



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Nullum Tributum Sine Lege – Der steuerrechtliche  
Bestimmtheitsgrundsatz im deutsch-polnischen Rechtsvergleich“**

Dissertation vorgelegt von Adam Dampc

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für Finanz- und Steuerrecht

# Zusammenfassung der Dissertation: „Nullum Tributum Sine Lege – Der steuerrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz im deutsch-polnischen Rechtsvergleich“

von Adam Dampc

## A) Einleitung

Das deutsche Steuerrecht gilt oft als zu unverständlich und zu komplex für Bürger ohne steuerrechtliche Ausbildung. Häufig ist vom „Steuerdschungel“ die Rede. Die Arbeit legt einen Fokus auf den Aspekt der Normenbestimmtheit und -klarheit im Steuerrecht. Dahin gehend wird die Frage beleuchtet, wie präzise einerseits und wie verständlich andererseits eine Steuernorm formuliert sein sollte. Der Grad an Komplexität der Steuerordnung wird als Thema in dem Umfang berücksichtigt, als dass er für die Bewältigung von Unbestimmtheit einer einzelnen Rechtsnorm von Relevanz sein kann.

Anlass für die Dissertation bietet das Urteil des polnischen Verfassungsgerichtshofs (*Trybunał Konstytucyjny*; kurz: TK) vom 11. Mai 2004 (Az.: K 4/03). Darin verwarf der TK die polnische Missbrauchsgeneralklausel wegen ihrer Unbestimmtheit als verfassungswidrig. Dieses Urteil überrascht und lädt zu einem Rechtsvergleich ein, da die Norm des damaligen § 24b der Polnischen Steuerordnung systematisch und semantisch vergleichbar zu § 42 AO formuliert war, der trotz seiner vagen Formulierungen zur Definition des „Steuermisbrauchs“ aufgrund seiner Funktion als Korrekturtatbestand für normativ unvorhergesehene Steuergestaltungen im rechtsstaatlichen Gefüge nicht in Zweifel gezogen wird. Noch wurde keine materielle Steuernorm vom Bundesverfassungsgericht wegen ihrer fehlenden Bestimmtheit verworfen. Die Dissertation analysiert daher die unterschiedlichen Entwicklungslinien in der Rechtsprechung, die im deutschen und polnischen Recht zu diesen unterschiedlichen Ergebnissen geführt haben, vergleicht die verfassungsrechtlichen Grundlagen und erarbeitet daraufhin anhand verschiedener sprachphilosophischer Betrachtungen mögliche Maßnahmen zur Bewältigung des Phänomens unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht.

Eine solche rechtsvergleichende Betrachtung kann auch einen Beitrag in der Ausformung eines unionsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes darstellen. Der wertende Rechtsvergleich stellt eine eigenständige Rechtsquelle des Unionsrechtes dar, die der EuGH insbesondere dazu verwendet, um allgemeinen Rechtsprinzipien auf Unionsebene Struktur zu verleihen. Dabei wird verglichen, wie das Rechtsprinzip in den einzelnen Mitgliedstaaten ausgelegt wird. Anschließend wird eine Wertung vorgenommen, welche Auslegung oder Kombination aus Auslegungsvarianten am ehesten mit den Zielen und der Struktur der Europäischen Union vereinbar ist.

## B) Grundlagen

Sowohl in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als auch in der verfassungsrechtlichen Literatur bestehen verschiedene Begriffe, die für das Phänomen vager und unpräzise formulierter Gesetze verwendet werden. Neben dem Grundsatz der Normenbestimmtheit werden Formulierungen wie „Normenklarheit“ oder auch „Justiziabilität“ von Gesetzen verwendet, etwas seltener ist von „Vorhersehbarkeit“ oder „Messbarkeit“ hoheitlichen Handelns die Rede. Im Allgemeinen sind Gesetze „unmissverständlich“ zu formulieren. Bei diesen Begriffen handelt es sich in der Regel um miteinander verwandte Konzepte, die sich im Grundsatz der Normenbestimmtheit zusammenfassen lassen und größtenteils synonym zueinander verwendet werden können. Eine missverständliche Formulierung führt so in den meisten Fällen zu fehlender Bestimmtheit, weil ihre Bedeutung nicht „klar“ wird, was dann wiederum dazu führt, dass sich eine Entscheidung der Verwaltungsbehörden oder Gerichte nicht mehr vorhersehen lassen. Die Frage lässt sich damit

zusammenfassen, dass die Subsumtion eines Sachverhaltes unter einer Norm je nach Blickwinkel zu unterschiedlichen Subsumtionsergebnissen führen kann. Je mehr Sachverhalte sich in diesem gesetzgeberischen „Graubereich“ befinden, desto größer ist das Maß der Unbestimmtheit einer Norm.

Das sprachphilosophische und linguistische Pendant als Messgröße zur Bestimmtheit von Rechtsnormen ist die Vagheit von Begriffen. Diese Betrachtungen sind für die Rechtswissenschaften daher von Interesse, als dass Sprache das wesentliche Mittel juristischer Kommunikation ist, sowohl in Gesetzen, Urteilen als auch Verordnungen. Eine Reduktion des Maßes an sprachlicher Vagheit führt in der Regel zu einer höheren normativen Bestimmtheit. Ausgangspunkt der sprachphilosophischen Betrachtungen ist die dem altgriechischen Philosophen Eubulides von Milet zugeschriebene Überlegung der Paradoxie des Haufens bzw. Sorites-Paradoxie. Demnach könne man einen Sandhaufen leicht erkennen. Die Entnahme eines Sandkorns aus dem Haufen führt nicht dazu, dass dieser seine Haufen-Eigenschaft verliere. Unter dieser Annahme verbliebe jedoch nach Entnahme je eines Sandkorns nach dem anderen nur noch ein einzelnes Sandkorn. An einem gewissen Punkt hat der Sandhaufen seine Eigenschaft als „Haufen“ verloren. Der genaue Zeitpunkt lässt sich allerdings nicht aufs Sandkorn genau bestimmen, sondern stellt eine graduelle Entwicklung dar, die vergleichbar mit juristischen Auslegungsproblemen im Graubereich ist. Daher können auch Anleihen aus den sprachphilosophischen Betrachtungen zur Lösung rechtlicher Unbestimmtheit beitragen.

Das Phänomen der Unbestimmtheit ist zu unterscheiden von der Komplexität der Rechtsordnung im Allgemeinen und des Steuerrechts im Speziellen, auch wenn hinsichtlich des Aspekts der Verständlichkeit von Gesetzen eine ähnliche Wirkung von beiden Phänomenen ausgeht. Während Komplexität jeweils die Regelung vieler verschiedener Sachverhalte mit einer Vielzahl verschiedener normativer Wertungen in einer Art und Weise betrifft, wodurch eine große Menge einzelner Normen entsteht, deren Kenntniserlangung im Einzelnen problematisch ist, fokussiert sich der Grundsatz der Normenbestimmtheit auf die Verständlichkeit einer einzelnen Rechtsordnung. Beide Phänomene stehen dahin gehend in einer Wechselwirkung, als dass der Widerspruch einer einzelnen Norm zu einer anderen im gleichen System – wofür mit zunehmendem Grad an Komplexität die Wahrscheinlichkeit steigt – zu Auslegungsschwierigkeiten führen kann. Zudem liegt die Ursache sprachlicher Vagheit häufig in der Unkenntnis des Kontexts des verwendeten Rechtsbegriffs, sodass eine Klarstellung tragender Prinzipien und Ausrichtung der Steuerrechtsordnung nach einigen wenigen, allgemein verständlichen Prinzipien bereits zu einer höheren Bestimmtheit von Normen beitragen kann.

### C) Entwicklungslinien des allgemeinen und steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes

Der Bestimmtheitsgrundsatz hat steuerrechtlich seinen Ursprung in den praktischen Aspekten der Steuererhebung und Steuerverwaltung des Mittelalters. Gegen Abgaben, die vom Fürsten kurzfristig zur Finanzierung einer Hochzeit oder eines Krieges erhoben wurden, formierte sich häufig Widerstand, wenn diese Abgabenlast von den betroffenen Bauern als ungerechtfertigt wahrgenommen wurde. Diese Wahrnehmung wurde entschieden dadurch beeinflusst, wie die jeweilige Abgabenerhebung kommuniziert wurde. Ideengeschichtlich fasste Adam Smith die Bedeutung der Normenbestimmtheit im Steuerrecht für das Gerechtigkeitsempfinden des Einzelnen im „Wohlstand der Nationen“ von 1776 wie folgt zusammen:

„Die Bestimmtheit dessen, was der Einzelne zahlen sollte, ist in der Tat bei der Besteuerung von so großer Bedeutung, wie ich glaube, dass ein höchst beachtlicher Grad an Ungleichheit von weit geringerem Übel ist als eine nur minimale Unsicherheit, wie die Erfahrung in allen Ländern lehrt.“

Normenbestimmtheit kann und soll so einen entscheidenden Beitrag zum Rechtsfrieden leisten. Dies wurde auch deutlich, als dass im Spätmittelalter sich sowohl im Heiligen Römischen Reich Deutscher Nation als auch im Polnischen Königreich eine Abgrenzung der Kompetenzen im Bereich der Abgabenerhebung entwickelten. Der Mainzer Landfrieden Kaiser Friedrichs II. – der erste verschriftliche Normgebungsakt der deutschen Rechtsgeschichte, der neben der verbindlichen lateinischen Fassung zur Gewährleistung des Rechtsfriedens auch in die deutsche Sprache übersetzt wurde – sah einen Gesetzesvorbehalt für das Zoll-, Geleit- und Münzregal vor, wonach nur dem Organ diese Hoheitsrechte zustanden, welchem sie auf Reichsebene übertragen wurden. Mit dem Reichstag zu Worms von 1495 wurde im Rahmen des Ewigen Landfriedens als Maßnahme zur Beendigung des mittelalterlichen Fehdewesens die Erhebung von Reichssteuern durch den Kaiser von der Bewilligung durch die Reichsstände abhängig gemacht. Daneben wurde erstmals der „gemeine Pfennig“ erhoben, der als Steuer der Finanzierung des gerade instituierten Reichskammergerichts galt. Seine faktische Durchsetzung war allerdings mit praktischen Problemen verbunden, die sich rückblickend als Bestimmtheitsprobleme qualifizieren ließen. Diese Bestimmtheitsprobleme führten zu Finanzierungslücken und Durchführungsproblemen, die dann aus praktischen Gesichtspunkten im sog. „Kammerzieler“ als abgabenrechtlichen Nachfolger des „gemeinen Pfennigs“ beseitigt werden mussten.

Parallel dazu entwickelte sich in Polen im Jahr 1374 durch das sog. Kaschauer Privileg ein Gesetzesvorbehalt, wonach der König Steuern nur mit Zustimmung des *Sejm*, dem aus Adeligen bestehenden Parlament, erheben konnte. Dieser Gesetzesvorbehalt wurde als Grundsatz *nullum tributum sine lege* zusammengefasst und ist seitdem Bestandteil aller spätmittelalterlichen, frühneuzeitlichen und modernen Verfassungsdokumente Polens. Kompetenzüberschreitungen wurden durch Sonderausschüsse des *Sejm* überwacht. Diese parallele Entwicklung verdeutlicht, dass es ein praktisches Bedürfnis an klaren Kompetenzabgrenzungen bei der Erhebung von Steuern gab und Klarheit bei der Frage, welche Bemessungsgrundlage und welcher Tarif von welchem Organ im Rahmen der Besteuerung bestimmt werden darf.

Die praktischen Aspekte wurden im Zeitalter der Aufklärung aufgegriffen und führten ideengeschichtlich zu einer rechtsphilosophisch weitverbreiteten Forderung, Rechtssätze durch möglichst einfache, aber gleichzeitig präzise Gesetzesnormen zu kodifizieren. Dieser Gedanke war eng verbunden mit der ideengeschichtlichen Entwicklung des Rechtsstaats. Für *Adolph Wagner* war die Bestimmtheit der Gesetze eines der drei Prinzipien einer effektiven Steuerverwaltung. Demgegenüber erhielten allerdings auch vermehrt unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln Einzug in das dt. Steuerrecht, um die Möglichkeit einer vom Normalfall abweichenden Wertung zu ermöglichen. Solche Generalklauseln konnten allerdings von den Unrechtsstaaten auf deutschem Gebiet in vielen Fällen ideologisch missbraucht werden.

Die eigenständige polnische Rechtsentwicklung trennt sich merklich von der deutschen Entwicklung mit dem Verlust der Staatlichkeit und Unabhängigkeit im Jahr 1795, da die Fremdverwaltung durch die österreichische, preußische und russische Krone keine eigene Steuerverwaltung ermöglichte und daher das praktische Bedürfnis einer effektiven Verwaltung jedenfalls von polnischer Seite nicht gegeben war. Es entwickelte sich allerdings eine ausgiebige Forschung zur Sprache des Rechts und seiner Wirkung, die insbesondere in der Nachkriegszeit an Bedeutung gewann. Der Grund dafür lag auch darin begründet, dass die Rechtssprache in der Zeit des Kommunismus ein politisch unverfängliches Thema der verfassungsrechtlichen Forschung darstellte. Zudem stand diese Forschung auch im Interesse der kommunistischen Ideologie, da Gesetze in dieser Zeit hauptsächlich Lenkungscharakter hatten und damit möglichst effektiv sein mussten, im Gegensatz zum in der Bundesrepublik vorherrschenden freiheitlich geprägten Rechtsstaat, dessen Hauptanliegen in der Grenzziehung zwischen persönlicher Freiheit und staatsbürgerlichen Pflichten besteht.

Von dieser Grenzziehung war das Bundesverfassungsgericht vorwiegend in seiner Rechtsprechung in der jungen Bundesrepublik geprägt und betonte den freiheitlichen Gedanken auch bei der Ausprägung des Bestimmtheitsgrundsatzes. Es formulierte als Ziel der Normenbestimmtheit die Vorhersehbarkeit der Rechtsfolgen einer Handlung für den Betroffenen. Auf das Steuerrecht bezogen sollte der Steuerpflichtige seine Steuerschuld anhand der Steuergesetze selbst vorausberechnen können. Im Laufe der Zeit wandelte sich jedoch die Definition der Bestimmtheit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Seit den 1990er-Jahren definiert das Bundesverfassungsgericht die Bestimmtheit als „Auslegbarkeit der Norm“ mit den juristischen Methoden. Dadurch hat sich der Maßstab des Bestimmtheitsgrundsatzes deutlich gewandelt, insbesondere im Hinblick auf die Schutzrichtung und den Adressaten. Schließlich kann nicht erwartet werden, dass der Steuerpflichtige, der seine Steuerschuld errechnen und planen soll, Kenntnisse, Erfahrung und Übung in der Anwendung der juristischen Auslegungsmethoden hat.

Der polnische Verfassungsgerichtshof definiert die Zielbestimmung der Normenbestimmtheit vergleichbar mit der frühen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und schützt die Vorhersehbarkeit möglicher Entscheidungen der Steuerverwaltung für den Steuerpflichtigen. Der Gesetzgeber dürfe dem Steuerpflichtigen insbesondere keine „Falle“ dahingehend stellen, dass eine unerwartete Verwaltungs- oder Gerichtsentscheidung die von ihm gewählte Steuergestaltung negativ beeinflusst. Dennoch nimmt auch die polnische Rechtsprechung keine empirische Untersuchung über die Verständlichkeit von Steuergesetzen für den Steuerpflichtigen vor, sondern versucht sich an einer objektiven Definition der Bestimmtheit anhand von drei Elementen: Die Formulierung der Norm darf keine „subjektiven Elemente“ enthalten, sie darf die Einheit der Rechtsprechung nicht gefährden und darf den Steuerbehörden keine Notwendigkeit zur zusätzlichen Rechtssetzung bieten. Mit „subjektiven Elementen“ meint der TK Rechtsbegriffe, die für eine Vielzahl von Leuten unterschiedliche Bedeutung haben können und nennt als Beispiel den Begriff „Vorteil“, welcher abhängig von den persönlichen Lebenszielen des Betroffenen ist und daher ein „subjektives Element“ enthält. Die „Einheit der Rechtsprechung“ beinhaltet eine Prognoseentscheidung darüber, ob zwei Richter über den gleichen Sachverhalt auch gleich entscheiden würden. Die polnische Missbrauchsgeneralklausel verstieß gegen diese drei Kriterien und wurde daher als verfassungswidrig verworfen.

Demgegenüber ist die Verwerfung einer Norm wegen fehlender Bestimmtheit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eher selten. Zumeist löst die deutsche Rechtsprechung abweichende richterliche Entscheidungen durch das Prozessrecht. Uneinheitliche Rechtsprechung kann höchstrichterlich vereinheitlicht werden und wenn diese Rechtsprechung dann gegen das Verfassungsrecht verstößt, verwirft das Bundesverfassungsgericht die Norm nicht zwangsläufig, sondern prüft, ob sich die Norm verfassungskonform auslegen lasse. Diese Vorgehensweise ist in der polnischen Verfassungsrechtsprechung untypisch, da der einer Normenkontrolle oder Verfassungsbeschwerde zugrunde liegende Sachverhalt nicht in den Prüfungsmaßstab des polnischen Verfassungsgerichtshofs fällt. Es kann lediglich abstrakt über die Verfassungsmäßigkeit der Norm entscheiden.

Durch das Unionsrecht haben weitere Aspekte der Bestimmtheit Einzug in die Steuerrechtsordnung erhalten. In der Rs. *Italmoda* begründete der EuGH eine Haftung für die Umsatzsteuerschuld eines fahrlässig handelnden Teilnehmers eines Umsatzsteuerkarussells für die hinterzogenen Steuern der unbekannt gebliebenen Teilnehmer. Diese Haftung ergab sich zumindest nicht ausdrücklich aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und wurde entsprechend auch nicht in die nationalen Rechtsordnungen umgesetzt, muss aber wegen des *effet utile* unabhängig von den nationalen Bestimmungen zur Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie auch in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten Anwendung

finden. Hierin liegt zumindest für Missbrauchsfälle ein faktisches Ignorieren des Bestimmtheitsgrundsatzes, wenn nicht mal eine Missbrauchsgeneralklausel zur Begründung einer Steuerpflicht notwendig ist, sondern auf die Missbrauchsvermeidung als allgemeiner Rechtsgrundsatz zurückgegriffen werden kann.

## D) Die Rechtsquellen des Bestimmtheitsgrundsatzes

Während der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz in Art. 103 Abs. 2 GG eine Ausprägung des strafrechtlichen Gesetzesvorbehalts darstellt, wird der allgemeine Bestimmtheitsgrundsatz, der die Grundlage für den steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz darstellt, aus allgemeinen Rechtsprinzipien des Grundgesetzes wie dem Demokratieprinzip, dem Rechtsstaatsprinzip, den Gleichheits- und Freiheitsgrundrechten sowie dem Justizgewähranspruch abgeleitet. Demgegenüber ist der Grundsatz *nullum tributum sine lege* über einen steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalt in der polnischen Verfassung ausdrücklich festgesetzt, sodass ein Rückgriff auf die Grundrechte und allgemeine Verfassungsgrundsätze nicht notwendig ist. Im Übrigen bestehen wenig Unterschiede zwischen der polnischen und der deutschen Verfassung im Hinblick auf Wortlaut und Systematik der jeweiligen Verfassungsgrundsätze.

Eine direkte Anwendung des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes ist im deutschen Recht nicht geboten, da steuerrechtlichen Normen der Strafcharakter fehlt. Sie dienen vielmehr der Partizipation des Staates am wirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen. Auch eine indirekte Anwendung des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes über den Straftatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO ist nicht geboten, da durch die Norm Steuervorschriften nicht automatisch zu Strafvorschriften i.S.d. Art. 103 Abs. 2 GG werden. Rechtsirrtümer hinsichtlich des normativen Tatbestands der Steuerverkürzung, die aus Auslegungsproblemen in der Laiensphäre resultieren, können über den Tatbestandsirrtum nach § 16 StGB aufgefangen werden.

Aus dem Justizgewähranspruch gemäß Art. 19 Abs. 4 GG lässt sich der allgemeine Bestimmtheitsgrundsatz ebenfalls nicht herleiten. Auslegungsschwierigkeiten können zwar zu allgemeiner Rechtsunsicherheit auch im Gerichtsverfahren führen, haben aber keinen Einfluss auf die faktische Möglichkeit der Einlegung von Rechtsmitteln.

Hingegen handelt es sich beim Bestimmtheitsgrundsatz um ein wesentliches Erfordernis eines demokratischen Rechtsstaates, der Staatsstruktur, der sich Deutschland und Polen jeweils verpflichtet haben. Der demokratische Rechtsstaat zeichnet sich durch die Herstellung eines Rechtsfriedens aus, der auf Grundlage demokratisch legitimierter Entscheidungen erfolgt. Diese Aufgabe ist nicht trivial. Sie erfordert, dass Einzelfallentscheidungen konsistent mit den Handlungsanweisungen des demokratischen legitimierten Gesetzgebers sind. Die Rechtsordnung muss wiederum kohärent im Sinne allgemeiner Widerspruchsfreiheit sein. Um das zu gewährleisten, müssen der politisch agierende Gesetzgeber und der Gesetzgeber als abstrakte Rechtsfigur gedanklich voneinander getrennt werden. Der politische Gesetzgeber darf nicht einfach durch unbestimmte Rechtsbegriffe seinen demokratischen Regelungsauftrag umgehen. Die dann in-Kraft-getretenen Gesetze müssen allerdings auf Grundlage höherrangiger, klar kommunizierter Rechtsprinzipien erlassen sein und diese konkretisieren. Kommt es zu Wertungswidersprüchen zwischen den Rechtsprinzipien, müssen diese durch das Gesetz und die Gesetzesauslegung in Konkordanz miteinander gebracht werden. Dadurch kann das Maß an Rechtssicherheit und an Bestimmtheit der Gesetze erhöht werden.

Auf die Verwirklichung einer solchen Gesetzgebungs- und Auslegungstechnik besteht über die Freiheitsgrundrechte ein in der Verfassung verankerter subjektivrechtlicher Anspruch, da im Einklang mit der Elfes-Rechtsprechung ein Verstoß gegen die Verbürgungen des demokratischen Rechtsstaats jedenfalls einen ungerechtfertigten Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit konstituiert. Für das Steuerrecht ist jedenfalls ein Eingriff in die

Eigentumsfreiheit in diesem Sinne spezieller, da ein Steuergesetz immer die Dispositionsfreiheit über die eigenen vermögenswerten Rechtspositionen darstellt. Kern der Eigentumsfreiheit, die als normatives Grundrecht erst durch Inhaltsbestimmungen nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG konkretisiert werden muss, ist die rechtssichere Verfügungsbefugnis über das, was die Rechtsordnung dem Betroffenen zugewiesen hat. Diese ist durch die Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen beschränkt, weil die Rechtsfolgen der Disposition über die Vermögenswerte nicht vorherzusehen sind.

Aus dieser subjektivrechtlichen Natur des Bestimmtheitsgrundsatzes folgt dann allerdings auch, dass Eingriffe in die Vorhersehbarkeit grundsätzlich zu rechtfertigen wären. Systematisch ist daher zu unterscheiden zwischen der Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen als Eingriff in das subjektive Recht auf Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit von Einzelfallentscheidung und einer möglichen Rechtfertigung. Schließlich gibt es unvorhergesehene Einzelfälle, die im Einzelfall entgegen der Wertung eines Gesetzes zur Wahrung der Steuergerechtigkeit entschieden werden müssen. Diese zu regeln ist allerdings nicht mehr gerechtfertigt für Fälle, wenn eine Fallgruppe häufiger auftritt, z. B. dem Gesetzgeber eine bestimmte missbräuchliche Steuergestaltung oder eine häufig vorkommende Härtefallkonstellation bekannt werden. In diesen Fällen sollte eine demokratisch legitimierte Grundlage für die zukünftigen Fälle geschaffen werden. In diesem Sinne ist der Bestimmtheitsgrundsatz als Optimierungsgebot zu verstehen, das den Gesetzgeber dazu verpflichtet, die Sprache und den Detailgrad seiner Gesetze ständig an die bestehende Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und rechtliche Realität anzupassen.

## E) Die Bewältigung von Unbestimmtheit

Die Optimierung der Gesetze im Hinblick auf ihre Bestimmtheit ist im Rechtsstaat eine stetige Aufgabe aller drei Gewalten und findet auf drei Ebenen statt: der sprachlich-semantischen Ebene, der Verfahrensebene und der empirischen Ebene.

### I. Semantische Bestimmtheitsregeln

Auf sprachlich-semantischer Ebene ist zunächst der Adressat der Gesetze zu klären. Steuergesetze sind wie einfache Gesetze Handlungsanweisungen für den Steuerpflichtigen und binden diesen direkt. Deren Verständnis im Sinne einer Parallelwertung in der Laiensphäre wird daher vorausgesetzt. Auf der anderen Seite sind die rechtsanwendenden Organe ebenfalls Adressaten der Gesetze. Die Auslegbarkeit von Gesetzen als Kriterium für die Bestimmtheit ist für beide Adressatengruppen ungeeignet: Juristischen Laien stehen die juristischen Auslegungsmethoden nicht zur Verfügung. Zudem unterscheiden sich die juristischen Auslegungsmethoden nicht wesentlich von den Methoden der Auslegung prosaischer, lyrischer oder religiöser Texte. Mit juristischen Auslegungsmethoden könnte man für unbestimmte Rechtsbegriffe in vielen Fällen eine geeignete Subsumtion finden, aber nicht notwendigerweise eine, die von allen Adressaten des Textes gleich verstanden wird. Insofern ist es Aufgabe der sprachlichen Optimierung der Texte, den „Graubereich“ von Normen möglichst zu reduzieren.

Damit dies gelingen kann, gibt es in der Sprachphilosophie mehrere Ansätze zur Lösung des eingangs erwähnten „Sorites-Paradoxons“, wie vage Begriffe betrachtet werden können. Da sprachwissenschaftlich die Bedeutung von Begriffen ohnehin immer abhängig von ihrem Kontext ist, befinden sich die Rechtswissenschaften in der günstigen Position bei der Wahl der richtigen Herangehensweise, dass rechtliche Auslegungsregeln autoritativ durch den Gesetzgeber gesetzt werden können. Dies gilt insbesondere für das Steuerrecht. Der epistemizistische Ansatz geht davon aus, dass im sog. Graubereich für den Empfänger schlicht nicht ausreichend quantitative Informationen bereitstehen, um eine angemessene Wertung treffen zu können, also die Anzahl der Sandkörner unbekannt ist, die sich im Haufen befindet bzw. einen Haufen überhaupt konstituiert. Im Steuerrecht können allerdings unbestimmte

Rechtsbegriffe häufig durch quantitative Größen ersetzt. Der Begriff „kurze Zeit“ nach § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG kann so durch die in der Rechtsprechung geprägte Dauer von 10 Tagen ersetzt werden, um der begrifflichen Unschärfe zu begegnen.

Die *Fuzzy-Logik* versucht der Unschärfe erst gar nicht entgegenzutreten, sondern bedient sich der Unschärfe jeweils durch Vergleichsgrößen auf einem Spektrum. Es gibt danach nur mehr oder weniger Sand, größere oder kleinere Haufen. Größen können so miteinander verglichen und geteilt werden. Ein steuerrechtlicher Mechanismus, der auf diese Art und Weise funktioniert, ist die Abgrenzung von privat und beruflich veranlassten Ausgaben, z. B. im Zusammenhang mit einer Reise. Diese kann stets partiell privat oder beruflich veranlasst sein und der Anteil lässt sich zumindest grob quantifizieren. Auch übergeordnete Rechtsprinzipien wie Grundrechte oder Staatsstrukturprinzipien funktionieren nach einem vergleichbaren Muster, da man im Sinne einer praktischen Konkordanz stets die größtmögliche Ausprägung aller betreffenden Prinzipien zu erreichen sucht.

Der *supervaluationistische Ansatz* versucht den Graubereich zu ignorieren, gewissermaßen abzuschneiden und subsumiert nur das unter einen Begriff, was eindeutig unter diesen Begriff zu fassen ist. Entsprechend sind nur eindeutige Sandhaufen als Sandhaufen zu klassifizieren und nur vereinzelt Sandkörner die Haufeneigenschaft explizit abzusprechen. Dies setzt die Anwendung bestimmter Auslegungsregeln voraus, wie ein Verbot des Verlassens der Wortlautgrenze im Strafrecht oder die eng begrenzte Auslegung von Ausnahmevorschriften durch den EuGH. Zweifelsfragen werden so einer bestimmten Auslegungsart zugeordnet.

Eine weitere Herangehensweise ist es, *kontextualistisch* die Bedeutung einzelner unbestimmter Rechtsbegriffe klarzustellen. Dies gelingt zum einen anhand der Verdeutlichung der übergeordneten Prinzipien, auf der anderen Seite auch durch beispielhafte Aufzählungen. Was „ähnliche Berufe“ i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sind, kann durch einen Abgleich mit der beispielhaften Aufzählung abgegrenzt werden. Durch die Klarstellung dessen, welche Fallgruppen wie zu subsumieren sind, kann der Graubereich einer Norm verringert werden. Dies erfolgt durch jede Art von Autorität im juristischen Diskurs und daher nicht nur durch den Gesetzgeber, sondern auch durch die Rechtsprechung oder die Rechtswissenschaften. Die Realisierung, dass die Bedeutung eines Begriffs vom Kontext seiner Verwendung abhängt und sich dadurch auch wandeln kann, ist für die Rechtswissenschaften von hervorgehobener Bedeutung, weil die traditionelle Methodik zum großen Teil unter anderen Paradigmen operiert. Dies gilt insbesondere für die traditionell priorisierte Wortlautauslegung. Diese geht davon aus, dass die Bedeutung eines Begriffs dem Begriff als solchem inhärent ist. Tatsächlich entwickelt sich die Bedeutung eines Begriffs allerdings durch seine Verwendung in spezifischen Diskursen und kann so permanenten Wandlungen unterlegen sein. Die Rechtsprechung selbst kann daher als mit Autorität ausgestatteter Teilnehmer am Diskurs den Wortlaut des Gesetzes entscheidend mitprägen.

Wenn daher in den Rechtswissenschaften die Wortlautauslegung als priorisierte Methodik zur Anwendung kommt, ist damit eigentlich ein Vergleich der Bedeutung eines Begriffs in anderen Kontexten gemeint. Dies gilt speziell für die übliche Verwendung eines Begriffs in der Alltagssprache, kann sich aber je nach Regelungsmaterie auch auf wissenschaftliche Fachdiskurse beziehen. Daher gibt es auch keine „Wortlautgrenze“ in dem Sinne, sondern lediglich eine Grenze zu Kontexten, in denen ein bestimmter Begriff gemeinhin nicht verwendet wird. Statt daher eine „Wortlautgrenze“ für das Steuerrecht zu fordern, wäre es daher logischer, dass das Steuerrecht sich an seine konkrete Regelungsmaterie anpasst, mithin im Bereich der Besteuerung unselbstständiger Arbeit die Sprache des Berufsalltags, im Umwandlungssteuerrecht der betriebswissenschaftlichen Fachjargon und für die Kernbrennstoffsteuer die Wissenschaftssprache der Kernphysik.

## **II. Bestimmtheit durch Verfahrensrecht**



Die Tatsache, dass das Verfahren für die Ausprägung des sog. Wortlautes mitentscheidend ist, führt auch dazu, dass dem Verfahren bei der Bestimmtheit des Rechts eine hervorgehobene Stellung zukommt. Dieser Überlegung liegt allerdings auch der Gleichheitssatz zugrunde, wonach auch schon der Gesetzgeber materiell und prozessual sicherstellen muss, dass vergleichbare Sachverhalte auch vergleichbar bewertet werden. Anders ausgedrückt: zwei Richter müssen im gleichen Fall zum gleichen Ergebnis kommen. Dafür müssen die zuvor erwähnten semantischen Ansätze zur Auflösung von Vagheit bereits im Gesetzgebungsverfahren z. B. durch linguistische Unterstützung des Gesetzgebers herangezogen werden.

Insbesondere müssen allerdings auch Auslegungsschwierigkeiten von Gesetzen als Bestimmtheitsprobleme wahrgenommen werden. Sie drücken sich am häufigsten durch divergierende Entscheidungen in der Rechtsprechung aus. Das Paradigma muss daher lauten, dass wenn die Rechtsprechung zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt, das Gesetz in seiner Formulierung Optimierungsbedarf hat. Dies gilt speziell bei divergierenden Entscheidungen auf höchstrichterlicher Ebene. Wenn die höchstrichterliche Rechtsprechung durch ein Verfassungsgericht korrigiert werden muss, liegt es näher, dass der Verfassungsverstoß durch eine unpräzise oder ungeeignete Gesetzesformulierung entstanden ist, als durch eine falsche Rechtsanwendung. Die Methodik der verfassungskonformen Auslegung ist in diesem Sinne der Bestimmtheit von Gesetzen nicht – bei aller Notwendigkeit der Korrektur einer verfassungswidrigen Entscheidung – zuträglich, sofern die Formulierung des Gesetzes an diese nicht angepasst wird.

Dies wird hauptsächlich durch den Rechtsvergleich im Hinblick auf den Prüfungsmaßstab der Verfassungsgerichte deutlich. Für die polnische Rechtsordnung ist die verfassungskonforme Auslegung deshalb ungeeignet, da der Einzelfall nicht zum Prüfungsmaßstab gehört, sondern eine Norm nur als Ganzes verworfen werden kann. Dadurch erhält der Bestimmtheitsgrundsatz mehr Gewicht. Die Linie des Bundesverfassungsgerichts führt wiederum dazu, dass Gesetze, deren juristische Auslegung zu einem verfassungswidrigen Ergebnis geführt haben, aufrechterhalten bleiben, da eine Korrektur im Einzelfall immer möglich bleibt. Auf Ebene des Unionsrechts wird die Tendenz des erweiterten Anwendungsbereiches für die Bestimmtheit von Normen noch deutlicher: Der EuGH, der nicht nur das Primärrecht, sondern auch das Sekundärrecht zu berücksichtigen hat, konnte sich in der *Italmoda*-Entscheidung gänzlich von einer hinreichend bestimmten Verankerung eines steuerschuld begründenden Tatbestandes entsagen.

Diese Vorgehensweisen sind auch insoweit angemessen, als sie häufig unvorhergesehene Einzelfälle betreffen, die korrigiert werden müssen. Die Rechtfertigung dieser Unbestimmtheit entfällt allerdings, nachdem dieser Fall rechtskräftig entschieden wurde. Für weitere Fälle fehlt es am unvorhergesehenen Einzelfall, sodass eine gesetzliche Regelung notwendig wird.

Im Steuerrecht kommt in Bestimmtheitsfragen dem Beihilferecht aus Art. 107 AEUV auch in Zukunft besondere Bedeutung zu. Dieses verbietet schließlich die selektive Begünstigung einzelner Unternehmen oder Branchen. Eine solche selektive Begünstigung kann sich allerdings auch aus der Falsch- oder Nichtanwendung von Normen genauso wie aus der Herleitung ungeschriebener Rechtsprinzipien ergeben. In den letzten Jahren waren es vermehrt Verwaltungsvereinbarungen, die von der EU-Kommission geprüft wurden, und wegen eines Verlassens des rechtlichen Rahmens zu einer Rückforderung der eingesparten Summe geführt haben. Aufgrund des *effet utile* des Unionsrechts ist auch im Einzelfall begünstigende Rechtsprechung nicht mehr hinnehmbar, da ein Verstoß gegen Beihilfavorschriften mit der vollständigen Rückzahlung durch den Steuerpflichtigen an die Grenze der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes gelangt. Dadurch erhält der Bestimmtheitsgrundsatz bereits bei der Fassung des Gesetzes eine erhöhte Bedeutung, gleichzeitig aber auch ein vergleichsweise scharfes Durchsetzungsinstrument.

### III. Empirische Lösung

In einem streng positivistischen System können aus Seins-Sätzen keine Sollens-Sätze abgeleitet werden. Es bleibt dann wenig Spielraum für Empirie. Allerdings erfordern die europäischen Verfassungssysteme einen effektiven Grundrechtsschutz, zu dem auch die Aspekte der Vorhersehbarkeit für den Steuerpflichtigen und die Gleichbehandlung führen. Dieser effiziente Schutz verlangt, dass die tatsächliche Wirkung einer Norm sowohl bei ihrer Abfassung als auch bei ihrer Anwendung Berücksichtigung findet. Gesetze müssen also stets im Hinblick auf ihre Verständlichkeit hin getestet werden. Dies gilt für beide Adressatenkreise: Den betroffenen Steuerpflichtigen und die rechtsanwendenden Organe, einschließlich der Organe der Rechtspflege.

Ansätze, wie derartige Tests ablaufen können, gibt es bereits. Man kann Probanden Beispiele von Normtexten präsentieren und im Anschluss Verständnisfragen dazu stellen oder Fälle darunter subsumieren lassen. Hierzu kann man unterschiedlichen Gruppen verschiedene Formulierungen präsentieren und im Hinblick auf die Kategorien der Präzision und der Verständlichkeit der darin verwendeten Sprache Testungen durchführen.

Erste Hinweise zeigen, dass eine klare und verständliche Sprache mit wenigen Schachtelsätzen und einer Orientierung an der Alltagssprache zum Verständnis von Gesetzen beitragen kann. Erkenntnisse der Psycholinguistik und die daraus entwickelten Modelle zum Verständnis können miteinbezogen werden.

### F) Die unbestimmte Natur steuerrechtlicher Billigkeitsvorschriften

Billigkeitsvorschriften ordnen typischerweise an, dass in bestimmten Einzelfällen die Korrektur einer gesetzlichen Wertung vorgenommen werden muss. Aus dieser Tatsache folgt auch die Notwendigkeit ihrer grundsätzlichen Unbestimmtheit, denn bei diesen Fällen handelt es sich häufig um unvorhergesehene Fälle oder so atypische Fälle, dass sich allgemeine Wertungen aus diesen Fallgestaltungen nicht abstrahieren lassen. Typischerweise handelt es sich dabei um Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung oder zur Vermeidung sozialer Härten. Ihre Unbestimmtheit ist zur Gewährleistung einer gerechten Lastentragung oder der sozialen Grundsicherung weitestgehend verhältnismäßig und gerechtfertigt. Dabei spielt es auch eine Rolle, dass die Korrektur der gesetzlichen Wertung im vom Gesetz unvorhergesehenen Einzelfall ohnehin eine Aufgabe der rechtsanwendenden und -sprechenden Organe ist, die sich aus den Gewährleistungen eines Rechtsstaates ergibt. Die Tatsache, dass sie – wie in § 42 AO – eine normative Verankerung haben, ist daher aus Bestimmtheitsaspekten bereits positiver zu bewerten als ein Rückgriff auf die Missbrauchsvermeidung als allgemeines Rechtsprinzip, wie in der Rs. *Italmoda* des EuGH.

Legt man allerdings das Verständnis des Bestimmtheitsgrundsatzes als Optimierungsgebot zugrunde, ist stets nach besseren Formulierungen und Gesetzgebungspraktiken zu suchen. Dazu gehört die Verwendung gesetzgeberischer Beispiele, auch solcher, die als *lex specialis* fungieren können. Die Bedeutung des Begriffs des „Steuermissbrauchs“ würde durch eine Liste darunter zu subsumierender Steuergestaltung einen präziser ausgestalteten Kontext erhalten und dadurch mehr Bestimmtheit erlangen. Eine solche Vorgehensweise wäre vergleichbar mit der Notwendigkeit der Präzisierung polizeilicher Gefahrenabwehrmaßnahmen zur Vermeidung der Anwendung der polizeilichen Generalklausel. Sie hat aber auch im Steuerrecht bereits teilweise Anwendung gefunden. So handelt es sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG um eine Präzisierung der Missbrauchsgeneralklausel. Dies zeigt sich rechtshistorisch daran, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bereits vom RFH unter die Missbrauchsgeneralklausel subsumiert wurde. Die Norm ist daher eine

Konkretisierung, die auch beispielhaft der Verdeutlichung des Anwendungsbereiches von § 42 AO herangezogen werden kann.

Doch auch die Rechtsprechung und Rechtswissenschaften haben zur Präzisierung des Steuermissbrauchs beigetragen. So haben sich Fallgruppen entwickelt, für die typischerweise eine Anwendung von § 42 AO in Betracht kommt. Zum einen können diese Fallgruppen explizit normiert werden, um diesen Entscheidungen jeweils demokratische Legitimation zu verleihen und den Steuerpflichtigen vor einer möglichen Änderung der Rechtsprechung zu schützen, sollte die konkrete Anwendung demokratisch gewollt sein.

Aus der Analyse dieser Fallgruppen konnten auch die wesentlichen Merkmale der Steuermissbrauchs in der Rechtsprechung abstrahiert werden. Demnach ist Steuermissbrauch im Wesentlichen die Verkürzung der Steuerschuld durch Verlagerung positiver und negativer Einkünfte, Werte oder Umsätze in territorialer, personaler oder sachlicher Hinsicht durch gesamtplanmäßig verbundene Ausweich- und Korrekturgeschäfte, die einem Fremdvergleich nicht stand halten. Die Normierung einer damit vergleichbaren Definition verleihe der Steuermissbrauch mehr Präzision und auch allgemeines Verständnis, die zur Durchsetzung des Rechts beitragen könnte.