

Adam S. Dampc

Nullum Tributum Sine Lege

Der steuerrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz
im deutsch-polnischen Rechtsvergleich

Wissenschaftliche Beiträge aus dem Tectum Verlag

Reihe Rechtswissenschaft

Wissenschaftliche Beiträge aus dem Tectum Verlag

Reihe Rechtswissenschaft

Band 189

Adam S. Dampc

Nullum Tributum Sine Lege

**Der steuerrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz
im deutsch-polnischen Rechtsvergleich**

Tectum Verlag

Adam S. Dampc
Nullum Tributum Sine Lege
Der steuerrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz
im deutsch-polnischen Rechtsvergleich

Wissenschaftliche Beiträge aus dem Tectum Verlag
Reihe: Rechtswissenschaft; Bd. 189

Zugl.: Heidelberg, Univ., Diss. iur., 2022

© Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2022
ePDF 978-3-8288-7906-5
(Dieser Titel ist zugleich als gedrucktes Werk unter der ISBN
978-3-8288-4794-1 im Tectum Verlag erschienen.)
ISSN 1861-7875

Gesamtverantwortung für Herstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet
www.tectum-verlag.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Angaben sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

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.

Adam Smith, Der Wohlstand der Nationen, 1776

Vorwort

Diese Arbeit wurde im September 2019 an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität zur Dissertation vorgelegt und im Mai 2022 zum Druck freigegeben. Sie berücksichtigt den Stand der Rechtsprechung und Literatur grundsätzlich bis Dezember 2018.

Ein Dank gebührt in erster Linie meinem Doktorvater und Betreuer, Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer, der mir ebenso großes Vertrauen entgegengebracht hat wie dem von mir vorgeschlagenen Thema. Die fachliche Unterstützung und die pointierte Kritik waren stets von großem Wert und haben erheblich zur Konzeption, Planung und Ausarbeitung beigetragen. Herrn Prof. Dr. Hanno Kube LL.M. (Cornell) danke ich für die zügige und zuverlässige Erstellung des Zweitgutachtens. Auch Herrn Prof. em. Dr. Reinhard Mußnug gebührt ein außerordentliches Dankeschön für das Interesse an meiner Doktorarbeit und die Mithilfe bei der fachlichen Konzeption.

Großer Dank gilt meinen Arbeitgebern in der Zeit des Schreibens, denen ich als wissenschaftlicher Mitarbeiter zuarbeiten durfte. Namentlich handelt es sich dabei um die Kanzlei Linklaters in Frankfurt am Main, Rittershaus Rechtsanwälte in Mannheim, die Theologische Fakultät der Universität Heidelberg und die Heidelberger Akademie der Wissenschaften. Neben der Unterstützung in finanzieller und organisatorischer Hinsicht waren der fachliche Austausch und die vermittelten Kompetenzen stets von großer Bedeutung für die Erstellung der Dissertation, aber auch über diese hinaus. Einen besonderen Dank möchte ich in diesem Zusammenhang Frau Prof. Dr. Fruzsina Molnár-Gábor und Herrn Prof. Dr. Klaus Tanner für die interdisziplinären Einblicke und spannenden Fachgespräche aussprechen.

Ebenso gilt mein Dank dem Cusanuswerk, der bischöflichen Studienförderung der Katholischen Kirche. Die Promotionsförderung hat mir

in der Schreibphase finanzielle Sicherheit gegeben und einen wichtigen akademischen Blick über die Fachgrenzen hinaus eröffnet.

Ausdrücklich bedanken möchte ich mich außerdem bei Alina Beckmann, Ameli Schenk, Antonia Zober, Rocio Auz, Andreas Merk und meiner Schwester Agatha Dampc für die Unterstützung bei der Organisation und Finalisierung meiner Dissertation. Zuletzt gilt der Dank vor allem aber meinen Eltern, Edmund und Elisabeth Dampc, die mir zu jedem Zeitpunkt den Rücken freigehalten haben.

Heidelberg, den 15.05.2022

Adam Dampc

Inhaltsverzeichnis

A) Einleitung	1
I. Ausgangslage	1
II. Ziele	2
III. Angewandte Methodik	3
1. Verfassungsvergleich als besondere Form des Rechtsvergleichs	3
2. Der wertende Rechtsvergleich als Erkenntnisquelle des Unionsrechts	6
3. Rezeption sprachphilosophischer und linguistischer Überlegungen im Recht	9
IV. Gang der Untersuchung	10
B) Grundlagen	13
I. Definition gesetzlicher Bestimmtheit	13
II. Die synonyme Anwendung von Bestimmtheit und Klarheit	15
III. Bestimmtheitsgrundsatz und Gesetzlichkeitsprinzip	17
IV. <i>Nakaz Określoności</i> – Der Begriff der Bestimmtheit im polnischen Recht	18
V. Die semantische Vagheit und Unschärfe in der Sprachphilosophie und Linguistik	21
1. Ursprung der sprachphilosophischen Betrachtungen: Die Sorites-Paradoxie	22
2. Verhältnis von linguistischer Vagheit zur juristischen Bestimmtheit	24
3. Mehrdeutigkeit: Ambiguität und Polysemie	25
VI. Abgrenzung von vergleichbaren Konzepten	28
1. Verständlichkeit und Einfachheit	28
2. Allgemeinheit von Gesetzen und Generalklauseln	32
3. Beständigkeit	33

C) Entwicklungslinien des allgemeinen und steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes	35
I. Bestimmtheitsprobleme in den Anfängen des Steuerwesens	35
1. Die mittelalterliche Ständeordnung und die Friedensbewegung	35
2. Der steuerliche Gesetzesvorbehalt in der polnischen Rechtsentwicklung	42
a) Aufstieg und Untergang des polnischen Parlamentarismus	42
b) Die polnische Verfassung vom 3. Mai 1791	45
c) Nach der dritten Teilung 1795	47
d) Die Verfassung Polens in der Zwischenkriegszeit	48
II. Ideengeschichtlicher Prozess des Bestimmtheitsgrundsatzes	50
1. Die Wurzeln des allgemeinen und steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes	50
2. Die Aufklärung und ihre Forderung nach Gesetzlichkeit	52
3. Gesetzesbestimmtheit im Kodifikationsstreit zwischen Thibaut und Savigny	54
4. Gesetzes- und Steuerbestimmtheit im heranwachsenden Rechtsstaat	57
5. Der Bestimmtheitsgrundsatz in der Weimarer Zeit: Zwischen Bestimmtheitspostulat und Flucht in die Generalklauseln	59
III. Rechteeffektivität – Pendant zur Bestimmtheit in der sozialistischen Rechtstheorie	64
1. Verfassungsentwicklung in der Volksrepublik Polen und der DDR	64
2. Sozialistische Gesetzlichkeit und Rechteeffektivität	66
3. Steuern und Finanzen in der sozialistischen Planwirtschaft	71
IV. Entwicklung des Bestimmtheitsgrundsatzes in der deutschen Rechtsprechung	73
1. Der allgemeine Bestimmtheitsgrundsatz in der Rechtsprechung	73
2. Entscheidungen mit steuerrechtlichem Bezug	83
a) „[...] durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung“ – § 3 Abs. 1 KVStG 1955	83
b) Hamburger Kirchensteuer nach Landesgewohnheitsrecht	85
c) „Tonnenkilometer“ nach dem Beförderungsteuergesetz und die Erfindervergütung	86
d) „Wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien“ nach dem ErbStRG	88
e) Beschluss zu § 93 Abs. 8 AO 2005	88

3. Zusammenfassung	89
V. Entwicklung des Bestimmtheitsgrundsatzes in der polnischen Rechtsprechung	91
1. Entwicklung des polnischen Verfassungsgerichtshofes (TK)	91
2. Die Entwicklung des Bestimmtheitsgrundsatzes in der Rechtsprechung des TK	93
3. Das Urteil des TK zur Missbrauchsgeneralklausel	97
VI. Der Bestimmtheitsgrundsatz der europäischen Rechtsprechung	104
1. Die Rechtsprechung des EGMR und ihre Anwendung innerhalb der EU	104
2. Das Prinzip der Rechtssicherheit auf Unionsebene	106
3. Die Rs. Italmoda – Abkehr vom unionsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz	111
VII. Zwischenfazit	114
D) Rechtsquellen des Bestimmtheitsgrundsatzes	117
I. Objektiv-rechtliche Quellen des Bestimmtheitsgrundsatzes	119
1. Rechtsstaatsprinzip und Rechtssicherheit	119
a) Die normative Verankerung des Rechtsstaats im Grundgesetz und in der polnischen Verfassung	119
aa. Die Verteilung des Rechtsstaatsprinzips im Grundgesetz	119
bb. <i>Demokratyczne państwo prawne</i> – der demokratische Rechtsstaat nach Art. 2 KRP und weitere Ausprägungen von Rechts- staatlichkeit	120
b) Friedensordnung und Herrschaft des Rechts	122
c) Vertrauen in den Staat und die Rechtsordnung	125
d) Dimensionen von Rechtssicherheit	127
aa. Kommunikation: Verkündung des Steuertatbestandes	128
bb. Kontinuität: Steuerplanungssicherheit	129
cc. Konsistenz: Bedürfnis nach Steuerrichtigkeit	130
dd. Kohärenz: Festlegung der Prinzipien der Besteuerung	132
e) Ewigkeitsgarantie des Art. 79 Abs. 3 GG	133
f) Kritik an der Ableitung des Bestimmtheitsgrundsatzes aus dem Rechtsstaatsprinzip	136
2. Der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt und das Demokratieprinzip	139
a) Demokratieprinzip und Bindung an die verfassungsgemäße Ordnung ...	139

b)	Totalvorbehalt und Wesentlichkeitstheorie	141
c)	Grenze der gesetzgeberischen Entscheidungsfreiheit	142
d)	Legitimationskette unpräziser Gesetze	144
e)	Zwischen demokratischer Legitimation und rechtsstaatlicher Konsistenz	146
aa)	Rechtspositivistische Lehre: keine Sollens-Sätze aus Seins-Sätzen ...	147
bb)	Juristische Hermeneutik: Auslegung und Auslegbarkeit durch die Gerichte	151
cc)	Juristischer Realismus: Einzug von Empirie in die Rechtsauslegung	154
dd)	Konstruktive Interpretation: Abgrenzung von Normen und Prinzipien	156
3.	Verhältnis zum strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz	158
a)	Steuervergehen als Blankettvorschriften und Einfallstor für den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz	160
b)	Strafcharakter von Lenkungsnormen	167
c)	Nähe des Steuerrechts zum Strafrecht	171
4.	Der Gesetzesvorbehalt des Art. 217 KRP	173
a)	Die einzelnen Folgerungen aus dem Gesetzesvorbehalt des Art. 217 KRP und die Ähnlichkeit zu Art. 103 Abs. 2 GG	175
b)	Bedeutung des Art. 217 im polnischen Normensystem	176
c)	In dubio pro tributario	177
d)	Entsprechungen im deutschen Recht	178
5.	Horizontale Gewaltenteilung und die Grenzen der Rechtsfortbildung	181
a)	Grundlegende Bedeutung für die Bestimmtheit von Gesetzen	181
b)	Normative Grundlagen der Gewaltenteilung	184
c)	Die Konkretisierung der Gewaltenteilung	185
d)	Rechtsfortbildung durch Verwaltung und Rechtsprechung	187
e)	Der Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG	190
II.	Subjektiv-rechtlicher Charakter des Bestimmtheitsgrundsatzes	194
1.	Allgemeine Handlungsfreiheit und die <i>Elfes</i> -Konstruktion	195
a)	Entwicklung des Konzepts der allgemeinen Handlungsfreiheit	195
b)	Grundgesetzlicher Gesetzesvorbehalt	197
c)	Das subjektive öffentliche Recht der Bestimmtheit	199
d)	Einteilung des Bestimmtheitsgrundsatzes in einen objektiven Schutzbereich und Rechtfertigung	200
e)	Wechselwirkung zwischen Grundrechtseingriff und Rechtsstaat	201

f) Die Grundpflicht der steuerlichen Lastentragung als Schranke der allgemeinen Handlungsfreiheit	204
2. Schutz des Eigentums nach Art. 14 GG	208
a) Steuerpflicht als Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG	209
aa. Abgrenzung Erwerb/Erworbenes	210
bb. Entwicklung der Rechtsprechung	211
cc. Der verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff	212
dd. Substanzeingriff durch Steuern?	216
ee. Verhältnismäßigkeit und das Prinzip einkommensschonender Besteuerung	219
b) Gesetzesvorbehalt und Schranken des Art. 14 Abs. 1 GG	222
aa. Inhalts- und Schrankenbestimmungen	222
bb. Rechtssicherheit als Kern der Institutsgarantie des Eigentums	224
c) Verhältnis zur Enteignung, zum enteignenden Eingriff und zum enteignungsgleichen Eingriff	226
d) Konsequenzen für den Bestimmtheitsgrundsatz	228
3. Der allgemeine Gleichheitssatz	229
a) Gerechtigkeitsaspekte der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ...	231
b) Folgerichtigkeit	232
c) Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit	234
4. Das System effektiven Rechtsschutzes aus Art. 19 Abs. 4 GG	236
5. Die Grundrechtecharta der Europäischen Union	238
a) Parallelwertungen der GRCh mit den mitgliedstaatlichen Grundrechten	238
b) Anwendbarkeit der Grundrechtecharta in Polen	240
c) Dreidimensionalität des unionsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes ..	241
d) Anwendbarkeit der Europäischen Grundrechtecharta in innerstaatlichen Angelegenheiten	242
e) Kann es durch das Unionsrecht zu niedrigeren Bestimmtheitsanforderungen kommen?	244
III. Zwischenfazit	247
E) Die Bewältigung von Unbestimmtheit	249
I. Die semantischen Bestimmtheitsregeln	249
1. Juristische Auslegbarkeit	249

2. Umgang mit sprachlicher Unschärfe in Gesetzen:	
Gibt es eine Wortlautgrenze?	252
a) Epistemizismus	252
b) Fuzzy-Logik	255
c) Supervaluationismus	257
d) Kontextualismus	258
e) Einfluss der sprachphilosophischen Vagheitsbetrachtungen auf den Bestimmtheitsgrundsatz	261
3. Verständlichkeit für den Steuerpflichtigen: Bezug des Rechts zur Allgemeinsprache	265
4. Begrenzung nach Art, Inhalt und Ausmaß	270
5. Subjektive Rechtsbegriffe	272
6. Terminologische Einheitlichkeit	274
7. Vielsprachigkeit innerhalb der EU als Herausforderung für die Normenbestimmtheit	275
II. Bestimmtheit durch das Verfahrensrecht	282
1. Linguistische Unterstützung im Gesetzgebungsverfahren	282
2. Das finanzgerichtliche Verfahren als Maßstab für Bestimmtheit	284
3. Verfassungsbeschwerde und Normenkontrolle in Bestimmtheitsfragen	285
a) Prüfungsgegenstand in der Verfassungsbeschwerde des BVerfG	285
b) Die polnische Verfassungsbeschwerde in Form eines reinen Normenkontrollverfahrens	286
c) Weniger Bestimmtheit bei stärkerem Rechtsschutz	288
d) Die Folgen für den EuGH	289
4. Pflicht von Verwaltung und Rechtsprechung, Steuernormen zu präzisieren	290
5. Das Beihilferecht als Durchsetzungsinstrument von Normenbestimmtheit ..	291
6. Rechtssicherheit durch kooperative Handlungsformen	296
III. Die Ansätze empirischer Lösungen	300
1. Die Möglichkeit einer empirischen Betrachtung von Bestimmtheit	300
2. Optimierung des Gesetzestextes im Hinblick auf Verständlichkeit	303
a) Laienverständlichkeit von Verträgen nach <i>Masson und Waldron</i> (1994)	304
b) Verständlichkeit von Gerichtsurteilen nach Entfernung des Nominalstils nach <i>Hansen et al.</i> (2006)	306
c) Verständlichkeitsmodelle	308

d) Analyse der Rechtsprechung	309
e) Index of Legal Certainty	310
IV. Zwischenfazit	311
F) Die unbestimmte Natur steuerrechtlicher Billigkeitsklauseln	315
I. Die Schwierigkeit wertbelastender Begriffe im Steuerrecht	315
II. Das Konzept von Billigkeit im Steuerrecht	317
III. Bekämpfung von Steuermisbrauch als Rechtfertigungstatbestand	321
1. Historische Entwicklung der Missbrauchsgeneralklausel	323
2. Die Einordnung der Missbrauchsgeneralklausel	325
4. Die Begriffe „Steuerumgehung“ und „Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“	329
5. Die Fallgruppen des Steuermisbrauchs	330
IV. Zwischenfazit	333
G) Fazit	335
H) Literaturverzeichnis	343
I) Abkürzungsverzeichnis	361

