

Dr. Eva Oertel, Berlin\*

# Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht

Ansätze zur Klärung offener Fragen und Erhöhung der Rechtssicherheit

## Inhaltsübersicht

- I. Überblick
- II. Bestimmtheit im Steuerrecht
  1. Nationale Dimension – Der Bestimmtheitsgrundsatz
  2. Internationale Dimension – Unabgestimmtheit der Rechtsordnungen
    - a) Unilaterale, bilaterale und multilaterale Normen
    - b) Grenzen der Bestimmbarkeit
- III. Möglichkeiten zur Konkretisierung internationalen Rechts
  1. Legislative
  2. Exekutive
  3. Judikative
  4. Internationale Gremien
- IV. Stärkung der Rechtssicherheit durch administrative Zusammenarbeit
  1. Advance Pricing Agreement
  2. Joint Audit
  3. International Compliance Assurance Programme
- V. Unbestimmtheit im internationalen steuerlichen Verfahrensrecht
- VI. Ausblick

*Der Bestimmtheitsgrundsatz fordert, dass das deutsche Steuerrecht so präzise wie möglich ausgestaltet werden muss. International schreitet zwar die Harmonisierung des Rechts beständig voran, im Kern bleiben die Rechtsordnungen jedoch bis auf weiteres unabgestimmt. Eine Untersuchung über die „Bestimmtheit des Europäischen und Internationalen Steuerrechts“ kann sich nicht auf die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe in internationalen Vertragswerken beschränken, sondern muss größer angelegt sein. Sie muss den Fokus darauf lenken, dass eine kongruente rechtliche Würdigung grenzüberschreitender Sachverhalte in vielen Fällen nicht gelingt. Natürlich gibt es Lösungsansätze. Diese werden nachfolgend vorgestellt und untersucht.*

*According to the „principle of precision“ German tax law shall be determined as precisely as possible. The international harmonization advances constantly, but the legal systems are yet not really alligned. Exploring the „Precision of European and International Tax Law“ requires to look beyond unspecific legal requirements in the international legal framework. It has to focus on the fact, that a coordinated legal analysis of cross-border activities pretty often fails. Possible solutions will be described and examined hereafter.*

## I. Überblick

Der Bestimmtheitsgrundsatz ist ein ungeschriebenes verfassungsrechtliches Prinzip. Seine Wurzeln werden im Rechtsstaatsprinzip, im Demokratieprinzip und in den Grundrechten verortet.<sup>1</sup> Rechtsklarheit<sup>2</sup>, Bestimmtheit von Rechtsnormen und die Gewährleistung von Planungs- und Rechtssicherheit sind oberste Maximen des deutschen Rechtsstaats. Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe wird im deutschen (Steuer-)Recht dennoch nicht als Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip angesehen, sondern ist zulässig.<sup>3</sup> Die herrschende Lehre und die Rechtsprechung interpretieren den Bestimmtheitsgrundsatz als Optimierungsgebot<sup>4</sup>, demzufolge das Gesetz so „bestimmt wie möglich“<sup>5</sup> ausgestaltet sein muss. Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ist unabhängig davon zulässig, ob die Normen innerstaatliche oder grenzüberschreitende Reichweite haben. Bei der Regelung von grenzüberschreitenden Sachverhalten gesteht das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber in seiner bisherigen Rechtsprechung ausdrücklich einen weiten Handlungsspielraum zu:

\* Dr. Eva Oertel, Bundesministerium der Finanzen, Berlin. Der Aufsatz entstand aus einem Vortrag im Rahmen der Jahresversammlung der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. Er ist nicht in dienstlicher Eigenschaft geschrieben und gibt lediglich die private Auffassung der Autorin wieder.

1 Ausführlich dazu Jehke, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, 49 ff.

2 Rechtsklarheit wird in der Literatur teilweise im Zusammenhang mit Bestimmtheit diskutiert, teilweise werden die beiden Prinzipien aber auch getrennt voneinander beleuchtet. Bestimmtheit bezieht sich insgesamt wohl eher auf die Frage, wie offen ein (unbestimmter) Tatbestand formuliert sein darf, Klarheit meint hingegen kurzgesagt, dass eine Norm sprachlich verständlich ausgestaltet sein sollte. Zum Ganzen und zur Abgrenzung: Jehke, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, 180 ff.

3 Vgl. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 550 f.: „Der Gesetzgeber muss komplexe wirtschaftliche Vorgänge, die in hoher Variationsbreite auftreten, möglichst lückenlos in einen Tatbestand fassen. Von der zu regelnden Wirklichkeit existiert aber meist nur ein ausschnittthaftes Bild. (...) Gesetzgebungstechnisch wird die notwendige Offenheit des Gesetzes auf der Tatbestandsebene durch die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe (...) verwirklicht. Erst die Verwendung offener Tatbestandsmerkmale erlaubt eine präzise Wahrnehmung individueller Verhältnisse und schützt vor permanenten Gesetzesänderungen, die ihrerseits wiederum Planungsunsicherheit erzeugen.“ Zwar gibt es in der Literatur unterschiedliche Auffassungen zu der Frage, ob wegen der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung eventuell besondere Anforderungen an die Bestimmtheit steuerrechtlicher Normen zu stellen sind, jedoch steht den kritischen Stimmen die bisherige Rechtsprechung des BVerfG entgegen. Kritisch etwa Offerhaus, DStJG 9 (1986), 117, 118; dagegen bspw. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 305 ff. m.w.N.

4 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 552 m.w.N.

5 BVerfG v. 7.5.2001 – 2 BvK 1/00, BVerfGE 103, 332 (384) m.w.N.