

Tagungsbeiträge

Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht

Prof. Dr. Christian Thiemann, Mainz*

Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts – Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen

Inhaltsübersicht

- I. Rechtsunsicherheit im Steuerrecht
- II. Rechtssicherheit als verfassungsrechtliches Erfordernis
- III. Verfahrensrechtliche Optionen zur Herstellung von Rechtssicherheit
 1. Herstellung von Rechtssicherheit im Vorfeld der Disposition: Verbindliche Auskunft
 - a) Verbindliche Auskunft und verwandte Institute
 - b) Rechtsgrundlagen und Rechtswirkungen der verbindlichen Auskunft
 - c) Ausgewählte Einzelfragen der verbindlichen Auskunft
 - d) Bewertung: Verbindliche Auskunft als Instrument zur Herstellung von Rechtssicherheit
 2. Herstellung von Rechtssicherheit durch Absprache: Tatsächliche Verständigung
- IV. Das Kooperationsprinzip – ein alternativer Ansatz zum Umgang mit Rechtsunsicherheit?

Rechtsunsicherheit ist kein spezifisch steuerrechtliches Phänomen. Allerdings wirft Rechtsunsicherheit im Bereich des Steuerrechts besondere Probleme auf, weil sie im Besteuerungsverfahren oftmals erst geraume Zeit, nachdem der zu beurteilende Sachverhalt bereits realisiert worden ist, ausgeräumt werden kann. Ausgehend von einer kurzen Einordnung der Problematik (I., II.) zeigt der Beitrag auf, welche Instrumente das Steuerrecht zu ihrer Bewältigung bereithält (III.), und wirft abschließend die Frage auf, inwiefern ein verstärkter Rückgriff auf kooperative Elemente eine mögliche Perspektive sein könnte (IV.).

Legal uncertainty is not a phenomenon specifically related to tax law. However, in the field of taxation it causes specific problems, as legal uncertainty can often only be eliminated a long period of time after the respective issue became effective. Following a short description and classification of the problem (I., II.), the article points out the existing instruments provided by German tax law that are designed to deal with the problem (III.), and finally raises the question whether an intensified cooperation could offer a possible perspective (IV.).

I. Rechtsunsicherheit im Steuerrecht

Das Steuerrecht, lautet ein klassisches Bonmot, lebt „aus dem Diktum des Gesetzgebers“. ¹ Den Gesetzgeber trifft, das ist der Subtext, eine besondere Verantwortung, die steuerlich relevanten Sachverhalte festzulegen und zu beschreiben, weil aus der Eigenrationalität von Besteuerung, der Staatsfinanzierung, eine bestimmte Sachlogik nicht von vornherein abzuleiten ist.

Man könnte meinen, dass Steuernormen deshalb auch besonders bestimmt sein sollten. Kontrastiert man diese Annahme mit der Realität steuerrechtlicher Normen, stellt man allerdings schnell fest, dass das oftmals nicht der Fall ist. Es findet sich eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe: Steuererheblich ist ein Aufwand, wenn er durch die Einkunftserzielung „veranlasst“ ist (§ 4 Abs. 4 EStG). Es liegt eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) vor, wenn der Vorgang durch das Gesellschaftsverhältnis „veranlasst“ ist. Ein wesentliches Kriterium hierfür ist die Fremdüblichkeit des Geschäfts. ² Verluste einer Körperschaft können trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgetragen werden, wenn es um „denselben Geschäftsbetrieb“ geht (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG). Hierzu verrät das Gesetz immerhin weiter, dass es für die Abgrenzung auf die „von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft“ ankommt und im Übrigen eine „Gesamtbetrachtung nach qualitativen Merkmalen“ maßgeblich ist (§ 8d Abs. 1 Satz 3 KStG).

Die Liste der Beispiele ließe sich beliebig verlängern. Sie zeigt, dass auch das Steuerrecht voll von unbestimmten Rechtsbegriffen ist, die mehr oder weniger wertungsoffen sind. Das ist strukturell bedingt und nur in Grenzen änderbar. Geht es z.B.,

* Prof. Dr. Christian Thiemann ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europarecht, Finanz- und Steuerrecht an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz. Es handelt sich um die Schriftfassung eines Vortrags, den der Verf. auf dem Symposium der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. zum Thema „Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht“ am 17.5.2019 gehalten hat. Die Vortragsfassung wurde im Wesentlichen beibehalten.

1 Klassisch BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328), mit Bezug auf Bühler/Stickrodt, Steuerrecht, Bd. I/2, 3. Aufl. 1960, S. 658.

2 Z.B. BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214 Rz. 7 = FR 2017, 963.