

## Die Verwirklichung der Steuerrechtsordnung

del prof. Andrea Amatucci

(Intervento di Andrea Amatucci in occasione del convegno *Verwirklichung der Steuerrechtsordnung*, Bonn, 11 novembre 2005, degli autori degli scritti in onore del prof. Klaus Tipke per i suoi 80 anni)

[Leggi la versione italiana](#)

Nur wenn die Sachverhalte - die mit den gesetzlichen Tatbeständen nicht übereinstimmen – gemeinsame Elemente haben und die nicht gemeinsamen im Vergleich zu der „Ratio“ des Gesetzes irrelevant sind, erlaubt die Ausdehnung der Rechtsordnung, die Ziele des Gesetzes zu erreichen.

Ein solches, analoges Verfahren wirkt im Innern der Ratio, um sie zu bilden; die perfekte qualitative Identität zwischen der Analogieuntersuchung und der Interpretation verursacht eine quantitative Identifizierung. Die interpretative Art des analogen Verfahrens betont seine Verwandtschaft zu der erweiterten Interpretation. Trotzdem findet diese letzte nur dann statt, wenn die Norm, – von dem Untersuchungsverfahren abstrahiert – einen grösseren Anwendungsbereich als ihre wörtliche Bedeutung ermöglicht - und das auch dank eines ihrer möglichen Ergebnisse.

Die Interpretation, – die grundsätzlich durch ihre Anwendung bedingt ist – ist im Gegenteil analog, wenn der Sachverhalt – welcher nicht ausdrücklich vom Gesetz vorgesehen wurde – außerordentliche Elemente hat, die – wie gesagt – im Vergleich zu der Ratio – irrelevant sind. Das Interpretationsverfahren ist vollständig, auch wenn wir von der Analogie absehen, die einer Notwendigkeit der Anwendung folgt; es bleibt aber unvollständig, wenn wir von der erweiterten Interpretation absehen, da sie eine logische Phase nicht beachtet. Die Analogieinterpretation erweitert sich deswegen – bei der Produktion von Werturteilen, die von den gesetzlichen Werturteilen hergeleitet werden – zu ihrem äußeren Verhältnis, d.h. zu ihrer Stellung zu den Elementen des Sachverhaltes, der Nichts mit dem gesetzlichen Tatbestand gemeinsam hat. Wir können aus diesem Grund nicht akzeptieren, dass der Unterschied zwischen erweiterter Interpretation und Analogie unwesentlich sei.

Aus den genannten Gründen, können wir uns mit den Problemen der Zulässigkeit der Steuergesetzesanwendung nach Analogie und der Bildung nach Analogie der spezifischen, hermeneutischen Kanons auseinandersetzen, die in der Rechtsordnung lange verhandelt worden sind.

Unsere Überlegungen sind folglich ausreichend, um die Unbegründetheit der These zu beweisen, dass die erweiterte Interpretation für einige Steuergesetze unzulässig ist.

Paragraph 2 des Artikels 24 der spanischen „Ley general tributaria“, der z.B. die Ausdehnung des Gesetzes jenseits der engen Grenzen des steuerpflichtigen Objekts oder der Steuerbefreiung oder der Vergünstigungen nicht gestattet, kann sich deswegen nicht auf die erweiterte Interpretation beziehen.

Die Analogie stellt in Folge keinen technischen Ausweg (keine Strategie) dar, den die Steuerverwaltung beim Kampf gegen die Steuerhinterziehung und die Gesetzesumgehung anwenden kann. Die analoge Anwendung gehört nämlich nicht zur Verfügungsgewalt der Steuerverwaltung. Die analoge Anwendung ist automatisch, wenn die Bedingungen vorliegen; in jedem Fall beruht das Gesetz auf dem Prinzip der Teilnahme aller Bürger an den Staatsausgaben. Aus demselben Grund können wir nicht der Theorie zustimmen, die der Analogie ihren Untersuchungsaspekt versagt. Die *Ratio* der Norm, die *erweitert* wird, stellt ein ausreichendes Element dar, weil sie die gleiche Zielsetzung als Grundbedingung enthält und kann somit aus dem grundlegenden Charakter der normgebenden Sprache hergeleitet werden, die ein Minimum an Textualität in der eingesetzten Steuergestaltung erklärt.

Das Verbot der Analogie, das auf den gesetzlichen Vorbehalten beruht, erscheint folglich unbegründet, weil sie die Strenge des gesetzlichen Inhalts braucht. Die Analogie akzeptiert nämlich ausschließlich Ausdrücke der gesetzlichen Ratio und bietet deswegen keine Innovation hinsichtlich der Ratio.

Aus diesem Grund wird auch die Rechtssicherheit von der analogen Anwendung nicht in Frage gestellt.

Die Anwendung der Analogie wird auch nicht vom Prinzip der Steuerkraft verboten. Die Analogie verursacht nämlich die Ausweitung des Steuercharakters auf alle ähnlichen Tatbestände, die ausdrücklich vorgesehen und ebenso Zeichen der Steuerkraft sind.

Die Verfassungsordnung zwingt das Steuergesetz, Sachverhalte als gesetzliche Tatbestände zu sehen, die sich in ihrer Steuerkraft ausdrücken lassen; dann mit Bezug auf die Steuerlast, die sich genau im Voraus berechnen lässt, zwingt sie es weiter, eine bestimmte Wirtschaftspolitik zu verfolgen.

Die analoge Anwendung, wenn sie auf einer wirkungsvollen Rechtsgrundlage beruht, verstößt auch nicht gegen das Gleichheitsprinzip, denn sie lässt verwandte und wesentlich nicht ungleiche Sachverhalte auf gleicher Weise disziplinieren, und behindert nicht die Erreichung der vorschriftlichen Ziele, d.h. deren, die von der „Ratio“ geäußert wurden. Als zulässig lässt sich auch die analoge Anwendung der Völkerrechtsnormen mit steuerlichem Inhalt betrachten, da sie dazu beiträgt, das Staatsinteresse und das der Mitglieder „uti singuli“ und „uti civis“ zu schützen.

Das Verbot der analogen Anwendung wurde auch mit Bezug auf eine andere Ebene motiviert, und d.h. mit Bezug auf die Art des Steuergesetzes. Aus der Verwandtschaft zum Strafgesetz und aus seinem vermutlich widerwärtigen und außerordentlichen Charakter lässt sich ein Verbot der analogen Anwendung des Steuergesetzes herleiten.

Das Gesetz für das Verwaltungsverfahren darf nicht durch die Anwendung von vermutlichen Faktoren oder Sektorenstudien – die die Tatbestände nur virtuell darstellen und die sich ihrer Wahrheit annähern, doch sie nicht erreichen können - das Gleichgewicht zwischen dem konkreten Tatbestand und dem Steuergrundgesetz stören.

Die Steuerverwaltung darf nicht beim Ausführen ihrer eigenen Handlungen vom Verwaltungsverfahrensgesetz durch die Opferung des Übereinstimmungsprinzips des Aktes mit der konkreten Tatsache begünstigt werden.

Diese grundlegende Bedingung erlaubt es dem wesentlichen Steuerrecht, auf die ausdrücklich vorgesehene Sache angewendet zu werden und konsequent seine delikatsten Ziele zu verfolgen, und zwar nicht nur was die Auswirkung auf die (mögliche) Steuerzahlung des Bürgers betrifft, sondern auch aus der Sicht der Steuerkraft des einzelnen Bürgers, sondern auch hinsichtlich der sozial-wirtschaftlich (aussersteuerlichen) Ziele, deren Verwirklichung das einzelne Gesetz anstrebt.

Eine solche Notwendigkeit begründet ein Verfassungsprinzip, das den Gesetzgeber an das Steuerverfahren bindet.

Wenn das Gesetz dazu verpflichtet, dass das Verfahren sich diesen Prinzipien anpasst, nach denen der Verwaltungsakt den Tatsachen entsprechen muss, ist die Gesetzgebung in der Lage, dem Steuerrichter in der Auseinandersetzung zwischen den Parteien die Feststellung zu ermöglichen, ob das Verfahren durch die Darstellung der wirklichen Hergänge, so wie sie stattgefunden haben, durchgeführt wurde, so dass das Gesetz, wo Steuertatbestände entdeckt wurden, genau angewendet wird.

Andernfalls muss der Steuerrichter ein Verfahren für gesetzmäßig erklären, sobald es nicht gegen das Gesetz verstößt, das angenommene

Koeffizienten oder Studien in diesem Bereich festlegt, auch wenn es eine Tatsache darstellt, die nicht der Realität entspricht.

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich freue mich sehr, an dieser Versammlung teilzunehmen, an der Versammlung der Autoren der Schriften zu Ehren Professor Tipkes. Es sind Schriften, die anlässlich seines achtzigsten Geburtstages in der Festschrift „Steuer und Wirtschaft“ herausgegeben worden sind.

Ich möchte gern ihm gegenüber meine größte Hochachtung äußern, die größte Hochachtung der italienischen Professoren auch für den großen Meister Klaus Tipke, dessen persönliches Engagement, dessen wissenschaftliche Strenge und Ausdauer, wir alle sehr schätzen.

Besonders mein Handbuch über öffentliches Steuerrecht – das seine siebente Herausgabe erreicht hat und in der Tradition der Neapolitaner Universität entstanden ist – was ich eben in dieser Nummer der Festschrift beschreibe – besonders mein Handbuch ist reich an Hinweisen auf die drei Bände „Die Steuerrechtsordnung“ Professor Tipke ; ebenso ist es reich an Hinweisen auf das Handbuch „Steuerrecht“ der Professoren Tipke und Lang.

Zum Schluß - muss ich sagen - wir alle sind Herrn Professor Tipke für seinen bemerkenswerten und wertvollen Beitrag zur Entwicklung der Steuerrechtswissenschaft dankbar.

Danke!

*del prof. Andrea Amatucci*  
(traduzione dalla lingua originale)

Soltanto nel caso in cui le situazioni di fatto non coincidenti con fattispecie legislative evidenziano elementi comuni ed i non comuni risultano irrilevanti nei confronti della *ratio* della legge, l'estensione della disciplina giuridica consente il conseguimento dei fini perseguiti dalla legge. Tale procedimento analogico opera nell'ambito della *ratio* al fine di costruirla; la perfetta identità qualitativa tra indagine analogica ed interpretazione provoca un'identificazione quantitativa. La natura interpretativa del procedimento analogico sottolinea l'affinità con l'interpretazione estensiva. Tuttavia quest'ultima si verifica, allorché la norma astratta dal procedimento conoscitivo presenti un'ampiezza maggiore del significato letterale e, perciò, in virtù di uno dei possibili suoi risultati. Al contrario, l'interpretazione, fondamentalmente in funzione dell'applicazione, è analogica nel caso in cui una situazione di fatto non espressamente prevista dalla legge manifesti elementi non comuni che siano irrilevanti nei confronti della *ratio*. Il procedimento interpretativo è completo anche se si prescinde dall'analogia, che risponde ad un'esigenza applicativa, ma è incompleta se rinuncia all'interpretazione estensiva, perché non considera il momento logico. L'interpretazione analogica si estende, perciò, nella produzione dei giudizi di valore derivati da quelli normativi, alla loro relazione esterna, cioè al loro atteggiamento nei confronti degli elementi della situazione di fatto non comune alla fattispecie normativa. Pertanto, non può ritenersi che la distinzione tra interpretazione estensiva ed analogia non sia essenziale. Sulla base delle considerazioni svolte, è consentito affrontare i problemi dell'ammissibilità dell'applicazione per analogia delle leggi tributarie e della costruzione di canoni ermeneutici specifici ampiamente dibattuti nella dottrina.

I rilievi svolti sono sufficienti per dimostrare l'infondatezza della tesi in base alla quale l'interpretazione estensiva non sarebbe ammessa per alcune leggi tributarie.

Il paragrafo 2 dell' art. 24 della *Ley general tributaria* spagnola, il quale vieta l'estensione oltre i suoi ristretti termini dell'ambito dell'oggetto imponibile o delle esenzioni o dei benefici, non può, perciò, riferirsi all'interpretazione estensiva.

L'analogia non rappresenta, di conseguenza, un espediente tecnico da utilizzare per l'Amministrazione finanziaria nella lotta contro l'evasione e l'elusione della legge . Difatti, non rientra nella discrezionalità dell'Amministrazione l'applicazione analogica, la quale è automatica,

ove esistono le condizioni, e la legge nella sua logica dispone comunque di una motivazione fondata sul principio della partecipazione di tutti i cittadini alle spese pubbliche. Le stesse ragioni non consentono di aderire alla teoria che nega all'analogia la natura conoscitiva. La *ratio* della norma che subisce l'«ampliamento» rappresenta elemento sufficiente, perché contiene l'identico fine come condizione fondamentale, ed è desumibile dal tratto essenziale del linguaggio enunciativo della norma, che spiega un minimo di testualità nella figura tributaria istituita.

Conseguente appare l'infondatezza del divieto dell'analogia fondato sulla riserva della legge, la quale esige la rigidità del contenuto legislativo.

L'analogia è risultata, infatti, recepire esclusivamente manifestazioni della *ratio* legislativa e, pertanto, non innova rispetto ad essa.

Perciò, neanche la certezza del diritto è violata dall'applicazione per analogia della legge tributaria.

Il divieto di tale applicazione non è posto neppure dal principio di capacità contributiva. Difatti, l'analogia provoca l'estensione della natura di fattispecie tributaria a tutte le situazioni affini a quelle espressamente previste che risultano anch'esse indici di capacità contributiva.

La norma costituzionale impone alla legge tributaria di assumere a fattispecie le situazioni di fatto indici di capacità contributiva e di esprimere scelte di politica economica in rapporto ad una precisa incidenza del carico tributario, esattamente prevedibile.

L'applicazione per analogia, ove vanti un valido fondamento giuridico, non viola neanche il principio di eguaglianza, perché consente di disciplinare in modo eguale situazioni affini e non sostanzialmente diseguali, e non ostacola il conseguimento dei fini normativi che sono quelli espressi dalla *ratio*. Legittima deve considerarsi l'applicazione per analogia anche delle norme di diritto internazionale di contenuto tributario, in quanto contribuisce a tutelare gli interessi degli Stati e dei consociati *uti singuli* e *d uti civis*. Il divieto di applicazione analogica è stato motivato anche in un'altra direzione e, cioè, in rapporto alla natura della legge tributaria. Dall'affinità con la legge penale e dal presunto carattere odioso ed eccezionale si desume un divieto di applicazione analogica della legge tributaria.

\* \* \* \*

Il fine perseguito dalla legge attraverso gli studi di settore è la conoscenza dei processi produttivi mediante l'acquisizione di taluni elementi significativi caratterizzanti l'esercizio delle attività imprenditoriali e professionali allo scopo di creare le premesse fondate in punto di fatto del procedimento tributario. Gli studi di settore sono utilizzabili dal legislatore ai fini di un contraddittorio pregiudiziale o di un concordato a regime o di accertamenti individualizzati. Con tale metodo la legge deve garantire che i dati, fatti noti, rilevabili dai questionari siano rapportati ai valori reddituali, fatti ignoti, con corrette analisi empiriche e campionarie meno approssimative del metodo del concordato.

L'elaborazione degli studi di settore deve rispettare il principio in base al quale tra fatti noti ed ignoti la relazione sia improntata all'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Solo in tal modo si può escludere una determinazione meramente media ordinaria del reddito o del volume di affari. La legge è illegittima, se consente di stabilire tali criteri disorganicamente con prove presuntive e parametri per categorie, in carenza di tipizzazioni che garantiscano l'attendibilità ed un modello di eterointegrazione senza imporre ricerche empiriche per giungere in generale all'inferenza effettiva. La compatibilità costituzionale di tale legge è rinvenibile allorché le relative relazioni inferenziali rispondano a massime di esperienza agevolmente riscontrabili nella realtà economica.

La legge sul procedimento deve rendere trasparenti i criteri seguiti dall'Amministrazione per realizzare accertamenti ancorati a parametri oggettivi e coerenti con l'economia del territorio diviso in aree omogenee.

Tale legge è legittima, se consente all'Amministrazione finanziaria di disattendere le risultanze delle scritture contabili e procedere agli accertamenti, qualora riscontri gravi incongruenze tra ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore. Pertanto il contribuente, se evita tali incongruenze, rende improbabile anche

l'accertamento.

E' necessario che la stessa legge stabilisca con precisione il concetto di gravi incongruenze che nella dichiarazione del contribuente sono fondamentalmente desumibili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio di attività e da studi di settore.

Oltre a perseguire queste finalità di natura tributaria, la legge sul procedimento che adotti tali studi può, dal punto di vista macroeconomico, contribuire a delineare uno scenario complessivo dei diversi comparti produttivi utili per interventi mirati degli Enti pubblici e, dal punto di vista gestionale, può offrire ausilio al contribuente al fine di verificare l'efficienza organizzativa e produttiva o la capacità di competere nel mercato.

Le condizioni di legittimità costituzionale della legge sul procedimento sono quindi dettate dal fatto, il quale rivendica un tipo di procedimento che sia regolato e che vanti i requisiti di attendibilità, persuasività e ragionevolezza, idonei a garantire la propria fedele ricostruibilità.

Mi rallegra molto partecipare a questa riunione degli Autori degli scritti in onore del Prof. Klaus Tipke.

Sono scritti che, in occasione del Suo ottantesimo compleanno, sono stati pubblicati nella Rivista "*Steuer und Wirtschaft*".

Desidero vivamente esprimere la più profonda stima mia e dei professori italiani al grande Maestro Tipke il cui personale impegno, il cui rigore scientifico e la cui costanza noi tutti stimiamo.

Specialmente il mio manuale "*L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*", che è giunto alla settima edizione e segue il solco della tradizione dell'Università Federico II di Napoli che ho illustrato nel mio contributo negli Scritti in onore del prof. Tipke, è denso di richiami ai Suoi tre volumi dello *Steuerrechtsordnung* ed al Manuale *Steuerrecht* dei professori Tipke e Lang. In conclusione, desidero rilevare che noi tutti siamo grati al prof. Tipke per il Suo notevole e pregevole contributo allo sviluppo scientifico del Diritto tributario.