

§ 4 „Sonderdogmatik“ – Begriff und Zulässigkeit

Noah Zimmermann

I. Die rechtstheoretische und methodische Perspektive

In den beiden Vorjahren wurde an dieser Stelle die Diskussion über eine potenzielle „Sonderdogmatik“ bei der Anwendung von sachbereichsübergreifenden Normen des Verfassungs- und Unionsprimärrechts auf das Steuerrecht in den Blick genommen, wobei maßgeblich einzelne Entscheidungen bzw. Rechtsprechungslinien analysiert wurden.¹ Nun will sich dieser Beitrag dem Problem abschließend noch aus einer allgemeinen rechtstheoretischen beziehungsweise methodischen Perspektive nähern. Dabei richtet sich der Fokus auf die Fragen des Begriffs und der Zulässigkeit von Sonderdogmatik. Es werden verschiedene Fallgruppen im Dunstkreis des Problems identifiziert und abgegrenzt sowie zugleich jeweils hinsichtlich ihrer Zulässigkeit bewertet. Auch wenn diese Fallgruppen hier aufgrund des dort reichhaltigen Anschauungsmaterials häufig anhand steuerrechtlicher Beispiele illustriert werden, ist die nachfolgend vorgenommene Unterteilung und jeweilige Bewertung in einem sachgebietsübergreifenden Sinne zu verstehen. Auf der Hand liegt dabei zwar, dass gewisse Abgrenzungsschwierigkeiten unvermeidbar sind. Dennoch befördert eine Strukturierung nach verschiedenen Fallgruppen die methodische Durchdringung des Problemkreises „Sonderdogmatik“.

II. Geschriebene Ausnahmen

Eine gewisse Ähnlichkeit zum Problem der Sonderdogmatik weisen geschriebene (Bereichs-)Ausnahmen auf. Denn sie führen für eine gewisse Fallgruppe zu einer Modifikation eines allgemeinen Maßstabs. Naturge-

¹ N. Zimmermann, in: HFSt 20 (2023), S. 47 ff.; ders., in: HFSt 22 (2024), S. 101 ff.

mäß ist die Anwendung geschriebener Ausnahmen jedoch methodisch unproblematisch. Deshalb interessiert vor allem die Frage, was die Mindestanforderungen sind, um eine Norm noch als eine geschriebene Ausnahme qualifizieren zu können. Denn dann ist es bereits von vornherein ausgeschlossen, dass eine potenziell unzulässige Sonderdogmatik vorliegt. Maßgabe muss hier sein, dass die potenzielle Ausnahmennorm hinreichend ausdrücklich die Rechtsfolge setzt, dass sie eine Ausnahme von der Regelnorm begründet. Davon ist vor allem auszugehen, wenn dies die einzige Rechtsfolge der potenziellen Ausnahmennorm ist. Wenn die Norm hingegen noch andere Rechtsfolgen setzt, ist mit einer Qualifikation als geschriebene Ausnahme jedenfalls Vorsicht geboten. Anhand dieser Maßgaben wird beispielsweise hinsichtlich der EU-Grundfreiheiten recht deutlich, dass etwa Art. 45 Abs. 4 AEUV eine geschriebene Bereichsausnahme darstellt, während dies hingegen in Bezug auf die eigentlich als Kompetenznormen formulierten Art. 64 Abs. 3 und Art. 66 AEUV eher fernliegt.

III. Echte Sonderdogmatik

Als echte bzw. formelle Sonderdogmatik soll hier lediglich eine solche Dogmatik bezeichnet werden, die hinsichtlich eines Teils des Anwendungsgebiets der Norm von der allgemeinen Dogmatik der Norm abweicht, ohne dass dies unmittelbar aus der Norm bzw. dem Normkomplex selbst abgeleitet wird. Dabei handelt es sich um eine Modifikation des Maßstabs selbst. Es geht um Fälle, in denen gerade aus Rücksicht auf den für besonders gehaltenen Teil des Anwendungsgebietes der Norm eine Modifikation vorgenommen wird. Eine dahingehend verstandene echte Sonderdogmatik ist grundsätzlich unzulässig. Es ist vor allem nicht zulässig, eine solche Modifikation ohne Begründung oder allein unter Verweis auf die Besonderheiten des eigentlich von der Anwendung des Maßstabs betroffenen niederrangigeren Rechts vorzunehmen. Während ersterem Versuch die Unzulässigkeit besonders offensichtlich „auf die Stirn geschrieben“ ist, muss letzterer Versuch aufgrund eines Verstoßes gegen die Normenhierarchie abgelehnt werden. Eine höherrangige Norm kann nicht aus reiner Rücksicht auf niederrangigeres Recht abweichend ausgelegt werden. So kann etwa die Anwendung einer ansonsten anerkannten freiheitsrechtlichen Dimension der Grundfreiheiten nicht speziell in Bezug

auf das Steuerrecht mit dem Argument abgelehnt werden, dass ansonsten die nationale Steuersystematik bedroht sei.²

Ausnahmsweise zulässig kann echte Sonderdogmatik jedoch dann sein, wenn die Modifikation des Maßstabs aus anderen gleichrangigen Normen abgeleitet wird. Allerdings sind strenge Maßstäbe daran anzulegen, ob eine andere Norm, die keine Bereichsausnahme begründet, den sich aus der interessierenden Norm ergebenden Maßstab tatsächlich modifiziert. Denn wenn eine Norm bzw. ein Normkomplex keine geschriebene Ausnahme enthält, ist es in erhöhtem Maße begründungsbedürftig, warum aus einer anderen Norm mittelbar eine Ausnahme hergeleitet werden können soll. Dies gilt deshalb etwa dann, wenn aus den als bloße Diskriminierungsverbote ausgestalteten Art. 30, 110 AEUV abgeleitet werden soll, dass die Grundfreiheiten im Steuerrecht keine freiheitsrechtliche Dimension hätten.³ Von vorneherein methodisch unzulässig ist eine solche Argumentation aber nicht.

IV. Unechte Sonderdogmatik

Ähnlich problematisch ist ein Phänomen, das hier als unechte bzw. faktische Sonderdogmatik bezeichnet werden soll. Hierbei geht es um aus allgemeinen Normen abgeleitete Rechtsfiguren, die zwar allgemein formuliert sind, aber entgegen ihrer allgemeinen Konstruktion nur selektiv in einem Teil ihres Anwendungsgebiets tatsächlich angewendet werden. Typischerweise geschieht dies dadurch, dass in dem anderen, unerwünschten Teil des Anwendungsgebiets die Existenz der jeweiligen Rechtsfigur schlicht verschwiegen wird. Dies mag zwar von einer sehr pragmatischen Warte aus betrachtet eine naheliegende Vorgehensweise sein, da man ansonsten die Rechtsfigur dahingehend modifizieren müsste, dass diese nur noch im erwünschten Teil ihres Anwendungsgebiets anwendbar ist. Motivation hierfür kann sein, dass man eine solche Eingrenzung der Rechtsfigur wahrscheinlich nur schwerlich oder sogar überhaupt nicht begründen

² In diese Richtung aber BFH, BStBl. II 1994, 27 (29) (Vorlagebeschluss in *Schumacker*).

³ In diese Richtung BVerwG, Beschl. v. 05.03.1996, 8 B 3/96, Rn. 16; *K. Banks*, *European Law Review* 33 (2008), 482 (483 f.); aA jedenfalls bzgl. direkter Steuern hingegen *F. Vanistendael*, in: ders., *EU Freedoms and Taxation*, 2006, S. 167 (194 ff.).

kann. In jedem Fall ist eine derartige Vorgehensweise jedoch ebenfalls methodisch unzulässig, da sie Maßstäbe aufstellt, die später schlicht missachtet werden. Hinsichtlich eines potenziellen Beispiels liegt es hier jedenfalls nicht völlig fern, an die grundfreiheitliche Vergleichbarkeitsprüfung des EuGH zu denken, nach der nur dann eine rechtfertigungsbedürftige Diskriminierung vorliegt, wenn die Vergleichssachverhalte als objektiv vergleichbar bewertet werden. Denn dieser Prüfungsschritt wird in Bezug auf steuerrechtliche Normen nahezu immer durchgeführt, bezüglich anderer Normen aber nahezu nie.⁴

V. Maßstabsinduzierte Scheinsonderdogmatik

Streng zu unterscheiden sind die beiden vorgenannten Fallgruppen von dem weiteren Phänomen, das hier als „maßstabsinduzierte Scheinsonderdogmatik“ bezeichnet werden soll. Hier geht es zum einen um Fälle, in denen bereits der allgemeine Maßstab in einer Weise gefasst wird, dass er je nach Teilanwendungsgebiet unterschiedliche Konkretisierungen annehmen soll. Die Divergenz der am Ende tatsächlich anzuwendenden konkretisierten Maßstäbe ist also bereits im Maßstab selbst angelegt. Daher handelt es sich auch nur dem Anschein nach um Sonderdogmatik, während in Wahrheit aber eine pluralistisch konstruierte allgemeine Dogmatik vorliegt. Eine solche Maßstabsbildung ist methodisch zulässig, insofern tragfähig begründet wird, wieso der allgemeine Maßstab dahingehend auszugestalten ist, dass er je nach Teilanwendungsgebiet zu konkretisieren ist. Ein hervorstechendes Beispiel hierfür ist die häufig anzutreffende, dahingehende Auslegung von Art. 3 Abs. 1 GG, dass im Zuge einer nach dieser Ansicht im Rahmen der Norm ebenfalls vorzunehmenden Vergleichbarkeitsprüfung ein bereichsspezifisch zu ermittelnder Vergleichsmaßstab anzuwenden ist, wie etwa die Leistungsfähigkeit bezüglich des Steuerrechts oder die Bedürftigkeit hinsichtlich des Sozialrechts.⁵

Zum anderen kann man unter diese Fallgruppe aber auch solche Fälle fassen, die in der klassischen Methodenlehre als teleologische Reduktion bezeichnet werden. Denn hier ergibt sich die „Ausnahme“ aus dem Zweck

⁴ S. dazu mit Nachweisen *N. Zimmermann*, in: HFSt 22 (2024), S. 101 (108 f., 114).

⁵ S. dazu mit Nachweisen *N. Zimmermann*, in: HFSt 20 (2023), S. 47 (54 f.).

der interessierenden Norm selbst. Es erscheint daher verfehlt, von Sonderdogmatik zu sprechen. Denn auch wenn man an der in Deutschland traditionell vertretenen Unterscheidung zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung festhält, unterscheidet sich die Situation bei einer teleologischen Reduktion im Hinblick auf die hier interessierende Frage im Endergebnis nicht von derjenigen, dass bereits die bloße Auslegung der Norm zum Ergebnis führt, dass ein Sachverhalt nach dem ermittelten Maßstab den Tatbestand der Norm nicht erfüllt. Entsprechend ist eine derartige Vorgehensweise unter dem Blickwinkel des Verbots der Sonderdogmatik methodisch zulässig.

VI. Fachrechtsinduzierte Scheinsonderdogmatik

Als letzte zu thematisierende Fallgruppe verbleibt das hier als „fachrechtsinduzierte Scheinsonderdogmatik“ bezeichnete Phänomen. Hierbei liegt in Wahrheit ebenfalls lediglich eine allgemeine Dogmatik vor, die aber aufgrund der Eigenschaften eines Teilanwendungsgebiets in diesem Gebiet zu abweichenden Ergebnissen führt. So kann es etwa sein, dass die Rechtsfolge einer Norm in einem ihrer Teilanwendungsgebiete mangels Fehlen einer Tatbestandsvoraussetzung fast nie eingreift, während die Rechtsfolge in den anderen Teilanwendungsgebieten regelmäßig eintritt. Da der Maßstab aber auch hier ein allgemeiner ist, handelt es sich ebenfalls nur um eine scheinbare Sonderdogmatik. Entsprechend sind derartige Ergebnisse erneut methodisch nicht zu beanstanden. So tritt das Phänomen etwa dann auf, wenn man für das Vorliegen einer nichtdiskriminierenden Beschränkung der Grundfreiheiten verlangt, dass die betreffende belastende Norm ausdrücklich den Marktzugang regelt.⁶ Denn dann stellen beispielsweise im Rahmen der Personenverkehrsfreiheiten Berufszugangsregelungen immer eine nichtdiskriminierende Beschränkung dar, während dies bei materiell-steuerrechtlichen Regelungen nie der Fall wäre.

⁶ Vgl. dahingehend etwa S. *Enchelmaier*, *Yearbook of European Law* 22 (2003), 249 (298 ff., 307 ff.); *ders.*, *Yearbook of European Law* 26 (2007), 115 (127 f.); *ders.*, in: *Andenas/Bekkedal/Pantaleo*, *The Reach of Free Movement*, 2017, S. 85 (85, 106, 89 f.); *ders.*, *European Papers* 8 (2023), 385 (389, 391); wohl auch U. *Everling*, in: *GS Knobbe-Keuk*, 1997, 607 (621, 625); A. *Khan*, *European Law Review* 40 (2015), 371 (389, 390).

VII. Fazit

Unzulässige Sonderdogmatik gefährdet die Kohärenz des Rechts. Umso dringender muss sie daher vermieden werden. Deshalb müssen fachrechts-spezifische Besonderheiten im Kontext der Anwendung fachgebietsübergreifender höherrangiger Normen immer kritisch reflektiert werden. Gleichzeitig zeigt sich aber auch, dass nicht jede dieser Besonderheiten als unzulässige Sonderdogmatik zu qualifizieren ist.