle Territorialität.

Diese Disparität muss im Interesse eines vollständigen und möglichst gleichmäßigen Vollzugs des materiellen Rechts schon von Verfassungen wegen ausgeglichen werden<sup>42</sup>.

## **b. Informationsrecht**

Dieser Ausgleich verlangt vor allem ein funktionierendes zwischenstaatliches oder supranationales Verwaltungsinformationsrecht. Wie eng ein derartiger Informationsverbund werden kann, zeigen die jüngeren Entwicklungen des Europäischen und Internationalen Steuerrechts. Seine vor allem von den USA, der OECD und der EU betriebenen Reformen der letzten zehn Jahre entfallen zu einem erheblichen, möglicherweise sogar zum überwiegenden Teil auf die Herausbildung eines Steuerinformationsrechts.

Dabei ist es aber zu einem unübersichtlichen, in seiner Komplexität unnötigen und nur historisch erklärbaren Wildwuchs gekommen. Für Deutschland existieren gegenwärtig (mindestens) zwölf verschiedene, sich vielfach überlappende, teils aber auch an unterschiedliche und damit widersprüchliche Anforderungen geknüpfte Regelwerke<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Terminologie in Anlehnung an *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm (1965), 66 f. und passim.

<sup>42</sup> Vgl. BVerfG, Urt. vom 27.6.1992 – 2 BvR 1493/89 –, BVerfGE 84, 239 – *Zinsbesteuerung*.

<sup>43</sup> Klauseln nach dem Vorbild von Art. 25 OECD-MA in den rd. 100 deutschen DBA, darauf bezogene Protokolle bzw. Technical Explanations einschließlich des OECD-Kommentars, die Amtshilfekonvention von Europarat und OECD von 1988, die EU-Amtshilferichtlinie und das deutsche EU-Amtshilfegesetz, der Zollkodex, die stattliche Zahl von rd. 30 eigenständigen bilateralen Steuerinformationsabkommen (TIEA) mit Niedrigsteuergebieten, ein FATCA-Agreements mit den USA, ein multilaterales Competent Authority Agreements zu den an FATCA angelehnten Common Reporting Standards (CRS) der OECD, die innerstaatlichen Regelungen der AO, schließlich zahllose *best practice*-Vorschläge aus dem *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* auf Ebene der OECD sowie schließlich *Memoranda of Understanding* für gemeinsame Betriebsprüfungen (*joint audits*).

### c. Vollzugskompetenzen

Auch unter den Vorzeichen von Europäisierung und Internationalisierung verdient die Kompetenzordnung Beachtung. Der Bundesstaat des Grundgesetzes ist ein Vollzugsföderalismus<sup>44</sup>. Soweit Verfahren, die in die Verwaltungskompetenz der Länder fallen, grenzüberschreitende Bezüge aufweisen, können gestufte Verfahren erforderlich werden, an denen von deutscher Seite das Bundeszentralamt für Steuern beteiligt ist. In diesen Verfahren darf keine Seite – weder das Land noch der Bund – das Verfahren verzögern; beide Seiten dürfen sich helfen lassen. Zentral ist dabei die Ressource Vertrauen.

Dieses Vertrauen lässt sich – wie dies oben bereits für den Erlass materiell-rechtlicher Regelungen vorgezeichnet wurde – durch ein vertragsförmiges oder jedenfalls vertragsähnliches Handeln der beteiligten Behörden schaffen und sichern. Soweit das Grundgesetz eine Bündelung von Kompetenzen auf einer Ebene zulässt, kann sich die andere Ebene umso leichter darauf einlassen, je besser sie eventualiter ihre Vollzugskompetenzen (etwa durch eine Kündigung der Absprache) reaktivieren kann.

### d. Streitbeilegung

Zum Verfahrensrecht gehört sodann ein funktionierendes, seinerseits auf Vertrauen und Stabilisierung ausgerichtetes Streitbeilegungssystem. Es kann früh ansetzen, etwa wenn die an sich mit dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch betrauten Stellen zugleich Verständigungsvereinbarungen<sup>45</sup> schließen können, wie sich dies – informell – in den sog. *joint audits* gezeigt hat.

Das Programm von G20 und OECD zur Eindämmung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) zielt in der 14. seiner insgesamt 15 Maßnahmen auf eine substanzielle Stärkung der Streitbeilegungsregeln. Sie lassen sich bis hin zu einer internationalen oder zwischenstaatlichen Entscheidungsinstanz ausbauen. Eine Grundlage bietet Art. 10 der EU-StreitbeilegungsRL vom 10.10.2017<sup>46</sup>, die nicht nur einen Ausschuss für alternative Streitbeilegung oder sogar einen „Ständigen Ausschuss“ zulässt und vorzeichnet. Diese Ansätze sollten entschlossen genutzt werden. Auf diese

---

<sup>44</sup> Art. 30, 83 ff., 108 Abs. 2 GG.

<sup>45</sup> Art. 25 OECD-MA.

<sup>46</sup> Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der EU, ABl. EU L 265 vom 14.10.2017, 1.



Weise wird das Verfahrensrecht einen wirksamen Beitrag zur Eindämmung überbordender Komplexität des materiellen Rechts leisten.

### **e. Rechts- und Beitreibungshilfe**

Zu den Funktionsbedingungen des Europäischen und Internationalen Verwaltungsrechts gehören schließlich aber auch Regeln über die zwischenstaatliche Rechtshilfe, insbesondere über die Beitreibung staatlicher Geldforderungen *out of area*. Auch insoweit bietet das Steuerrecht völker- und unionsrechtliches Anschauungsmaterial<sup>47</sup>.

## **6. Ausblick**

Insgesamt steht die Gesetzgebung damit vor der Aufgabe, unter den Vorzeichen von Europäisierung und Internationalisierung sehr unterschiedlichen verfassungsrechtlichen, unionsrechtlichen und rechtspolitischen Anforderungen gerecht zu werden. Soweit – wie im Steuerrecht – ein Ersatz mitgliedstaatlicher Regelungen durch unionale Verordnungen von Verfassungen wegen ausscheidet und auch die fortschreitende Harmonisierung mit hohen demokratischen Kosten verbunden ist<sup>48</sup>, bleiben staatliche Parlamente auch unter den Bedingungen des Steuerwettbewerbs die zentralen Akteure für die Ausgestaltung des materiellen Rechts. Das Verfahrensrecht und hier namentlich die Regelungen über die zwischenstaatliche informationelle Zusammenarbeit sind weitaus offener für eine großflächige europäische Harmonisierung und sogar eine über Europa hinausgreifende Multilateralisierung. Ein effektives Verfahrensrecht ist sogar auch ein Gebot des materiellen (Verfassungs-)Rechts.

Für das materielle Recht ist die gleichzeitige Erfüllung aller unterschiedlichen Wettbewerbsstrategien und Neutralitätspostulate praktisch und theoretisch ausgeschlossen. Erforderlich und geboten ist deshalb eine Priorisierung. Für sie gilt, was auch für die einzelnen Postulate gilt: Innerhalb des verfassungs- und unionsrechtlich vorgegebenen Rahmens ist ihre Ausgestaltung und Verwirklichung dem demokratischen Diskurs überlassen.

---

<sup>47</sup> Namentlich Art. 26 OECD-MA und die ihm folgenden bilateralen DBA sowie die EU-BeitreibungsRL und das deutsche EU-BeitreibungsG.

<sup>48</sup> Oben 4.c., S. 33.

Wie eine kluge Priorisierungsstrategie aussehen kann und wie wirkmächtig die materiellen Prinzipien werden können, wenn man sie ernst nimmt, lässt sich abschließend am Beispiel der deutschen Körperschaftsteuer (a.) und der Gewerbesteuer (b.) zeigen.

### **a. Zukunft der Körperschaftsteuer**

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der juristischen Personen. Sie folgt dem Konzept eigenständiger Rechtspersönlichkeit juristischer Personen. Damit dient sie dem Ziel der Gewinnverwendungsneutralität: Die Belastung soll nicht erst bei einer Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner, sondern bereits für das Gewinnentstehungsjahr hergestellt werden. Das begründet ihre Existenzberechtigung neben der individuellen Einkommensteuer.

Genau diese Gewinnverwendungsneutralität wird aber nahezu immer verfehlt: Weder in der Thesaurierungssituation, auf die die Körperschaftsteuer primär zielt, noch in der Ausschüttungssituation (Addition von Körperschaftsteuer und persönlicher Einkommensteuer der Gesellschafter), die im Interesse der Rechtsformneutralität weiterhin mitzudenken ist, entspricht die Gesamtbelastung hinreichend genau der Gesamtbelastung bei Personenunternehmen. Zugleich drängt das Konzept eigener Rechtspersönlichkeit auf die Gewährung von Beteiligungsneutralität, die gegenwärtig ebenfalls nicht gewährleistet ist<sup>49</sup>. Weitere Defizite ließen sich ergänzen.

Zusätzlich ist die Körperschaftsteuer durch die – maßgeblich von der *Tax Cuts and Jobs Act* des US-Kongresses vom 22.12.2017<sup>50</sup> eingeläutete – neue Runde im internationalen Steuersenkungswettbewerb unter Druck geraten. Solange die Gewerbesteuer wegen der Ertragskompetenz der Gemeinden unangetastet bleiben soll<sup>51</sup>, kann der Bundesgesetzgeber die Attraktivität des Standorts Deutschland auf dem Gebiet der Steuerbelastungen nur durch weitere Absenkungen des Körperschaftsteuersatzes auf einstellige Prozentsätze sichern. Die Körperschaftsteuer würde damit freilich zu einem Schatten ihrer selbst.

---

<sup>49</sup> Oben Fn. 15, S. 27.

<sup>50</sup> Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018, Pub.L. 115–97.

<sup>51</sup> Unten b., S. 41.

In dieser Lage lohnt die Frage, ob die anstehende Steuersatzsenkung nicht zugleich die Gelegenheit für eine Rückkehr zur Vollintegration der Körperschaftsteuer in die persönliche Einkommensteuer der Anteilseigner bietet. Die Körperschaftsteuer könnte als Erhebungsform der Einkommensteuer ausgestaltet werden, die – nach dem Vorbild der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften<sup>52</sup> – ausschüttungsunabhängig, d.h. bereits für das Gewinnstehungsjahr anfällt, aber dem persönlichen Steuersatz des Anteilseigners folgt. Die damit verbundene Abkoppelung des Unternehmenssteuerrechts vom Gesellschaftsrecht (Aufgabe der Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften) ist ohnehin längst eingeleitet. Mit der Aufgabe des Selbststands der Körperschaftsteuer würde diese Entwicklung konsequent vollendet.

## **b. Zukunft der Gewerbesteuer**

Entscheidet sich der Gesetzgeber jedoch dafür, die Körperschaftsteuer und damit die gesellschaftsrechtliche Vorprägung des Steuerrechts zu bewahren, kommt er nicht um eine Reform des Rechts der Gewerbesteuer herum. Gegen sie sind nicht nur zahlreiche Einwände aus dem Repertoire innerstaatlicher Argumente vorgebracht worden<sup>53</sup>.

Auch in grenzüberschreitenden Fällen ist sie problemträchtig und verfehlt basale Anforderungen steuerlicher Neutralitäten. Sie ist inkonsistent, weil die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzahlungen auch für ausländische Immobilien im inneren Widerspruch zu ihrem Charakter als einer Objektsteuer steht, die dem Territorialitätsprinzip folgt.

Auch fehlen innerstaatliche Regelungen zur Umsetzung der völkerrechtlichen Pflicht Deutschlands, ausländische Ertragsteuern auch auf die deutsche Gewerbesteuer anzurechnen. Derartige Regelungen mögen entbehrlich sein, wenn der Steuerpflichtige im Inland seine Betriebsstätte(n) nur in einer Gemeinde hat. Insoweit genügt das mit innerstaatlichem Anwendungsbefehl ausgestattete DBA aber bereits insoweit nicht mehr den verfassungsrechtli-

---

<sup>52</sup> Oben Fn. 14, S. 27.

<sup>53</sup> Statt aller *Simon Kempny/Ekkehart Reimer*, Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen. Gutachten D zum 70. DJT (2014), D 58 ff.: Einführung eines allgemeinen kommunalen Zu- oder Abschlagsrechts auf die Einkommensteuer auf alle sieben Einkunftsarten bei vollständiger Zusammenführung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer mit der Bemessungsgrundlage der jeweiligen Stammsteuer (ESt, KSt).

chen Bestimmtheitsanforderungen, als es keine Rangfolge oder Aufteilung der Anrechnungsverpflichtung zwischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer enthält. Unternehmen und (Mit-)Unternehmern mit Betriebsstätten in mehr als einer deutschen Gemeinde fehlt sogar jede Konkretisierung ihres dem Grunde nach bestehenden Anrechnungsanspruchs; die Zerlegung der Anrechnungsverpflichtung auf einzelne heheberechtigte Gemeinden kann nur der Gesetzgeber regeln. Im Interesse völkerrechtlicher Vertragstreue muss er derartige Regelungen auch erlassen.

## IV. Der Beitrag der Gesetzgebungslehre zu einer „guten Gesetzgebung“ (Prof. em. Dr. iur. Ulrich Karpen\*)

### 1. Halcom's „The Real Story of Paradise Lost“ oder „Was ist ein gutes Gesetz“?

Der Arbeitstitel dieser Tagung lautete ursprünglich: „Ist gute Gesetzgebung noch möglich?“ Natürlich ist sie das! Wo kämen wir sonst hin mit unserer parlamentarischen Demokratie? Aber welches – so ist doch die erste Frage – sind den die *Kriterien* „guter Gesetzgebung“? Schauen wir zunächst in die Bibel, wie *Halcom* in seinem Kommentar zu *John Milton's* „Paradise Lost“ von 1667.<sup>1</sup> In Genesis 1, 1 heißt es „Im Anfang erschuf Gott Himmel und Erde ... Gott sprach: es werde Licht. Und es wurde Licht. Gott sah, dass das Licht gut war ... Dann sprach Gott: die Erde bringe Lebewesen aller Art hervor, von Vieh, von Kriechtieren und von Wildtieren aller Art. Und Gott sah, dass es gut war. Und Gott schuf am sechsten Tag den Menschen nach seinem Bild. Und Gott sah, was er gemacht hatte, und siehe, es war sehr gut.“ Und spätestens hier kommen uns Zweifel. Wie konnte Gott wissen, dass das, was er geschaffen hatte, „sehr gut“ war? Etwa, wenn wir die Geschichte der Menschheit und ihren gegenwärtigen Zustand anschauen: Welches waren Gottes Qualitätskriterien? Auf welche Daten stützte er sein Urteil? Welche Ziele wollte er genau erreichen? Und war Gott nicht ein bisschen zu nah an der Schöpfung dran, um sich ein gerechtes, ein unvoreingenommenes Urteil zu bilden?

Die *Kritik* am Zustand unserer Gesetzgebung ist überwältigend. Ob *Kay Scheller*,<sup>2</sup> der Präsident des Bundesrechnungshofes, den Ausnahmewildwuchs bei Steuervergünstigungen rügt – Stromsteuer, Dieselsteuer, Mehrwertsteuergruppen –, ob *Rudolf Mellinshoff*<sup>3</sup> für einen Europäischen Finanzhof plädiert, ob *Norbert Walter-Borjans* in seinem Buch „Steuern – der große

---

\* *Prof. em. Dr. iur. Ulrich Karpen* ist emeritierter Universitätsprofessor an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Hamburg und Direktor der Forschungsstelle für Kulturverfassungs- und -verwaltungsrecht.

<sup>1</sup> Halcom ist eine Kunstfigur, die Michael Quinn Patton für seine Ausführungen zur Gesetzgebung erfunden hat: *Qualitative Research and Evaluation Methods*, by *Michael Quinn Patton*, 1995-, Thousand Oaks (Calif.) u.a., Sage 2002.

<sup>2</sup> Augsburger Allgemeine vom 14.11.2018.

<sup>3</sup> Europäisches Steuerrecht im Werk, FAZ vom 29.9.2018.

Bluff<sup>4</sup> zur Orientierung im Steuerdschungel eine Art steuerpolitische Staatsbürgerkunde vorlegt, oder ob – letztlich – *Gisela Meister-Scheufelen*, Vorsitzende des Baden-Württembergischen Normenkontrollrates sagt: „Nach wie vor wird von der Wirtschaft wie der Bevölkerung beklagt, es gebe zu viele Gesetze, ihr Sinn sei nicht nachvollziehbar, Gesetzestexte seien nur schwer, teilweise gar nicht verständlich; das Verfahren (nebst Informations- und Meldepflichten) sei zu aufwändig und für die Wirtschaft mit zu hohen Bürokratiekosten belastet.“<sup>5</sup> Also ein absoluter *Verriss* unserer Gesetzgebungskultur!

Zu viele und zu schlechte Gesetze? Aber zunächst die Frage: Von wie vielen Gesetzen und Verordnungen sprechen wir eigentlich? Eine Totalerhebung der Gesetz- und Verordnungsgebung der 1. Hälfte der Legislaturperiode des 16. Deutschen Bundestages (2005–2007, Kabinett Merkel 1)<sup>6</sup> hatte folgendes Ergebnis: 197 Gesetze, 498 Verordnungen, mit vielen Mängeln, vor allem bei der Verständlichkeit der Änderungsvorschriften. Nach den Daten des Bundesjustizministeriums bewegt sich der *Umfang des geltenden Bundesrechts* mit gelegentlichen Schwankungen in einer Größenordnung von 2.000 Stammgesetzen und 8.000 Stammverordnungen. Alle Stammgesetze zusammen bestehen aus 47.000 einzelnen Vorschriften, alle Verordnungen zusammen aus etwa 40.000 Vorschriften. Rechtsetzung bezieht sich heute überwiegend auf die Änderung bestehender Regelungen. Das Einkommensteuergesetz ist in den 3 Jahren der 15. Wahlperiode (Kabinett Schröder) insgesamt 24 Mal geändert worden. Einschätzungen zufolge sind inzwischen 70 % der neuen Gesetze und Verordnungen auf Bundesebene durch *EU-Recht* veranlasst. In Einzelbereichen wie dem Lebensmittelrecht (90 % aus Brüssel) hat der nationale Gesetzgeber so gut wie keinen Entscheidungsspielraum mehr.

Gesetze sind wichtige Regelungs- und Steuerungsinstrumente des modernen Staates. Deshalb sind Übersichtlichkeit des Rechtsstoffes und inhaltliche Qualität der Normen das Gebot der Stunde und der Kern einer *modernen Gesetzgebungslehre*. Im Sprachstil der modernen Sozialwissenschaften: „Better Regulation“ ist die Basis von „Better Governance“.<sup>7</sup> *Gesetzgebungs-*

---

<sup>4</sup> Köln 2018.

<sup>5</sup> In ZG 2018, 231.

<sup>6</sup> *Karpen/Breutz/Nünke*, Gesetzescheck: Die Gesetzgebung der Großen Koalition in der ersten Hälfte der Legislaturperiode des 16. Deutschen Bundestages (2005–2007), Bielefeld 2007.

<sup>7</sup> *Karpen*, Good Governance, in *European Journal of Law Reform*, Bd. 12, 2010, Heft 1–2, Sir William Dale Memorial Issue, 16–31.

lehre ist die Theorie „guter“ Gesetzgebungspraxis und der „Kunst, bessere Gesetze zu schreiben“. Die Beurteilung der Gesetzgebungsproduktion, ihre Evaluation, Kosten-Nutzen-Messung von Gesetzen ist zurzeit der „Hit“ der *Legistik*.

Kriterien eines „guten Gesetzes“ sind, als Produkte eines rechtlich richtigen, auch im Übrigen ordentlichen Verfahrens, einfach, verständlich, zielgenau, wirksam und überprüfbar.

## 2. Kriterien guter Gesetzgebung

(a) Bei der *Analysis* der rechtlichen Möglichkeiten, die zur Lösung eines politischen Problems zur Verfügung stehen, ist natürlich zunächst an unsere Normenhierarchie zu denken: von der Verfassungsnorm über das Parlamentsgesetz, die Rechtsverordnung, die Satzung bis hin zur Verwaltungsvorschrift: Die erste Frage lautet „Muss es ein Gesetz sein – etwa wegen des Gesetzesvorbehalts bei Grundrechtseingriffen – oder reicht ein verfahrensmäßig weniger aufwändiger Rechtsakt?“ Die Planung von Infrastrukturvorhaben bedarf nach „reiner Lehre“ keines Gesetzes. Gefordert wird aber die Gesetzesform, weil Pläne anderenfalls häufig in Gerichtsverfahren steckenbleiben. Gesetze sollten keine „Wegwerfware“ sein.<sup>8</sup> Ein wesentliches Moment eines Gesetzes ist seine *Bestandskraft*. Ein Gesetz mit geringer Halbwertszeit, das ständigen Änderungen unterliegt, untergräbt die Handlungs- und Planungssicherheit von Bürgern, Unternehmen und der Verwaltung. Es nützt letztlich niemandem. „Schlechtes Beispiel“ sind unsere Steuergesetze.

(b) Dem im Grundgesetz ausführlich geregelten Gesetzgebungsverfahren liegt letztlich der Gedanke zugrunde, dass eine Entscheidung, die in einem richtigen Prozess unter Beteiligung der richtigen Leute getroffen wird, meistens auch ein richtiges Ergebnis erbringt. Der *gesetzgeberische Zyklus*<sup>9</sup> muss aber auch in ordentlicher Form durchlaufen werden: vom Impuls zu einem Gesetz über seine Verabschiedung und den Vollzug bis zur Kontrolle und ggf. zu einem Änderungsvorhaben. Der Gesetzgeber hat inhaltlich einen recht großen Beurteilungsspielraum, aber den „due process“ muss er immer

---

<sup>8</sup> *Karpen*, Introduction, Evaluation, in *Karpen/Xanthaki* (Hrsg.), *Legislation in Europe – A Comprehensive Guide for Scholars and Practitioners*, Oxford, 2017, 11 ff.

<sup>9</sup> *Karpen* (Fn. 8), 9 ff.

beachten. Das *Outsourcing*<sup>10</sup> der Ausarbeitung von Gesetzentwürfen und anderen Kernaufgaben der Regierung (zu Guttenberg, von der Leyen) ist unzulässig. *Gesetzespakete*, wie das „Gesetzliche Krankenversicherungswettbewerbsstärkungsgesetz“ kommen nicht ordentlich zustande, wenn den Abgeordneten am 30. Januar 1971 abends der Entwurf mit 266 Seiten und 80 Änderungsgesetzen auf den Tisch gelegt wird, zur Beschlussfassung am 31. Januar. Auch „*Huckepack-Gesetze*“, zur Vermeidung des „Initiativ-Umwegs“ über den Bundesrat, sind verfassungsrechtlich bedenklich: Ein die Zahnärzte betreffender Entwurf wird auf einen schon in der Bundestagsberatung befindlichen Entwurf – hier eines Sozialgesetzes – „draufgesattelt“. Der „motorisierte“ Gesetzgeber entspricht keineswegs dem Bild „guter Gesetzgebung“.

(c) *Methodisch* müssen die Ziele des Gesetzes und die Maßnahmen, es zu erreichen, klar herausgearbeitet werden. Unser Grundgesetz enthält sich der Formulierung politischer und damit auch gesetzgeberischer Ziele: kein Recht auf Arbeit, kein Recht auf Wohnung usw. Allenfalls darf man als Leitbild den *sozialen* und ökologischen Staat nennen.<sup>11</sup> Einige meinen, die Verfassung fordere vom Parlament nichts als ein wirksames Gesetz. Gleichwohl hat die materiale, wertorientierte Interpretation aus den Grundrechten und den Staatsstrukturbestimmungen – vor allem dem Rechtsstaat – ein wahres Wertesystem herausgeholt. Man denke nur an die exakte Bestimmung des Existenzminimums aus Art. 2<sup>12</sup> und die Hochschulzulassung aus Art. 12 GG.<sup>13</sup>

Dem Gesetzgeber steht es auch weitgehend frei, welche Art der Verhaltenslenkung (Steuerung) er wählt: Verbote, Gebote, Ermächtigung, Empfehlung, Subvention – eben „carrots and sticks“. Experimentiergesetze – wie das über die Juristenausbildung – tasten sich zu guter Lösung vor. Geboten sind Zielgenauigkeit (*efficacy*), Wirksamkeit (*effectivity*) und Kostengünstigkeit (*efficiency*) – die „3 Es“ guter Gesetzgebung.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> Wirtschaftsminister zu Guttenberg, FAZ vom 12.8.2009.

<sup>11</sup> Art. 20 I für den Sozialstaat und Art. 20a für den ökologischen Staat.

<sup>12</sup> BVerfGE 137, 34–103.

<sup>13</sup> BVerfGE 33, 303, 333.

<sup>14</sup> *Karpen*, Efficacy, Effectiveness, Efficiency: From Judicial to Managerial Rationality, in Meßerschmidt/Oliver-Lalana (Hrsg.), *Rational Lawmaking under Review – Legisprudence According to the German Federal Constitutional Court*, Schweiz, 2016, 295–313.



(d) *Gesetzestechisch* müssen *Systematik*, *Gliederung* und *Sprache* erstklassig sein. Ein hervorragendes neues Gesetz aus dem Besonderen Verwaltungsrecht ist das *Bundeswasserstraßengesetz* von 2006, ein Gegenbeispiel das *Arzneimittelgesetz* von 2018, dessen Gliederung verwirrend ist. Im Abschnitt „Registrierung von Arzneimitteln“ findet sich – entgegen der Erwartung des Lesers – nicht etwa etwas Allgemeines zur Registrierung von Medikamenten, sondern eine Reihe von Einzelparagraphen zur Registrierung homöopathischer und pflanzlicher Heilmittel. *Definitionen* können Leuchttürme im Meer schwer verständlicher Normmassen sein; *Verweisungen*<sup>15</sup> können kurze Gesetze produzieren, aber auch verwirrende Verschiebebahnhöfe sein. Immer noch gültig ist *Eugen Hubers*<sup>16</sup> Ratschlag. Er war Verfasser des Schweizerischen Zivilgesetzbuches von 1907, einer der besten Kodifikationen, noch heute unerreicht. Er rät dem Gesetzesverfasser: 1 Paragraph – 3 Absätze; 1 Absatz – 1 Satz; 1 Satz – 1 Rechtsgedankengang.

(e) Nicht genug Wert gelegt werden kann auf Überprüfung, *Evaluation*, und *Kontrolle* von Entwürfen: ex-ante, concurrent, ex-post: vor der Gesetzesinitiative in der Regierung, im Parlament, nach Inkrafttreten in der Umsetzung durch die Verwaltung. Mit der Einrichtung des *Nationalen Normenkontrollrates* von 2006<sup>17</sup> wurde 2011 das Modell der Niederlande übernommen, wie sehr oft in der Gesetzgebungslehre. Es begann mit der Messung von Bürokratiekosten bei kleinen und mittelständischen Unternehmen; jetzt wird der Gesetzeserfüllungsaufwand beim Bürger, in der Wirtschaft und bei der Verwaltung gemessen. Die Vorgabe der Bundesregierung lautete: 25 % Bürokratiekosten, also nach damaligem Auftrag 12 Mrd. € von 49 Mrd. € zu streichen. Dieses Ziel war 2012 erreicht. Bei der Vorlage des Normenkontrollratsberichtes 2016/17 musste der Vorsitzende des Rates, *Johannes Ludewig*, sichtlich enttäuscht zugeben, dass das Mindestlohngesetz und die Umsetzung einer EU-Richtlinie den ganzen Erfolg zerschlagen haben!

*Ausländische Beobachter* sagen, das *Epizentrum deutscher Gesetzgebung sei Karlsruhe*.<sup>18</sup> Das Bundesverfassungsgericht habe ein atemberaubendes Kontroll- und Verwerfungsmandat, sowohl nach Umfang als auch nach

---

<sup>15</sup> *Karpen*, Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, Berlin 1970.

<sup>16</sup> Dazu: *Nussbaumer*, Schweizerische Bundeskanzlei, Deutscher Sprachdienst, Gesetzessprache, 2007, 21.

<sup>17</sup> BGBl. 2006 I, 1866, geändert BGBl. 2011 I, 420.

<sup>18</sup> *Kommers/Miller*, The Constitutional Jurisprudence in the Federal Republic of Germany, 3. Aufl., Durham und London, 2012, 38.

Tiefe. Das betrifft das Verfahren zu den Inhalten der Gesetze und verpflichte in einer Entscheidung die Gesetzgebungsorgane, ihre Produkte „unter Kontrolle zu behalten“. Das Grundgesetz ist heute nahezu identisch mit der Karlsruher Interpretation. Wie sagte der US-amerikanische Supreme-Court-Vorsitzende *Charles Evans Hughes* 1907: „We are under a Constitution, but the Constitution is what the judges say it is.“<sup>19</sup>

### 3. Und zum Schluss

„Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt“ heißt das Thema der Tagung. Die Chancen sind gut, wenn die Regeln besser (d.h. disziplinierter) eingehalten werden. So schlecht ist die deutsche Gesetzgebung nicht. Der führende englische Kenner der Gesetzgebungslehre, *Sir William Dale*,<sup>20</sup> hat 1977 die französische, schwedische, deutsche – also kontinentale – Gesetzgebungskultur mit der seines eigenen Landes verglichen. Er meinte, der deutsche Gesetzgebungsstil sei lobenswert: die logische Entwicklung der Materie vom Prinzip her, die Klarheit der Texte, die Präzision im Detail! Deutsches Recht sei leicht zu lesen, während englische *statutes* immer lang, detailreich und oft dunkel seien. Vieles hat sich seit der Europäisierung unsers Rechts geändert, aber das Lob tut gut! Die Rechtsvergleichung ist bei uns als Bestandteil der Gesetzgebung *usus*. *Scott Perk* sagt: „Let’s share our similarities and celebrate our differences.“<sup>21</sup> Wenn die EU sich fortentwickelt, wird es eine noch stärkere *Rechtsvereinheitlichung* geben. Vielleicht wird es eine Neubalancierung von „repräsentativ-demokratischer“ zu „justizdemokratischer Staatsform“ geben müssen. „Gulliver in Fesseln“ ist nicht das Bild, das unser Parlament richtig beschreibt. An den *Juristischen Fakultäten* sollte mehr „Gesetzgebungslehre“ unterrichtet werden – Jobs gibt es in den Parlamentsverwaltungen des Bundes und der Länder genug. Es sollte überhaupt mehr *Staatsrechtslehre* betrieben werden – vor allem auch mit staatsrechtsvergleichendem Blick – und nicht nur *Bundesverfassungsgerichtsstaatsrecht* vermittelt werden. Die Gesetzgebungslehre muss zulegen: Ideale, rationale, langfristig kodifikatorische Gesetzgebung ist vielleicht nicht erreichbar, aber

---

<sup>19</sup> Chamber of Commerce, Elmira, New York, Addresses and papers of Hughes, 1908, 139.

<sup>20</sup> *Sir William Dale*, Legislative Drafting: A New Approach, a comparative study of Methods in France, Germany, Sweden and the United Kingdom, London 1977, 106 ff.

<sup>21</sup> Nachweis bei *Voermans*, Styles of Legislation and Their Effect, (2010) 32 Statute Law Review, 38.

bessere Gesetze kann man schon schreiben. Die Gesetzgebungslehre sollte sich also auch ihrer Grenzen bewusst sein. Wie sagte *John Dickinson* am 13. August 1786 in Philadelphia? „The life of law has not been logic: it has been experience.“<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Century of Law-Making for a New Nation: US Congressional Documents and Debates, 1774–1875, Farrand’s Records, Bd. 2 (1991), 278.

## **V. Ansätze zur rechtsstaatlich und demokratisch besseren Gesetzgebung (Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof\*)**

### **1. Die drei Bereiche demokratiefernere Rechtsetzung**

Das Ideal einer guten Gesetzgebung erreicht eine Rechtsordnung aus wenigen, klaren und in sich konsistenten Normen am besten. Es ist leicht zu fordern, aber schwer zu verwirklichen. Ein Schritt zur Verbesserung des demokratischen Rechtsstaats würde aber bereits mit dem Erlass sachnäherer und demokratisch stärker legitimierter Gesetzgebung getan. Wo hapert es in der deutschen Rechtsordnung aus dieser Perspektive? Drei Bereiche bedürfen künftig größerer Aufmerksamkeit: die Rechtsetzung in der EU und im Bundestag sowie die Steuerung der Gesellschaft durch Algorithmen.

### **2. Das Fehlen des öffentlichen Diskurses in der EU-Rechtsetzung**

#### **a. Beschluss der Fachminister im Rat**

Die Rechtsetzung in der Europäischen Union ist ein Abbild ihres allgemeinen Zustandes. Sie arbeitet in ihren Teilzielen, z.B. im Steuer-, Umwelt- oder Marktordnungsrecht, sehr effektiv, erzeugt aber dabei eine Unzahl von Normen in gouvernementaler Abgeschlossenheit, ohne eine konsistente Rechtsordnung zu erreichen. Der demokratische öffentliche Diskurs ist ihr eher lästig. Die Unionsnormen werden von der Kommission entworfen, vom Rat beschlossen und vom Parlament bestätigt. Letzteres besitzt nicht die Kompetenzen aus staatlicher Souveränität wie ein nationales Parlament, die Kommission versteht sich als eigenständiger Verfechter der europäischen Einigung. Im Rat müssten als dem eigentlichen Beschlussorgan die demokratischen Einflüsse aus den Mitgliedstaaten zur Geltung kommen. Als Rat tagen für die Beschlussfassung indes die jeweiligen Fachminister der Mitgliedstaaten. Diese Zusammensetzung führt dazu, dass sich in der jeweiligen Beschlussfassung nur die Fachinteressen eines einzigen Politikfeldes zusammenfinden. Die Fachminister setzen dort wirksam ihre politischen Ziele

---

\* *Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof* war Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Universität Tübingen und Vizepräsident des Bundesverfassungsgerichts.

durch. Die innerstaatlich übliche Diskussion im Parlament mit den Oppositionsparteien und die interessenausgleichende Abstimmung unter den Fachministern anderer Ressorts im Kabinett unterbleiben. So kann ein Minister seine Fachpolitik unbehelligt von der Kritik der Opposition und den Gegenauffassungen anderer Regierungsmitglieder betreiben.

## **b. Trilogie-Verfahren**

Die drei europäischen Vertragsorgane entziehen sich der öffentlichen Diskussion ihrer Politik, wenn sie die Inhalte von Normen zuerst im informellen „Trilogie“-Verfahren zwischen sich ohne Öffentlichkeit und Medien, ohne Beteiligung von Verbänden oder Zivilgesellschaft, ohne Protokoll und ohne Stellungnahmen Dritter absprechen und dann anschließend die Entwürfe zügig durchs formelle Beschlussverfahren lenken. Die gesamten Funktionen eines transparenten Gesetzgebungsverfahrens werden damit entkräftet. In diesem Verfahren kommen mittlerweile über 90 % der Unionsrechtsakte zustande. Die Demokratie in der Union zielt das nicht.

## **3. Die unzureichende Mitwirkung des Bundestages an der EU-Rechtsetzung**

Etwa 70 % der deutschen Normen beruhen auf Vorgaben der Europäischen Union. Nach Art. 12 EUV unterrichtet die EU die nationalen Parlamente von ihren Vorhaben und leitet ihnen Gesetzesentwürfe zu. Nach Art. 23 Abs. 2 und 3 GG unterrichtet die Bundesregierung den Bundestag frühestmöglich und umfassend über alle EU-Angelegenheiten, damit jener dazu Stellung nehmen kann. Die Bundesregierung berücksichtigt die Auffassung des Bundestags und legt sie ihren Verhandlungen zugrunde. Art. 45 GG errichtet dafür den Ausschuss für die Angelegenheiten der Europäischen Union, der sogar anstelle des Plenums des Bundestags tätig werden kann. Normativ ist alles bestens für eine umfassende Mitwirkung des deutschen Parlaments gerüstet.

Ob sie tatsächlich hinreichend wahrgenommen wird, begegnet indes Zweifeln. Von Oktober 2013 bis Oktober 2016 sind 64.285 EU-Dokumente dem Bundestag zugeleitet worden. Sie betrafen zwar nicht nur Rechtsetzungsakte, befassten sich aber alle mit mitwirkungsbedürftigen Angelegenheiten. Die riesige Zahl der Dokumente zwingt faktisch die Abgeordneten, sich auf ihre zutreffende Vorsortierung und auf die richtige Bewertung ihrer politischen Bedeutung durch die Bundestagsverwaltung zu verlassen. In derselben

Zeit hat der Bundestag auch nur 49 Stellungnahmen zu diesen Dokumenten abgegeben; davon befassten sich lediglich 22 mit Rechtssetzungsakten der Union. Schon die auffällige Disparität dieser Zahlen berechtigt zum Zweifel, ob hier der Bundestag wirklich genügend mitgewirkt hat; er dürfte eher von der Dokumentenflut überlastet worden sein.

#### **4. Die Dominanz der Regierung über das Parlament**

##### **a. Regierungsentwürfe für Gesetze**

Gesetzesentwürfe des Bundes werden fast ausschließlich von der Regierung formuliert. Wenn ein Vorschlag „aus der Mitte des Bundestages“ (Art. 76 Abs. 1 GG) kommt, ist er meist von einem Ministerium einer Fraktion zugeleitet worden, um eine vorherige Vorlage an den Bundesrat nach Art. 76 Abs. 2 GG zu vermeiden. Diese Art der Gesetzesinitiative, die Unterstützung der Regierung durch „ihre“ Fraktionen im Bundestag und der Vorsprung der Ministerien im Fachwissen prägen die parlamentarische Gesetzgebung gouvernemental. Vor allem im Steuer- und Sozialrecht führen die Ministerien längst dem Bundestag die Hand in der Gesetzgebung.

##### **b. Alleingänge der Bundesregierung**

Zunehmend entscheidet die Regierung grundlegende Fragen in Staat und Gesellschaft im Alleingang. Der Bundestag nimmt das hin, obwohl nach der demokratischen Grundidee das Parlament für sie zuständig wäre. Der Atomausstieg wurde im Juni 2000 in einer Vereinbarung der Bundesregierung mit den Energieversorgungsunternehmen beschlossen, die Atomrechtsnovelle dazu erließ der Bundestag erst im Jahre 2002. Am 6. Juni 2011 verkündete die Regierung nach dem Reaktorunfall von Fukushima, die deutschen Kernreaktoren würden abgeschaltet. Das Parlament beschloss dies nachlaufend am 30. Juni 2011. Am 1. März 2011 setzte der Bundesminister der Verteidigung die Wehrpflicht aus; das Wehrrechtsänderungsgesetz beschloss der Bundestag am 24. März dieses Jahres. Die Beispiele belegen, dass die Regierung die entscheidenden Schritte gegangen ist und das Parlament sie nachher zur Kenntnis genommen und lediglich bestätigt hat.

Manchmal bestimmt die Regierung sogar ganz allein in wesentlichen Entscheidungen, ohne das Parlament überhaupt zu befragen. Die Öffnung der Grenzen im September 2015 beruhte allein auf dem Willen der Bundesre-

gierung. Der Bundestag hat sie niemals beschlossen. Hier gerät die deutsche Demokratie in eine Schräglage zu Lasten des Parlaments.

## **5. Das Ausweichen des Bundestages vor unangenehmen Entscheidungen**

### **a. Auslagerung der Rechtsetzung auf die Verwaltung**

Manchmal werden dem Bundestag Entscheidungen unangenehm, weil sie von der Bevölkerung nicht goutiert werden und von ihm verteidigt werden müssten. Dann neigt er dazu, diese Posterioritätsentscheidungen auf andere Stellen zu verlagern.

Ein Beispiel dafür liefert die Gesetzliche Krankenversicherung mit ihrem Gemeinsamen Bundesausschuss. Er nimmt dem Bundestag unangenehme Entscheidungen ab, die er eigentlich selbst wahrnehmen müsste. Das Leistungsspektrum der Gesetzlichen Krankenversicherung ist – vor allem bei lebensbedrohlichen und chronischen Erkrankungen – für die Lebensplanung der Versicherten von grundlegender Bedeutung. Die Demokratie erwartet deshalb, dass die Volksvertretung diese lebenswichtigen Fragen selbst entscheidet. Leistungen zu definieren, bedeutet jedoch zugleich, sie zu beschneiden. Das Parlament hat diese Entscheidungen an ein Gremium abgegeben, das aus Vertretern der Kassenärztlichen Vereinigungen des Bundes, der Deutschen Krankenhausgesellschaft und dem Spitzenverband Bund der Krankenkassen besteht. Diese Zusammenfassung von Leistungserbringern und Leistungsvertretern, also von interessierten Parteien in der Gesetzlichen Krankenversicherung, macht den Kassen verbindliche Vorgaben über die Versorgung der Versicherten, die Erstattungsfähigkeit von Arzneimitteln, zu neuen Heilmethoden und zur Qualitätssicherung bei Ärzten, Krankenhäusern und sonstigen Leistungserbringern, über die Krankenhausplanung oder über strukturierte Behandlungsprogramme und anderes. Er entscheidet letztlich als „kleiner Gesetzgeber“ – so die von ihm selbst gewählte Bezeichnung – über alle wesentlichen Fragen der Gesetzlichen Krankenversicherung. Das mag bei harmlosen Alltagserkrankungen wegen seiner Fachkunde und zur raschen Beschlussfassung angebracht sein, stößt aber in den Fällen chronischer oder lebensbedrohlicher Erkrankungen auf Bedenken. Das Parlament weicht hier unangenehmen Grundsatzentscheidungen aus.

## **b. Auslagerung der Rechtsetzung auf Gerichte**

In solchen Fällen verweigert sich das Parlament zuweilen auch der Normgebung, ohne ausdrücklich anderen Stellen die Kompetenz zur Regelbildung zuzuweisen. Dann müssen beim Auftreten von Streitfällen die Gerichte in die Bresche springen. Sie können sich der Aufgabe nicht entziehen, denn sie sind verpflichtet, jeden Klageantrag zu bescheiden. Das führt letztlich dazu, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung Richterrecht setzt. Das bekannteste Beispiel dafür bietet das Tarifvertragsrecht. Das Parlament wollte sich an diesem heiß umstrittenen Thema nicht die Finger verbrennen und hat mit Ausnahme des Tarifeinheitsgesetzes seit dem Tarifvertragsgesetz von 1949 kaum noch etwas geregelt. Den Schaden trägt bei dieser Verweigerung die Demokratie davon. An sich ist der Richter nicht zur Rechtsetzung vorgesehen. Auch darf er im Richterrecht nur konstitutionelle und einfachgesetzliche Wertungen weiterentwickeln, d.h. muss das Recht am vorgefundenen Rechtsmaßstab weiterbilden. Es ist ihm aber versagt, nach eigenen politischen Vorstellungen das Recht zu gestalten. Sein Recht erfasst deswegen allein die juristischen Aspekte eines Sachverhalts; seine Regeln klammern notwendigerweise die politischen, ökonomischen und andere Faktoren in der Normbildung aus, sodass nicht das gesamte Regelungsproblem sachgerecht und zufriedenstellend gelöst wird.

## **6. Die Steuerung der Gesellschaft durch Algorithmen statt durch Gesetze**

### **a. Vormarsch der Algorithmen**

Still und geräuschlos schleichen sich Programme und Algorithmen in unsere Rechtsordnung ein und beginnen, das Verhalten der Menschen zu steuern. Ihr Leben wird vom Programm statt vom Gesetz bestimmt, der Programmierer entscheidet statt des Parlaments. Auf diese Weise wird über die Kreditwürdigkeit von Darlehensnehmern entschieden, werden Versicherungsbedingungen nach der Risikoaffinität des Versicherungsnehmers bestimmt und werden NC-Studienplätze zugewiesen oder Börsengeschäfte in Form rein digitaler „smart contracts“ abgewickelt. Die Regeln, nach denen dieses geschieht, sind dabei meist unbekannt. Kein Beteiligter kann sie lesen; meist würde er nicht einmal deren binäre „Sprache“ verstehen. Er vertraut lediglich darauf, dass der Computer „es schon richtig machen“ werde. Erst im Streitfall dämmert ihm, dass er einem apokryphen, algorithmischen System gehorcht hat.



## **b. Undemokratische Struktur von Algorithmen**

Dabei sind Algorithmen nach ihrer Struktur zutiefst undemokratisch. Sie werden von einem unbekanntem Programmierer gebildet, den niemand zur Normsetzung legitimiert hat, der im Verborgenen arbeitet und keiner Volksvertretung Rechenschaft ablegen muss. Die Demokratiefierne verschärft sich, wo Global Player, die sich in einer anderen Rechtsordnung befinden oder sich sogar jeglicher Rechtsordnung entziehen, Algorithmen anwenden und wir zwingend auf deren Nutzung in Internetplattformen angewiesen sind. Das zivilrechtliche Modell der Einverständniserklärung hilft hier nicht weiter, denn wir können die Zustimmung zu deren Verwendung praktisch nicht verweigern, ohne auf heute selbstverständliche Mittel der individuellen, gesellschaftlichen oder wirtschaftlichen Kommunikation zu verzichten. Die Demokratiefierne steigert sich, wo Künstliche Intelligenz lernt und sich dann ihren Algorithmus selber bildet.

## **c. Keine Absage, aber Grenzen für Algorithmen**

Dieser Befund kann freilich nicht zur Absage an die elektronische Datenverarbeitung und an Algorithmen führen. Man würde das Kind mit dem Bade ausschütten, wenn man wegen demokratischer Bedenken die unabwiesbaren Vorteile der Computer ungenutzt ließe. Überdies wäre es lebensfremd, die elektronischen Strukturen unserer Gesellschaft niederreißen zu wollen. Die Frage lautet nicht, ob wir Algorithmen überhaupt einsetzen sollen, sondern wo wir sie verwenden und wo wir sie ausschließen wollen. Für die Steuerung von Produktionsprozessen und Verkehrsströmen, im Ingenieurwesen und im Giralverkehr der Banken sind sie angebracht und heutzutage unerlässlich.

Aus der Perspektive demokratischer rechtsstaatlicher Legitimation werden sie erst fragwürdig, wenn sie politisch-voluntative Entscheidungen fällen, weil jene nach dem Mehrheitswillen im öffentlichen Diskurs zu treffen sind. Das Parlament muss Versicherungsbedingungen Verbraucherschützend gesetzlich begleiten, NC-Studienplätze sind grundrechtskonform nach dem Willen der Beteiligten und der Volksvertretung zuzuteilen, Börsengeschäfte müssen auf den jedermann offen zugänglichen Vertragsregeln eines parlamentarisch beschlossenen Zivilrechts beruhen. Es ist an der Zeit, diese Grenzen des Einsatzes von Algorithmen zu finden und verbindlich zu machen.

## **7. Die Zukunft rechtsstaatlich und demokratisch guter Gesetzgebung**

Rechtsstaat und Demokratie sind in Deutschland in guter Verfassung. Es haben sich jedoch in der europäischen und deutschen Rechtsetzung Praktiken gebildet, die für beide zum Risiko werden können. Das Europarecht entwickelt sich demokratiefremd. Der Deutsche Bundestag lässt sich die Mitwirkung an der europäischen Normbildung partiell aus der Hand nehmen. Die nationale Gesetzgebung lagert er zuweilen auf dritte Stellen aus, wenn ihm die Beantwortung politischer Fragen zu heikel wird. Weitgehend unbemerkt oder unwidersprochen beginnen apokryphe Algorithmen statt demokratisch verantworteter Normen uns zu steuern. Hier sollte man wachsam werden und gegensteuern. Demokratie und Rechtsstaat wollen jeden Tag aufs Neue errungen werden; sie sind nicht fest vorgegebene Selbstverständlichkeiten, um die man sich, wenn sie einmal gewonnen sind, nicht mehr kümmern müsste.





## **ifst-Schriften 2019 / 2018 / 2017**

### **2019**

Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018

### **2018**

Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge

Nr. 523 *Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung*, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017

Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland

Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO

Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

### **2017**

Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe

Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine

Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung

Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif

- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017
- Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017
- Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung