



# 100 Jahre Abgabenordnung

- Der vom Deutschen Kaiserreich hinterlassene Schuldenberg, die sich abzeichnenden Forderungen der Alliierten des Ersten Weltkriegs und der eigene Finanzbedarf nach dem verlorenen Krieg stellten die junge Weimarer Republik vor nicht gekannte Herausforderungen, auch mit Blick auf die zu erhebenden Steuern.
- Die Voraussetzung für die gesellschaftliche Akzeptanz von weiteren Belastungen durch Ausweitung der Reichssteuern war die Gleichmäßigkeit im Vollzug der Steuergesetze sowie deren soziale Ausgewogenheit.
- Die innerhalb eines Jahres entstandene Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 als Mantelgesetz und die Installation einer Reichsfinanzverwaltung bildeten die Klammer für die Steuergesetze der Erzbergerschen Finanzreform.
- Die Reichsabgabenordnung überstand nach dem Zweiten Weltkrieg den grundlegenden Wandel von einer zentralisierten Finanzverfassung hin zu einer föderal geprägten Finanzverfassung.
- Der wachsende Reformbedarf im steuerlichen Verfahrensrecht führte nach zwölfjähriger Beratung zur Abgabenordnung 1977, deren Fundament indes weiterhin die Reichsabgabenordnung bildete.

## ■ Einleitung

In diesen Tagen feiert die Reichsabgabenordnung (RAO) vom 13. Dezember 1919<sup>1</sup> ihren 100. Geburtstag. Ihre Entstehung und ihre zahlreichen Stationen der Entwicklung sind es wert, in Erinnerung gebracht zu werden. Eng verbunden mit der RAO ist ihr geistiger Vater, der oldenburgische Oberlandesgerichtsrat Enno Becker.

## ■ Auftrag des Reichsschatzamts und der neuen Reichsregierung

Im Jahr 1918 blieben die Bemühungen des kaiserlichen Reichsschatzamts, die Länder für eine Zustimmung zu weiteren Reichssteuern zu gewinnen, ohne nennenswerten Erfolg. Der damalige Reichsschatzsekretär Siegfried von Roedern gab

daher im September 1918 das Programm zur formellen und materiellen Neuordnung des Finanzwesens des Reichs in Auftrag – angesichts des Anstiegs der Reichsschulden von knapp 5 Mrd. Mark im Jahr 1913 auf über 150 Mrd. Mark am Kriegsende ein Gebot der Stunde. Am 30. Oktober 1918 wandte sich das Reichsschatzamt an das Großherzoglich Oldenburgische Staatsministerium und bat, den Oberlandesgerichtsrat Enno Becker „so bald wie möglich“ für eine Aufgabe zur Verfügung zu stellen – die Erarbeitung der RAO. Die Expertise Enno Beckers spielte dabei die entscheidende Rolle. Seit der Gründung des Oldenburgischen Oberverwaltungsgerichts im Jahr 1907 hatte er in einer Vielzahl steuerrechtlicher Verfahren die Berichterstattung übernommen. So nahm Enno Becker am Buß- und Betttag 1918 seine Arbeit im von revolutionären Unruhen gezeichneten Berlin auf.

Die vom Rat der Volksbeauftragten gebildete Reichsregierung erkannte den Ernst der

1 RGL. I S. 2195.



finanziellen Lage, sodass der neue Reichsschatzsekretär Eugen Schiffer bereits am 18. November 1918 erste Steuerpläne im Kabinett vortrug. Hierbei spielten eine soziale Lastenverteilung nach wirtschaftlichem Leistungsvermögen, die Hebung der Steuermoral und die Verhinderung von Steuerflucht eine zentrale Rolle.

Bereits am 15. Dezember 1918 trug der damalige Geheime Regierungsrat und spätere Staatssekretär im Reichsfinanzministerium Stephan Moesle die grundlegenden Ziele der RAO im Kabinett vor: „Da muß ich eine Verfeinerung der Veranlagungstechnik haben, und daraus wird eine Reichsabgabenordnung mit Normativbestimmungen, über die Veranlagung, über die Erhebung und für alle Strafen. Das ist dann die Unterlage für die Veranlagung und Erhebung aller Reichssteuern. Dann stehen nicht mehr in den einzelnen Reichsgesetzen die Bestimmungen [...], sondern das ist dann alles in einem Gesetz zusammengefasst. [...] Das Gesetz kann ich aber gar nicht bringen, bevor nicht konsolidierte Verhältnisse da sind, bevor ich nicht weiß, bestehen die Bundesstaaten und was für Bundesstaaten.“<sup>2</sup> Die am 30. Dezember 1918 verabschiedeten Steuerpläne des Rates der Volksbeauftragten sahen daher vor, dass eine besondere Abgabenordnung (AO) dafür sorgen sollte, „daß die zu erlassenden Gesetze auch wirksam, gleichmäßig und gerecht ausgeführt werden. Die Veranlagung soll überall in die Hände finanztechnisch besonders vorgebildeter Personen gelegt werden. Soweit nicht schon die neu zu belebende Steuermoral zu einer wahrheitsgemäßen Einschätzung führt, soll sie durch staatliche Zwangsmittel unbedingt gesichert werden.“<sup>3</sup>

## Die Arbeiten an der RAO

Derweil arbeitete Enno Becker seit dem Buß- und Bettag 1918 im Reichsschatzamt an der Wilhelmstraße am Entwurf der RAO. Hierbei hatte er nach

eigenem Bekunden lediglich eine Sammlung der im Reich gültigen Steuergesetze zur Hand. Die zugesicherte Unterstützung durch die Referenten des Hauses blieb weitgehend aus, waren diese doch bereits mit den Entwürfen zu den Einzelsteuergesetzen ausgelastet. Enno Becker selbst beschrieb seine Aufgabe in diesen Tagen mit einer Zusammenfassung des gesamten Steuerrechts – mit Ausnahme der Vorschriften, die besonders für einzelne Steuern galten. Bei dieser Arbeit müssen ihm auch die sich häufig ähnelnden Verfahrensvorschriften einzelner Gesetze in den Blick gekommen sein. Gleichwohl sah er sich immer wieder in der Lage dessen, „der aus der Luft, aus dem Nichts oder doch auf völlig unzureichenden und unerforschten Grundlagen ein Steuergesetz, das tief in die Wirtschaft eingreift, hervorzaubern soll.“<sup>4</sup>

Das Ziel Eugen Schiffers, dem damaligen Staatenausschuss noch im Januar 1919 einen Gesetzentwurf zuzuleiten, wurde nicht erreicht. Mitte April 1919 lag der erste Entwurf der RAO vor – mit den noch nicht reichseigenen Behörden, dem Besteuerungsverfahren, den Rechten und Pflichten im Verfahren, dem Beitreibungsverfahren, den Rechtsmitteln und dem Straf- sowie Strafverfahrensrecht.

Der Entwurf wurde den Ländern und dem Reichsfinanzhof zur Stellungnahme übersandt und der neue Reichsfinanzminister Matthias Erzberger lud die Vertreter der Länder und Hansestädte für den 13. Juli 1919 zur Fürstenhaus-Konferenz nach Weimar. Dort kündigte er eine weitgehende Bündelung von Steuergesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragshoheit an. Das sich abzeichnende Ausgaben-volumen von circa 24 Mrd. Mark könne trotz erheblicher Steuererhöhungen nur mit einer Reicheinkommensteuer und einer reichseinheitlichen Steuerverwaltung zum 1. Oktober 1919 erzielt werden. Anderenfalls stünden die Länder in der Pflicht, die Steuereinnahmen mit einer (weitgehend noch nicht aufgebauten) Landessteuerverwaltung unter enger Reichsaufsicht zu gewährleisten. Der Widerstand gegen Matthias Erzbergers Plan in dieser

2 Leidel, Herbert: Die Begründung der Reichsfinanzverwaltung, Bonn 1964, S. 68.

3 Reichsanzeiger vom 31. Dezember 1918 Nr. 307.

4 Becker, Enno: Von der Selbständigkeit des Steuerrechts, StuW 1932, Sp. 540 (Fn. 26).

Runde war gering beziehungsweise konnte durch Zusagen zur finanziellen Ausstattung der Länder und Gemeinden relativiert werden. So sagte dieser – auch wegen der Abschlussarbeiten an der Weimarer Reichsverfassung – die baldige Zuleitung der entsprechend überarbeiteten RAO an den Staatenausschuss zu.

Am Folgetag begann die umfangreiche Überarbeitung in Berlin, und am Ende der Woche befanden sich die gedruckten Entwürfe bereits im Versand. Während der Staatenausschuss diese Fassung vom 4. bis 6. August 1919 beriet, wurde gleichzeitig die Zuleitung an die Nationalversammlung vorbereitet.

## Das Gesetzgebungsverfahren

Der Staatenausschuss stimmte – trotz der immer noch grundsätzlich ablehnenden Haltung einiger Länder – dem Gesetzentwurf am 6. August 1919 zu.

Die Ausschuss-Beratungen in der inzwischen nach Berlin umgezogenen Nationalversammlung fanden zwischen dem 20. September und 28. Oktober 1919 in nahezu täglichen Sitzungen statt. In der zweiten Beratung am 22./23. November 1919 stellte der Zentrumsabgeordnete Eduard Burlage die RAO in ihrer Bedeutung auf eine Stufe mit der Zivilprozessordnung und dankte mit den Worten: „Bei der Reichsabgabenordnung handelt es sich um ein Gesetz, das eine gewisse Dauer beanspruchen darf und das in seinen Grundzügen auf lange Jahrzehnte hinaus eine Grundlage unserer Steuerverwaltung bilden kann.“<sup>5</sup> Die dritte Beratung mit Schlussabstimmung fand bereits am 27. November 1919 statt. Als Präsident Constantin Fehrenbach am Ende einer knapp einjährigen Entstehungsgeschichte zur Gesamtabstimmung über die RAO aufrief, stand die Mehrheit.

Nachdem der Reichsrat, der dem Staatenausschuss als Kammer der Länder nachfolgte, am 13. Dezember 1919 seine Zustimmung erteilt hatte,

unterzeichnete Reichspräsident Friedrich Ebert das Gesetz am selben Tag. Die RAO trat am Tag nach der Verkündung im Reichsgesetzblatt am 23. Dezember 1919 in Kraft.

## Die RAO in der zeitgenössischen Kritik

Die Steuerrechtswissenschaft stand 1918 erst an ihrem Anfang. Max Hachenburg und Adelbert Düringer hatten sich um das Handelsrecht verdient gemacht, Kurt Ball stand vor seiner ersten Veröffentlichung, dem „Grundriss des gesamten Steuerrechts“, Albert Hensels viel zu kurzes Wirken nahm gerade seinen Anfang und auch Ottmar Bühler, Walter Waldecker sowie Hans Nawiasky dehnten ihre wissenschaftliche Arbeit auf dieses Gebiet aus.

Wie in der Nationalversammlung überwogen die positiven Stimmen. Hans Nawiasky, der zwar den Mut Enno Beckers anerkannte, sich ohne solides Wissen an die Aufgabe eines allgemeinen Teils eines Finanzgesetzbuchs zu wagen, kritisierte jedoch, dass nicht auch – wie bei der Reichsversicherungsordnung – die Einzelgesetze aufgenommen worden seien. Walter Waldecker bemängelte, dass sich die Verwaltung unter dem Schutz der RAO durch Verwaltungsvorschriften eigenes Recht schaffe. Max Lion und Georg Strutz kritisierten die fiskalische Ausrichtung und das vermeintliche Hinweggehen über die Bedenken in den Ausschussberatungen.

Die Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer am 29./30. März 1926 in Münster nahm den Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts in den Blick. In den Vorträgen gewann die Frage Bedeutung, ob durch den Übergang zur RAO ein Wandel im Verhältnis zwischen Staat und Bürger vollzogen worden sei. Bühler wertete das Verhältnis Staat versus Bürger im Steuerrecht weiter als Gewaltverhältnis, relativierte dies jedoch angesichts von Steuergeheimnis, Bewilligungen und Genehmigungen, ohne einen klaren Begriff für diese Steuerpflichtigkeit zu finden. Albert Hensel hingegen verneinte das Fortbestehen eines Steuergewaltverhältnisses.

<sup>5</sup> Stenographische Berichte der Nationalversammlung, Bd. 331, S. 3673 f.



Mit Blick auf die allgemeine Verpflichtung, den Gesetzen zu folgen (sowohl die Verwaltung, wie auch der Untertan) bestünde eben keine „besondere Gewaltunterworfenheit“ mehr neben der „allgemeinen Gesetzesunterworfenheit“.

Alle Diskussionen über die Einordnung des jungen Steuerrechts im öffentlichen Recht nach 1919 zeigen jedoch im Ergebnis, dass die Steuerrechtswissenschaft und die RAO ohne Enno Becker nicht diese Entwicklung genommen hätten.

## ■ Die RAO in den Folgejahren

Unrühmlich ist die Entwicklung, die die RAO durch die Nationalsozialisten erfuhr. So machte sich allein schon § 1 Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934<sup>6</sup> die Auslegungsregelungen der RAO dienstbar, wonach die Steuergesetze nach der nationalsozialistischen Weltanschauung auszulegen waren. Der frühere Bundesfinanzminister Alex Möller fand im Rahmen des Festakts zum 50-jährigen Bestehen der RAO hierzu die Worte vom „tiefe[n] Einbruch in die rechtsstaatlichen Grundgedanken der AO“.<sup>7</sup>

Nach dem Zweiten Weltkrieg erhielt die Bundesrepublik auf Drängen der Westalliierten eine föderale Finanzverfassung. Dabei stand die RAO jedoch nicht zur Disposition. Sie war zwischenzeitlich selbstverständlicher Rahmen des Steuerrechts geworden, wurde von den Überresten nationalsozialistischen Einflusses befreit und im Aufbau der Steuerverwaltung an die Finanzverfassung des Grundgesetzes durch das Finanzverwaltungsgesetz vom 6. September 1950<sup>8</sup> angepasst. Gleichwohl zeigten sich Grenzen. Der dem Bundestag am 11. April 1962 von der Bundesregierung zugeleitete Entwurf eines Artikelgesetzes zum Finanzverwaltungsgesetz enthielt

auch Änderungen der RAO, die durch internationales Recht und überholte Verweise notwendig geworden waren. Im Zuge der Verabschiedung des Gesetzes am 13. März 1963 fasste der Bundestag eine EntschlieÙung, die RAO den rechtsstaatlichen Entwicklungen anzupassen und in der Systematik zu verbessern.

## ■ Der Weg zur AO 1977

Der Bundesminister der Finanzen Alex Möller bildete im Herbst 1963 einen Arbeitskreis aus Vertretern der Wissenschaft, der Rechtsprechung, der steuerberatenden Berufe, der Organisation der Steuerzahler sowie der Finanzverwaltung, der seine Beratungen am 21. Januar 1964 aufnahm. Als Ziel der Reform wurden fünf Handlungsfelder ausgemacht:

1. Die Wiederherstellung des Mantelcharakters,
2. die Verbesserung der Systematik sowie der Anpassung der Begriffsbildung an das allgemeine Verwaltungsrecht,
3. die Tarierung von Steuergerechtigkeit und Rechtssicherheit,
4. die ausreichende Kodifikation der Betriebsprüfung sowie
5. die Klärung von sonstigen Einzelfragen.

In insgesamt 20 Sitzungen des Arbeitskreises entstand ein Entwurf von zunächst 356 Paragrafen mit Begründung, der dem Minister Ende 1969 zusammen mit dem Bericht des Arbeitskreises übergeben wurde (Entwurf AO 1969).

Die Bundesregierung erarbeitete Anfang 1970 unter Beteiligung der obersten Finanzbehörden der Länder einen Gesetzentwurf auf der Grundlage des Berichts und leitete die parlamentarische Beratung und Verbändeanhörung ein. Ziel war es, die AO zum 1. Januar 1974 in Kraft zu setzen.

6 RGL. I S. 925.

7 Möller, Alex: 50 Jahre Reichsabgabenordnung. In: Blickpunkt Finanzen, Heft 1, Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, Bonn 1969. S. 23.

8 BGBl. I S. 448.



Die parlamentarische Beratung dieses Gesetzentwurfs wurde durch Ablauf der 6. Wahlperiode nicht abgeschlossen und der Gesetzentwurf daher in der 7. Wahlperiode am 25. Januar 1973 von den Regierungsfractionen erneut eingebracht. Nach einer Vielzahl von Beratungen und Anhörungen legte der federführende Finanzausschuss seinen Bericht vom 7. November 1975 vor. In ihm nahm neben der Wiederherstellung des Mantelcharakters auch die Abstimmung mit dem entstehenden Verwaltungsverfahrensgesetz breiten Raum ein.

Die Berichterstatter beantragten im Namen aller Fraktionen die Annahme in der Ausschussfassung. Angesichts der auf die Finanzverwaltung durch die Umsetzung der bereits erwähnten Steuerreform zukommenden Arbeitsbelastung wurde ein Inkrafttreten zum 1. Januar 1977 empfohlen.

Die zweite und dritte Beratung fanden am 27. November 1975 statt. Der Berichterstatter Helmut von Bockelberg hob eingangs hervor, „daß wesentliche Teile der neuen Abgabenordnung noch auf dem Gedankengut von Enno Becker basieren.“<sup>9</sup>

9 Bundestags-Protokoll, 7. Wahlperiode, S. 14033 (B).

Am Ende der Beratung verwies der damalige parlamentarische Staatssekretär Rainer Offergeld noch einmal auf die lange, fast 60 Jahre dauernde Geltung der AO Enno Beckers: „hat [...] trotz vieler neuer Einzelregelungen im Gesetz oder neben dem Gesetz – in seiner Substanz Bestand gehabt, vielleicht sogar noch länger, weil wir ja auf dieser alten Abgabenordnung aufbauen. In dieser schnelllebigen Zeit kann man nicht die Hoffnung ausdrücken, daß die neue Abgabenordnung auch 60 Jahre hält. Ich denke, wenn sie für 30 Jahre Bestand hat, haben wir schon sehr gute Arbeit geleistet.“<sup>10</sup>

## ■ Zum Geburtstag

Auch nach 1975 ist die AO nicht ohne Änderung geblieben, doch dabei hat sie stets ihre Fähigkeit unter Beweis gestellt, auf den gesellschaftlichen Wandel angemessen zu reagieren. So bleibt nun, zum 100. Geburtstag, nur der Wunsch, dass die AO weiter so wach und beweglich bleibt. Die Herausforderungen zunehmend digitaler Wirtschaftsprozesse fordern es.

10 Bundestags-Protokoll, 7. Wahlperiode, S. 14051 (C).

Abbildung 1

— 1993 —

# Reichs-Gesetzblatt

Jahrgang 1919

Nr. 242

Inhalt: Reichsabgabenordnung, §. 1093. — Verordnung zur Einführung der Reichsabgabenordnung, §. 2101.

(Nr. 7187) Reichsabgabenordnung. Vom 13. Dezember 1919.

Die verfassunggebende Deutsche Nationalversammlung hat das folgende Gesetz beschlossen, das mit Zustimmung des Reichsrats hiermit verkündet wird.

## Einleitende Vorschriften

### § 1

Steuern sind im Sinne der Reichsabgabenordnung einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).

Die Reichsabgabenordnung gilt nur für die Steuern, die ganz oder zum Teil zugunsten des Reichs erhoben werden.

Die Reichsabgabenordnung gilt nicht, soweit in den einzelnen Steuergesetzen Abweichendes vorgeschrieben ist.

### § 2

Gesetz im Sinne der Reichsabgabenordnung ist jede Rechtsnorm.

### § 3

Steuergesetze im Sinne der Reichsabgabenordnung sind die Reichsabgabenordnung und die Gesetze, die die einzelnen Steuern, für deren Verwaltung die Reichsabgabenordnung gilt, regeln oder sichern.

Reichs-Gesetzblatt 1919.

Ausgegeben zu Berlin den 22. Dezember 1919.

372