

## § 4 Verfassungsrechtliche Beurteilung der Betriebsverpachtung

### A. Vorüberlegungen

Ein Urteil ist verfassungsgemäß, wenn es zum einen auf einer verfassungsmäßigen Rechtsgrundlage beruht und zum anderen in sich selbst keine Verletzung der Verfassung bedeutet. Um beurteilen zu können, ob diese Anforderungen durch die Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung erfüllt werden, soll die Betriebsverpachtung hinsichtlich des verfassungsmäßig zugesicherten Rechtsstaatsprinzips gem. Art. 20 Abs. 3 GG sowie des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG einer Überprüfung unterzogen werden. Da eine Kodifizierung im Einkommensteuerrecht fehlt,<sup>433</sup> stellt sich grundsätzlich die Frage, ob es sich bei der Betriebsverpachtung um eine Gesetzesauslegung oder eine richterliche Rechtsfortbildung handelt. Obwohl während der praktischen Rechtsanwendung eine genaue Differenzierung zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung nicht immer möglich ist, hält das Schrifttum an einer genauen Begriffsbestimmung fest.<sup>434</sup> Eine eindeutige Beurteilung hat jedoch nicht nur rechtstheoretische Bedeutung. Da im Bezug auf eine Gesetzesauslegung immer nur die Richtigkeit der Auslegung diskutiert werden kann, schließt dies regelmäßig eine verfassungsmäßige Beurteilung aus und würde dann ausschließlich auf einer Begutachtung des einfachen Rechts beruhen.<sup>435</sup> Im Gegensatz hierzu steht die rechtsfortbildende Rechtsprechung. Der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt gem. Art. 20 Abs. 3 GG setzt die Bindung an die Dichotomie von Gesetz<sup>436</sup> und Recht<sup>437</sup> voraus. Das BVerfG hat die Möglichkeit der Rechtsfortschreibung durch die Judikative unter der Voraussetzung anerkannt, daß die verfassungsrechtlichen Schranken beachtet

---

<sup>433</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 41, S. 89; LANG, DStJG 4 (1981), 45, 96; PAUS, FR 1989, 729, 730.

<sup>434</sup> LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 143 f., 187 f.; KRUSE, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 170 ff.

<sup>435</sup> BVerfGE 13, 318, 325; BVerfGE 18, 85, 92; BVerfGE 21, 209, 216.

<sup>436</sup> Kodifiziertes Recht.

<sup>437</sup> Materielle Gerechtigkeit.

werden.<sup>438</sup> Mithin ist die Rechtsfortschreibung nicht auf ihre Richtigkeit, sondern auf die verfassungsmäßige Zulässigkeit zu untersuchen.<sup>439</sup>

Im folgenden gilt es daher zuerst festzustellen, ob es sich bei der Betriebsverpachtung um eine Gesetzesauslegung oder eine Rechtsfortschreibung handelt. Erst dann kann über die Verfassungsmäßigkeit bzw. Richtigkeit entschieden werden. Auch die verfassungsmäßige Untersuchung des Gleichheitsgrundsatzes ist letztlich von dieser grundlegenden Entscheidung abhängig.

---

<sup>438</sup> BVerfGE 34, 269, 287f.; BVerfGE 49, 304, 318; BVerfG, DB 1984, 189.

<sup>439</sup> WAGNER, BB 1986, 465, 473; KRUSE, BB 1985, 1077, 1078 f.

## B. Prinzip der Gesetzmäßigkeit

### I. Verfassungsrechtliches Prinzip der Gesetzmäßigkeit

Das Prinzip der Gesetzmäßigkeit findet seine rechtliche Grundlage im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG).<sup>440</sup> Im Gesetzmäßigkeitsprinzip ist der Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit enthalten, der sowohl die Eingriffsvoraussetzungen als auch den Eingriffsinhalt umfaßt. Danach muß der Tatbestand, an den die Steuer als Rechtsfolge anknüpft, so bestimmt sein, daß der Steuerpflichtige die ihn betreffende Steuer vorausberechnen kann.<sup>441</sup> Diese auf Tatbestand und Rechtsfolge gerichtete zweifache Zielsetzung des Bestimmtheitsgrundsatzes wird auch als „Tatbestandsmäßigkeitprinzip“<sup>442</sup> der Besteuerung bezeichnet.<sup>443</sup> Als ein Ausdruck des Prinzips der Gesetzmäßigkeit zeigt sich der Vorbehalt des Gesetzes, wonach die Steuerbelastung prinzipiell einer gesetzlichen Ermächtigung bedarf. Mithin ist die Besteuerung von Sachverhalten an die Verwirklichung von gesetzlichen Tatbeständen geknüpft.<sup>444</sup> Nur wenn der Lebenssachverhalt unter die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale subsumiert werden kann, ist eine Besteuerung gem. § 38 AO möglich.<sup>445</sup> Da der Wortlaut einer Rechtsnorm ihren Inhalt oft nur unvollkommen zum Ausdruck bringt, muß der Sinn dieser Vorschrift ausgelegt und klargestellt werden.<sup>446</sup> Damit der auszulegende Gesetzestext den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht, ist die Auslegung auf den objektivierten Willen des Gesetzgebers oder auf den normativen Gesetzessinn auszurichten,<sup>447</sup>

---

<sup>440</sup> PAPIER, DStJG 12 (1989), 61, 63.

<sup>441</sup> BVerfGE 13, 153, 160; BVerfGE 19, 253, 267; BVerfGE 34, 348, 365; BVerfGE 49, 343, 362; trotz dieser deutlichen verfassungsrechtlichen Anforderungen wurde bislang noch keine Norm des Steuerrechts wegen Unbestimmtheit für verfassungswidrig erklärt (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, § 7, S. 169, 172; TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 168, S. 111).

<sup>442</sup> BVerfGE 19, 253, 267.

<sup>443</sup> Die Frage nach dem Verfassungsrang der Tatbestandsmäßigkeitprinzip als eine spezielle verfassungsrechtliche Ausprägung des allgemeinen Gesetzmäßigkeitsprinzips für die Abgabenordnung ist in im Schrifttum umstritten; zust. TIPKE/KRUSE, AO, § 3 Tz. 25; KRUSE, Lehrbuch des Steuerrecht – Bd I: Allgemeiner Teil, S. 54 ff.; abl. PAPIER, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 154; ders., DStJG 12 (1989), 61, 64.

<sup>444</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 43 f., S. 145.

<sup>445</sup> CREZELIUS, StuW 1981, 117, 118.

<sup>446</sup> BFH vom 9.11.1971, BStBl. II 1972, 134; BFH vom 18.2.1981, BStBl. II 1981, 331 f.; TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 48 ff., S. 147 f.

<sup>447</sup> BFH vom 12.3.1980, BStBl. II 1980, 470; TIPKE/KRUSE, AO, Sonderdruck, § 4 Tz. 86.

wobei zugleich der mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung bildet.<sup>448</sup> Folglich bedeutet das Überschreiten des Wortsinns durch eine ausdehnende sowie einengende Auslegung zugleich auch immer eine Rechtsfortschreibung.<sup>449</sup> Die Berechtigung zur Bildung von Richterrecht begründet sich auf dem Bestehen einer Gesetzeslücke.<sup>450</sup> Die herrschende Lehre kennt zwei Arten der gesetzlichen Unvollständigkeiten. So ist zwischen der Lücke *intra*<sup>451</sup> und *praeter*<sup>452</sup> *legem* zu unterscheiden, wobei es nur letztere auf dem Wege der Rechtsfortbildung zu füllen gilt. Damit innerhalb des Richterrechts weiterhin eine Bindung zum Gesetz besteht, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen, bedient sich die Judikative der Analogie.<sup>453</sup> Wurde eine Regelungslücke durch die Rechtsprechung als gesetzliche Unvollständigkeit eindeutig<sup>454</sup> identifiziert und bestehen Ähnlichkeiten mit Fällen, die bereits gesetzlich geregelt sind, ist der Normsinn über den Wortlaut der Vorschrift hinaus auf den ähnlichen Sachverhalt auszudehnen. Die Analogie versteht sich somit als Fortsetzung der Auslegung.<sup>455</sup> Demgegenüber ist der rechtsfreie Raum<sup>456</sup> durch den Gesetzgeber willent- und wissentlich gesetzt worden. Daher wäre die Anwendung eines Analogieschlusses in diesem Fall unzulässig.<sup>457</sup>

---

<sup>448</sup> BFH vom 2.12.1969, BStBl. II 1970, 119, 120; BFH vom 9.2.1972, BStBl. II 1972, 455; LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 187 f.

<sup>449</sup> Für alle LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 143 f.; a. A. WANK, Die juristische Begriffsbildung, S. 24 ff.; ders., ZGR 1988, 314, 318, 338 f., der eine Abgrenzung nach der Gesetzestheorie für geeigneter hält.

<sup>450</sup> TIPKE/KRUSE, AO, Sonderdruck, § 4 Tz. 113.

<sup>451</sup> Gesetzeslücke, die durch eine fehlende Regelungsdichte insbesondere durch die Verwendung von Generalklauseln und unbestimmten Rechtsbegriffen entsteht (TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 72, S. 157 f.).

<sup>452</sup> Gesetzeslücke, die durch ein planwidriges Fehlen einer gesetzlichen Anordnung zurückgeblieben ist (TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 72, S. 157 f.).

<sup>453</sup> Zusammen mit der Analogie bildet die teleologische Reduktion die Hauptfälle der Rechtsfortbildung (OLZEN/WANK, Zivilrechtliche Klausurenlehre mit Fallrepetitorium, S. 67).

<sup>454</sup> Eine Gesetzeslücke darf nicht bloß behauptet oder für möglich gehalten werden, sondern muß begründet sein. Bestehen hingegen erhebliche Zweifel, die gegen eine Lücke sprechen, liegt rechtsfreier Raum vor, der vom Gesetzgeber bewußt und geplant nicht erfaßt wird (TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 77, S. 159).

<sup>455</sup> FIKENTSCHER, Methoden des Rechts, Bd. IV, S. 283 ff.

<sup>456</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, Aufl. 15, § 5 Rz. 77, S. 151, spricht auch von der „Nichtlücke“; LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 191, nennt dies „beredtes Schweigen“.

<sup>457</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 77, S. 159.

## II. Fehlende Gesetzmäßigkeit der Betriebsverpachtung

Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs erfüllt entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes und der einkommensteuerlichen Systematik die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.).<sup>458</sup> Die steuerlichen Konsequenzen in Form der Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven werden als ungerecht empfunden.<sup>459</sup> Diese unbillige Gesetzesanwendung schien der Rechtsprechung Anlaß genug, die Folgen einer Betriebsaufgabe im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung als Regelungslücke anzusehen.<sup>460</sup> Da durch die Betriebsverpachtung der Tatbestand einer Betriebsaufgabe verwirklicht wird, stellt sich die Bewertung der Ähnlichkeit zu einem bereits kodifizierten Fall innerhalb der Verpachtung als problematisch dar. Die Rechtsprechung sah sich deshalb gezwungen, eine Analogie vorzutäuschen. Durch die Fiktion eines Gewerbebetriebs wird auf der Sachverhaltsebene die Sachlage so konstruiert, daß der Betrieb als nicht aufgegeben gilt und die Pachteinnahmen des Verpächters weiterhin unter § 15 EStG subsumiert werden können.<sup>461</sup>

Um über die Verfassungsmäßigkeit des Rechtsinstituts der Betriebsverpachtung entscheiden zu können, ist zuerst auf die grundsätzliche Frage nach der Gültigkeit von Rechtsfortschreibungen einzugehen. Da über den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinaus keine Steuertatbestände ausgeweitet oder keine neuen Steuertatbestände geschaffen werden dürfen, müßte die Rechtsfortbildung grundsätzlich als unzulässig abgelehnt werden.<sup>462</sup> Diese Frage ist jedoch bislang durch die

---

<sup>458</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; ders., Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 9, S. 171; ders., StuW 1981, 117, 122; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Anm. 428; PAUS, DSz 1986, 354; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; RASENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, S. 28; a. A. M. WENDT, FR 1998, 264, 271.

<sup>459</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793.

<sup>460</sup> CREZELIUS, StuW 1981, 117, 122.

<sup>461</sup> Methodisch wird der Tatbestand des § 16 Abs. 3 EStG durch die Methode der teleologischen Reduktion eingeschränkt, so daß die Betriebsverpachtung die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe nicht mehr erfüllt (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 794; TIPKE/KRUSE, AO, Sonderdruck, § 4 Tz. 133).

<sup>462</sup> Zu den Vertretern des Rechtspositivismus, die das Richterrecht ablehnen und sich für ein Analogieverbot einsetzen: BRINKMANN, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, 95 ff., 102, 106, 109 ff., 120 ff.; CREZELIUS, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 20, S. 362 ff.; DANZER, Die Steuerumgehung, 59 ff., 76 ff., FLUME, StbJb. 1964/65, 55, 68 ff.; ders., StbJb. 1967/68, 63, 65 ff., ders., StbJb. 1985/86, 277 ff.; 290 ff.; FRIAU, DSz 5 (1982), 53, 60 ff.; FELIX, DSz 5

Rechtsprechung<sup>463</sup> noch nicht endgültig entschieden worden und damit weiterhin umstritten.<sup>464</sup> Die Rechtsprechung erachtet die steuervergünstigende Analogie für zulässig, wenn sowohl der Nachweis der Regelungslücke als auch der Analogieschluß methodisch sauber begründet werden.<sup>465</sup> Diese Entscheidung läßt jedoch den Grund für eine Begrenzung auf die steuerentlastenden Analogien offen<sup>466</sup> und unterstützt damit die Forderung nach einer Gleichbehandlung beider Analogien.<sup>467</sup>

Der Versuch, den eigenen Anforderungen an die Zulässigkeit zu entsprechen, stellt sich im Rahmen der Betriebsverpachtung als eher fragwürdig dar. Die Begründung zur Entscheidung hinsichtlich einer Gesetzeslücke beruht auf den unbilligen Besteuerungsfolgen einer folgerichtigen Betriebsaufgabe. So wird die Annahme, daß dem Gesetzgeber die steuerlichen Folgen nicht bekannt waren, mit deren Kenntnis er diese jedoch auszuschließen versucht hätte, in der Literatur eher als „methodisch durchaus kühner Schritt“<sup>468</sup> beurteilt.<sup>469</sup> Derartige höchstrichterliche Rechtfertigungsversuche sind unzureichend begründet und bieten dadurch

(1982), 99 ff.; PELKA, DStJG 5 (1982), 209, 211 ff.; FRIEDRICH, Festschrift für von Wallis, 151 ff.; THIEL, StbJb. 1963/64, 161, 181; TIPKE, StuW 1971, 2, 5; TIPKE/KRUSE, AO, Sonderdruck, § 4 Tz. 121, ders., Steuerrecht I, § 2 III, S. 60 ff.; zu den Befürworter von steuerbelastenden bzw. steuerverschärfenden Analogien: TANZER, DStJG 5 (1982), 139; WALZ, DStJG 5 (1982), 140; STOLTERFOHT, DStJG 5 (1982), 271, 275; HERZOG, StbJb. 1985/86, 27, 43.

<sup>463</sup> Die Rechtsprechung ist in ihrer Beurteilung der Zulässigkeit nicht immer stetig. Der RFH vom 7.1.1921, Slg. Bd. 4, 243, 252; RFH vom 23.6.1921, Slg. Bd. 6, 292, 298 f. und auch der BFH, durch CREZELIUS, StuW 1981, 117 ff., sowie ders., Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 9, S. 162 ff., nachgewiesen, überschritten mehrfach den möglichen Gesetzeswortsinn als Grenze der Auslegung. Zusätzlich spricht der BFH vom 20.10.1983, BStBl. II 1984, 221, 224, von der Zulässigkeit des Analogieschlusses. Im Gegensatz hierzu stehen die Entscheidungen des BFH vom 21.10.1969, BStBl. II 1969, 736 f.; BFH vom 16.12.1975, BStBl. II 1976, 246, 248; BFH vom 18.2.1977, BStBl. II 1977, 524 f.; BFH vom 26.4.1978, BStBl. II 1978, 628, 630; BFH vom 13.1.1984, BStBl. II 1984, 315, 316 f., die der Möglichkeit eines Analogieschlusses entgegenstehen.

Auch das BVerfG läßt eine eindeutige Entscheidung vermissen; dem Analogieverbot zust. BVerfGE, 7, 89, 95, BVerfGE 13, 318, 328; BVerfGE 21, 1, 4; BVerfGE 34, 269, zur freien Rechtsfindung.

<sup>464</sup> TIPKE, DStJG 5 (1982), 1, 2 f.; ders., StuW 1990, 308, 317.

<sup>465</sup> BFH vom 24.1.1974, BStBl. II 1974, 295, 297; TIPKE/KRUSE, AO, Sonderdruck, § 4 Tz. 121, S. 122.

<sup>466</sup> TIPKE, Steuergerechtigkeit, S. 141, macht darauf aufmerksam, daß die teilweise in der Literatur vertretene Auffassung von einer unterschiedlichen Behandlung der steuerverschärfenden und steuerentlastenden Analogien, einer Begründung entbehrt.

<sup>467</sup> CREZELIUS, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 20, S. 365; TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 193, S. 122; ähnlich THIEL, StbJb. 1963/64, 161, 181.

<sup>468</sup> WALZ, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 344.

<sup>469</sup> TIPKE/KRUSE, AO, Sonderdruck, § 4 Tz. 132.

dem Richter einen zu breiten Spielraum für Kompromisse zwischen dem Gesetzeswortlaut und den eigenen Steuerwürdigkeitsüberlegungen.<sup>470</sup>

Bei einer Überprüfung der Methode des Analogieschlusses wird deutlich, daß die Rechtsprechung aus Gründen der Verlegenheit<sup>471</sup> zum Mittel der Fiktion greifen muß, um den Sachverhalt subsumtionsreif zu verändern und damit überhaupt erst eine Gesetzesanbindung herstellen zu können.<sup>472</sup> Da Tatbestand und Gesetzes-sachverhalt im Grunde genommen nicht zueinander passen, weil nicht das tatsächliche Geschehen, sondern ein fingierter Sachverhalt Grundlage des Besteuerungsverfahrens ist, kann dies lediglich als eine „verkappte Rechtsfortbildung“<sup>473</sup> oder „verkappte Analogie“<sup>474</sup> bezeichnet werden. Zumal die Zulässigkeit des Einsatzes richterlicher Fiktionen fragwürdig erscheint. Der Rechtsprechung steht zur Ableitung ihrer Urteile und Begründungen ausschließlich die Rechtsordnung zur Verfügung.<sup>475</sup> Diese enthält gesetzlich vorgegebene Fiktionen. Die Rechtsordnung ermächtigt jedoch die Rechtsprechung nicht, eigenständige Fiktionen zu kreieren.<sup>476</sup>

Unterstützung dieser Argumentation bietet die Vorschrift des § 42 AO, die der Abwehr von solchen Gestaltungen dient, die lediglich zum Zweck der Steuervermeidung konstruiert wurden. Hierbei kann unberücksichtigt bleiben, daß die Betriebsverpachtung im Gegensatz zu weiteren „verkappten Analogien“<sup>477</sup> und auch dem Grundgedanken des § 42 AO nicht den steuervermeidenden Gestaltungen entgegenwirken, sondern als steuersparende Gestaltung fungieren soll. Der Gedanke konzentriert sich lediglich auf die Funktionsweise der gesetzlichen Fiktion, die sich als Rechtsfolge aus dem § 42 AO ergibt.<sup>478</sup> Entsprechend der Vorschrift des § 42 AO wird bei Feststellung einer mißbräuchlichen Konstruktion die Rechtsfolge eintreten, die durch die Gestaltung umgangen werden sollte. Dies läßt

---

<sup>470</sup> CREZELIUS, *StuW* 1981, 117, 124.

<sup>471</sup> LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 85.

<sup>472</sup> CREZELIUS, *StuW* 1981, 117, 124.

<sup>473</sup> CREZELIUS, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, § 9, S. 171; TIPKE/KRUSE, *AO, Sonderdruck*, § 4 Tz. 121, sprechen in diesem Zusammenhang von „abändernder Rechtsfortschreibung“.

<sup>474</sup> CREZELIUS, *StuW* 1981, 117, 118.

<sup>475</sup> MEßMER, *StbJb.* 1977/78, 65, 126.

<sup>476</sup> MEßMER, *StbJb.* 1977/78, 65, 126.

<sup>477</sup> Dazu die von CREZELIUS, *StuW* 1981, 117, 124, genannten Fälle.

aber gleichzeitig den Umkehrschluß zu, daß dem Richter nur in dieser Ausnahme die Möglichkeit zusteht, die Tatbestandsmäßigkeit zu fingieren.<sup>479</sup>

Daher mangelt es der richterlichen Fiktion eines Gewerbebetriebs bei der Betriebsverpachtung an der Zulässigkeit ihrer Anwendung. Dies läßt den Schluß zu, daß erst der durch das Hilfsmittel der Fiktion konstruierte und demnach gewünschte Sachverhalt der Besteuerung dem Gesetz entspricht, die grundsätzlichen Besteuerungsvoraussetzungen jedoch durch den ursprünglichen Sachverhalt nicht gegeben sind. Daher knüpfen im Rahmen der Betriebsverpachtung Recht und Gesetz an eine Fiktion und nicht an die tatsächlichen Lebensumstände an.<sup>480</sup>

### III. Ergebnis

Für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs kann festgestellt werden, daß die Rechtsprechung ihren selbst aufgestellten Voraussetzungen für die Zulässigkeit von steuervergünstigenden Rechtsfortbildungen für das Institut der Betriebsverpachtung nicht entspricht: Zum einen entbehrt die Feststellung der Regelungslücke einer eindeutigen und überzeugenden Begründung. Zum anderen muß der Analogieschluß durch die Verwendung einer Fiktion als „methodenunrein“<sup>481</sup> bezeichnet werden. Demzufolge ist weder der Nachweis einer Regelungslücke erbracht noch der Analogieschluß methodisch sauber begründet worden. Folglich entspricht die steuervergünstigende Analogie der Betriebsverpachtung nicht den durch die Rechtsprechung gestellten Anforderungen zur Rechtsfortbildung und ist daher unzulässig.

Wenn jedoch die Rechtsfortbildung im Rahmen der Verpachtung eines Gewerbebetriebs als unzulässig abzulehnen ist, wird sie dem Prinzip des Vorbehalts des Gesetzes und damit letztendlich dem Gesetzmäßigkeitsprinzip sowie dem hierin implizierten Bestimmtheitsgrundsatz nicht gerecht.

---

<sup>478</sup> Vgl. TIPKE/KRUSE, AO, § 42, Tz. 20; KLEIN/BROCKMEYER, AO, § 42 Anm. 5.

<sup>479</sup> CREZELIUS, StuW 1981, 117, 125; TIPKE/KRUSE, AO, § 42, Tz. 7.

<sup>480</sup> Gl. A. MEBMER, StbJb 1977/78, 65, 126 f.

<sup>481</sup> CREZELIUS, StuW 1981, 117, 124.



Das BVerfG hingegen hat im Zusammenhang mit der Entscheidung des BFH<sup>482</sup> zur Betriebsaufspaltung die richterliche Rechtsfortbildung als „grundsätzlich zulässig“ beurteilt.<sup>483</sup>

---

<sup>482</sup> BFH vom 5.2.1981, BStBl. II 1981, 376 ff.

<sup>483</sup> BVerfGE 69, 188, 203 f.

## C. Prinzip der Rechtssicherheit

### I. Verfassungsrechtliches Prinzip der Rechtssicherheit

Das Prinzip der Rechtssicherheit wird als Grundrecht nicht ausdrücklich genannt, sondern ist ein Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG).<sup>484</sup> Ebenso wie der Gesetzesvorbehalt begründet sich die Rechtssicherheit auf dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.<sup>485</sup> Aus dem Vorbehalt des Gesetzes, der für die Besteuerung eine gesetzliche Grundlage verlangt, erwächst dem Steuerpflichtigen Rechtssicherheit, indem der Bestimmtheitsgrundsatz die Vorhersehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerbelastung gewährleistet.<sup>486</sup> Wenn die Betriebsverpachtung als unzulässige Rechtsfortbildung dem Vorbehalt des Gesetzes nicht entspricht, liegt hierin gleichzeitig auch ein Verstoß gegen das Prinzip der Rechtssicherheit.

Hieran schließt sich nun die Frage nach den Auswirkungen der Rechtsunsicherheit auf das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung an. Sowohl die Literatur<sup>487</sup> als auch der BFH<sup>488</sup> nennen verschiedene Formen, wie sich mangelnde Rechtssicherheit auf die Rechtsprechung auswirken kann. Diese Ansatzpunkte gilt es im weiteren hinsichtlich des Rechtsinstituts der Betriebsverpachtung näher zu untersuchen.

### II. Verstoß gegen die Rechtssicherheit durch die Betriebsverpachtung

#### 1. Bestimmtheit der Betriebsverpachtungsvoraussetzungen

Das Schrifttum folgert zum einen Rechtsunsicherheit aus der heutigen Verfahrensweise, Rechtsfindung nicht mehr durch Auslegung des kodifizierten Rechts, sondern durch Auslegung von höchstrichterlichen Entscheidungen zu erreichen.<sup>489</sup>

---

<sup>484</sup> BVerfGE 3, 225, 237; BVerfGE 35, 41, 47; BVerfGE 41, 323, 326; in einem anderen Zusammenhang, jedoch allumfassend und damit auch auf die Steuerrechtsprechung zu beziehen (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, § 1, S. 1, 16); BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, Tz. 30.

<sup>485</sup> PAPIER, DSTJG 12 (1989), 61, 63.

<sup>486</sup> CREZELIUS, StuW 1981, 117, 119.

<sup>487</sup> KEUK, DB 1974, 205, 208; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X 3, S. 871 ff.; SCHNEELOCH, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Bd. 2, S. 338.

<sup>488</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>489</sup> KEUK, DB 1974, 205, 208; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X 3, S. 871 ff., die ihre These direkt auf das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung bezieht. Dies

Zum anderen wird in der Literatur zur Betriebsaufspaltung häufig auf die fehlende Rechtssicherheit aufmerksam gemacht, die durch „schillernde“<sup>490</sup> und unklare Formulierungsversuche der Voraussetzungen des Rechtsinstitut hervorgerufen wird. Die ungenügende „Tatbestands“bestimmtheit wird als ein „Quell von Rechtsunsicherheit“<sup>491</sup> erkannt. Die im Schrifttum geäußerte Kritik bezieht sich bei der Betriebsaufspaltung im besonderen auf die von der Rechtsprechung entwickelten „Tatbestands“elemente der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen und des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens.<sup>492</sup> Da der BFH für die Betriebsverpachtung ebenfalls die Nutzungsüberlassung und zwar aller wesentlichen Betriebsgrundlagen fordert, läßt dies die Frage zu, ob sich hieraus oder aus weiteren „Tatbestands“merkmalen Rechtsunsicherheit für dieses Rechtsinstitut ergibt.

## 2. Stetigkeit der Betriebsverpachtungsentscheidungen

Auf eine mögliche Gefährdung der Rechtssicherheit im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung wurde durch den BFH selbst hingewiesen. Anlaß dieser Erwägungen war die Änderung der bis ins Jahr 1963 gültigen Rechtsprechung zur Gesamtbetriebsverpachtung.<sup>493</sup> Demnach kann Rechtssicherheit durch unstetige Rechtsprechung bedroht sein.<sup>494</sup> Der Große Senat des BFH hat die fehlende Rechtsstabilität in seine Entscheidungsfindung mit einbezogen und ist zu dem Entschluß gekommen, daß die Rechtssicherheit in Form der Vorhersehbarkeit von Entscheidungen zwar ein „Rechtsgut von hohem Rang“<sup>495</sup> darstellt, jedoch im Hinblick auf eine modifizierte Rechtskenntnis nur eine untergeordnete Stellung

---

ist jedoch ein Problem, das ebenfalls auf die Betriebsverpachtung ausgeweitet werden kann; vgl. ähnlich SCHNEELOCH, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Bd. 2, S. 338, zur Unsicherheit über die Wesentlichkeit eines an einen Betrieb verpachtetes Grundstück im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.

<sup>490</sup> KNOBBE-KEUK in PRIESTER/TIMM, Abschied von der Betriebsaufspaltung?, S. 54.

<sup>491</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X 2, S. 869.

<sup>492</sup> BFH vom 8.11.1971, BStBl. II 1972, 63, 65; BFH vom 21.1.1999, HFR 1999, 477; L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 800 ff.

<sup>493</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>494</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126; CANARIS, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, S. 17 f., versteht hierunter die Bestimmtheit und Voraussehbarkeit des Rechts sowie die Stabilität und Kontinuität von Gesetzgebung und Rechtsprechung.

<sup>495</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126; CANARIS, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, S. 17 f., qualifiziert die Rechtssicherheit neben dem Gleichheitssatz als „anderen obersten Wert“.

einnimmt und „schwerwiegende sachliche Erwägungen“<sup>496</sup> eine Änderung rechtfertigen. Diese schwerwiegenden sachlichen Erwägungen sah der Große Senat des BFH im Zusammenhang mit der Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung darin, daß der ruhenden Gewerbebetrieb gesetzlich nicht fixiert ist. So nennt der BFH ausschließlich den bestehenden und den aufgegebenen Gewerbebetrieb als dem Gesetz bekannt. Aus der Sichtweise der Rechtsprechung ist eine Verletzung der Rechtssicherheit dann gerechtfertigt, wenn ein sachlicher Grund gegeben ist.

Diese Argumentationsweise ist jedoch nur dann stichhaltig, solange nicht nachgewiesen werden kann, daß die „andere und bessere Rechtserkenntnis“<sup>497</sup> in sich selbst erhebliche sachliche Einwände birgt und dadurch der Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit ungerechtfertigt ist. Dies wiederum bedeutet aber, daß die neue Rechtsprechung frei von Sacheinwendungen sein muß.

Eine abschließende Beurteilung der Folgen der Rechtsunsicherheit im Hinblick auf die Betriebsverpachtung kann hier noch nicht gegeben werden, da sowohl mangelnde Bestimmtheit als auch Rechtsdestabilität durch fehlende Systematik und widersprüchliche Entscheidungen zum Ausdruck kommen. Diese lassen sich erst durch eine kritische Begutachtung des einfachen Rechts aufzeigen. In den folgenden Untersuchungen wird daher immer wieder auf die Rechtssicherheit Bezug genommen.

---

<sup>496</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>497</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

## D. Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Untersuchungen zur Wahrung des Prinzips der Gesetzmäßigkeit haben die Betriebsverpachtung als richterliche Rechtsfortschreibung qualifiziert.<sup>498</sup> Da die Analogie als Instrument<sup>499</sup> des Richterrechts letztlich der Steuergerechtigkeit dient und Art. 3 Abs. 1 GG nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit enthält,<sup>500</sup> soll im folgenden das Rechtsinstitut im Hinblick auf die Wahrung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. Art. 3 Abs. 1 GG untersucht werden.

### I. Verfassungsrechtlicher Gleichheitsgrundsatz

Unter dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG stellt das BVerfG auf die Fragen ab, ob wesentlich Gleiches ungleich oder Vergleichbares verschieden behandelt wird und ob es an einem sachlichen Grund für eine solche Ungleichbehandlung mangelt. Die Rechtsprechung des BVerfG untersagt eine solche Vorgehensweise.<sup>501</sup>

#### 1. Steuergerechtigkeit

Für das BVerfG setzt sich die Prüfung des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) aus zweierlei Aspekten zusammen: Die Besteuerung muß der Steuergerechtigkeit Rechnung tragen, indem diese an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anbindet.<sup>502</sup> Im besonderen zeigt sich diese Anbindung in der Einkommensbesteuerung, die an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpft.<sup>503</sup> Die Steuergerechtigkeit nimmt

---

<sup>498</sup> Dazu § 4 B, S. 77 ff.

<sup>499</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 72, S. 157 f.; krit. CREZELIUS, StuW 1981, 117, 121, der den Rechtfertigungsversuch durch den Hinweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dadurch ablehnt, daß sich hiermit auch eine Ungleichbehandlung begründen läßt.

<sup>500</sup> BVerfGE 13, 331, 338; BVerfGE 26, 302, 310; BVerfGE 43, 108, 120; BVerfGE 61, 319, 343 f.

<sup>501</sup> BVerfGE 4, 144, 155; BVerfGE 49, 148, 165; BVerfGE 86, 81, 87.

<sup>502</sup> BVerfGE 43, 108, 120; BVerfGE 61, 319, 343 f.

<sup>503</sup> BVerfGE 6, 55, 67; BVerfGE 8, 51, 68 f.; BVerfGE 9, 237, 243; BVerfGE 13, 290, 297; BVerfGE 14, 34, 41; BVerfGE 27, 58, 64; BVerfGE 32, 333, 339; BVerfGE 36, 66, 72; BVerfGE 43, 108, 120; BVerfGE 47, 1, 29; BVerfGE 55, 274, 302; BVerfGE 61, 319, 343 f.; BVerfGE 66, 214, 223; BVerfGE 68, 143, 152 f.; BVerfGE 82, 60, 86 f.; BIRK, Das

dabei die Stellung eines eigenständigen Prinzips ein, „jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten“.<sup>504</sup> Obwohl der Gesetzgeber angewiesen ist, innerhalb des Gesetzgebungsverfahrens die Verwirklichung des Prinzips der Steuergerechtigkeit sicherzustellen, bindet das BVerfG die Legislative nicht in jedem Fall an das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.<sup>505</sup> Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des BVerfG steht es nämlich der gesetzgebenden Gewalt frei, Prinzipien der Einkommensbesteuerung außer acht zu lassen und vom Prinzip der Leistungsfähigkeit abzuweichen, um dadurch finanz-, wirtschafts-, sozial-, kultur-, gesundheitspolitische oder steuertechnische Erwägungen zu bevorzugen.<sup>506</sup> Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ist aber nur dann gegeben, wenn bei identischen Sachverhalten für unterschiedliche steuerliche Belastungen keine sachlichen Erwägungen vorliegen und diese Unterscheidungen „unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit zu einem unerträglichen Ergebnis“<sup>507</sup> führen. Das BVerfG umschreibt die Rechtsetzungsgleichheit des Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht in der Weise, daß einerseits das Prinzip der Lastengleichheit entsprechend der Leistungsfähigkeit zu bemessen ist, andererseits Art. 3 Abs. 1 GG nur als Willkürverbot wirkt, in dem auch für das Steuerrecht nicht eine zwingende Gleichbehandlung entsprechend der Leistungsfähigkeit geboten ist, sondern lediglich die willkürliche und sachlich unbegründete Ungleichbehandlung verboten ist.<sup>508</sup>

## 2. Exkurs: Systemgerechtigkeit

### a) Inhalte

Das BVerfG leitet neben der Steuergerechtigkeit auch die Systemgerechtigkeit aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ab und integriert diesen in seine

---

Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 50 ff.; krit. KRUSE, DSStJG 5 (1982), 71, 77 ff.

<sup>504</sup> BT-Drucks. 7/1470 vom 18.11.1973, S. 221 f.

<sup>505</sup> BVerfG, NJW 1983, 1842, 1843.

<sup>506</sup> BVerfGE 36, 66, 72; BVerfGE 43, 108, 120; BVerfGE 50, 386, 393.

<sup>507</sup> BVerfG, NJW 1983, 1842, 1843, unter Hinweis auf BVerfGE 41, 269, 280; BVerfGE 50, 57, 78 und 103.

<sup>508</sup> PAPIER, StuW 1984, 315, 318.

Rechtsprechung zu Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>509</sup> Dabei nutzt das Gericht den Terminus der Systemgerechtigkeit nur selten. Im Gegensatz dazu werden häufiger der Begriff der Systemwidrigkeit und die Adjektive „systemwidrig“ bzw. „systemfremd“ verwandt. Obgleich dieses Gericht den Terminus der Systemgerechtigkeit in die Sprache der Judikatur eingefügt hat, wurden bislang vom höchsten deutschen Gericht weder für den Begriff des „Systems“ noch für den der „Gerechtigkeit“ genaue Definitionen gegeben. Auch hat es sich als unmöglich erwiesen, aus den Einzeldefinitionen, die das BVerfG in einer Vielzahl von Entscheidungen zu diesen Begriffen gegeben hat, zu einer Definition zu gelangen.<sup>510</sup> Daher bleibt nur die Möglichkeit, das Verständnis der Verfassungshüter vom Terminus der Systemgerechtigkeit aus seiner Verwendungsweise bzw. aus der Verwendung seiner Negation abzuleiten.

Unter „gerecht“ versteht das BVerfG nicht die der Rechtsphilosophie angehörige Kategorie der „Gerechtigkeit“, obwohl die Verfassungshüter diese häufig i. V. m. Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 20 GG nutzen.<sup>511</sup> Das Gericht nutzt den Begriff der Systemgerechtigkeit als Pendant zur Systemwidrigkeit und verwendet den Terminus für zwei Typen von Fällen: Zum einen für die Charakterisierung einer Norm im Zusammenhang mit einer erstmaligen Regelung oder einer gänzlichen Neuregelung. Demnach wird eine Norm als „systemwidrig“ begriffen, wenn sie nicht mehr zu dem Prinzip oder dem Grundgedanken paßt, das bzw. den der Gesetzgeber in der Grundregelung insgesamt verfolgt hat. Dagegen ist eine Norm „systemgerecht“, wenn sie zum Grundgedanken paßt.<sup>512</sup> Zum anderen gebraucht das BVerfG den Begriff der Systemgerechtigkeit i. V. m. partiellen Neuregelungen eines Sachverhalts in Form einer Ergänzung oder einer Änderung des Gesetzes. Die Verfassungshüter verbinden mit dem Wortbestandteil „Gerechtigkeit“ des Terminus Systemgerechtigkeit die Vorstellung, daß bei einer erstmaligen gesetzlichen Regelung eines bestimmten, sachlich abgegrenzten Bereichs alle Normen, die diesen Bereich betreffen, einem bestimmten Prinzip entsprechen. Die Normen sind Ausdruck dieses Prinzips. Nach Auffassung der

---

<sup>509</sup> KIRCHHOF, *StuW* 1984, 297, 302; HOFFMANN, *StuW* 1976, 377, 378; TIPKE, *StuW* 1971, 2, 6.

<sup>510</sup> PEINE, *Systemgerechtigkeit*, S. 26 ff.

<sup>511</sup> ROBBERS, *Gerechtigkeit als Rechtsprinzip*, S. 25 ff.

<sup>512</sup> PEINE, *Systemgerechtigkeit*, S. 29 f.

Verfassungshüter sollen diese Vorstellungen auf die Gesetzesänderungen bzw. -ergänzungen übertragen werden. Demnach ist eine Norm „gerecht“, wenn sie folgerichtig ist. „Folgerichtig“ bedeutet in diesem Zusammenhang, daß sowohl die alten, als auch die anders gefaßten bzw. neu hinzugekommenen Normen dem bereits vorhandenem Prinzip folgen. Mithin meint Folgerichtigkeit die konsequente Realisierung eines Prinzips i. S. von Prinzipientreue.<sup>513</sup>

Wenn die Verfassungshüter in ihren Entscheidungen zur Systemgerechtigkeit von Folgerichtigkeit sprechen, beziehen sie sich auf ein „System“. Die Inbezugnahme eines „Systems“ als bestimmtes Etwas ist zwangsläufig, da ohne einen feststehenden Bezugspunkt „Folgerichtigkeit“ nicht festgestellt werden kann. Daher muß, wenn das BVerfG von der Systemgerechtigkeit spricht, der Bezugspunkt ein „System“ sein. Das Gericht führt in seinen Urteilen drei Gegenstände als Bezugspunkte folgerichtigen und damit gerechten Handelns auf, die ein System beinhalten sollen. Zu diesen gehören die Regelungsidee, die Grundregel bzw. Grundregeln sowie die Realien des Regelungsbereichs.<sup>514</sup> In Abhängigkeit von diesen Bezugspunkten existieren daher in der Rechtsprechung drei Begriffsvarianten des Terminus „Systemgerechtigkeit“. Zum einen meint Systemgerechtigkeit die folgerichtige i. S. von gleichmäßiger Durchführung eines Grundgedankens, einer Leitidee oder eines Prinzips; dabei soll der Grundgedanke, die Leitidee oder das Prinzip für die erstmalige oder gänzlich neue rechtliche Normierung eines bestimmten Ausschnitts der sozialen Realität leitend sein. Die auf den abgrenzbaren Ausschnitt der sozialen Realität bezogenen Vorschriften sind systemgerecht, wenn sie alle Ausdruck des Prinzips, des Grundsatzes oder der Leitidee sind. Zum anderen bedeutet Systemgerechtigkeit eine in sich bezogene auf die Realisierung eines Prinzips folgerichtig bleibende gesetzliche Regelung bei Ergänzungen und Änderungen des Gesetzes. Die Normen sind systemgerecht, wenn die bereits vorhandenen und die neu hinzukommenden insgesamt Ausdruck der Grundregel sind. Die letzte Bedeutungsvariante sieht Systemgerechtigkeit als folgerichtiges Handeln bezogen auf reale Gegebenheiten der sozialen Umwelt. Normen sind dann systemgerecht, wenn sie Sachgesetzmäßigkeiten berücksichtigen, wobei das BVerfG

---

<sup>513</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 30 f.

<sup>514</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 33 ff.



den Terminus der Systemgerechtigkeit synonym mit dem der Sachgerechtigkeit nutzt.<sup>515</sup>

Die Literatur hingegen hat überwiegend den Begriff der Steuergerechtigkeit in ihren Sprachgebrauch übernommen und diesen mit inhaltlichen Veränderungen versehen. Hierbei lassen sich drei Gruppen unterscheiden: Die erste Gruppe übernimmt die Sprache der Judikatur, soweit sich die „Folgerichtigkeit“ auf eine Regelungsidee bezieht. Es wird aber nicht zwischen den beiden Verständnisvarianten des Gerichts hinsichtlich einer generellen Neubildung einerseits und einer Ergänzung bzw. Änderung des Gesetzes differenziert. Eine zweite übernimmt den Begriff der „Folgerichtigkeit“ von der Rechtsprechung des BVerfG. Da diese Literatur den Anknüpfungspunkt folgerichtigen Handelns auf jeden denkbaren ausweitet, kann es sich bei dem Verständnis von Systemgerechtigkeit lediglich um „Konsequenz“ handeln. Die dritte Gruppe beschäftigt sich näher mit dem Systembegriff und versucht, in Abhängigkeit vom Verständnis des Systems die Systemgerechtigkeit näher zu definieren.<sup>516</sup>

Im Hinblick auf den Wortbestandteil „Gerechtigkeit“ wird durch das Schrifttum eine mit dem BVerfG identische Auffassung vertreten, daß unter „Gerechtigkeit“ das Passen eines Faktums zu einem anderen zu verstehen ist.<sup>517</sup> Es gibt jedoch Unterschiede, welche Gegenstände bspw. in Form einer Idee, eines Prinzips oder eines Konzepts miteinander in Beziehung gesetzt werden und passen müssen.<sup>518</sup>

Insgesamt besteht zwischen Rechtsprechung und Literatur Einigkeit hinsichtlich des Verständnisses über den Wortbestandteil „gerecht“ des Terminus „Steuergerechtigkeit“ als „Konsequenz“ und „Folgerichtigkeit“. Ebenso verbinden beide mit dem Wortbestandteil „System“ das Passen eines Faktums zu einem anderen. Es bestehen jedoch erhebliche Unterschiede zwischen der Judikatur und dem Schrifttum im Hinblick auf die Gegenstände, mit denen das Passen in Beziehung gesetzt wird. Demnach weicht das Verständnis über das „System“ deutlich von-

---

<sup>515</sup> Zu den drei unterschiedlichen Bedeutungsvarianten bei PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 35.

<sup>516</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 44 ff.

<sup>517</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 49 f.

<sup>518</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 49 f., nennt neun Verständnisvarianten.

einander ab.<sup>519</sup> Hier schließt sich aber die hinsichtlich dieses Terminus im wesentlichen geäußerte Kritik an: Ein Begriff, der dem geschriebenen Recht nicht angehört, wird durch die Rechtsprechung und das Schrifttum mit vielen differierenden Inhalten verbunden. Es besteht die Gefahr, daß ein solcher Terminus bei einer fehlenden begrifflichen Klarheit zu Verwirrungen führen kann. Ebenso könnten durch eine Verwendung eines solchen Begriffs dem positiven Recht bislang nicht bekannte Inhalte untergeschoben werden. Dies würde gerade bei einer Nutzung des Terminus durch die Rechtsprechung dazu führen, daß in Urteilen die Entscheidungsgründe rational nicht nachvollzogen werden können. Mithin wäre ein Verzicht auf einen solchen Begriff notwendige Konsequenz.<sup>520</sup>

## b) Funktionen

Die Rechtsprechung und das Schrifttum schreiben der Systemgerechtigkeit eine Vielzahl von Funktionen zu.<sup>521</sup> Von diesen besitzen lediglich die nachfolgenden vier rechtliche Bedeutung: Das BVerfG verwendet die Systemgerechtigkeit beinahe ausschließlich im Zusammenhang mit der Prüfung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Die Systemgerechtigkeit dient der Bildung von Vergleichsgruppen. Die Normen, die einer Leitidee oder einem Prinzip entsprechen, sind Ausdruck des „Systems“. Hingegen gehören Normen, die von dieser Leitidee oder diesem Prinzip abweichen, nicht zu dem „Prinzip“. Das „System“ dient somit der Differenzierung. Wird eine Systemwidrigkeit bzw. ein Systembruch festgestellt, bedeutet dies nicht gleichzeitig einen zwangsläufigen Verstoß gegen die Verfassung. Der Normengeber verhält sich nicht allein schon deshalb verfassungswidrig, weil er gegen das System verstößt. „Nur wenn das System eines Gesetzes ohne zureichende sachliche Gründe verlassen wird“, kann eine willkürliche und aus diesem Grund systemwidrige Ungleichbehandlung vorliegen.<sup>522</sup> Der Systembruch führt nicht allein dazu, daß eine Norm als verfassungswidrig zu beurteilen ist. Somit setzt das Gericht die Systemgerechtigkeit nicht als Maßstab zur Normenkontrolle ein. In der Mehrzahl seiner Entscheidungen überprüft das BVerfG eine

---

<sup>519</sup> Zu den verschiedenen Systemen bei PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 51.

<sup>520</sup> Krit. PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 77 ff.

<sup>521</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 76, führt zehn unterschiedliche Funktionen auf.

<sup>522</sup> BVerfGE 9, 20, 28; BVerfGE 12, 151, 164; BVerfGE 12, 341, 349; BVerfGE 13, 331, 340; BVerfGE 30, 250, 270 f.; BVerfGE 36, 383, 394.

Norm sofort auf ihren sachlich rechtfertigenden Grund, ohne daß es zu einer Bildung von Vergleichsgruppen kommt. Es besteht somit für das Gericht die Möglichkeit, auf eine Differenzierung zu verzichten.<sup>523</sup> Wird dennoch die Prüfung des Gleichheitsgrundsatzes durch die Bildung von Vergleichsgruppen vollzogen, und sind auch unterschiedliche Gruppen vorhanden, dann kommt der Systemgerechtigkeit eine Verdeutlichungsfunktion zu: Die Systemgerechtigkeit strukturiert nämlich das Prüffeld, indem sie vorhandene, durch nicht identische Leitideen erzeugte Strukturen kennzeichnen. Sie verdeutlicht damit die Strukturen der gesetzlichen Regelung, die auf Willkür überprüft werden. Für diesen Fall der Vergleichsgruppenbildung ist die Systemgerechtigkeit unverzichtbar, da sie gesetzgeberische Konsequenz bzw. Inkonsequenz aufzeigt und hierdurch das konkrete Vorgehen des Normengebers verdeutlicht.<sup>524</sup>

Wird die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) durch die Bildung von Vergleichsgruppen vollzogen, kann in der Abweichung von der Leitidee ein Indiz für eine Willkürlichkeit gesehen werden.<sup>525</sup> Daher nimmt in diesem Fall die Systemgerechtigkeit eine Indizfunktion ein. Da aber eine Systemwidrigkeit lediglich ein Indiz für eine Ungleichbehandlung bedeutet, diese Ungleichbehandlung aber eine Lösung für ein rechtlich relevantes Problem sein kann, darf eine Ungleichbehandlung keine unmittelbaren Rechtsfolgen nach sich ziehen. Daher ist es konsequent, daß eine Systemwidrigkeit für sich allein noch keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz bedeutet. Hierdurch mangelt es der Indizfunktion aber auch an der unmittelbaren rechtlichen Relevanz. Zudem diese grundsätzlich als entbehrlich erscheint, wenn bei der Gleichheitsprüfung (Art. 3 Abs. 1 GG) auf die Bildung von Vergleichsgruppen verzichtet werden kann.<sup>526</sup> Wenn aber dennoch die Gleichheitsprüfung mittels der Vergleichsgruppenbildung durchgeführt wird, kommt dieser eine entscheidende Stellung zu. Für solche Fälle kann auch die Indizfunktion zum Tragen kommen.<sup>527</sup>

---

<sup>523</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 96 ff.

<sup>524</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 302.

<sup>525</sup> BVerfGE 13, 331, 340; BVerfGE 34, 103, 115; BVerfGE 36, 383, 393 f.; BVerfGE 40, 109, 120; BVerfGE 60, 16, 43.

<sup>526</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 98.

<sup>527</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 302.

Als weitere Einsatzmöglichkeit spricht die Literatur der Systemgerechtigkeit die Funktion eines ungeschriebenen verfassungsrechtlichen Standards zu.<sup>528</sup> Dabei sollte Systemgerechtigkeit ein Instrument sein, das den Normengeber dazu bewegen kann, daß dieser den Inhalt der zu erlassenen Normen daraufhin überprüft, ob Ausnahmen von der „Leitidee“ tatsächlich notwendig sind.<sup>529</sup> Obwohl es sich hierbei um eine sinnvolle Funktion handelt, stellt sich die Frage nach der Existenzberechtigung für einen solchen Standard. Da die „Systemgerechtigkeit“, wie die nachfolgenden Ausführungen zur Selbstbindung des Gesetzgebers dies noch zeigen werden, verfassungsrechtlich nicht geboten ist, kann der Standard auch kein verfassungsrechtlicher sein. Somit besteht nur die Möglichkeit, daß der Gesetzgeber die Systemgerechtigkeit freiwillig als Maßstab beachtet.<sup>530</sup>

Zusätzlich erkennt das Schrifttum der Systemgerechtigkeit die Funktion zu, daß diese als Maßstab zur Beurteilung bzw. Erzielung der sozialen Stimmigkeit von Einzelfallentscheidungen genutzt werden kann. Konsequenterweise kann für diese Einsatzmöglichkeit nicht das Rechtssystem als Maßstab dienen, da die Elemente dieses Systems nicht die Normen, sondern Handlungen sind. Die Systemtreue fungiert dabei als Orientierungspunkt, an dem die Gerichte den Inhalt von Einzelfallentscheidungen, die der Rechtsprechung bestimmte Handlungen erlaubt oder verbietet, im Bezug auf ihr „Passen“ in das soziale Handlungssystem ausrichten sollen.<sup>531</sup> Systemgerechtigkeit dient als Beurteilungskriterium, an dem Einzelentscheidungen gemessen werden sollen, so daß das Handeln der Justiz untereinander stimmig bleibt oder wird.<sup>532</sup> Der Einsatz der Systemgerechtigkeit als Interpretationsprinzip zeigt sich dabei als sinnvoll, da an der Stimmigkeit des Rechts als sozialen Handlungssystems ein Interesse besteht. Der Grund hierfür liegt in der Gefahr, daß das Ansehen der Justiz durch widersprüchliche Urteile und mithin durch Systemdurchbrechungen beschädigt werden könnte. Es handelt sich aber bei dem Interpretationsprinzip nicht um eine rechtliche Forderung, son-

---

<sup>528</sup> BATTIS, Festschrift für Ipsen, S. 29.

<sup>529</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 102.

<sup>530</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 312.

<sup>531</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 70 f.

<sup>532</sup> GARRN, Rechtsproblem und Rechtssystem, S. 29.

dern um ein methodologisches Prinzip, das an die Rechtsprechung gerichtet wird. Damit ist es kein Rechtsprinzip, das die Justiz binden kann.<sup>533</sup>

### c) Selbstbindung des Gesetzgebers

Werden die Verständnisse der verschiedenen Inhalte von Systemgerechtigkeit und den ihnen zukommenden Funktionen, die sowohl die Rechtsprechung, als auch das Schrifttum mit dem Terminus verbinden, schlagwortartig als Rechtspostulate formuliert, lassen sich hieraus unterschiedliche Rechtspflichten für den Gesetzgeber ableiten: Teilweise beinhalten diese ein Systemaufstellungsgebot. Dieses Gebot meint die Pflicht des Gesetzgebers zur Realisierung eines bislang nicht bestehenden Systems. Teilweise lassen sie aber auch auf ein Systemerhaltungsgebot schließen, das sich auf die Pflicht des Gesetzgebers bezieht, ein bereits vorhandenes gesetzliches System zu bewahren. Weitere Gebote sind das der Systembeachtung und der Systemanwendung, die den Gesetzgeber in der Realität vorgefundene Umstände bei einer gesetzlichen Regelung zumindest zu beachten bzw. anzuwenden hat. Bei den beiden letztgenannten Geboten findet der Gesetzgeber ein „System“ vor. Es handelt sich somit um Formen der Fremdbindung. Hingegen stellen sowohl das Systemaufstellungs- als auch das Systemerhaltungsgebot Konsequenzgebote dar, die eine Selbstbindung des Gesetzgebers bedeuten.<sup>534</sup> Eine Selbstbindung hätte zur Folge, daß der Normengeber in seiner gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit eingeschränkt würde. Grundsätzlich wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nach Art und Umfang durch die Verfassung eingeräumt. Sie stellt sich als Konsequenz verfassungsrechtlicher Festlegungen dar. Ebenso müßten diese auch eine Selbstbindung des Gesetzgebers beinhalten; denn eine solche kann nur dann als verfassungsrechtlich relevant akzeptiert werden, wenn das Verfassungsrecht eine Pflicht zum Einhalten einer Selbstbindung kennt. Einen unmittelbar geltenden Rechtssatz zur Selbstbindung gibt es jedoch nicht. Zumal dieser auch durch das positive Recht fundiert sein müßte.<sup>535</sup>

---

<sup>533</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 304.

<sup>534</sup> Zu den möglichen Rechtspflichten bei PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 52, 64 und 68.

<sup>535</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 105 f.

Es stellt sich daher die Frage, ob sich eine Selbstbindung als Maßstab zur Normenkontrolle aus der Verfassung ableiten läßt. Selbstbindung als solche läßt sich aber nur dann untersuchen, wenn deren Inhalt von vornherein bereits bekannt ist. Da es hieran mangelt, ist im Zusammenhang mit einer Überprüfung der Selbstbindung des Normengebers eine freiwillige und eine unfreiwillige Form zu unterscheiden.

#### **aa) Freiwillige Selbstbindung**

Eine freiwillige Selbstbindung des Gesetzgebers bedeutet die Pflicht des Normengebers, an dem Inhalt des Gesetzes in dem Umfang festzuhalten, der im Gesetz selbst zum Ausdruck kommt.<sup>536</sup> In diesem Zusammenhang ist einerseits von Interesse, ob der Gesetzgeber sich überhaupt zur Bindung verpflichtet hat. Andererseits gilt es für den Fall einer Bindungszusage zu hinterfragen, ob diese auch tatsächlich vom Normengeber einzuhalten ist und damit erzwungen werden kann.

Eine Selbstbindung des Gesetzgebers ist in verschiedenen Fällen gegeben: So liegt eine Selbstbindung bei solchen Gesetzen vor, deren Geltungsdauer befristet ist. Bei diesen sog. „Zeitgesetzen“<sup>537</sup> ist der Gesetzgeber insoweit gebunden, als er diese vor dem Fristende nicht ändern darf. Auch gibt es weitere Fälle der Selbstbindung bei den „Programm- und Plangesetzen“<sup>538</sup>. Als solche werden einfachgesetzliche Normen bezeichnet, die inhaltlich auch für spätere Gesetzgebungsakte einen Rahmen abstecken sollen. Ebenso sind Fälle von Selbstbindung des Gesetzgebers sowohl bei den sog. „Leistungsversprechungsgesetzen“<sup>539</sup> als auch den „Vorschaltgesetzen“<sup>540</sup> bekannt, wobei unter dem erstgenannten solche Gesetze verstanden werden, die dem Bürger zu einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt unter bestimmten Voraussetzungen eine bestimmte staatliche Geldleistung zusagen. Hingegen bezeichnen Vorschaltgesetze solche

---

<sup>536</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 109.

<sup>537</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 164.

<sup>538</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 167.

<sup>539</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 168.

<sup>540</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 167.

gesetzlichen Regelungen, die nur einen Teil eines zu regelnden Gesamtkomplexes betreffen und über die bereits Einigkeit besteht.<sup>541</sup>

Eine generelle Durchsetzung der Selbstbindung läßt sich keinesfalls begründen. Der Gesetzgeber ist jedoch zum einen bei den Zeitgesetzen dadurch gebunden, daß er diese nicht vor Ablauf der festgelegten Frist ändern darf. Zum anderen läßt sich die Selbstbindung bei den Leistungsversprechungsgesetzen dann durchsetzen, wenn die versprochene Leistung in einer Geldzahlung besteht. In diesen beiden Fällen würde ansonsten gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Um jedoch solche Verfassungsverstöße zu vermeiden, besteht für den gegenwärtigen Gesetzgeber die Pflicht, die Absicht des Vorgängers zu respektieren. In den übrigen Fällen ist der zukünftige Normengeber nicht an die Gesetzeslage des vorhergehenden gebunden.<sup>542</sup>

#### **bb) Unfreiwillige Selbstbindung**

Die unfreiwillige Selbstbindung meint die durch die Systemgerechtigkeit dem Gesetzgeber aufgezwungene Bindung. Der Normengeber kann aber nur durch das Verfassungsrecht in seinem gesetzgeberischen Handeln begrenzt werden. Wenn es daher Gebote gibt, die den Gesetzgeber zu einer unfreiwilligen Selbstbindung zwingen, könnten diesen nur durch die Verfassung eine solche Wirkung verliehen worden sein. In Abhängigkeit von der jeweiligen Stärke der Bindung läßt sich die „unfreiwillige Selbstbindung des Gesetzgebers“ in ein dreistufiges Modell unterteilen, wobei die erste die stärkste und die dritte die schwächste Form einer Selbstbindung bildet. Auf der ersten Stufe bedeutet unfreiwillige Selbstbindung die Pflicht des Gesetzgebers, daß die Rechtsnormen in der Weise neu zu setzen, zu ändern oder zu ergänzen sind, daß entweder die im Recht vorhandenen Zwecke oder diese und die neu hinzukommenden Zwecke, diese als Sätze formuliert, ein axiomatisches oder ein teleologisches System bleiben oder sind. Die zweite Stufe beinhaltet die Pflicht des Gesetzgebers, an einer selbst gewählten Leitidee auch zukünftig festzuhalten. Die dritte Stufe umfaßt zum einen die Pflicht des Normengebers, bei der erstmaligen bzw. vollständig neuen rechtlichen Normierung eines

---

<sup>541</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 164 ff.

bestimmten sachlich abgegrenzten Bereichs der sozialen Realität zu realisieren. Zum anderen enthält diese letzte Stufe die Verpflichtung, bei jeder Änderung oder Ergänzung des diesen Bereich betreffenden Normenbestands eine selbst gewählte Leitidee konsequent zu verwirklichen. Es kann sich dabei um eine völlig neue oder um die schon vorhandene Leitidee handeln.<sup>543</sup>

Jeder Stufe des Modells läßt sich bestimmte Gebote zuordnen. Das Selbstbindungsgebot der ersten Stufe ist die Systemgerechtigkeit, da diese sich auf das Rechtssystem bezieht. Dieses kann in zweifacher Weise als Systemerhaltungs- und Systemaufstellungsgebot fungieren. Das Systemaufstellungsgebot umfaßt die gesetzgeberische Verpflichtung, ein Rechtssystem aufzubauen.<sup>544</sup> Hingegen wird unter Systemerhaltungsgebot das Gebot zur Erhaltung eines Rechtssystems verstanden. Dieses Gebot benötigt, wenn es sich auf das axiomatische oder auf das teleologische Rechtssystem bezieht, die tatsächliche Existenz dieser beiden Systeme. Ein Rechtssystem ist ein axiomatisches System, wenn es einen obersten Zweck bzw. mehrere gleichrangige oberste Zwecke gibt und alle anderen im Recht vorhandenen Zwecke aus diesen abgeleitet werden können. Der oberste Zweck wird als Axiom bzw. als Axiome bei mehreren gleichrangigen Zwecken bezeichnet. Die übrigen Zwecke sind die Theoreme. Das System ist in sich stimmig, da es logisch folgerichtig ist. Das Rechtssystem bildet hingegen ein teleologisches System, wenn die im Recht vorhandenen Zwecke sich inhaltlich „nach Mitteln und Zwecken“ derart gliedern lassen, daß jedes Glied dieser systematischen Anordnung zum einen im Hinblick auf das untergeordnete Glied, das als Mittel dient, Zweck ist. Zum anderen im Hinblick auf das übergeordnete Glied, das als Zweck dient, Mittel ist. Ebenso wie das axiomatische System würde auch das teleologische in einem obersten End- bzw. Zentralzweck oder in mehreren obersten End- bzw. Zentralzwecken gipfeln. Dieses System ist dadurch stimmig, daß es i. S. der Finalität folgerichtig ist.<sup>545</sup> Auf der zweiten Stufe befindet sich das Kontinuitätsgebot, das nur als Erhaltungsgebot vorstellbar ist. Dieses Gebot fordert vom Gesetzgeber die Einhaltung und Beibehaltung einmal gewähl-

---

<sup>542</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 168 ff.

<sup>543</sup> Zur stufenweisen Bedeutung der „unfreiwilligen Selbstbindung des Gesetzgebers“ bei PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 111.

<sup>544</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 230 ff.

<sup>545</sup> Zum axiomatischen bzw. teleologischen System bei PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 208 ff.



ter Leitideen.<sup>546</sup> Auf der dritten Stufe verlangt das Konsequenzgebot vom Normengeber, daß Leitideen konsequent realisiert werden. Es fungiert in doppelter Weise als Konsequenzerhaltungs- und Konsequenzaufbaugebot.<sup>547</sup> Diese Selbstbindungsgebote bilden dann einen Maßstab der Normenkontrolle, wenn sie verfassungsrechtlich fundiert sind.

Im Hinblick auf die Existenz eines axiomischen Systems gibt es weder ein Systemerhaltungsgebot noch ein Systemaufstellungsgebot, da es an einer Verpflichtung des Gesetzgebers mangelt, ein solches System aufzubauen und anzuwenden. Somit fehlt bereits das System als tatsächliche Basis. Auf das Bestehen eines teleologischen Systems bezogen, existiert zwar ein Systemerhaltungsgebot dahingehend, daß die einfachgesetzliche Normenordnung als Mittel zur Realisierung von Verfassungszwecken zu erhalten ist. Für den Gesetzgeber ergeben sich hieraus aber keine inhaltlichen Grenzen und demnach auch keine Selbstbindung. Er ist bei der erstmaligen Regelung eines bestimmten Abschnitts der sozialen Realität in der Wahl seiner Zwecke und damit auch in den Regelungsideen frei. Der Normengeber wird nur begrenzt, wenn die Zweckwahl gegen das Grundgesetz verstößt.<sup>548</sup>

Auch ein Kontinuitätsgebot läßt sich grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht begründen, da Kontinuität als solche kein Verfassungspostulat ist.<sup>549</sup> Lediglich in zwei Ausnahmefällen existiert ein Verfassungspostulat: Zum einen ist ein spezielles Kontinuitätsgebot aus dem Verbot des „venire contra factum proprium“ zu entnehmen. Dem Gesetzgeber soll es verboten sein, durch Gesetze erzwungene Rechtspositionen zu entwerten, wenn die Entwertung sich erst in der Zukunft bemerkbar macht, hingegen in der Gegenwart zu erfüllende Pflichten unberührt läßt.<sup>550</sup> Zum anderen läßt sich eine weitere Kontinuitätspflicht aus dem Rechtsstaatsprinzip als dem Sitz des Vertrauensschutzprinzips ableiten. Dem Gesetzgeber darf es nicht möglich sein, vom Bürger freiwillig „Ins-Werkgesetzte“ Positionen, die sich als „Annahme“ eines „Angebots“ des Normenge-

---

<sup>546</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 239 ff.

<sup>547</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 282 ff.

<sup>548</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 238.

<sup>549</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 281.

<sup>550</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 261 ff.

bers darstellen, zu entwerten. Hiervor schützt den Bürger das Vertrauensschutzprinzip.<sup>551</sup>

Der Gesetzgeber wird auch nicht durch ein generelles Konsequenzgebot in seiner Gestaltungsfreiheit gebunden. Nur in den Ausnahmefällen, die auch durch ein Kontinuitätsgebot erfaßt werden, greift ein Konsequenzgebot. Mithin stellt dieses Gebot keinen zusätzlichen Maßstab zur Normenkontrolle dar.

#### **d) Konsequenzen**

Insgesamt läßt sich feststellen, daß mit dem Terminus der Systemgerechtigkeit eine Vielzahl von Inhalten verbunden ist, die sich jedoch deutlich voneinander unterscheiden. Ebenso werden dem Begriff eine Vielzahl von Einsatzmöglichkeiten zugesprochen, von denen lediglich vier rechtliche Relevanz besitzen. Von diesen vier Funktionen wird Systemgerechtigkeit allein mit der Funktion des Interpretationsprinzips angemessen umschrieben. In keiner dieser rechtlich relevanten Einsatzmöglichkeiten fungiert aber die Systemgerechtigkeit als ein Maßstab zur Normenkontrolle.

Die Darstellung der Inhalte und der Funktion hat gezeigt, daß mit den Begriffen der „Systemgerechtigkeit“ und „Selbstbindung des Gesetzgebers“ häufiger inhaltlich Identisches auszudrücken versucht wird. Grundsätzlich existiert jedoch weder eine freiwillige noch eine unfreiwillige Selbstbindung des Normengebers an die Systemgerechtigkeit. Nur ausnahmsweise ergibt sich eine Selbstbindung des Gesetzgebers, die dann als Maßstab der Normenkontrolle fungiert.

Die Systemgerechtigkeit ist aber kein Verfassungspostulat. Der Gestaltungsfreiheit des Normengebers sind über die normalen Verfassungsgehalte keine weiteren Schranken gesetzt. Von genannten Ausnahmen abgesehen unterliegt der Gesetzgeber keiner weiteren Bindung, die im Zusammenhang mit der Überprüfung einer Norm zu beachten ist. Somit bedarf es keiner Prüfung der Systemgerechtigkeit.

---

<sup>551</sup> PEINE, Systemgerechtigkeit, S. 265 ff.

## II. Ungleichmäßigkeit der Betriebsaufgabe und der Betriebsverpachtung

### 1. Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit

Wenn durch die Betriebsverpachtung der Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verletzt wird, setzt dies notwendigerweise eine Ungleichbehandlung gleicher Normadressaten voraus. Im folgenden soll unterstellt werden, daß das gesamte Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs einer außerbetrieblichen Nutzung zugeführt wird. Dies läßt sich in zweifacher Weise verwirklichen: Zum einen werden die gesamten Wirtschaftsgüter einer Vielzahl von Pächtern zur Nutzung überlassen. Es handelt sich um die private Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter und nicht um eine Betriebsverpachtung.<sup>552</sup> Zum anderen werden die Wirtschaftsgüter insgesamt an einen einzelnen Pächter verpachtet. Der Verpächter erfüllt die höchstrichterlichen Anforderungen einer Betriebsverpachtung.<sup>553</sup> In beiden Fällen wird das gesamte Betriebsvermögen einer betriebsfremden Nutzung zugeführt. Auch übt der ursprüngliche Betriebsinhaber jeweils eine private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) aus. Lediglich die sich ergebenden steuerlichen Folgen beider Sachverhalte weichen voneinander ab. Im ersten Fall wird der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht mit der steuerlichen Konsequenz, daß die stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden müssen. Hingegen wird im zweiten Fall eine Betriebsaufgabe bei der Betriebsverpachtung abgelehnt, so daß eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven unterbleibt.<sup>554</sup>

Um nun beurteilen zu können, ob der Steuergerechtigkeit entsprochen wurde, ist für beide Fälle die finanzielle und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit Pachtbeginn zu bestimmen. Zwar stehen im allgemeinen bei einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) dem Steuerpflichtigen keine Barmittel zur Verfügung, wie bspw. bei einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) aus der Veräußerung.<sup>555</sup> Dem Aufgebenden ist es jedoch möglich,

---

<sup>552</sup> K. F. WENDT, StKongrRep. 1976, 173, 194; ähnlich auch SCHULZE ZUR WIESCHE, Steuer Formular Hdbch., Rdnr. 2572.

<sup>553</sup> Dazu § 2 B, S. 24 ff.

<sup>554</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

<sup>555</sup> SCHOLTZ, Die Besteuerung des Betriebsaufgabegewinns aus der Sicht des Verfassungsrechts, FR 1983, 469, 472 f.

die Steuerschuld aus dem Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter zu entrichten.<sup>556</sup> Somit entspricht die Besteuerung einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) dem Leistungsfähigkeitsprinzip, indem die Steuerlast nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ermittelt wird. Für den zweiten Fall ergibt sich eine mit dem ersten Fall identische Leistungsfähigkeit, da ebenfalls die Möglichkeit besteht, Wirtschaftsgüter zu verkaufen, um die Steuerschulden begleichen zu können. Somit weicht die Betriebsverpachtung vom Prinzip der Leistungsfähigkeit ab, da eine Besteuerung der stillen Reserven mit Pachtbeginn unterbleibt. Hieraus läßt sich jedoch noch keine Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) ableiten. Erst wenn keine sachlichen Erwägungen vorgebracht werden können, die das Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen, wird gegen das Willkürverbot verstoßen.

## 2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Zur Rechtfertigung seiner Entscheidung zur Betriebsverpachtung führt die Rechtsprechung an, daß die Annahme einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und damit die Gleichbehandlung mit dem ersten Fallbeispiel unbillig ist.<sup>557</sup> Ebenso wie bei einer Betriebsaufgabe ist bei der Betriebsverpachtung die Leistungsfähigkeit auf das Vermögen des Steuerpflichtigen eingeschränkt, so daß dieser gezwungen sein könnte, die zur Verpachtung bestimmten Wirtschaftsgüter zu veräußern, um aus dem Verkauf die Steuer aufbringen zu können. Im Gegensatz zur Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) könnte der ursprüngliche Betriebsinhaber den Gewerbebetrieb nach seiner Verpachtung wieder selbst fortführen. Das Endgültige der Betriebsaufgabe träfe für die Betriebsverpachtung nicht zu. Wenn aber der Steuerpflichtige zuvor gezwungen wäre, Wirtschaftsgüter zu veräußern, könnte eine spätere Betriebsfortführung nicht mehr möglich sein. Die Rechtsprechung

---

<sup>556</sup> SCHOLTZ, Die Besteuerung des Betriebsaufgabegewinns aus der Sicht des Verfassungsrechts, FR 1983, 469, 473.

<sup>557</sup> Dazu § 3 B, S. 41 ff.

sieht hierin die Unbilligkeit der Betriebsverpachtung und rechtfertigt damit ihre Entscheidung.<sup>558</sup>

An dieser Stelle der Untersuchung kann bislang lediglich festgehalten werden, daß die Behandlung der Betriebsverpachtung der Steuergerechtigkeit entgegensteht. Da aber sachliche Erwägungen die Rechtsprechung zu einer Ungleichbehandlung veranlaßt haben, kann vorerst nicht von einem Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) gesprochen werden. Erst nach Abwägung und Beurteilung der richterlichen Argumente zur Unbilligkeit kann endgültig über den Gleichheitsgrundsatz befunden werden.

---

<sup>558</sup> Dazu § 3 B, S. 41 ff.