

## **Urteilsbesprechung**

**FG Düsseldorf, Urt. V. 04.12.2001 - 6 K 7875/98 K, G, F**

1. Empfänger der in § 160 Satz 1 AO bezeichneten Ausgaben ist derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen worden ist. Ist die empfangende Person lediglich zwischengeschaltet, weil sie die vertraglich ausbedungenen Leistungen mangels eigener wirtschaftlicher Betätigung gar nicht erbringen kann oder weil sie aus anderen Gründen die ihr erteilten Aufträge und die empfangenen Gelder an Dritte weiterleitet (z.B. sog. Domizilgesellschaften), ist nicht die zwischengeschaltete Person, sondern sind die hinter ihr stehenden Dritten, an die die Gelder letztlich gelangt sind, als Empfänger anzusehen.

2. Die Anteilseigner als hinter einer Domizilgesellschaft stehende Personen sind nicht in jedem Fall als wirtschaftliche Empfänger des Geldes anzusehen. Vielmehr sind dritte Personen Empfänger im Sinne des § 160 AO, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass weder die Gesellschaft noch deren Anteilseigner in der Lage waren, die geschuldete Leistung zu erbringen.

**(Leitsätze der Redaktion)**

FG Düsseldorf, Urt. V. 04.12.2001 - 6 K 7875/98 K, G, F

### **Zum Sachverhalt:**

Die Klägerin betreibt als GmbH die gewerbliche Überlassung von Arbeitnehmern im Rahmen von Zeitarbeitsverhältnissen. Das Stammkapital von 50.000 DM halten zu je 50 % Herr **A** und Herr **B**.

Seit dem Jahre 1995 wirbt die Klägerin für ihren Geschäftsbetrieb im Motorsportbereich. Sie hatte zunächst in einem als „Sponsorvertrag-Werbevertrag“ überschriebenen Vertrag vom 05.05.1995 mit den Rennfahrern **R 1**, **R 2** und **R 3** aus **A-Stadt** vereinbart, dass ein näher beschriebenes Rennfahrzeug mit entsprechender Werbung für die Klägerin versehen bei den im Einzelnen bezeichneten Rennen eingesetzt werden sollte.

Die Vergütung für diese Werbemaßnahme betrug 200.000 DM. Bei den Verhandlungen um die Fortsetzung des Werbevertrages für das Jahr 1996 wurde der Klägerin in Gesprächen mit den Fahrern der Renngemeinschaft, insbesondere von Herrn **R 3**, die in der Schweiz ansässige Firma **F 1, B-Stadt**, als Ansprechpartner benannt. Die Fahrer-gemeinschaft habe die **F 1** mit der Steuerung und Koordination des gesamten Sponso-rings und Marketings beauftragt, um sich ausschließlich auf die Rennfahrertätigkeit zu konzentrieren (vgl. im Einzelnen: Schreiben des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters **WP 1** vom 12.05.1998 an den Beklagten). In der Folge schloss die Klägerin am 01.12.1995 einen ebenfalls mit „Werbevertrag-Sponsorvertrag“ überschriebenen Vertrag mit der Firma **F 1** über die entsprechende Werbung im Motorsportbereich (..... Cup).

Das am 19.12.1995 für die Beschriftung des Fahrzeugs und der Bekleidung von der Firma **F 1** in Rechnung gestellte Entgelt von 300.000 DM zahlte die Klägerin verein-barungsgemäß am 29.05.1996 mittels Verrechnungsschecks.

Nach der im Rahmen einer Außenprüfung eingeholten Auskunft des Bundesamtes für Finanzen vom 10.12.1997 handelt es sich bei der Firma **F 1, B-Stadt** um eine Domizil-gesellschaft (kein eigenes Geschäftsbüro, kein eigener Telefon- oder Telefaxanschluss). Domizilgeberin sei die **A-Landerische** Firma **N und O AG**, vertreten durch Herrn **O**. Der Außenprüfer stellte weiterhin fest, dass die Firma **F 1** erst am 30.07.1996 gegründet und am 14.08.1996 in das **A-Landerische** Handelsregister eingetragen worden sei.

Da die **F 1** als Domizilgesellschaft/Briefkastenfirma anzusehen sei und die Anteilseigner von der Klägerin nicht benannt worden seien, schlug der Außenprüfer vor, die Sponso-ringaufwendungen i.H.v. 300.000 DM **nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen** und in voller Höhe **als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln** (vgl. Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichts vom 20.05.1998). Der Beklagte folgte den Vorschlägen des Außenprüfers und erließ u.a. geänderte Bescheide zur Körperschaftsteuer 1996, über die Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.1996 und über den Gewerbesteuermessbetrag 1996. Auf die Einsprüche der Klägerin erließ der Beklagte am 29.09.1998 eine Einspruchsentscheidung, in der er nicht mehr vom Vorliegen einer „anderen Ausschüttung“ ausging. Die angefochtenen Bescheide wurden entsprechend geändert und die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

Mit der am 30.10.1998 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter.

(...)

**Die Klage ist unbegründet und wird kostenpflichtig abgewiesen.**

**Aus den Gründen:**

Der Beklagte hat es unter Hinweis auf § 160 AO zu Recht abgelehnt, die geltend gemachten Sponsoringaufwendungen i.H.v. 300.000 DM als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Nach § 160 AO sind Betriebsausgaben steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, den Empfänger genau zu benennen. Das nach § 160 Satz 1 AO vom Finanzamt und über § 96 Abs.1 Satz 1, 2.Halbsatz Finanzgerichtsordnung -FGO- vom erkennenden Gericht ausübende Ermessen vollzieht sich auf zwei Stufen: Auf der ersten entscheidet die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO), ob es das Benennungsverlangen an den Steuerpflichtigen richten soll. Auf der zweiten trifft es eine Ermessensentscheidung darüber, ob und inwieweit es die in § 160 Satz 1 AO genannten Ausgaben, bei denen der Empfänger nicht genau benannt ist, zum Abzug zulässt (z.B. Bundesfinanzhof -BFH-, Urteile vom 24.06.1997 VIII R 9/96, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1998, 51, 53; vom 30.03.1983 I R 228/78, BStBl II 1983, 654, und vom 12.09.1985 VIII R 371/83, BStBl II 1986, 537; Tipke in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 160 AO Tz. 2). Diese Ermessensentscheidungen sind unselbstständige Bestandteile der Verfahren zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen oder der Steuerfestsetzung und können nur mit Rechtsbehelfen gegen die betreffenden Bescheide angegriffen werden (BFH, Beschluss vom 25.08.1986 IV B 76/86, BStBl II 1987, 481; Urteil vom 12.09.1985 VIII R 371/83, BStBl II 1986, 537).

Empfänger der in § 160 Satz 1 AO bezeichneten Ausgaben ist derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen worden ist. Das gilt auch in Fällen, in denen die natürliche oder juristische Person, die die Zahlungen des Steuerpflichtigen entgegennahm, lediglich zwischengeschaltet wurde, weil sie die vertraglich ausbedungenen Leistungen entweder mangels eigener wirtschaftlicher Betätigung gar

nicht erbringen konnte oder weil sie aus anderen Gründen die ihr erteilten Aufträge und die empfangenen Gelder an Dritte weiterleitete (z.B. sog. Domizilgesellschaften, vgl. BFH, Urteil vom 12.08.1999 XI R 51/98, Sammlung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs -BFH/NV- 2000, 299). Empfänger i.S. des § 160 Satz 1 AO ist dann nicht die zwischengeschaltete Person, sondern sind die hinter ihr stehenden Dritten, an die die Gelder letztlich gelangt sind. Dies folgt aus dem Sinn der Vorschrift, mögliche Steuer ausfälle zu verhindern, die dadurch eintreten können, dass der Empfänger geltend gemachter Betriebsausgaben die Einnahmen bei sich nicht steuererhöhend erfasst (BFH, Urteil vom 30.03.1983 I R 228/78, BStBl II 1983, 654, 655, m.w.N.). Empfänger kann mithin nur derjenige sein, bei dem sich die Geldzahlung - wenn auch neben anderen Personen - steuerrechtlich auswirkt.

Wendet man die obigen Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, auf den Streitfall an, so ergibt sich, dass die Klägerin den Empfänger der Zahlung auf das vom Beklagten zulässigerweise gestellte Benennungsverlangen hin nicht benannt hat.

Der Beklagte hat die Klägerin zulässigerweise aufgefordert, den Empfänger der Zahlung in Höhe von 300.000 DM zu benennen. Insbesondere war das Benennungsverlangen nicht deshalb ermessensfehlerhaft, weil die hinter der **F 1** stehenden Personen bekannt waren. Zwar sprechen einige Anhaltspunkte dafür, dass Herr **R 3** hinter der **F 1** steht. Allerdings bestreitet er dieses und der Beklagte hat keine Beweismittel zur Verfügung, die diese Vermutung belegen könnten. Hinzu kommt, dass nach der vertraglichen Vereinbarung vom 01.12.1995 die **F 1** berechtigt war, das Auto auszuwählen, auf dem die Werbemaßnahmen angebracht werden sollten und in „Zusammenarbeit mit **XY Motorsport**“ die Besetzung des Fahrzeugs bestimmt werden sollte. Folglich ist es möglich, dass - neben Herrn **R 3** - anderen Personen die Zahlung der 300.000 DM letztlich zugeflossen ist, zumal das mit Werbung der Klägerin versehene Auto auch von anderen Fahrern (**R4, R5, R6** vgl. Blatt 239 der BP-Handakte) benutzt wurde.

Die **F 1** ist auch nicht als Empfängerin i.S. des § 160 Satz 1 AO anzusehen. Nach den vom Bundesamt für Finanzen gesammelten Erkenntnissen, auf die der Beklagte zurückgreifen durfte (BFH, Beschluss vom 13.12.1999 IV B 41/99, BFH/NV 2000, 817; Urteil vom 05.03.1981 IV R 94/78, BStBl II 1981, 658, 659), handelt es sich um eine

Gesellschaft ohne eigene Büroräume und ohne erkennbare eigene wirtschaftliche Betätigung.

Auch durch die Bezeichnung der Gesellschafter der **F 1** hat die Klägerin das Benennungsverlangen des Beklagten nicht erfüllt.

Zwar ist unbestritten, dass als hinter einer Domizilgesellschaft stehende Personen, an die die erbrachten Zahlungen letztlich gelangt sind, die Anteilseigner in Betracht kommen; jedoch ist gleichermaßen anerkannt, dass die Anteilseigner nicht in jedem Fall als wirtschaftliche Empfänger des Geldes anzusehen sind. Vielmehr sind dritte Personen Empfänger im Sinne des § 160 AO, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass beispielsweise weder die Gesellschaft noch deren Anteilseigner **in der Lage waren, die geschuldete Leistung zu erbringen** (vgl. BFH, Urteil vom 10.11.1998 I R 108/97, BStBl II 1999, 121).

Es ist nicht erkennbar, dass der jeweils als Repräsentant oder Verwaltungsrat für die **F 1** tätige **O** in der Lage war, die von **F 1** geschuldeten Leistungen zu erfüllen. Es ist von der Klägerin auch nicht dargelegt worden, dass Herr **O** über spezifische Kenntnisse der deutschen Motorsportszene oder über Kenntnisse der Sportwerbung verfügt, die ihn und damit die **F 1** in die Lage hätten versetzen können, die Werbeleistung gegenüber der Klägerin zu erbringen. Gleiches gilt für die in **D-Land** ansässige und von der Klägerin benannte Gesellschafterin **P**. Auch aus diesem Grund dürfte sich die Klägerin vor Vertragsschluss über „Internas“ der - zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal in Gründung befindlichen (Gründung vom 30.07.1996) - **F 1** informiert haben.

Bei der Ermessensausübung zweiter Stufe ist über die Höhe des zu versagenden Ausgabenabzugs zu entscheiden. Maßgeblich für die anzustellenden Ermessenserwägungen ist der Zweck des § 160 AO, einen Ausgleich **für die vermutete Nichtversteuerung beim** Empfänger zu schaffen, indem der Steuerpflichtige wie ein Haftender für fremde Steuern in Anspruch genommen wird. Nur soweit Steuerausfälle nicht zu erwarten sind, können Ausgaben trotz fehlender Empfängerbezeichnung zum Abzug zugelassen werden (BFH Urteil vom 10.03.1999 XI R 10/98, BStBl II 1999, 434). Pauschale Berechnungen des möglichen Steuerausfalls sind zulässig; sonstige Erwägungen, die nicht im Zusammenhang mit dem möglichen Steuerausfall stehen, sind dagegen ermes-

sensfehlerhaft (vgl. BFH, Urteile vom 20. Juli 1993 XI B 85/92, BFH/NV 1994, 241 und vom 15.03.1995 I R 46/94, BStBl II 1996, 51).

Im vorliegenden Fall fehlen jegliche Anhaltspunkte dafür, ob und in welcher Höhe die tatsächlichen Empfänger der Provisionszahlungen steuerpflichtige Einkünfte im Streitjahr bezogen haben. Da folglich auch nicht erkennbar ist, in welcher Höhe die von der Klägerin geltend gemachten Zahlungen beim Empfänger zu einer steuerlichen Belastung geführt hätten, hat der Beklagte zu Recht den Betriebsausgabenabzug insgesamt versagt.

Diese Rechtsfolge wird auch nicht - wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat - durch § 16 Außensteuergesetz -AStG- ausgeschlossen. § 160 AO ist auch dann anwendbar, wenn der Tatbestand des § 16 AStG erfüllt ist. Es ist nicht erkennbar, dass § 16 AStG den Anwendungsbereich des § 160 AO einschränken will; vielmehr soll § 16 AStG die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen über § 160 AO hinaus erweitern (vgl. Schmitz, Internationales Steuerrecht 1997, 193, 196 ff.).

### **Anmerkung:**

Das Urteil ist zu einer Verfahrensvorschrift, dem § 160 AO ergangen. Danach sind Ausgaben nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten beim Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, wenn dieser den Empfänger genau benennen kann. Aufwendungen des zahlenden Steuerpflichtigen führen regelmäßig zu Einnahmen des empfangenden Steuersubjekts. Kann ein Steuerpflichtiger die Ausgaben steuermindernd berücksichtigen, so will der Gesetzgeber sicherstellen, daß diese Beträge auch beim Empfänger der Besteuerung unterliegen. Ist dies nicht möglich, so wird der Abzug als Betriebsausgabe untersagt. Im Ergebnis trägt dann der Zahlende das Risiko, daß die Besteuerung beim Empfänger nicht nachvollziehbar ist.

Im konkreten Fall ging es offensichtlich darum, mit Hilfe von Briefkastenfirmen und Strohmännern den Zufluß beim wahren Empfänger der Leistung zu verschleiern. Das Gericht orientiert sich dabei streng an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise,<sup>1</sup> um die rechtliche Konstruktion letztlich "zu Fall" zu bringen. Ist die Empfängerin eine Gesell-

---

<sup>1</sup> Eingehend Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 B 3, S. 142 ff.

schaft ohne eigene wirtschaftliche Betätigung (sog. Domizilgesellschaft)<sup>2</sup>, wird als Empfänger der hinter der Gesellschaft stehende Dritte angesehen. Die Existenz einer rechtlich selbständigen Person wird aufgrund ökonomischer Überlegungen negiert. Fraglich ist dann, welche Personen als hinter der Gesellschaft stehende "Dritte" anzusehen sind. Auch hier führt eine an der Wirklichkeit orientierte Betrachtung dazu, daß die Anteilseigner als rechtliche "Herren der Gesellschaft" keine Berücksichtigung finden. Entscheidend ist damit, wer als wirtschaftlicher Empfänger des Geldes anzusehen ist. Indizien dafür, daß die Beträge im Ergebnis anderen Personen als den Anteilseignern zugute kommen ist die Tatsache, daß neben der Gesellschaft auch die Gesellschafter nicht in der Lage sind, die geschuldete Leistung zu erbringen.<sup>3</sup>

Mit dieser Vorgehensweise wird also nicht nur die Gesellschaft als Scheingesellschaft beiseite geschoben, sondern es wird auch die rechtliche Verfügungsbefugnis der Anteilseigner negiert. Für den tatsächlichen Empfänger der Leistung bedeutet das, daß weder der Einsatz von Domizilgesellschaften noch von Stroh Männern die erhoffte Steuerersparnis ermöglicht. Gleichzeitig bedeutet diese Sichtweise, daß sich die steuerrechtliche Würdigung stark von der zivilrechtlichen Ausgangslage entfernt. Die Beantwortung der Frage, wie weit das Zivilrecht für das Steuerrecht zwingend ist, hängt maßgeblich davon ab, welche Stellung man dem Steuer- und Zivilrecht in der Rechtsordnung zubilligt.<sup>4</sup>

Ist das Steuerrecht als Folge- oder Annexrecht zum Zivilrecht anzusehen bzw besteht ein Vorrang der Zivilrechtsordnung vor der Steuerrechtsordnung?<sup>5</sup> Für diese Betrachtungsweise spricht, daß sie der Einheit der Rechtsordnung und der Rechtssicherheit dient.<sup>6</sup>

Dabei bleibt aber unberücksichtigt, daß das Steuerrecht ihm eigentümliche Zwecke verfolgt. Das Zivilrecht ordnet das Leben der Privatrechtssubjekte untereinander. Es dient dem Interessenausgleich zwischen privaten Rechtssubjekten. Es stellt damit den orga-

---

<sup>2</sup> Zur Qualifizierungsproblematik vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, S. 385 f.

<sup>3</sup> BFH, BStBl II 1999, 121.

<sup>4</sup> Ausführlicher Überblick über den Theorienstreit bei Ruppe, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. Est, Rdn. 451 ff; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III S. 1283 ff.

<sup>5</sup> Flume, Steuerwesen und Rechtsordnung, S. 25; am weitgehendsten für den Vorrang des Zivilrechts Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 309, 358 ff.

<sup>6</sup> so noch BFH, BStBl. 1967 III, 781, 782 „Primat des bürgerlichen Rechts vor dem Steuerrecht“; Döllerer, JbFSt. 1986/87, 54.

nisatorischen Rahmen für die Güterzuordnung und die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten für den wirtschaftlichen Verkehr zwischen Privaten zur Verfügung.

Anders das Steuerrecht, welches den Zweck hat, Einnahmen für den Staat zu erzielen.<sup>7</sup> Einen völligen Gleichlauf der Wertungen in beiden Rechtsgebieten kann es daher nicht geben. Die Folge ist, daß das Steuerrecht notwendig eigene Tatbestände bilden muß.

Problematisch ist aber, daß diese Tatbestände an Sachverhalte anknüpfen, die zivilrechtlich vorgeformt sind. Der Gesetzgeber geht nämlich häufig vom wirtschaftlichen Vorgang nur als Prämisse aus, benutzt aber Begriffe des Zivilrechts als Hilfsmittel, um ihn zu umschreiben. Der wirtschaftliche Erfolg, an den das Steuerrecht anknüpft, umschreibt somit Ergebnisse von Geschäften, die in den Gestaltungen des bürgerlichen Rechts abgewickelt werden.<sup>8</sup> Die Folge ist, daß der zivilrechtliche Vorgang dem steuerrechtlichen vorangeht, was aber nicht zu einem Vorrang, sondern nur zu einer „Vorherigkeit“ des Zivilrechts führt.<sup>9</sup>

Der Einnahmeerzielungszweck allein kann aber nicht die Richtschnur sein, anhand der die Steuergesetze auszulegen sind. Deshalb wird auch teilweise vertreten, diese Absicht des Gesetzgebers sei kein Zweck im Sinne der teleologischen Interpretation<sup>10</sup> Sonst müßte immer der Auslegung der Vorrang einzuräumen sein, die zu einer Maximierung der staatlichen Einnahmen führt.<sup>11</sup> Dieses Ergebnis kommt aber deshalb nicht zustande, weil die Steuerrechtsnormen nicht nur Fiskalzwecknormen sind. Sie haben auch die Aufgabe, die Gesamtlast sachgerecht auf die Bürger zu verteilen, weshalb sie auch als „Lastenausgleichsnormen“ angesehen werden können.<sup>12</sup> Der Staat kann nämlich seine Einnahmen nur nach der Maßgabe der Verfassung erzielen. Anders als das Zivilrecht ist das Verfassungsrecht nicht nur vorherig, sondern vorrangig.

So verletzen die Steuergesetze Art 3 GG z. B. immer dann, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behand-

---

<sup>7</sup> hinzu treten wirtschaftspolitische Zwecke; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1 S. 119 ff. unterteilt deshalb zwischen Fiskalzweck-, Sozialzweck- und Vereinfachungszwecknormen.

<sup>8</sup> Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 214.

<sup>9</sup> Kirchhof, Die Eigenständigkeit der Genossenschaft als Steuerrechtssubjekt, S. 7; ders., StuW 1983, 173, 181.

<sup>10</sup> Vogel, DStZA 1977, 9; Kruse, Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, S. 94.

<sup>11</sup> Vogel, DStZA 1977, 9.

<sup>12</sup> Vogel, StuW 1977, 97 ff; zustimmend Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, S. 1261.



lung rechtfertigen können.<sup>13</sup> Der Gleichheitssatz bedingt daher, daß die Einnahmeerzielung des Staates in Form der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erfolgen hat. Die teleologische Auslegung der Steuerrechtsnormen hat sich daher nicht am Fiskalzweck, sondern am Zweck der Fiskalzwecknormen, die Gesamtsteuerlast nach einem bestimmten Maßstab auf die einzelnen Steuerpflichtigen zu verteilen, dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu orientieren.<sup>14</sup> Ein Gebot, welches naturgemäß das Zivilrecht schon deshalb nicht betreffen kann, weil dieses keine Einnahmeerzielung bezweckt. Deshalb ist eine Abweichung vom Zivilrecht durchaus möglich, denn das Steuerrecht verlangt grundsätzlich gleiche steuerliche Belastung in Anknüpfung an gleiche wirtschaftliche Sachverhalte, nicht gleiche Belastung gleicher Formalrechtsgestaltungen.<sup>15</sup>

Somit ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Gerichts ist nicht zu beanstanden. Die Unaufklärbarkeit des richtigen Zahlungsempfängers geht aber zu Lasten des inländischen Vertragspartners. Daher muß der zahlende Steuerpflichtige eine erhöhte Sorgfalt walten lassen und den Empfänger der Leistung genau überprüfen, um steuerliche Nachteile zu vermeiden.

Werner Nägel, wissenschaftlicher Mitarbeiter

---

<sup>13</sup> Vgl. hierzu z. B. BVerfGE 81, 229, 236 m. w. N.

<sup>14</sup> ebenso Tipke/Lang, Steuerrecht, S.

<sup>15</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 96.