

Rainer Hüttemann (Hrsg.)  
Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht

Veröffentlichungen der Deutschen  
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 33

# Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht

34. Jahrestagung  
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.  
Nürnberg, 14. und 15. September 2009

---

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Rainer Hüttemann  
Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

2010

**o|s**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

### **Zitierempfehlung**

Verf., DSStJG 33 (2010), S. ...

#### *Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek*

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

---

Verlag Dr. Otto Schmidt KG  
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln  
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943  
[info@otto-schmidt.de](mailto:info@otto-schmidt.de)  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

ISBN 978-3-504-62035-6

©2010 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Satz: C. Wild, Stuttgart  
Druck und Verarbeitung: Bercker, Kvelaer  
Printed in Germany

# Inhalt\*

Seite

*Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum*

Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas . . . . .	1
--	---

*Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof,  
Bundesverfassungsrichter a. D., Heidelberg*

Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung . . . . .	9
I. Gesetzesbindung und Gesetzesumgehung . . . . .	9
II. Freiheit, Legalität, Gleichheit . . . . .	16
III. Die Besteuerung des atypischen Sachverhalts . . . . .	19
IV. § 42 AO als Auslegungshilfe, nicht als Tatbestandsergänzung . .	22
V. Praktische Folgerungen . . . . .	24

*Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, Max-Planck-Institut für  
Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München*

Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts . . . . .	29
I. „Das Lied vom Gesetz“ . . . . .	30
II. Das steuerliche Legalitätsprinzip . . . . .	31
III. Steuergesetz und Besteuerungsgleichheit . . . . .	36
IV. Steuergesetz und Gestaltungsfreiheit . . . . .	38
V. Der Tatbestand des Steuergesetzes . . . . .	41
VI. Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten . . . . .	56

Diskussion. . . . .	64
---------------------	----

*Dr. Steffen Neumann, Ministerialdirigent, Finanz-  
ministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf*

Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungspraxis. . . . .	73
I. Fürsorgefunktion der Verwaltung. . . . .	74

---

\* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
II. „Beratungsfunktion“ der Verwaltung . . . . .	75
III. Gedanken zur missbräuchlichen Steuergestaltung . . . . .	79
IV. Epilog. . . . .	84
 <i>Prof. Dr. Thomas Rödder, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn</i>	
Steuergestaltung aus der Sicht der Beratungspraxis. . . . .	93
1. Steuergestaltung – zu bekämpfendes Übel? . . . . .	93
2. Was ist steuerliche Rechtsberatung? . . . . .	95
3. Was ist Steuergestaltung? . . . . .	96
4. Warum gibt es und wie funktioniert Steuergestaltung? . . . . .	96
5. Beispiele . . . . .	97
6. Was sind die rechtlichen und praktischen Grenzen der Steuergestaltung? . . . . .	100
7. Brauchen wir straffere rechtliche Grenzen der Steuergestaltung? . . . . .	103
8. Zusammenfassendes Statement aus Sicht der Beratungspraxis. . . . .	104
Diskussion . . . . .	107
 <i>Michael Wendt, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung. . . . .	117
I. Einleitung . . . . .	117
II. Rechtsentwicklung des § 42 AO . . . . .	118
III. Auslegung des § 42 AO in der Fassung des JStG 2008 . . . . .	122
IV. Zusammenfassung und Ausblick . . . . .	136
 <i>Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln</i>	
Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch . . . . .	139
I. Wachsende Bedeutung spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschriften . . . . .	140
II. Stand der Diskussion und Fragestellung . . . . .	141
III. Einordnung einer Norm als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift und Verhältnis zu § 42 AO . . . . .	142
IV. Der Normtypus der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift . . . . .	146

	Seite
V. Struktur spezialgesetzlicher Missbrauchskodifikation . . . . .	149
VI. Arten spezialgesetzlich erfassten Missbrauchs. . . . .	152
VII. Techniken spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidung. . . . .	158
VIII. Rechtsmaßstäbe der Spezialgesetzgebung . . . . .	166
IX. Auslegung spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschriften . . . . .	172
X. Zusammenfassung . . . . .	174
Diskussion. . . . .	177
 <i>Prof. Dr. Michael Tanzer, Universität Wien</i>	
Der Gesamtplan im Rahmen steuerlicher Tatbestände . . . . .	189
I. Der Gesamtplan als umfassendes Steuerrechtsphänomen. . . . .	189
II. Der „Gesamtplan“ und seine Verprobung an einzelnen Steuertatbeständen. . . . .	195
III. Der „Gesamtplan“ als Rechts- und Gestaltungsmissbrauch . . .	205
IV. Zusammenfassende Schlussbetrachtung . . . . .	208
Diskussion. . . . .	210
 <i>Prof. DDr. Georg Kofler, LL. M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz</i>	
Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht . . . . .	213
I. Einleitung und Abgrenzung der Themenstellung . . . . .	213
II. „Directive Shopping“. . . . .	217
III. Internationale Steuerarbitrage . . . . .	232
IV. Resümee . . . . .	241
 <i>Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt a.M.</i>	
Internationale Einkünftezurechnung . . . . .	243
A. Einleitung . . . . .	243
B. Zwei Vorbemerkungen: Einkünfte und Einkünftezurechnung statt -abgrenzung. . . . .	244
I. Einkünfte . . . . .	244
II. Einkünftezurechnung, nicht Einkünfteabgrenzung. . . . .	244
C. Internationale Zurechnung von Einkünften . . . . .	245

	Seite
I. Grundsatz: Innerstaatliches Recht, nicht DBA regelt Einkünftezurechnung . . . . .	245
II. Internationale Zurechnung . . . . .	250
D. Exkurs: Einkünftezurechnung – Folgefragen . . . . .	263
E. Fazit . . . . .	263
Diskussion . . . . .	265
 <i>Dr. Michael Schwenke, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Angemessenheitskontrolle bei Leistungsbeziehungen . . . . .	273
I. Einleitung . . . . .	273
II. Darstellung der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO . . . . .	274
III. Vorgaben des Verfassungsrechts . . . . .	279
IV. Vorgaben des Europarechts . . . . .	283
V. Zusammenfassung . . . . .	292
Diskussion . . . . .	294
 <i>Dr. Christian Dorenkamp, Rechtsanwalt, Bonn</i>	
Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung im Steuerrecht . . . . .	301
I. Einführung . . . . .	301
II. Abgrenzung Eigenkapital – Fremdkapital . . . . .	303
III. Besteuerung von Eigenkapital- und Fremdkapitalvergütungen . . . . .	304
IV. Unterkapitalisierung inländischer Töchter von Auslandskonzernen ( <i>Thin Cap</i> ) . . . . .	312
V. Überkapitalisierung ausländischer Finanztöchter von Inlandskonzernen ( <i>Fat Cap</i> ) . . . . .	317
VI. Eigenkapitalausstattung inländischer Unternehmen mit operativen Auslandstöchtern – Kein voller Zinsabzug trotz überdurchschnittlicher Eigenkapitalausstattung . . . . .	319
VII. Gewerbesteuer – § 8 Nr. 1 GewStG gemeinschaftsrechtswidrig . . . . .	334
VIII. Fazit . . . . .	337



	Seite
<i>Dr. Rolf Möhlenbrock, Regierungsdirektor, Bundesministerium der Finanzen, Berlin</i>	
Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen . . . . .	339
I. Einführung . . . . .	339
II. Folgen für die Körperschaft . . . . .	340
III. Verluste aus der Beteiligung . . . . .	357
IV. Gesellschafterdarlehen und -sicherheiten . . . . .	363
V. Fazit . . . . .	379
Diskussion. . . . .	381
<i>Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Rheinische Friedrich-Wilhelms- Universität Bonn</i>	
Resümee. . . . .	391
I. Einleitung . . . . .	391
II. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung . . . . .	392
III. Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beratungspraxis. . . . .	395
IV. § 42 vor dem Hintergrund der Rechtsprechung und sein Verhältnis zu speziellen Missbrauchsvorschriften . . . . .	397
V. Gesamtplan . . . . .	399
VI. Gestaltungsmissbrauch im Europäischen und Internationalen Recht, internationale Einkünfteabgrenzung und Angemessenheitskontrolle bei Leistungsbeziehungen . . . . .	399
VIII. Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung, Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen. . . . .	402
IX. Fazit . . . . .	404
<i>Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn</i>	
Laudatio aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2009 an Priv.-Doz. Dr. Michael Droewe . . . . .	405

---

	Seite
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung . . . . .	409
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat . . . . .	410
Teilnehmerverzeichnis . . . . .	411
Stichwortverzeichnis . . . . .	419

# Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas

Prof. Dr. *Roman Seer*  
Ruhr-Universität Bochum

Meine sehr geehrten Damen und Herren, ich begrüße Sie ganz herzlich zu unserer 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, die ich hiermit eröffne. Mein Dank gilt zunächst der Universität Erlangen-Nürnberg, stellvertretend ihrem Kanzler *Thomas Schöck*, sowie meinem Kollegen aus der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *Wolfram Scheffler*. Beide haben es durch ihr Engagement bei der Organisation und Vorbereitung dieser Tagung möglich gemacht, dass wir heute und morgen wieder im akademischen Umfeld einer Universität zusammenkommen können. Die DStJG schlägt zudem eine Brücke zu den ökonomischen Steuerwissenschaftlern, die wir zum Dialog herzlich einladen.

Nun aber zum diesjährigen Thema „Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht“. Das Generalthema bedarf an sich keiner besonderen Rechtfertigung. Die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) und die speziellen Freiheitsgrundrechte der Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG (die speziellen Wirtschaftsgrundrechte) garantieren dem Grundrechtsträger verfassungsrechtlich die *Vertragsfreiheit*<sup>1</sup>. Diese umfasst sowohl die Freiheit zum Abschluss (*Abschlussfreiheit*) als auch die Freiheit der inhaltlichen Gestaltung des Vertrages (*Inhaltsfreiheit*). Die Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse sind für Bürger und Unternehmen damit Ausdruck ihrer freiheitlichen Grundrechtsbetätigung und damit ein grundrechtlich fundierter Freiheitsgebrauch. Der Staat hat diesen Freiheitsgebrauch grundsätzlich zu respektieren<sup>2</sup>; mehr noch, ihn trifft eine *Schutzpflicht*, er muss eine funktionsfähige Rechtsordnung bereitstellen, in dessen Rahmen sich dieser Freiheitsgebrauch auch tatsächlich entfalten kann.

Gleichzeitig ist der Staat aber zur Realisierung der gesetzlichen Belastungsentscheidung (Art. 20 Abs. 3 GG) und der Verwirklichung von Lasten- gleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) verpflichtet. Mit dem Gesetzmäßigkeitsprin-

---

1 Siehe etwa BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4/56 u. a., BVerfGE 8, 274 (328) – Preisgesetz; BVerfG v. 4.5.1982 – 1 BvL 26/77 u. 66/78, BVerfGE 60, 329 (339) – Versorgungsausgleich; BVerfG v. 19.10.1993 – 1 BvR 567, 1044/89, BVerfGE 89, 214 (232) – Bürgschaft; BVerfG v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163 – Erfolgshonorarvereinbarung; aus der Literatur statt vieler *W. Höfling*, Vertragsfreiheit – Eine grundrechtsdogmatische Studie, 1991, S. 6 ff., 25 ff.

2 *K.-D. Drüen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW* 2008, 154 (156).

zip lässt sich die Forderung nach der *Unausweichlichkeit der Steuerlast*<sup>3</sup> verbinden. Der Umgehungsschutz kann als Korrektiv der Gestaltungsfreiheit bezeichnet werden, weil diese nicht die freie Wahl der Steuerfolgen einschließt<sup>4</sup>. *Klaus-Dieter Drüen* hat in seiner Düsseldorfer Antrittsvorlesung den steuerlichen Umgehungsschutz auch aus einer staatlichen Schutzpflicht zur Herstellung der Steuergleichheit abgeleitet: „Der Staat achtet im Ausgangspunkt die grundrechtliche Gestaltungsfreiheit, muss aber zugleich die Mit-Steuerpflichtigen vor der Eigenmacht der Freiheitsberechtigten schützen“<sup>5</sup>. Die steuerliche Belastungsentscheidung hat die aus den Freiheitsgrundrechten ableitbare Gestaltungsfreiheit jedenfalls *nicht absolut und unreflektiert* zu respektieren. Wir haben das Glück, heute mit *Paul Kirchhof* und *Wolfgang Schön* gleich zwei meiner ausgewiesenen Kollegen hören zu dürfen, die das Gravitationsfeld von „Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung“ bestimmen werden. Den Reiz dieser Paarung macht vor allem aus, dass sich hier sowohl ein Staatsrechtler als auch ein Zivilrechtler diesem Thema von ihrem jeweils unterschiedlichen Ausgangspunkt nähern werden. Wir dürfen gespannt sein.

Von der hohen theoretischen Warte aus wollen wir dann der Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beratungspraxis durch Referate des Leiters der nordrhein-westfälischen Steuerverwaltung *Steffen Neumann* und eines der renommiertesten Berater Deutschlands, *Thomas Rödder*, nachgehen. Die Finanzverwaltung verfügt über ein beachtliches Arsenal von Instrumenten zur Begrenzung der Steuergestaltung. Ein scharfes Schwert ist die Gestaltungsabwehr durch ein von der Finanzverwaltung initiiertes Gesetz, ein Instrument, das gerade während der nun ausklingenden Regierungszeit der Großen Koalition gern genutzt worden ist. Auf einer zweiten Ebene liegt der Verwaltungserlass, der sich gegen den Missbrauch durch entsprechende Interpretation der einschlägigen unbestimmten Rechtsbegriffe oder auch durch Anwendung der Generalklausel des § 42 AO wendet. Die dritte Ebene betrifft schließlich die Entscheidung im konkreten Einzelfall.

Ideal wäre – um mit den Worten *Paul Kirchhofs* zu sprechen – das allgemeine Gesetz, das einen in seiner Einfachheit verständlichen und vollziehbaren Belastungsgrund folgerichtig in Ausführungstatbeständen so umsetzt, dass die Steuerschuld sich nicht nach Rechtskenntnis und Steuervermeidungskunst bemisst, sondern nach den wirtschaftlich vorgefundenen Tatbeständen, die eine Steuerbelastung in ihren Unterschieden rechtfertigen. Diese heile Steuerwelt existiert aber leider nicht. Es ist bei Formulierung eines steuerlichen Tatbestand kaum möglich, alle zukünftigen Steuergestaltungen bereits zu antizipieren. Deshalb tritt nicht selten das bekannte Hase-Igel-

3 Siehe nur *P. Kirchhof*, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, DStJG Bd. 21 (1998), S. 9 (26 ff.).

4 *K.-D. Drüen* (Fn. 2), Stuw 2008, 154 (156 f.).

5 *K.-D. Drüen* (Fn. 2), Stuw 2008, 154 (158).

Spiel ein: Das Gesetz enthält ursprünglich nur eine allgemeine, durchaus einsichtige Regel. Die Beratungspraxis ersinnt ein Steuergestaltungsinstrument, das den Finanzbehörden bekannt wird. Die Finanzverwaltung initiiert daraufhin ein dieses Instrument erfassendes Abwehrgesetz. Die Beratungspraxis modifiziert daraufhin die Gestaltung. Mit einem gewissen zeitlichen Abstand reagiert die Finanzverwaltung erneut mit einem weiteren Abwehrgesetz. Mit der Zeit wird die ursprünglich allgemeine Grundregel mit dem Unkraut von Einzelfallregelungen bis zur Unkenntlichkeit überwuchert. Was verkompliziert vor allem das Steuerrecht? Es sind die *spezialgesetzlichen, ausufernden Missbrauchsbekämpfungsnormen*<sup>6</sup>. Die Rechtsanwender, Finanzverwaltung ebenso wie die Beraterschaft, verlieren angesichts der ständig wachsenden Missbrauchsabwehr-Gesetzgebung und der damit verbundenen Änderungen des Gesetzes die Orientierung; das Gesetz büßt seine Steuerungskraft ein. Zugleich wird das durch Bandwurm-Schachtelsätze verunstaltete Gesetz unlesbar. Der seriöse Berater fragt sich, bis wohin die noch zulässige Steuervermeidung reicht und ab wann der Steuermisbrauch beginnt. Er hat dabei Vorsicht walten zu lassen. Die Qualität einer Steuergestaltung zeigt sich nämlich leider immer erst im Nachhinein, nämlich, wenn sie auch eine Prüfung durch die Finanzbehörden überstanden hat.

Ein nicht zu unterschätzender Akteur bei der Bestimmung der zulässigen Grenzen der Steuergestaltung ist außerdem die *dritte Gewalt*. Der Bundesfinanzhof hat in einer Reihe von Urteilen den Anwendungsbereich des § 42 AO beschnitten<sup>7</sup>. Richter am Bundesfinanzhof *Michael Wendt* wird nachher die Rechtsprechungsentwicklung noch im Einzelnen aufzeigen. Ohne damit etwas vorwegnehmen oder bewerten zu wollen: Die restriktive Anwendung des § 42 AO durch die Rechtsprechung hat zur Verkomplizierung des materiellen Steuerrechts beigetragen. Lassen Sie mich dies an einem Beispiel verdeutlichen:

Mit Schreiben vom 16.3.1987 hatte das BMF eine Verwaltungsanweisung herausgegeben, die unter Anwendung des § 42 AO bei einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung gezahlte Schuldzinsen zur verdeckten Gewinnausschüttung umqualifizierte, soweit die Schuldzinsen auf ein sog. verdecktes Nenn-

6 Ebenso *J. Hey*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung, *StuW* 2008, 167 (168).

7 Siehe etwa BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, *BStBl. II* 2000, 527 (532); BFH v. 20.11.2007 – I R 85/05, *BFHE* 223, 414 (418) (beide zum sog. Dividenden-Striping); BFH v. 18.7.2001 – I R 48/97, *BFHE* 196, 128 (130 f.) (Anteilsrotation); BFH v. 10.12.2003 – IX R 12/01, *BStBl. II* 2004, 643 (644 f.) (Anerkennung eines Mietverhältnisses unter nahen Angehörigen nach Vermögensübertragung gegen dauernde Last); BFH v. 16.9.2004 – IV R 11/03, *BStBl. II* 2004, 1068 (1070) (Aufnahme eines Sozius nach dem sog. Zwei-Stufen-Modell); BFH v. 31.5.2005 – I R 74/04, *BStBl. II* 2006, 118 (119 f.) (Kapitalertragsteuererstattung trotz Zwischenschaltung einer funktionslosen Holding); BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, *BStBl. II* 2008, 619 f. (Vorrang von DBA-Missbrauchsvorschriften); BFH v. 29.5.2008 – IX R 77/06, *BStBl. II* 2008, 789 f. (Veräußerung von GmbH-Anteilen an beteiligungsidentische GmbH).

kapital entfielen<sup>8</sup>. Knapp fünf Jahre später vermisste der BFH hierfür eine hinreichende Rechtsgrundlage<sup>9</sup>. Das KStG enthalte keine Vorschrift, wonach eine Kapitalgesellschaft über das gezeichnete Kapital hinaus eine bestimmte Eigenkapitalquote aufweisen müsse. Deshalb fehle es an einer Norm, die *missbräuchlich umgangen* werden könne. Zwar sei es vom Ergebnis her unbefriedigend, dass als Folge dieser Rechtsprechung Gesellschafter, die Eigenkapital zuführen, steuerlich schlechter behandelt werden als diejenigen, die nur Fremdkapital zuführen. Es erschien dem Senat jedoch ausgeschlossen, eine Gleichbehandlung mit Hilfe des § 42 AO sicherzustellen. Sowohl der BFH als auch das BMF riefen stattdessen nach dem Gesetzgeber. Dieser ließ sich nicht lange bitten und schuf mit dem sog. Standortsicherungsgesetz 1993 in Gestalt des § 8a KStG eine Spezialvorschrift<sup>10</sup>, deren Fokus naheliegender Weise auf grenzüberschreitenden Gestaltungen lag (auf diesen Bereich werden die Referenten morgen noch ausführlich eingehen). Deren Schicksal besiegelte später bekanntlich der EuGH in der Rechtssache Lankhorst-Hohorst, wo der EuGH dem § 8a KStG einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV attestierte<sup>11</sup>. Das BMF war nun vor die Wahl gestellt, der Steuergestaltung durch Gesellschafter-Fremdfinanzierungen schlicht zuzusehen oder die Regelung des § 8a KStG auch auf reine Inlandssachverhalte auszudehnen, obwohl dort regelmäßig kein Steuergestaltungshintergrund bestand. Letzteres geschah durch Gesetz vom 22.12.2003<sup>12</sup>. Dies reichte dem Gesetzgeber aber offenbar aber immer noch nicht aus, um Fälle „missbräuchlicher“ Gestaltungen flächendeckend abzugreifen. Ohne dass der Tatbestand überhaupt noch erkennbar auf einen Missbrauch hinweist, erfasst die Zinsschranke des § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG mit Wirkung vom 1.1.2008<sup>13</sup> nun Fälle, an welche die Verfasser des Erlasses zum „verdeckten Nennkapital“ ganz sicher niemals gedacht hatten.

Ein weiteres prominentes Beispiel bildet der sog. Mantelkauf, dessen missbräuchlicher Verlustausnutzung Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zunächst mit Auslegungsmitteln Grenzen zogen. Nach einem Meinungsumschwung durch den BFH im Jahre 1986<sup>14</sup> führte der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 1990 eine spezielle Missbrauchsbekämpfungsregel in § 8 Abs. 4 KStG ein<sup>15</sup>, die nach mehreren Änderungen nun in dem systemwidrigen und über den eigentlichen Mantelkauf weit hinauschießenden

8 BMF v. 16.3.1987, BStBl. I 1987, 373.

9 BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (535 f.).

10 Art. 2 Nr. 3 des Standortsicherungsgesetzes v. 13.9.1993, BGBl. I, 1569.

11 EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00, Slg. 2002 I-11779 ff., Rz. 33 ff.

12 Art. 3 Nr. 1 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I, 2840.

13 Eingeführt durch Art. 1 Nr. 6 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I, 1912.

14 BFH v. 29.10.1986 – I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 308 f., 310 f.

15 Art. 2 Nr. 3 lit.a) des Steuerreformgesetzes 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I, 1093.

§ 8c KStG<sup>16</sup> gemündet ist. Zu diesem Thema wird morgen *Rolf Möhlenbrock*, Bundesfinanzministerium, noch detailliert Stellung nehmen. Die Beispiele ließen sich weiter fortsetzen.

Jeder Akteur hatte für seine Entscheidung nachvollziehbare Gründe: das BMF, der BFH, der EuGH und zunächst auch der Gesetzgeber. Letztere hatte zunächst nur reagiert, zuletzt aber deutlich *überreagiert*. Ein missliebiger Steuersubstratverlust ist noch kein Steuermisbrauch<sup>17</sup>. Neben dem § 8c KStG trifft dies vor allem für die Einführung der sog. Zinsschranke zu, die *Christian Dorenkamp* morgen noch ausführlich reflektieren wird. Es ist ein interessantes Gedankenspiel, welchen Verlauf die Rechtsentwicklung genommen hätte, wenn der BFH die frühere Verwaltungspraxis gebilligt hätte. Hätte es einen § 4h EStG, § 8a KStG oder § 8c KStG, eine Entscheidung „Lankhorst-Hohorst“ überhaupt gegeben?

Vielleicht wäre uns aber auch eine weitere Entwicklung erspart geblieben: Der vom Gesetzgeber gegen die Rechtsprechung gerichtete Versuch, durch Änderung des § 42 AO dessen Anwendungsbereich auszudehnen. Fast dilettantisch wirkte die zwischenzeitliche Erweiterung in § 42 Abs. 2 AO durch das Steueränderungsgesetz 2001<sup>18</sup>, die durch die Neufassung des § 42 AO im Jahressteuergesetz 2008 aber bereits wieder überholt worden ist<sup>19</sup>. Es stellt sich m. E. die Frage, ob die Neufassung dem Rechtsanwender weiterführende Erkenntnisse bietet, die über das, was *Albert Hensel* in seinem grundlegenden Aufsatz „Zur Dogmatik des Begriffs ‚Steuerungsumgehung‘“ bereits 1923 in der „Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann“ entwickelt hat<sup>20</sup>, hinausreicht.

Klärungsbedürftig ist weiterhin das Verhältnis des § 42 AO zu Spezialtatbeständen, die sich gegen missbräuchliche Gestaltungen richten. Es stellt sich trotz § 42 Abs. 1 Satz 3 AO n. F. nach wie vor die Frage, ob tatbestandlich *nicht* verwirklichte Spezialnormen § 42 AO zugunsten des Steuerpflichtigen abschirmen können. Schafft der Gesetzgeber mit Spezialtatbeständen eine gesetzliche Typisierung, die den Missbrauch in sachlicher, zeitlicher und persönlicher Hinsicht abschließend konkretisiert?<sup>21</sup> *Johanna Hey* wird diese und andere Fragen der Missbrauchstypologie am heutigen Nachmittag beantworten.

16 Eingeführt durch Art. 2 Nr. 7 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I, 1912.

17 Zutreffend *J. Hey* (Fn. 6), *StuW* 2008, 167 (178).

18 Eingefügt durch Art. 8 Nr. 9 Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I, 3794.

19 Art. 14 des Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I, 3150.

20 *A. Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerungsumgehung“, Bonner Festgabe für E. Zitelmann, 1923, S. 217 ff.; abgedruckt in *Reimer/Waldhoff*, *Albert Hensel*, System des Familiensteuerrechts, und andere Schriften, 2000, S. 303 ff.

21 Siehe *K.-D. Drien* (Fn. 2), *StuW* 2008, 154 (160 f.); *J. Hey* (Fn. 6), *StuW* 2008, 167 (173).

Als einen besonderen Typus der Steuerumgehung hat die Rechtsprechung seit gut zwei Jahrzehnten die Rechtsfigur des *Gesamtplans* bemüht und weiterentwickelt<sup>22</sup>. Ihr Gebrauch ist insbesondere bei Betriebsprüfungen geeignet, Verwirrung zu stiften. Verunsicherte früher der Hinweis, es könne Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vorliegen, ist es heute das Argument des steuerschädlichen „Gesamtplans“. Welche Relevanz der Gesamtplan für die Auslegung hat, hängt aber wohl wesentlich vom jeweiligen gesetzlichen Tatbestand ab, um den es geht. Der Wiener Kollege *Michael Tanzer* wird dazu am späteren Nachmittag Licht in das Dunkel bringen.

Am Beispiel der Rechtsfigur des Gesamtplans entzündet sich u. a. auch die Kontroverse, ob es des § 42 AO überhaupt bedarf oder ob nicht bereits aus einer teleologischen Auslegung der jeweils „umgangenen“ Norm dieselben Ergebnisse gewonnen werden können. Es stehen sich mit der sog. *Außen- und Innentheorie* bekanntlich zwei Meinungsblöcke gegenüber<sup>23</sup>. Eine wichtige Erkenntnis der sog. Innentheorie ist, dass der Missbrauchstatbestand des § 42 AO keinen verselbständigten Maßstab bietet, sondern ihn erst durch die Zusammenschau mit dem relevanten Tatbestand des Einzelsteuergesetzes gewinnen kann. Der Missbrauch liegt gerade darin, dass der Steuerpflichtige eine Diskrepanz zwischen dem äußeren Tatbestand und dem wirtschaftlichen Zweck der Norm zu seinen Gunsten ausnutzt<sup>24</sup>. Gleichwohl bin ich skeptisch, ob die Fälle der Steuerumgehung *immer* bereits mit Mitteln der teleologischen Auslegung und lückenausfüllenden Rechtsfortbildung erfasst werden können; dies jedenfalls dann, wenn man an dem Dogma festhalten möchte, dass der mögliche Wortsinn des Gesetzes die Grenze der Auslegung bildet<sup>25</sup>. Unter dieser Prämisse erscheint die Aussage *Albert Hensels*, dass „die echte Steuerumgehung genau dort anfängt, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt“<sup>26</sup>, nach wie vor richtig zu sein. Auslegung und Gesetzesumgehung bilden danach zwei „kommunizierende Röhren“<sup>27</sup>.

22 Siehe etwa BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205; BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620; BFH v. 26.3.1996 – IX R 51/92, BStBl. II 1996, 443; BFH v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667; BFH v. 7.3.2001 – X R 192/96, BStBl. II 2002, 126; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463.

23 Siehe die Nachweise bei *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Loseblatt, § 42 AO Rz. 71 ff. (Stand März 2008); *K.-D. Drüen* in Tipke/Kruse, Loseblatt, § 42 AO Tz. 8 f. (Stand Juli 2008).

24 Siehe bereits *A. Hensel* (Fn. 20), S. 217 (224 f.), abgedruckt in *Reimer/Waldhoff* (Fn. 20), S. 303 (307).

25 Dazu *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 53 ff.

26 *A. Hensel* (Fn. 20), S. 217 (244 f.), abgedruckt in *Reimer/Waldhoff* (Fn. 20), S. 300 (322).

27 *K.-D. Drüen* (Fn. 2), StuW 2008, 154 (159).



Freilich kommen andere Rechtsordnungen offenbar auch ohne eine Allgemeinklausel aus, um missbräuchliche Steuergestaltungen zu bekämpfen. Die von diesen dazu verwendete Formel „substance over form“<sup>28</sup> entspricht letztlich der von *Enno Becker* geprägten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Mit den „good business reasons“ ist der zur Widerlegung einer Gestaltungsmissbrauchsvermutung in § 42 Abs. 2 Satz 2 AO n. F. nunmehr ausdrücklich in das Gesetz aufgenommene Motivtest der „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“ angesprochen. Diese Erwägungen können auch bei der teleologischen Auslegung des jeweiligen Einzelatbestandes gemacht werden. Auch ohne ausdrückliche Missbrauchsklausel benutzt selbst der EuGH mittlerweile das Argument einer missbräuchlichen Steuergestaltung in seiner Judikatur. Für den Bereich der Umsatzsteuer hat dies *Thomas Henze* auf der Bochumer Jahrestagung im vergangenen Jahr klar herausgearbeitet<sup>29</sup>. Darauf beschränken sich die Aussagen des EuGH aber nicht, sondern beziehen mittlerweile auch die direkten Steuern ein. Hier geht es vor allem um die Rechtfertigung der Beschränkung von Grundfreiheiten durch nationale Instrumente der Missbrauchsabwehr<sup>30</sup>. Darüber hinausgehend stellt sich aber die jüngst von *Joachim Englisch* in seiner Augsburger Antrittsvorlesung gestellte generelle Frage nach dem Rechtsmissbrauch als *allgemeinen Rechtsgrundsatz* des Gemeinschaftsrechts<sup>31</sup>. Davon werden wir in dem Referat von *Georg Kofler* noch Genaueres hören.

Überhaupt griffe es zu kurz, wenn wir das Thema der Abwehr missbräuchlicher Steuergestaltung auf die Diskussion des § 42 AO beschränken würden. Längst sind die Gestaltungsgrenzen durch eine fallgruppenorientierte Konkretisierung z. B. der *verdeckten Gewinnausschüttung* oder der *dealing at arms-length-Grundsätze* im Außensteuerrecht ohne Rekurs auf § 42 AO gezogen worden. *Martin Schwenke*, Bayrisches Staatsministerium der Finanzen, wird dies morgen weiter vertiefen. Gegen die *Verlagerung von Steuersubstrat in das Ausland* hat der deutsche Gesetzgeber in den letzten Jahren zudem eine Fülle von Spezial-Vorschriften zur sog. Missbrauchsabwehr eingeführt. Sie reichen von materiellen Regeln (wie z. B. zur sog. Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 AStG, der Zinsschranke in §§ 4h EStG, 8c KStG)<sup>32</sup> über strafzuschlagbewehrte Dokumentationspflichten bei Ver-

28 Siehe *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 25), § 5 Rz. 95.

29 *T. Henze*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben nationaler Missbrauchsbekämpfung im Lichte der neuen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, in DStJG Bd. 32 (2009), S. 247 ff.

30 Siehe vor allem EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, Slg. 2006 I-7995 – Cadbury Schweppes.

31 Siehe *J. Englisch*, Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?, StuW 2009, 3 ff.

32 Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I, 1912.

rechnungspreisen in § 90 Abs. 3 AO<sup>33</sup> bis hin zu den jüngst geschaffenen nachteiligen Beweislastregeln im sog. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29.7.2009<sup>34</sup>. Treibt das Finanzministerium und der offenbar willfährige parlamentarische Gesetzgeber hier mit dem Begriff des „Missbrauchs“ nicht selbst Missbrauch? Ich bin gespannt, welche Antworten die Referenten des morgigen Tages darauf geben werden, und hoffe, Ihnen einen gehörigen Appetit auf unser Thema gemacht zu haben.

---

33 Eingeführt durch das sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003, BGBl. I, 660.

34 BGBl. I, 2302.

# Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung

Prof. Dr. Dres. h.c. *Paul Kirchhof*  
Bundesverfassungsrichter a. D., Heidelberg

## Inhaltsübersicht

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Gesetzesbindung und Gesetzesumgehung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Gesetzesumgehung als Grundproblem der Gesetzesbindung</li><li>2. Vom allgemeinen Kampf um das richtige Steuergesetz zur individuellen Steuergestaltung</li><li>3. Der historisch gelassene Umgang mit dem Gesetz</li><li>4. Rechtsfindung als Sprechvorgang</li></ul></li><li>II. Freiheit, Legalität, Gleichheit<ul style="list-style-type: none"><li>1. Freiheit</li><li>2. Gesetzliche Definition der Freiheit</li><li>3. Sicherheit und Planbarkeit durch Gesetz</li><li>4. Gleichheit vor dem Steuergesetz</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>III. Die Besteuerung des atypischen Sachverhalts<ul style="list-style-type: none"><li>1. Steuerplanung und Steuergestaltung</li><li>2. Vermeiden und Verschleiern eines Steuertatbestandes</li></ul></li><li>IV. § 42 AO als Auslegungshilfe, nicht als Tatbestandsergänzung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Fehlgeschlagene Subsumtion oder Missbrauch</li><li>2. Keine Lockerung der Gesetzesbindung</li></ul></li><li>V. Praktische Folgerungen<ul style="list-style-type: none"><li>1. Parallelität von Zivilrecht und Steuerrecht</li><li>2. § 2 EStG als gesetzesdirigierende Vorschrift</li></ul></li></ul> |
|---|--|

## I. Gesetzesbindung und Gesetzesumgehung

### 1. Gesetzesumgehung als Grundproblem der Gesetzesbindung

Der Nürnberger Künstler *Veit Stoß*, dessen Skulpturen wir an vielen Orten dieser Stadt begegnen, hatte 1503 die beträchtliche Summe von 1265 Gulden auf ein Bekleidungsunternehmen gesetzt, sich dabei verspekuliert und versucht, durch eine Urkundenfälschung die eigenen Einlagen aus dem bankrotten Unternehmen zu retten. Diese Tat bedrohte das Gesetz mit Todesstrafe. Doch in der Hoffnung auf weitere Werke des Künstlers wurde *Veit Stoß* nur mit dem Durchbrennen der Wangen bestraft. Zugleich wurde *Stoß* aufgegeben, Zeit seines Lebens Nürnberg nie mehr zu verlassen.<sup>1</sup>

Wir haben Verständnis für dieses Urteil, weil uns heute die drakonische Strafe des Gesetzes nicht mehr einsichtig erscheint, wir aber auch die nachfolgenden Werke des Künstlers nicht missen wollen. Die Abweichung vom Gesetz erscheint gerechtfertigt, weil das Gesetz nicht überzeugt.

<sup>1</sup> *Horst Bredekamp*, Der Künstler als Verbrecher, 2005, S. 23 f.

Das Problem, die Verbindlichkeit und Verlässlichkeit des Gesetzes in einem geschriebenen Text zu sichern, dieses Gesetz aber nur soweit anzuerkennen, als das Recht nicht entgegensteht,<sup>2</sup> ist so alt wie die Kultur des geschriebenen Rechts.<sup>3</sup> Im Jahre 604 vor Christus erließen die Athener nach dem erfolglosen Kampf um die Insel Salamis ein Gesetz, das jedermann mit Todesstrafe bedrohte, der in Wort oder Schrift dafür eintritt, den Krieg wieder aufzunehmen. Ein junger Mann empfand diesen Rückzug als unerträgliche Schmach und beschloss, in den Athenern neuen Mut und neue Entschlossenheit zu entfachen. Doch um dem Verbot, in Wort oder Schrift zum Krieg aufzufordern, auszuweichen, ließ er seine Aufrufe als Gesang erklingen.

Der Sänger wurde nicht bestraft, hatte das Gesetz doch Wort und Schrift, nicht aber Gesang verboten. Er war mit seinem Lied erfolgreich: Die Athener begannen den Kampf um Salamis erneut, beendeten ihn siegreich und hoben das Gesetz auf. Eine Interpretation des Gesetzes nach seinem Sinn, seiner Idee hätte es durchaus erlaubt, den Gesang als „Wort“ zu qualifizieren. Doch die Aufforderung zu einem erneuten Kampf entsprach dem Grundanliegen der Athener, führte zudem zu dem erhofften Sieg, fand deshalb allgemeine Anerkennung. Der junge Mann – es war *Solon* – wurde später zu einem berühmten Gesetzgeber, der Athen eine dauerhafte Verfassung gegeben hat.<sup>4</sup>

Ich beginne unsere Überlegungen zu Legalität und richtigem Recht mit einem großen Künstler und großen Gesetzgeber, um bewusst zu machen, dass die Frage nach Verlässlichkeit und Richtigkeit des Gesetzes zu unserer Kulturgeschichte gehört, die Autorität des Gesetzes und seine Vermeidbarkeit nicht Thema der Rechtsverdrossenen oder Rechtsfeindlichen ist, sondern zur Normalität des Rechts gehört.

Diese Grundsatzfrage erörtern wir in unserer Gesellschaft, in der Steuerrechtjuristen verschiedener beruflicher Prägung, Lebenssicht und Rechts Erfahrung sich mit der Sympathie begegnen, die aus wissenschaftlicher Neugierde und kollegialer Wertschätzung erwächst, die den anderen versteht, seine Anliegen aufnimmt, mit ihm zusammen das bessere Recht durchzusetzen sucht.

2 Zur Entgegensetzung von „Gesetz und Recht“ vgl. Art. 20 Abs. 3 GG und dazu *Eberhard Schmidt-Assmann*, Der Rechtsstaat, in Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts (HStR)*, 3. Aufl. 2004, Band 2, § 26 Rz. 34 ff.; *Udo di Fabio*, Gewaltenteilung, in HStR, § 27 Rz. 26.

3 Vgl. auch *Arndt Teichmann*, Die „Gesetzesumgehung“ im Spiegel der Rechtsprechung, JZ 2003, 761 f. (mit einem Beispiel eindrucksvoller Eulenspiegelei).

4 *Plutarch*, *Vitae parallelae*, Solon 8, abgedruckt in Hans Gärtner (Hrsg.), *Plutarchus. Vitae parallelae*, Band I.1, 2000, S. 90, übersetzt in Konrat Ziegler, *Große Griechen und Römer*, Band 1, 1954, S. 218 f.; zum Ganzen auch *Marie Theres Fögen*, *Das Lied vom Gesetz*, 2007, S. 117 ff.

## 2. Vom allgemeinen Kampf um das richtige Steuergesetz zur individuellen Steuergestaltung

Die Steuergestaltung ist so alt wie das Steuergesetz. Als im deutschen Mittelalter die Steuern nach der Anzahl der Fenster eines Hauses berechnet wurden,<sup>5</sup> haben viele Hauseigentümer auf Licht in ihren Wohnungen verzichtet und die Fenster zugemauert.<sup>6</sup> Als die Dachfläche zur Bemessungsgrundlage für eine österreichische Vermögensteuer wurde, hat diese Steuer viele Bürgen bewohner veranlasst, die Burgen zu verlassen.<sup>7</sup> Der Steuerpflichtige verzichtet auf Licht, vertraute Lebensgewohnheiten und Lebenskomfort, um Steuern zu sparen.

Das Heranwachsen des modernen Steuerstaates ging einher mit dem Kampf um die Demokratie. Die Entscheidungskompetenzen der Landstände und später der Parlamente wurde insbesondere erkämpft, um die Staatsausgaben, Steuerlasten und die Staatsverschuldung zu mäßigen. Steuererhöhungen wurden oft von allgemeinem Widerstand und Protest begleitet. In der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts begegneten die Einführung der Gewerbesteuer, die Ausdehnung der Branntwein-, Bier-, Mahl- und Schlachtsteuer, die Luxussteuer einem kollektiven Steuerprotest.<sup>8</sup> Die Revolution von 1848/49 begann und endete mit Steuerprotesten.<sup>9</sup>

Doch seit Mitte des 19. Jahrhunderts wurde die allgemeine Gegenwehr gegen Steuern seltener. Die Steuerpflichtigen nahmen Zusatzsteuern, auch als unmäßig empfundene Steuerlasten hin, soweit ihnen gesetzliche Ausnahmen oder aber die Möglichkeit steuermindernder Sachverhaltsgestaltung eine Entlastung verhieß.<sup>10</sup> Der Gesetzgeber sieht sich nicht mehr demokratisch zu einer allgemeinen, gleichmäßigen und maßvollen Besteuerung gedrängt. Die Steuerpflichtigen nehmen vielmehr das steuerliche Ungleichmaß und Übermaß der Regelbesteuerung hin und suchen individuelle Entlastung im Privileg, im Lenkungsstatbestand und in der Steuergestaltung.

Die Demokratie war in Deutschland gerade im Kampf um Steuerbewilligung und später um den steuerlichen Gesetzesvorbehalt erfolgreich.<sup>11</sup> Doch das Gesetz verliert heute ein Stück der mäßigen Kraft allgemeiner Steuerregeln, weil Steuerpflichtige und Abgeordnete sich mit der unzulänglichen Steuerregel begnügen und stattdessen in Gesetzesausnahmen und

5 *Dieter Birk*, Steuerrecht 12. Aufl. 2009, Rz. 17

6 *Lutz Diwell*, Das Steuerrecht als permanente Herausforderung für den Gesetzgeber, Beihefter zu DStR 17, 2008, S. 7.

7 *Lutz Diwell* (Fn. 6).

8 *Hans-Peter Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, S. 47 f.; *Günter Schmolders*, Finanzpolitik, 3. Aufl. 1970, S. 334; *Klaus Beckmann*, Steuerhinterziehung, 2003.

9 *Ullmann* (Fn. 8), S. 51.

10 *Ullmann* (Fn. 8), S. 48 f.

11 *Paul Kirchhof*, Die Steuern, in *Josef Isensee/Paul Kirchhof*, HStR, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 90 f.

Gesetzesdurchbrechungen eine individualgerechte Besteuerung zu sichern suchen. Ein Beispiel bietet die Gewerbesteuer, die viele Ausnahmen zulässt, teilweise – wegen einer Anrechnung bei der Einkommenssteuer – den Schuldner sogar begünstigt; der betroffene Steuerpflichtige arrangiert sich mit der vermeidbaren Steuerlast, widmet damit der allgemeinen Belastungsgleichheit nur noch wenig Aufmerksamkeit.

Der Rechtsstaat muss sich gegenüber dem alltäglichen Problem bewähren, dass eine einsichtige und sachlich richtige Norm ihre Gestaltungswirkung verfehlt, weil der Adressat seinen Sachverhalt so darstellt, dass die Norm zwar nach ihrem Sinn, nicht aber nach ihrem Text einschlägig ist. Ein Schiff gehört deutschen Eignern, wird im deutschen Seeschiffsregister eingetragen, aber in Oldenburg von Organen des Antillenstaates Antigua und Barbuda registriert, fährt seitdem unter dieser Flagge und beansprucht deshalb, nicht das deutsche sondern ein dem Schiff, ihren Eignern und ihrer Besatzung fremdes Recht anzuwenden. Heute fahren 976 Schiffe deutsche Reeder unter der Flagge von Antigua und Barbuda, unter deutscher Flagge segeln nur 636 Schiffe.

Die Wahl der Flagge soll bestimmen, ob die Seeleute 18 oder aber 8 bis 10 Stunden täglich zu arbeiten haben. Dieser formale Geltungsgrund für Recht überzeugt nicht. Die gesamte Schifffahrt leidet auch an Überkapazitäten, weil die Schiffe nicht nach Bedarf und Nachfrage gebaut, sondern wegen der Vorteile einer Tonnagebesteuerung, eines Teileinkünfteverfahrens und von Steuersubventionen als Steuersparmodelle dienen und dafür einen Markt finden. Das deutsche Arbeitsrecht meidet, wer unter fremder Flagge fährt. Der deutschen Steuer weicht aus, wer Investoren nicht durch Qualität und Bedarf, sondern durch Steuerersparnis gewinnt, der Vertrag sich also nicht aus dem Leistungsaustausch von Kapitalgeber und Kapitalnehmer, sondern aus dem Nachteil für die Gemeinschaft der Steuerzahler rechnet. Der privatrechtliche Vertrag verliert seine Rationalität und sein Maß, das in der von den Vertragspartnern eingeschätzten Angemessenheit des Tausches liegt, gewinnt seine wirtschaftliche Bedeutung in dem verminderten Steueranspruch des Staates, der allerdings an dieser Vereinbarung nicht beteiligt ist. Herkömmlich gewinnt ein Vertrag seinen Sinn und sein Maß dadurch, dass der Anbieter ein rares Gut anbietet, der Nachfrager dafür aus seinem knappen Geldbestand den Kaufpreis zahlt, jeder also für sich die Angemessenheit des Tausches einschätzt und beide Vertragsparteien in dieser Einschätzung übereinstimmen. Dieser Entstehens- und Geltungsgrund eines verbindlichen Vertrages ist jedoch gestört, wenn seine Rechtsfolge nicht mehr im Leistungsaustausch unter den Vertragsparteien, sondern in einer Steuerersparnis liegt. Dieser Vertrag wirkt zu Lasten Dritter<sup>12</sup> – der Steuerzahler –, raubt

12 Paul Kirchhof, Der Vertrag als Ausdruck grundrechtlicher Freiheit, in Mathias Habersack/Peter Hommelhoff/Uwe Hüffer/Karsten Schmidt (Hrsg.), FS Peter Ulmer, 2003, S. 1211 (1223 f.); Paul Kirchhof, Der Vertrag – ein Instrument zur

dem Freiheitsinstrument des Vertrages seinen rechtfertigenden Grund, bezieht den nicht marktaktiven und nicht freiheitsberechtigten Staat in die Rechtsfolgen von freiem Markt und freiem Wettbewerb ein, weist das wesentliche Vertragsrisiko einem Vertragsunbeteiligten zu. Der Gesetzgeber schafft durch das Angebot der Steuersubvention bewusst eine Ungleichheit vor dem Steuergesetz, entlastet steuerbewusste Investoren zum Nachteil anderer Steuerpflichtiger, die eine dem Subventionsvolumen entsprechende Steuer mehrleistung erbringen müssen, schwächt die innere Autorität des Steuerrechts, das nicht mehr nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, sondern nach steuerlichem Gestaltungsgeschick belastet. Unser Thema der Gleichheit vor dem Steuergesetz begründet einen Auftrag an den Gesetzgeber und an den Steuerrechtsanwender.

### 3. Der historisch gelassene Umgang mit dem Gesetz

Auch diese Fragestellung der Gesetzesanwendung sehen wir in der Gelassenheit einer jahrtausendalten europäischen Rechtskultur. *Aristoteles*<sup>13</sup> beobachtet, dass im Anwendungsbereich eines allgemeinen Gesetzes stets ein Fall vorkommen werde, der durch die allgemeine Bestimmung nicht erfasst werde. Dann müsse der Fall so gelöst werden, wie der Gesetzgeber ihn gelöst hätte, wenn ihm der Fall bewusst gewesen wäre. Und wer sich eine individuelle Gerechtigkeit von einer möglichst kleinteiligen, die Allgemeinheit des Gesetzes verlassenden Regelung erhofft, trifft auf das Wort von *Cicero*<sup>14</sup>, wonach die Gerechtigkeitsidee umso mehr verliert, als die gesetzliche Regelung vielfältiger und differenzierter wird und damit die Funktion des Rechts verfehlt, rechtlich geschützte Freiheitsräume zu sichern. Die Detailfülle des Gesetzes ist Hindernis der Gerechtigkeit.

Das Ideal der Aufklärung, die Worte des Gesetzes könnten so klar sein, dass ein Streit um die Auslegung ausgeschlossen sei,<sup>15</sup> bleibt Utopie. Selbst bei einer detaillierten Gesetzgebung bleibt jedes Gesetz auslegungsbedürftig, weil es bereits mit seiner Verkündung veraltet sein kann. Am Tag nach der Veröffentlichung eines Gesetzes richtet sich eine neue Anfrage an die im Gesetzesblatt geschriebene Regel, die vom Gesetzgeber nicht vorausgesehen worden ist. Die Regel: „Die Todesstrafe ist abgeschafft.“ hätte in ihrer Einfachheit eine klare Antwort in den Fällen *Veit Stoß* und *Solon* gegeben.

---

Begründung steuerlicher Ungleichheit?, in Georg Crezelius/Heribert Hirte/Klaus Vieweg (Hrsg.), FS Volker Röhrich, 2005, S. 919 (927 f.).

13 *Aristoteles*, Nikomachische Ethik, Buch V, Kapitel 14 (1137a), 31 (1137b); dazu *Peter Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), Kommentar zur Abgabenordnung, Loseblatt, § 42 (Stand März 2009) Rz. 45 ff.

14 *Cicero*, De officiis, 1, 33.

15 *Friedrich der Große*, Über die Gründe, Gesetze einzuführen oder abzuschaffen, in Gustav Berthold Volz (Hrsg.), Die Werke Friedrichs des Großen, Bd. 8: Philosophische Schriften, 1913, S. 22.

Sie galt für das Grundgesetz lange als eine Norm, die keiner Auslegung bedürfe. Dann stellt sich dem Bundesverfassungsgericht<sup>16</sup> die Frage, ob Deutschland einen wegen Totschlags angeklagten Libanesen in den Libanon ausliefern darf, wenn dort die Todesstrafe verhängt und vollstreckt werden soll. Der vermeintlich klare Rechtsatz fordert die Auslegung, ob das „abgeschafft“ auch die mittelbare Mitwirkung bei der Verhängung und Vollstreckung der Todesstrafe meint. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Frage bejaht.

Ein Rechtsatz wird insbesondere auslegungsbedürftig, wenn die Rechtsbeteiligten ihm geplant einen neuen Inhalt zusprechen wollen.<sup>17</sup> Schon die Sophisten benutzten die Mehrdeutigkeit eines Begriffs, um „die schwächere Sache zur stärkeren zu machen“.<sup>18</sup> Und die klassische Frage von *Wittgenstein*,<sup>19</sup> ob die Sprache Kleid oder Verkleidung der Gedanken sei, handelt von der subjektiven Deutbarkeit und der Mehrdeutigkeit der Sprache, aber auch von dem bewussten Gestaltungsmittel einer Sprachverfremdung oder Sprachverführung. Der zur Auslegung berufene Interpret gewinnt Herrschaft über seinen Text. Eine Fehlinterpretation eines Dichtertextes verfehlt ihren Gegenstand, eine Fehlinterpretation eines Gesetzestextes hingegen kann ihren Gegenstand verändern.

#### 4. Rechtsfindung als Sprechvorgang

Deswegen legt das Grundgesetz das Setzen und Durchsetzen von Recht stets als Sprechvorgang an. Wer einen Text liest, sucht nach dem in ihm angelegten Gedanken. Das Lesen wird zu einem Dialog mit jemandem, der nicht anwesend ist. Wer liest, befragt die Bücher (Hermeneutik).<sup>20</sup> Die Verfassung erwartet im Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes eine Erstinterpretation des Grundgesetzes durch den Gesetzgeber. Das Parlament be„rät“, der Abgeordnete gibt seine „Stimme“ ab, der Bundes„rat“ „stimmt“ zu oder erhebt Ein„spruch“. Das Gesetz wird „verkündet“, bringt im Wort „laut“ Verbindlichkeit zum Ausdruck.

Sodann ist das gesamte Gerichtsverfahren ein Sprechvorgang. Der Richter gewährt den Parteien rechtliches Gehör, spricht dabei in öffentlicher Ver-

16 BVerfGE 60, 348 – Auslieferung III.

17 *Paul Kirchhof*, Rechtsänderung durch geplanten Sprachgebrauch?, in Dieter Wilke/ Harald Weber (Hrsg.), *GS Friedrich Klein*, 1977, S. 227 ff.

18 Zu dieser Formel von Protagoras vgl. *Egon Friedell*, *Kulturgeschichte Griechenlands – Leben und Legende der vorchristlichen Seele*, 1994, S. 264.

19 *Ludwig Wittgenstein*, *Tractatus Logico Philosophicus*, 1921, 4, 002. „Die Sprache verkleidet den Gedanken. Und zwar so, dass man nach der äußeren Form des Kleides nicht auf die Form des bekleideten Gedankens schließen kann; weil die äußere Form des Kleides nach ganz anderen Zwecken gebildet ist als danach, die Form des Körpers erkennen zu lassen.“

20 *Umberto Eco*, *Die Kunst des Bücherliebens*, 2006, S. 13.



handlung für jedermann hörbar und sichtbar, wahrt auch in der Art seines Sprechens Unbefangenheit, begründet seine Entscheidung schriftlich und wird in dieser Begründung allem, was beantragt und vorgetragen ist, gerecht. Der Betroffene wehrt sich gegen ein von ihm empfundenes Unrecht durch „Klage“, durch Ein„spruch“ und Wider„spruch“. Der Richter entscheidet über An„spruch“ und Frei„spruch“, erwägt eine ent„sprechende“ Anwendung des Gesetzes, verkündet den Richter„spruch“. Ist der Betroffene nicht mit dem Urteil einverstanden, „ruft“ er die Berufungsinstanz an. Dieses Rechtsprechen ist mehr als Nachsprechen von Vorgeschriebenem, ist Nachdenken der stets und notwendig unvollständigen Vorschrift. Das richterliche Nachsprechen ist ein Weitersprechen. Das verbindliche Sprechen über das unabdingbare Recht obliegt dem Staat, das Sprechen über das abdingbare Recht den Vertragsparteien. Das Gespräch über das Steuerrecht ereignet sich also nicht in den Vertragserklärungen des zivilrechtlichen Vertrages, sondern im richterlichen Gespräch über das unabdingbare und unausweichliche Steuergesetz. Gesprächsmaßstab ist die Gleichheit aller vor dem Gesetz.

In unseren drei Ausgangsfällen, kommen wir in diesem Gespräch über das Recht zu unterschiedlichen Gesamtwertungen. Im Urteil *Veit Stoß* ist der an das Gesetz gebundene Richter von dem Gesetz abgewichen, weil die gesetzliche Regel nicht einsichtig war. Die Todesstrafe erscheint unververtretbar, wäre heute verfassungswidrig. Der Strafnachlass mag damals dem verdienstvollen und weitere Werke versprechende Künstler gegolten haben, wie wir es auch bei den Urteilen gegenüber *Michelangelo*, *Benvenuto Cellini*, *Leone Leonie*, *Guiseppe Cesari* und *Lorenzo Bernini* kennen.<sup>21</sup> Unser Urteil heute wäre eher von der verfassungsrechtlichen Garantie des Lebens für jedermann bestimmt.

Im Fall des Kriegs um Salamis hat *Solon* gegen das Verbot der Kriegswerbung in Wort und Schrift verstoßen, sein Gesang wirbt mit Worten für den Krieg. Doch überzeugte das gesetzliche Verbot nicht, weil die Athener den verlorenen Krieg als Schmach empfanden, die durch einen Sieg getilgt werden musste. Das Verbot erscheint heute nicht einsichtig, weil es das Recht auf freie Meinungsäußerung verletzt. Wegen dieser Freiheitsverletzung stimmen wir dem Urteil zu.

Bei den Seeschiffen wehren wir uns gegen ein Recht, bei dem man durch Wahl der Flagge das Arbeitsrecht der Seeleute bestimmen kann. Ebenso stellen wir Steuervergünstigungen für den Schiffsbau in Frage, die nicht mehr Werften in Deutschland sondern in konkurrierenden Standorten fördern, Überkapazitäten und damit Fehlinvestitionen veranlassen, Verträgen zu Lasten des Staatshaushalts anregen und damit die Rationalität des Vertrages unterlaufen. Maßstab unseres Urteilens ist die Legalität, die individuelle

---

21 *Horst Bredekamp* (Fn. 1), S. 13 f.

Freiheit und die Gleichheit. Der Buchstabe darf nicht den Geist des Gesetzes töten; die Wörter dürfen nicht den Blick auf das Wort des Gesetzes versperren.

## II. Freiheit, Legalität, Gleichheit

### 1. Freiheit

Die Steuer ist der Preis der Freiheit. Wenn der Staat durch die Garantie der Eigentümer- und Berufsfreiheit das Wirtschaftsleben in privater Hand belässt, er also strukturell auf Staatswirtschaft und Staatsunternehmen verzichtet, muss er sich durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, durch Steuern finanzieren. Er gestaltet sein Steuerrecht besonders freiheitsschonend, wenn er im Schwerpunkt auf Einkommen und Umsatz zugreift, also immer dann den Steuerpflichtigen belastet, wenn dieser freiwillig am Markt Leistungen tauscht, er dabei die staatliche Ordnung des Friedens, des Rechts, der Währung, die gut ausgebildeten Arbeitnehmer und Kunden, die allgemeine Nachfragekraft nutzt und nun wegen dieser staatlichen Mitwirkung am individuellen Erfolg von Einkommen und Umsatz eine Steuer allgemein einsichtig erscheint. Wenn der Staat auf der Oberseite seiner Medaille die Freiheit aufprägt, muss er auf der Unterseite die Steuer abbilden. Freiheit berechtigt zur beliebigen Gestaltung der eigenen Angelegenheiten, hat aber unausweichliche Steuern zur Folge.

### 2. Gesetzliche Definition der Freiheit

Diese Steuer als Bedingung der Freiheit wird gesetzlich näher ausgestaltet. Der Steuereingriff unterliegt dem Gesetzesvorbehalt.<sup>22</sup> Das Gesetz bestimmt, welcher Teil des Einkommens, der Erbmasse, der Kaufkraft dem Staat zusteht und welcher Teil dem privaten Nutzen dient, regelt also den steuerlichen Eingriff, zugleich aber auch die Privatnützigkeit des jeweiligen Eigentums. Das Steuergesetz bestimmt – gleichrangig und gleichwertig mit dem Privatrecht – Inhalt und Schranken der Freiheit. Wenn ein Steuergesetz eine Steuer von 25 % fordert, ermächtigt es zu 25 % zu einem Eingriff, sichert aber ebenso zu 75 % den privatnützigen Bestand des Steuergegenstandes. Das Gesetz begrenzt in tatbestandlicher Bestimmtheit<sup>23</sup> den Steuereingriff, gewährleistet die demokratische Rückbindung der steuerlichen

---

22 *Otto Meyer*, Deutsches Verwaltungsrecht, 1924, Band I, S. 245 f.; BVerfGE 115, 97 (111) – Obergrenze für Einkommen- und Gewerbesteuer; *Paul Kirchhof* in HStR (Fn. 11), § 118 Rz. 80 f.

23 Zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen: *Lerke Osterlob*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 109 ff m.N.; zu großzügig BVerfGE 48, 210 (223 ff.) – „aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“.

Belastungsentscheidung an den Wähler,<sup>24</sup> sucht in der öffentlichen Debatte des Parlaments die grundsätzlich privilegienfeindliche steuerliche Gemeinlast zu verwirklichen,<sup>25</sup> unterliegt als Ausgangstatbestand für Strafrechtsfolgen den besonderen<sup>26</sup> rechtstaatlichen Bestimmtheitsanforderungen<sup>27</sup> des Strafrechts.

### 3. Sicherheit und Planbarkeit durch Gesetz

Das Gesetz ist auf Stetigkeit und Dauer angelegt, bietet dem Staat und dem Steuerpflichtigen Rechtssicherheit und Planungsgewissheit. Während das Gesetz vielfach vor allem dem Freiheitsberechtigten einen vertrauten und deshalb Rechtsvertrauen begründenden Rahmen seiner Freiheit bietet, sind die Anforderungen von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz gegenüber dem Steuergesetzgeber gesteigert, weil das Steuergesetz auch die Planungsgrundlage für die Einnahmen des Staatshaushaltes bietet, der Finanzstaat auf die stetigen Einnahmen nach den Steuergesetzen angewiesen ist. Ein ausweichliches Steuergesetz gefährdet die Aussagekraft der Steuerschätzungen, muss durch kurzfristige Zusatzbelastungen ausgeglichen werden, raubt damit dem Steuerpflichtigen die verlässliche Planungsgrundlage bei der Wahrnehmung seiner Freiheit. Die vermeidbare Steuerlast, die der gesetzlichen Regelbesteuerung ausweichende Sachverhaltsgestaltung, ist der Hauptgrund für fehlende Planungssicherheit und sinkendes Gesetzesvertrauen, das Hauptproblem des gegenwärtigen Steuerrechts.

### 4. Gleichheit vor dem Steuergesetz

Die Gleichheit vor dem Steuergesetz begründet in der Rechtsetzungsgleichheit eine materielle Bindung,<sup>28</sup> fordert aber ebenso einen verlässlich vollziehbaren Belastungsgrund, der jedermann in gleicher Weise, also wiederum

---

24 *William S. Carpenter*, „Taxation without representation«, in *Dictionary of American History*, Bd. V (1976); *Edmund Morgan*, *Inventing the People: The Rise of Popular Sovereignty in England and America*, 1989.

25 BVerfGE 84, 239 (269 f.) – Zinsbesteuerung.

26 Zur Anwendbarkeit des Art. 103 Abs. 2 GG auch auf Bußgeldvorschriften vgl. BVerfGE 71, 108 (114) – Antiatomkraftplakette.

27 Vgl. BVerfGE 26, 41 (42 f.) – Grober Unfug; BVerfGE 45, 363 (370 f.) – Strafvorschriften über Landesverrat.

28 *Albert Hensel*, *Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers – Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz*, VJSchrStFR 4 (1930), 441 ff.; *Ernst Blumenstein*, *Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht*, ebd., S. 329 ff.; *Paul Guggenheim*, *Die Gleichheit vor dem Steuerrechtssatz der romanischen und der von ihr beeinflussten slavischen Staatenwelt*, ebd., S. 400 ff.; *Otto Wittschieben*, *Der Gleichheitsgrundsatz im österreichischen Finanz- und Steuerrecht*, ebd., S. 422 ff.; *Franz Klein*, *Gleichheitssatz und Steuerrecht*, 1966; *Klaus Vogel*, *Das Verbot „gleichartiger“ örtlicher Verbrauchs- und Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a GG*, in *Karl Oettle* (Hrsg.), *Steu-*

unausweichlich belastet (Rechtsanwendungsgleichheit).<sup>29</sup> Die Gleichheit vor dem Gesetz verlangt somit, dass der steuerliche Belastungsgrund ausschließlich, vollständig und unausweichlich im Steuergesetz geregelt ist.

Dieses Erfordernis setzt zunächst eine diese Unausweichlichkeit garantierende Gesetzgebung voraus.<sup>30</sup> Der steuerliche Belastungsgrund ist im Steuergegenstand, in der Bemessungsgrundlage, im Steuerschuldner und im Steuersatz klar, aber entwicklungs offen zu bestimmen. Eine zu formale Tatbestandlichkeit – nach der Organisationsform, nach dem Firmensitz, nach bestimmten Fristen – lädt zur Steuervermeidung ein.<sup>31</sup> Eine allein auf die Steuererklärung des Pflichtigen aufbauende Besteuerung ohne staatliche Kontrolle verfehlt die Lastengleichheit.<sup>32</sup> Ein Steuergesetz, das die Realität nicht hinreichend in der Normalität, im Typus erfasst, nicht verallgemeinert, genügt nicht den Erfordernissen steuerlicher Massenverfahren.<sup>33</sup> Ein Gesetz, das nur durch Verständigung vollzogen werden kann, verletzt das Legalitätsprinzip und die Gleichheit vor dem Gesetz.<sup>34</sup>

Die drei Verfassungsprinzipien der Besteuerung – die Freiheit als steuerbedingendes Prinzip, die Legalität als Grundlage demokratischer, verlässlicher, planbarer, Vertrauen verdienender Besteuerung und die Gleichheit vor dem

---

erlast und Unternehmungspolitik, FS Kuno Barth, 1971, S. 169 ff.; *Peter Selmer*, Finanzordnung und Grundgesetz, AÖR 101 (1976), 399 (442 ff.); *Paul Kirchhof*, Steuergleichheit, StuW 1984, 297 ff.; *Hans-Wolfgang Arndt*, Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, 787 ff.; *Dieter Birk*, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1989, 201 ff.; *Rolf Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999; *Joachim Lang* in Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 63; *Paul Kirchhof* in HStR (Fn. 11), § 118 Rz. 168 f.

29 BVerfGE 84, 239 (272) – Zinsbesteuerung; *Paul Kirchhof* in HStR (Fn. 11), § 118 Rz. 200 f. m.N.

30 BVerfGE 84, 239 (268) – Zinsbesteuerung; BVerfGE 96, 1 (6 f.) – Arbeitnehmerfreibetrag; BVerfGE 101, 97 (309) – Arbeitszimmer; vgl. auch BVerfGE 93, 121 (134) – Vermögenssteuer.

31 *Paul Kirchhof* in HStR (Fn. 11), § 118 Rz. 26 f.

32 BVerfGE 84, 239 (273 f.) – Zinsbesteuerung

33 Vgl. *Josef Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 96 f.; *Paul Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in *Paul Kirchhof*/Wilhelm Bühler/Franz Klein (Hrsg.), Steuervereinfachung, FS Dietrich Meyding, 1994, S. 3 ff.; BVerfGE 31, 119 (131) – Besteuerung von Musikautomaten; BVerfGE 82, 159 (185 f.) – Absatzfonds; BVerfGE 87, 153 (172) – Grundfreibetrag; BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmerfreibetrag; BVerfGE 101, 297 (309) – Arbeitszimmer; BVerfGE 112, 268 (280 f.) – Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten.

34 *Roman Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, S. 8 f.; kritisch auch zur tatsächlichen Verständigung: *Peter Selmer*, Der gerechte Steuerstaat, Fin Arch. u. F. 52 (1995), S. 234 (241); *Hartmut Söhn*, Steuervereinbarungen und Verfassungsrecht, in Lerke Osterloh/Karsten Schmidt/Hermann Weber (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, FS Peter Selmer, 2004, S. 911; BFH, BStBl. 1985 II, 354 (357); BStBl. 1991 II, 45 (46); zur dreistufigen Entwicklung dieser Rechtsprechung vgl. *Seer a. a. O.*, S. 67 f.

Steuergesetz – fordern also eine Realisierung des gesetzlichen Belastungsgrundes – des Einkommens, des Erbanfalls, der im Umsatz eingesetzten Kaufkraft –, ohne dass der Steuerpflichtige Einfluss auf diese Steuerlast nehmen könnte, wenn der steuerbegründende Erfolg von Einkommen, Umsatz oder Erbanfall eingetreten ist.

### III. Die Besteuerung des atypischen Sachverhalts

#### 1. Steuerplanung und Steuergestaltung

Das Steuerrecht droht die gleichheitsgebotene Unausweichlichkeit zu verfehlen, wenn die gesetzliche Regel auf den steuerbewusst gestalteten Grenzfall trifft, das Steuergesetz also nicht gegenüber der normbestimmenden Normalität, sondern der steuergestaltend verfremdeten Realität vollzogen werden muss. Der Steuerpflichtige plant nicht nur bei seinen wirtschaftlichen Vorhaben die Steuern als Kostenfaktor (Steuerplanung), sondern sucht sie durch steuerbewusste Gestaltung seines Wirtschaftens zu verringern und zu vermeiden („Steuergestaltung“). Der „Schlagbaum des Steuertatbestandes“ wird „an dem Normalwege, auf welchem der Verkehr ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel in der Regel zu erreichen strebt“, errichtet.<sup>35</sup> Der Steuerpflichtige hingegen sucht sein Wirtschaften entgegen dieser Typuserwartung auf Nebenwege zu verlegen und damit die steuerliche Maut auf dem Normalweg zu vermeiden. Vielfach laden fehlende Systematik, Formulierungsschwäche, Widersprüchlichkeit und Detailfülle des geltenden Steuerrechts zu solchen Vermeidungsstrategien ein.<sup>36</sup>

#### 2. Vermeiden und Verschleiern eines Steuertatbestandes<sup>37</sup>

Der Vertrag rechtfertigt nur den Leistungstausch zwischen den Vertragsparteien, taugt aber nicht als Instrument zum Herstellen steuerlicher Ungleichheit. Diese These kann in einem dreistufigen Gedankengang geprüft und umgesetzt werden.

a) Selbstverständlich darf der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Freiheit den steuerlichen Belastungstatbestand vermeiden oder einen steuerlichen Entlastungstatbestand suchen. Er darf auf das abendliche Diktat eines wei-

<sup>35</sup> *Albert Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 95.

<sup>36</sup> *Johanna Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 3; vgl. auch BFH, DStR 2007, 64 (65) – Begrenzter Verlustausgleich bei gesetzlich eröffnetem Dispositionsraum für private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG).

<sup>37</sup> Zur Steuerumgehung vgl. *Albert Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in Bonner Festgabe Ernst Zitelmann, 1923, S. 230; *Hans-Jürgen Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das Grundgesetz im Demokratieprinzip, 1973, S. 187; *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1324 f.

teren ertragbringenden Schriftsatzes verzichten und sich dem Müßiggang widmen – allein in der Absicht, die Steuer zu mindern. Er darf Wein trinken, um die Biersteuer zu vermeiden. Er darf eine Kapitalgesellschaft organisieren, um im Rahmen des Körperschaftsteuerrechts Betriebsvermögen mit einer Vorbelastung von 15 % bilden zu können. Er darf sein Kapital so anlegen, dass sein Einkommen aus Kapitalvermögen mit der Abgeltungssteuer von 25 % belastet wird. Er darf sein Vermögen verjubeln oder verspielen, ohne dass ihn der Vorwurf träfe, er hätte dadurch mutwillig einkommensteuerpflichtige Erträge oder eine erbschaftsteuerpflichtige Vermögensmasse zerstört. Die Besteuerung der Ist-Erträge statt der Soll-Erträge ist Ausdruck unseres Freiheitsverständnisses.

b) Bei der Unterscheidung zwischen Vermeiden und Verschleiern eines Steuertatbestandes ist das Steuergesetz daraufhin zu überprüfen, ob es bei der Verwendung nicht steuerrechtlicher Begriffe die nach diesem Recht vorgegebene Tatbestandsqualifikation übernimmt (Tatbestandswirkung des nichtsteuerlichen Rechts), oder ob die steuergesetzliche Begriffswahl eine eigene Steuerrechtsinterpretation fordert. Wenn § 26 EStG für die Besteuerung des Ehegatten an den Tatbestand „Ehe“ anknüpft, § 15 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG den Begriff der Offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft verwendet, § 1 Abs. 1 KStG die verschiedenen Formen der juristischen Personen aufnimmt, meint diese Anknüpfung an statusbegründende Rechtsvorschriften des Zivil- und Gesellschaftsrechts den jeweils dort begründeten Rechtsakt. Politische Parteien im Sinne des § 10b Abs. 2 EStG sind nur solche im Sinne des § 2 PartG.<sup>38</sup> Ausdrückliche Verweise des Steuergesetzes auf sonstige rechtliche Regelungen können die angesprochene Norm in ihrer jeweiligen Entwicklung tatbestandlich in das Steuergesetz aufnehmen (dynamische Verweisung). Der Tatbestand „Euro“ folgt in einem förmlichen, währungsrechtlich begründeten Nominalismus strikt den Vorgaben des Währungsrechts.

Handelt hingegen § 21 Abs. 1 Satz 1, § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG von „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“, so beschränken sich diese Einkünfte keineswegs auf diejenigen aus einem Miet- und Pachtvertrag, bezeichnen vielmehr alle Einkünfte, die aus der zeitlich begrenzten entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von unbeweglichen Gegenständen des Privatvermögens oder damit zusammenhängender Rechte erzielt werden<sup>39</sup>. Der Steuerpflichtige wird diese Qualifikation seiner Einkünfte also nicht durch Abschluss eines Leasingvertrages vermeiden können. Erfasst § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG die Einkünfte aus „Gewerbebetrieb“, so ist dieser Begriff des Gewerbebetriebes nicht mit dem zivilrechtlichen (§ 196 Abs. 2

<sup>38</sup> BFH, BStBl. 1991 II, 508.

<sup>39</sup> *Rudolf Mellinshoff* in Paul Kirchhof (Hrsg.), EStG Kompaktcommentar, 8. Aufl. 2008, § 21 EStG Rz. 1.

Nr. 1, Nr. 7, § 1822 Nr. 3 und 4 BGB) oder dem handelsrechtlichen Begriff des Gewerbebetriebes (§§ 1, 2 HGB) identisch. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft behalten selbst dann ihre Qualifikation, wenn das Unternehmen nach § 3 Abs. 2 i. V. m. § 2 HGB eingetragen ist (Kann-Kaufmann). Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung werden nicht zu gewerblichen, selbst wenn eine vermögensverwaltende Gesellschaft als OHG oder KG in das Handelsregister eingetragen ist (§§ 105 Abs. 2, 161 HGB). Ebenso wenig begründet die Eigenschaft als eingetragener Scheinkaufmann (§ 5 HGB) Gewerblichkeit im Sinne des § 15 EStG<sup>40</sup>.

Auch der Status des Körperschaftsteuersubjekts fordert, insbesondere bei der Vorgesellschaft und der Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG, vom Gesetzesanwender eine eigenständige steuerrechtliche Wertung. Eine solche „Relativität der Rechtsbegriffe“<sup>41</sup> ist in einer widerspruchsfreien, aber je nach Sachbereichen differenzierten Rechtsordnung angelegt.

c) Grundsätzlich bemisst sich die Steuerlast allein nach dem Steuergesetz, in dem der Gesetzgeber die Steuerpflichten begründet und rechtfertigt. Wie das Strafrecht einer strafrechtlichen Dogmatik – der Systembildung unter Autorität des Gesetzes – und Auslegung folgt, das Zivilrecht einer zivilrechtlichen, so ist das Steuerrecht in einer steuerrechtlichen Betrachtungsweise zu verstehen.<sup>42</sup> Der Rechtsanwender hat im Blickwinkel des Einkommensteuergesetzes die im Einkommen ausgedrückte individuelle Leistungskraft, im Blickwinkel des Umsatzsteuerrechts die in der Kaufkraft vermutete Leistungsfähigkeit zu ermitteln und diese trotz formaler und rechtstechnischer Ablenkung wirklichkeitsgerecht<sup>43</sup> zu erfassen. Die „Steuerung“ ist mit der Anerkennung der richterlichen Rechtsfortbildung, der teleologischen Auslegung und der verfassungskonformen Auslegung als eigenständige Korrektur überflüssig geworden.<sup>44</sup> Rechtsdogmatik nimmt vor allem die Gesetzesbindung auch durch das Grundgesetz auf.

---

40 Vgl. insgesamt *Wolfram Reiß* in EStG Kompaktcommentar (Fn. 39), § 15 EStG Rz. 15.

41 *Karl Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1983, S. 78, 156 f.

42 *Paul Kirchhof*, Der Vertrag als Ausdruck grundrechtlicher Freiheit, in FS Peter Ulmer, 2003, S. 1211 (1223 f.); *Paul Kirchhof* in FS Volker Röhrich (Fn. 12), S. 917 (927 f.).

43 BVerfGE 87, 153 (172) – Grundfreibetrag; BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögenssteuer; BVerfGE 99, 218 (233) – Kinderbetreuungskosten; BVerfGE 99, 246 (260 f.) – Familienleistungsausgleich.

44 *Susanne Sieker*, Umgehungsgeschäfte, 2001; *Arndt Teichmann*, JZ 2003, 761 f.; *Peter Fischer*, § 42 AO Rz. 61 f.

#### IV. § 42 AO als Auslegungshilfe, nicht als Tatbestandsergänzung

##### 1. Fehlgeschlagene Subsumtion oder Missbrauch

Der Vorgänger des § 42 AO, der § 5 RAO 1919, wurde als „Notbehelf“ formuliert, insbesondere als Antwort auf den *Mitropa-Fall*,<sup>45</sup> einer der ersten Fälle des Mantelkaufs, bei dem das Steuerrecht eher in der formalen Rechtskontinuität der juristischen Person verharrete, statt auf die wirtschaftliche Neugründung zuzugreifen.<sup>46</sup> Schon damals vertrat *Enno Becker* die Auffassung, die Umgebungsbekämpfung sei „eigentlich eine Auslegungsfrage“.<sup>47</sup> Doch bis heute hat sich – bekräftigt durch die Neudefinition des Missbrauchstatbestandes in der Neufassung des § 42 AO 2008<sup>48</sup> – eine Generalklausel entwickelt, die den Gebrauch vom Missbrauch<sup>49</sup> von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts zu unterscheiden, die angemessene von der unangemessenen rechtlichen Gestaltung abzuheben, das Gewöhnliche vom Ungewöhnlichen, das Typische vom Untypischen, das Übliche vom Unüblichen, das Ökonomische vom Unökonomischen, das Vernünftige vom Unvernünftigen, das Praktikable vom Unpraktikablen zu trennen sucht.<sup>50</sup> Dieser Wechsel von der Gesetzessubsumtion zur Missbrauchsprüfung führt fast in eine Freirechtsschule. Wüssten wir Vernunft von Unvernunft rechtlich zu unterscheiden, Normengebrauch vom Normenmissbrauch tatbestandsicher zu trennen, wären fast alle unsere Auslegungsprobleme gelöst. Doch die Missbrauchsformel schafft Unbestimmtheit, schwächt die Gesetzesbindung, macht die Rechtsfolge unvorhersehbar. Kaum ein Tatbestand ist missbrauchsanfälliger als der Missbrauchstatbestand. Und der vermeintliche „Missbrauch“ ist nichts anderes als ein fehlgeschlagener Subsumtionsversuch. Der Steuerpflichtige stellt seinen steuererheblichen Sachverhalt anders dar, als er nach dem Legalitätsprinzip, der Gleichheit vor dem Gesetz, der unausweichlichen Besteuerungsfolge als Preis der Freiheit steuergesetzlich zu verstehen ist.

Dieser rechtliche Elementarbefund wird in der Neufassung des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO 2008 deutlicher. Diese Vorschrift fordert für die Feststellung eines Rechtsmissbrauchs, einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung den „Ver-

45 RFHE 1, 126.

46 Vgl. auch BGH, NJW 2003, 892, zur Verwendung eines Vorrats-GmbH Mantels.

47 *Enno Becker*, Reichsabgabenordnung, 9. Aufl., § 5 Anm. 4b; *Albert Hensel* in Bonner Festgabe für Zitelmann (Fn. 37), S. 222 f. (284), hält demgegenüber diesen „freirechtlichen Standpunkt“ für verfehlt.

48 Dazu insbesondere *Klaus-Dieter Drißen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154 (161 f.).

49 Zum Begriff des „Missbrauchs“ im deutschen und im europäischen Recht vgl. *Markus Heintzen*, Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen, FR 2009, 599 (601).

50 Vgl. die Übersicht bei *Peter Fischer* in HHSp (Fn. 13), § 42 AO Rz. 65; *Klaus Tipke* (Fn. 37), S. 1337 f.



gleich“, der „einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ aufdeckt. Der Missbrauch führt also zu Legalität und Gleichheitssatz zurück, unterbindet den Steuervorteil, den der gesetzlich bestimmte Belastungsgrund nicht vorsieht, nicht rechtfertigt.

## 2. Keine Lockerung der Gesetzesbindung

§ 42 AO bietet damit eine das Verfassungsrecht und die verfassungskonforme Auslegung verdeutlichende Auslegungshilfe, erlaubt aber keine Tatbestandsergänzung, die eine Steuergesetzesanwendung in die Nähe der belastenden Analogie brächte.<sup>51</sup> § 42 AO ermächtigt die Finanzbehörden nicht, ihren Argwohn gegen eine befremdende Sachverhaltsgestaltung steuerbegründend für rechtsverbindlich zu erklären, setzt andererseits den Steuerpflichtigen auch nicht einem subjektivierenden, einem Schuldvorwurf nahekommenen Missbrauchsvorwurf aus, dem er empört widerspricht und so seinen Steuervorteil zu retten sucht.<sup>52</sup> Die Gesetzesanwendung garantiert die Gleichheit des Gesetzesvollzugs je nach dem individuell erzielten Einkommen, dem getätigten Umsatz, der empfangenen Bereicherung in der Erbmasse. Diese Gesetzesbindung darf nicht durch Kriterien von Gestaltung und Umgehungstatbeständen gelockert werden.

Im Ergebnis lenkt also die Missbrauchsformel eher von den im Gesetz genannten Belastungsgründen ab, als dass sie zu einer gleichheitsgerechten Besteuerung führte. Wenn ein Steuerpflichtiger den Tatbestand des Vermieters (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) erstrebt, um einen Aufwand absetzen zu können, macht es keinen Unterschied, ob er „steuergestaltend“ sich von einer nahestehenden Person einen Mietzins zahlen lässt, diesen aber sogleich zurückgibt;<sup>53</sup> oder ob Vermieter und Mieter den Mietvertrag durch diese Zahlung vollziehen wollten, sich dann aber herausstellt, dass die Mietsache unvermietbar ist, deshalb der Mietzins zurückgezahlt wird. In beiden Fällen fehlt es an „Einkünften aus Vermietung“. Die Prüfung von Missbrauch und Umgehung ist unerheblich.

---

51 Zur österreichischen Terminologie zwischen „Innentheorie“ und „Außentheorie“ vgl. *Peter Fischer* in HHSp (Fn. 13), § 42 AO Rz. 71 f. m.N.

52 Vgl. schon *Paul Kirchhof*, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, *StuW* 1983, 173 f.

53 BFH, BStBl. 1997 II, 655.

## V. Praktische Folgerungen

### 1. Parallelität von Zivilrecht und Steuerrecht

Die strikte Legalität, die Gleichheit vor dem Gesetz, die Idee der Steuer als Preis der Freiheit wird sich in einer steuerjuristischen Betrachtungsweise bewähren. Dabei ist zunächst bewusst, dass die Tatbestände und Rechtsfolgen der Vertragsfreiheit und des Steuergesetzes in einer einheitlichen Ordnung nicht prinzipiell im Widerspruch zueinander stehen.<sup>54</sup> Zivilrecht und Steuerrecht wirken in der Rechtsfolge parallel, wenn sie den Leistungsaustausch mit der Entgeltfolge und der Steuerfolge verbinden. Beide Rechtsfolgen sind unvermeidlich. Sollte durch einen atypischen Sachverhalt die Entgeltfolge vermieden werden, müsste der Vertragspartner einverstanden sein. Sollte die Steuerfolge vermieden werden, müsste der Gesetzgeber dieses – verfassungskonform – so gewollt haben.

Das Zivilrecht macht außerdem bei Mehrfachqualifikationen das steuerrechtliche Problem bewusst. Wenn der Vater seinem studierenden Sohn für zwei Jahre Forderungen aus einem Wertpapier abtritt, einen Nießbrauch einräumt, um die Zinserträge dem Sohn steuerlich zuzuweisen und dort eine niedrigere Progression und Freibeträge zu erreichen, so erfüllt dieses Geschäft familienrechtliche Unterhaltsverpflichtungen und tritt zugleich eine Forderung ab. Ob der Vater dadurch aber sein Einkommen verwendet oder den Sohn Einkünfte erzielen lässt, hängt von dem einkommensteuerlichen Tatbestand der Erwerbsgrundlage, seiner Nutzung und eines Nutzungserfolges ab.<sup>55</sup> Wenn der Vater seinem Schwiegersohn durch eine Kettschenkung<sup>56</sup> über seine Tochter Vermögenswerte zukommen lässt, so macht das Zivilrecht mehrere aufeinanderfolgende Schenkungen, damit aber auch die insgesamt erreichte Bereicherung des Schwiegersohnes bewusst; § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG fragt nach dieser unentgeltlichen Bereicherung, so dass der Zwischenerwerb unerheblich bleibt. Das Steuerrecht prüft deshalb nicht, was privatrechtlich erklärt, sondern welcher steuererhebliche Tatbestand – das Einkommen, der Umsatz, der Erbanfall – durch privatrechtliche Erklärung erreicht worden ist.

---

54 Zum Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht aus der Sicht des Zivilrechts vgl. *Joaachim Schulze-Osterlob*, Zivilrecht und Steuerrecht, AcP 190 (1990), 139 f.; *Claus-Wilhelm Canaris*, Interessenlage, Grundprinzipien und Rechtsnatur des Finanzierungsleasing, AcP 190 (1990), 410 (457). Zum begrenzten Einfluss des Steuerrechts auf das Zivilrecht vgl. *Brigitte Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986; *Jens Petersen*, Nutzen und Grenzen steuerrechtlicher Argumente im Zivilrecht, in FS Claus-Wilhelm Canaris, 2002, S. 113 f.

55 Zur Übertragung von Einkommensquellen vgl. *Hans Georg Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen ins Steuerrecht, DStJG 1, 1978, S. 7 f.; vgl. auch BFH, BStBl. 1977 II, 115; 1991, 38.

56 BFH, BStBl. 2005 II, 412.

Die steuerjuristische Beurteilung mag aber in der zivilrechtlichen Qualifikation von Geschäften eine Verstehenshilfe finden: Wenn ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber erhaltenen Lohn entsprechend einem „Gesamtplan“ unmittelbar nach Erhalt zurückzahlt,<sup>57</sup> der Eigentümer ein selbstgenutztes Einfamilienhaus an seinen Arbeitgeber vermietet und sodann von diesem rückmietet, um dank Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietgesetz negative Einkünfte nach § 21 EStG zu erzielen,<sup>58</sup> so sind diese Hin- und Rückgeschäfte Scheingeschäfte, denen schon das Zivilrecht die Anerkennung verweigert. Die Vertragsparteien können Inhalt und Reichweite ihrer Erklärungen bestimmen, nicht aber das Rechtsgeschäft rechtlich qualifizieren.<sup>59</sup> Der BGH wertet das „Her- und Hinzahlen“ – etwa bei der verdeckten Sacheinlage<sup>60</sup> – als einheitlichen, sich selbst neutralisierenden Vorgang, bei dem der Kapitalerbringer nichts leistet und die Gesellschaft nichts erhält. Eine dabei für die „Herzählung“ getroffene „Darlehensabrede“ sei als Umgehungsgeschäft unwirksam.<sup>61</sup>

Schließlich stimmen Zivilrecht und Steuerrecht vermehrt darin überein, eine private Vereinbarung zu Lasten Dritter – der öffentlichen Hand – nicht anzuerkennen. Der Bundesgerichtshof beurteilt Unterhaltsvereinbarungen unter Ehegatten dann als sittenwidrig, wenn die Unterhaltsabrede bewirkt, dass der über den gesetzlichen Unterhalt zahlungspflichtige Ehegatte finanziell nicht mehr in der Lage ist, seine eigene Existenz zu sichern und deshalb ergänzender Sozialleistungen bedarf. „Eine solche sich zum Nachteil Dritter auswirkende vertragliche Gestaltung verstößt ... gegen die guten Sitten.“<sup>62</sup> Eine erneuerungswillige Jurisprudenz wird diesen Gedanken in das Steuerrecht übertragen.

## 2. § 2 EStG als gesetzdirigierende Vorschrift

Die Eigenständigkeit der steuerjuristischen Betrachtungsweise sei exemplarisch für das Einkommensteuerrecht angedeutet.<sup>63</sup> Die für eine Auslegung des EStG bestimmende Grundsatznorm ist der § 2 EStG. Danach setzt die Einkommensteuer den Zustandstatbestand einer Erwerbsgrundlage, den Handlungstatbestand der Nutzung dieser Erwerbsgrundlage und den Erfolgstatbestand von Gewinn und Überschuss voraus. Diese das EStG diri-

57 BFH, BStBl. II 1991 II, 308.

58 Finanzgericht Sachsen, mitgeteilt bei *Peter Fischer* in HHSp (Fn. 13), § 42 AO Rz. 405.

59 *Susanne Sieker* (Fn. 44), S. 104.

60 BGH, ZIP 2005, 2203; ZIP 2006, 331.

61 BGH, DStR 2007, 731.

62 BGHZ 86, 82 (90) – Eheunterhalt; FamRZ 2007, 197 (198 f.) – eheliche Familienlasten; Urteil v. 5.11.2008 – XII ZR 157/06, Rz. 35 ff.

63 Zur Umsatzsteuer vgl. *Georg von Streit/Ralph Korf*, Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten in der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum Mehrwertsteuerrecht, UR 2009, 509 f.

gierende Grundsatznorm ist ein besonderes Instrument zur Gegenwehr gegen Missbrauch und Umgehung, ist *lex specialis* zu § 42 AO.<sup>64</sup> § 2 EStG definiert die gesetzlich vorgesehene Steuerlast, damit auch den gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil. Der Vergleich von Angemessenem und Unangemessenem gewinnt seinen Maßstab in Erwerbsgrundlage, Nutzung und Nutzungserfolg, findet dort einen einkommensteuerlichen Maßstab. Ein Verzicht auf eine Unterscheidung von „angemessener“ und „unangemessener“ Gestaltung wahrt Freiheit.

Das Steuersubjekt setzt zunächst die Besteuerungsgrundlage einer Land- und Forstwirtschaft, eines Gewerbebetriebes, einer freiberuflichen Praxis, eines Arbeitnehmerplatzes, eines angelegten Finanzkapitals (Zustandstatbestand) voraus. Wer diese Erwerbsgrundlage nicht hat – wie der Sohn, dem der Kapitalertrag abgetreten worden ist, oder die Tochtergesellschaft, der die Verfügungsgewalt über die Erwerbsgrundlage fehlt –, ist nicht Steuersubjekt dieser Einnahmen.

Sodann werden Einnahmen, Aufwendungen und sonstige Abzugstatbestände demjenigen zugerechnet, der die Erwerbsgrundlage nutzt, also aus ihr „Einkünfte erzielt“. Dieser Nutzungstatbestand bestimmt den Gesamtplan,<sup>65</sup> nach dem Ausweich- und Korrekturgeschäfte beurteilt werden, definiert die Einheit des Nutzungsvorgangs,<sup>66</sup> wenn der Steuerpflichtige diesen in Einzelakte zerlegen will, ordnet auch Gewinn und Verlust räumlich der Volkswirtschaft und damit dem Hoheitsträger zu, in dessen Gebiet die Nutzung stattfindet.

Schließlich bestimmt der Erfolgstatbestand von Gewinn und Überschuss die Qualifikation von Wertbewegungen, etwa wenn ein Maßstab des Fremdvergleichs<sup>67</sup> die Angemessenheit von Entgelten und Aufwendungen, die verdeckte Gewinnausschüttung, Einlagen und Entnahmen beurteilt. Entscheidend ist, ob Einnahme und Aufwendung, Wertbewegung und Kapitalzuführung als Ergebnis einer Nutzung der Erwerbsgrundlage verstanden werden können. Wenn wir bei der Zuordnung zu Erwerb oder privater Lebensführung nach dem Totalgewinn und Totalüberschuss<sup>68</sup> fragen – die Kennzeichnung des Privataufwendenden als Liebhaberei<sup>69</sup> ist dann doch wohl etwas überzeichnet –, ist das nichts anderes als die Subsumtion des Tat-

64 Vgl. zur Bedeutung des § 42 AO für grenzüberschreitende Gestaltungen *Markus Heintzen*, Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen, FR 2009, 599.

65 *Peter Fischer* in HHSp (Fn. 13), § 42 AO Rz. 375 f.

66 BVerfGE, BStBl. 1992 II, 212 (213 f.) – Grunderwerbsteuer bei Erwerb eines Grundstücksteils und nachfolgender Errichtung einer Eigentumswohnung.

67 *Franz Wassermeyer*, Veranlassung und Fremdvergleich, in Paul Kirchhof/Wolfgang Jakob/Albert Beermann (Hrsg.), FS Klaus Offerhaus, 1999, S. 405.

68 Vgl. BFH, BStBl. 2002 II, 1348; BStBl. 2004 II, 455 (457); zum Katalog der Problemfälle BFH, BStBl. 2007 II, 2221.

69 BFH Großer Senat, BStBl. 1984 II, 751 (766).

bestandes, ob die Nutzung der Erwerbsgrundlage auf den Erfolgstatbestand des Einkommens oder die persönliche Lebensgestaltung angelegt ist.

§ 2 i. V. m. § 1 EStG regelt auch die örtliche Zuordnung grundsätzlich nach dem Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthalt, § 1 Abs. 1 KStG nach Geschäftsleitung oder Sitz im Inland. Diese typisierende Zuordnung darf wiederum nicht – wie bei der Schiffsflagge – als Einladung zur gewillkürten Wahl des einschlägigen Steuerrechts missdeutet, muss vielmehr als Typusbegriff verstanden werden. Grundsätzlich sollte der Gesetzgeber, vorsichtig auch der Gesetzesanwender den rechtfertigenden Grund der Einkommensteuer zur Wirkung bringen. Jede Volkswirtschaft, jeder Steuerstaat verantwortet die Erwerbsgrundlage, die Nutzungsarten, die Gewinne und Verluste, die in seiner Erwerbsgemeinschaft entstanden sind.

§ 2 Abs. 7 definiert die Einkommensteuer sodann als Jahressteuer. Auch hier wird ein gesetzesdirigierendes materielles<sup>70</sup> Prinzip begründet: Wer in diesem Jahr die staatlich gestützten Grundlagen für Markt und Erwerb nutzen konnte, muss in diesem Jahr zur Finanzierung des Staatshaushaltes beitragen. Einnahmen und Aufwendungen sind nach ihrem Entstehenszeitpunkt in das jeweilige Jahr einzuordnen.

Diese Konzeption einer steuerjuristischen Betrachtungsweise versöhnt die Legalität der Besteuerung, die Gleichheit vor dem Steuergesetz und das Erfordernis der Rechtssicherheit miteinander. Der Steuerpflichtige und der staatliche Einnahmenplaner gewinnen aus einem in seinem Belastungsgrund überzeugenden, gleichmäßig angewandten Gesetz Sicherheit und Planungsgrundlagen, wenn der Steuerpflichtige bei seiner Steuerplanung in der Normalität, der Mittellinie des gesetzlichen Belastungsgrundes verbleibt. Dieses ist bei den meisten Steuerpflichtigen und guter Steuerberatung die Regel. Wer hingegen die Grenzbereiche und Grauzonen des Steuerrechts sucht, entfernt sich aus dem Bereich von Rechtssicherheit und vertrauensschaffender Gesetzesverlässlichkeit, betritt das Terrain des Unsicheren und nimmt damit den fehlgeschlagenen Subsumtionsversuch in Kauf.

Im Ergebnis bietet der das EStG dirigierende § 2 EStG somit mehr Maßstäbe zur Verdeutlichung der Einzeltatbestände als dies die Missbrauchsformel der § 42 AO vermöchte. Für die Einkommenssteuer entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige über eine Erwerbsgrundlage verfügt, diese genutzt und daraus den Erfolg des Einkommens erzielt hat. Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist die Einkommenssteuerrechtsfolge unausweichlich. Fehlt es an diesen Voraussetzungen, besteht keine Einkommenssteuerschuld.

Diese Konzeption einer steuerjuristischen Betrachtungsweise dient zugleich der Verständlichkeit und Vereinfachung.<sup>71</sup> Gegenwärtig treffen wir – etwa bei den Finanzprodukten<sup>72</sup>, bei Organisationsformen für Kapitalgesellschaf-

<sup>70</sup> *Paul Kirchhof* in EStG Kompaktkommentar (Fn. 39), § 2 EStG Rz. 153 f.

tien,<sup>73</sup> Basisgesellschaften,<sup>74</sup> Hin- und Rückerwerb,<sup>75</sup> – auf komplexe Sachverhalte, die weder der Anlageberater noch der Vorstand und schon gar nicht der Aufsichtsrat verstehen, deswegen auch nicht verantworten können. Und der Anleger kann den rechtlichen und steuererheblichen Vorgang gedanklich schon gar nicht nachvollziehen, gibt also Vertragserklärungen ohne Kenntnis und Verständnis ab, höhlt damit die Rationalität der Vertragsfreiheit und der Wahrnehmung von Grundrechten aus. Der Steuerpflichtige weiß nicht mehr, was sich steuerlich gehört. Er versteht die Steuerpflicht als vermeidbare Last, den Steuerbescheid nicht als Folge seiner Leistungsfähigkeit, sondern als intellektuellen Selbstvorwurf. Er kann seine Steuererklärung aus eigenem Wissen nicht mit eigener Unterschrift verantworten. In Einzelfällen ist er, obwohl er nie einen Banküberfall machen würde, zur Steuerhinterziehung mit ähnlichem Risiko bereit. Der Rechtsstaat ist gescheitert.

Unsere Lehren von Grundrechten und Vertragsfreiheit, von Legalität und Gleichheit vor dem Gesetz, von Steuerstaatlichkeit als Bedingung einer freiheitlichen Rechtsordnung betreffen damit die Grundlagen des Verfassungsstaates. Dieser gewinnt im Steuerrecht sein alltägliches Gesicht. Wird dieses verzerrt, wirkt er hässlich und verliert seine Autorität. Die Steuerrechtswissenschaft steht vor einer großen Aufgabe.

71 Der österreichische Verfassungsgerichtshof stellt zur Tatbestandsklarheit fest, dass „eine Norm, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung beziehungsweise geradezu archivarischer Fleiß erforderlich sind“ nicht verbindlich sei. (Österreichischer Verfassungsgerichtshof, VfSlg 3130/1956). Dem rechtstaatlichen Prinzip widersprechen Normen, „wenn nur mit Hilfe subtiler Sachkenntnis, außerordentlicher methodischer Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben verstanden werden kann, welche Anordnung überhaupt getroffen werden soll.“ (Österreichischer Verfassungsgerichtshof, VfSlg 12.420/1990).

72 Zur Entwicklung vgl. *Hans-Jochem von Beckerath* in EStG Kompaktkommentar (Fn. 39), § 20 EStG Rz. 32 f.

73 Kritisch hier BVerfGE 101, 151 (156 f.) – Schwarzwaldklinik.

74 Vgl. BFH, BStBl. 1977 II, 265; BStBl. 1993 II, 84; zur Problematik der Verrechnungspreise: *Hans Flick/Franz Wassermeyer/Hubertus Baumbhoff*, Außensteuerrecht, Kommentar, Loseblatt Stand: Mai 2003, § 1 AStG Rz. 8 f.; *Ulrich Koenig* in *Ulrich Koenig/Armin Pahlke*, Abgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl. 2009, § 42 AO Rz. 79.

75 *Peter Fischer* in HHSp (Fn. 13), § 42 AO Rz. 417 f.

# Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*

Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München

## *Inhaltsübersicht*

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. „Das Lied vom Gesetz“</li><li>II. Das steuerliche Legalitätsprinzip<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die demokratische Legitimität des Steuergesetzes<ul style="list-style-type: none"><li>a) Das souveräne Parlament</li><li>b) Das Parlament als Steuergesetzgeber</li></ul></li><li>2. Die rechtsstaatlichen Konturen des Steuergesetzes</li></ul></li><li>III. Steuergesetz und Besteuerungsgleichheit<ul style="list-style-type: none"><li>1. Der Gleichheitssatz – ein Besteuerungstatbestand?</li><li>2. Schutzpflichten und Gleichheitssatz</li></ul></li><li>IV. Steuergesetz und Gestaltungsfreiheit<ul style="list-style-type: none"><li>1. Grundrecht auf steuerliche Gestaltung?</li><li>2. Steuergestaltung als Bürgerpflicht?</li></ul></li><li>V. Der Tatbestand des Steuergesetzes<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die Feststellung des zivilrechtlich geprägten Sachverhalts<ul style="list-style-type: none"><li>a) Der Sachverhalt (Wirklichkeit und Schein)</li><li>b) Die Subsumtion unter die Zivilrechtsnormen</li></ul></li><li>2. Die Auslegung und Fortbildung des Steuertatbestandes<ul style="list-style-type: none"><li>a) Wirtschaftliche, teleologische, steuerjuristische und zivilrechtliche Auslegung</li></ul></li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>aa) Allgemeines</li><li>bb) Zivilrechtliche Begriffsbildung</li><li>cc) Teleologische Auslegung</li><li>b) Teleologische Auslegung und Gestaltungsmissbrauch</li><li>c) Belastende Analogie und Rechtsfortbildung im Steuerrecht<ul style="list-style-type: none"><li>aa) Analogie und Methodenlehre im Steuerrecht</li><li>bb) Rechtsfortbildung und Gewaltenteilung</li><li>cc) Rechtsfortbildung und Rechtsstaatsprinzip</li><li>dd) Rechtsfortbildung und Finanzverwaltung</li></ul></li><li>d) Die gesetzlich angeordnete Analogie</li><li>VI. Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die deutsche „General Anti-Avoidance Rule“</li><li>2. Der Gestaltungsmissbrauch zwischen Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit</li><li>3. Die Teleologie der materiellen Steuernorm</li><li>4. Die Zuständigkeit zur Missbrauchskontrolle</li></ul></li></ul> |
|--|---|

## I. „Das Lied vom Gesetz“

Welches Verhältnis hat der Steuerjurist zum Gesetz und welches Verhältnis hat er zu dessen Schöpfer, dem Gesetzgeber? Beide haben einen schlechten Ruf. Das Steuergesetz selbst gilt als verworren und prinzipienlos, als unverständlich und unsystematisch. Der Steuergesetzgeber gilt als naiv und kurzsichtig<sup>1</sup>, als getrieben von wahlpolitischem Kalkül, ausgeliefert der raffinierten Lobbyarbeit der Verbände und dem Herrschaftswissen der Ministerialverwaltung<sup>2</sup>. Können wir einen Gesetzgeber ernst nehmen, dessen steuerpolitische Programmatik zwischen Leitsätzen wie „mehr Netto vom Brutto“ und „mehr Solidarität der Besserverdienenden“ oszilliert? Bedarf sein Produkt, das Steuergesetz, nicht der Hilfe und Fürsorge der „Gebildeten unter seinen Verächtern“, nämlich der Sachverständigen in Gerichtsbarkeit, Wissenschaft, Verwaltung und Beratung? Ist das Steuergesetz mehr als das fragmentarische und verzerrte Protokoll einer *ad hoc* formulierten Beschlusslage, dem gegenüber wir Steuerjuristen aufgefordert sind, Struktur und System, Gerechtigkeit und Effizienz, Vollziehbarkeit und Billigkeit zu gewährleisten. Darf der Bürger auf ein solches Gesetz und seine Aussagen vertrauen, wenn er weiß, unter welchen sachlichen und zeitlichen Pressionen dessen Formulierungen entstanden sind? Passt nicht auch für das Steuerrecht, was die Frankfurter Rechtshistorikerin *Marie Theres Fögen* im Vorwort ihres großen Essays über „Das Lied vom Gesetz“ jüngst schrieb:

„Ein Gesetz kommt selten allein. Das nackte Gesetz hat, so scheint es, keine Existenz. Die Tautologie „Gesetz ist Gesetz“ ist nichts wert, die Paradoxie „Gesetz ist nicht Gesetz“ erst recht nicht. Zahlreich waren und sind deshalb die Versuche, dem Gesetz eine Zweitfassung zu verleihen, es zu verdoppeln, ihm ein Präludium vorzuschicken oder einen Segen nachzusenden, ihm einen Ursprung zu verschaffen oder ihm ein anderes, ein literarisches, ein poetisches Gewand anzuziehen – und ihm zu sagen, was es sagt.“<sup>3</sup>

Der Gesetzgeber, dessen Konstrukt wir in der allgemeinen Rechtsordnung – früher mehr des Bürgerlichen Rechts<sup>4</sup>, heute mehr des Verfassungsrechts<sup>5</sup> – Halt und Stütze geben wollen, unterscheidet sich von uns, den Steuerfachleuten, in einem wichtigen Punkt: Das Volk hat ihn gewählt<sup>6</sup>. Der Souverän, der nach Art. 20 Abs. 2 GG seine Staatsgewalt in Wahlen und Abstimmungen ausübt, besetzt den Bundestag und die Landtage, denen nach Maßgabe von Art. 105 GG die Befugnis zur Steuergesetzgebung zukommt. Dieser demokratische Legitimationsakt verleiht den Steuergesetzen, die nach

1 *Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr, 2006, S. 64 ff.; *Tipke*, *StuW* 2007, 201 ff., 215 ff.

2 *Spindler* in *FS Solms*, 2005, S. 53 ff.

3 *Marie Theres Fögen*, Das Lied vom Gesetz, in *Carl-Friedrich von Siemens Stiftung*, Themen, Bd. 87, 2007, S. 7.

4 Beispielhaft: *Flume*, Steuerwesen und Rechtsordnung, in *FS Smend*, 1952, S. 59 ff. = Bd. 1 der Schriftenreihe „Rechtsordnung und Steuerwesen“, 1986.

5 Beispielhaft: *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000.

6 *Schön*, *DStR* 2008, Beihefter zu Heft 17/2008, 10 ff. (11).



Art. 82 Abs. 1 GG vom Bundespräsidenten nach Gegenzeichnung durch den Bundeskanzler ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt verkündet werden, eine Autorität, die keinem juristischen Systemgedanken und keinem ökonomischen Effizienzmodell zu eigen ist: die demokratische und rechtsstaatliche Autorität, in das Eigentum der Steuerbürger einzugreifen und ihnen Jahr für Jahr und in großem Stil wesentliche finanzielle Opfer abzuverlangen.

Das Anliegen meines Vortrags besteht darin, diese besondere Autorität und Legitimität des Gesetzgebers und seines Produkts, des Steuergesetzes, verstärkt ins Bewusstsein zu rufen. In allen Fragen der Steuerrechtsanwendung – in den methodischen Fragen der Auslegung und der Analogie, bei den rechtsstaatlichen Grenzen für unklare und unbestimmte Gesetzgebung, und nicht zuletzt in der Anwendung der gesetzlichen Regeln über den Gestaltungsmissbrauch – wird man immer wieder zu der einen Grundfrage zurückgeführt: Wie ernst nehmen wir das Gesetz? Welches Maß an Bescheidenheit zeigen wir gegenüber einem staatlichen Akt, dessen Entstehung und Zielsetzung uns vielfach und mit Grund suspekt sind, an dessen Verbindlichkeit wir aber nicht zweifeln können, ohne die demokratischen Grundlagen unseres Staats- und Steuerwesens in Frage zu stellen. Im Vordergrund der Begriffstriaas, mit der die Einleitungsvorträge des heutigen Tages überschrieben sind, steht daher zu Recht das Prinzip der Legalität.

## II. Das steuerliche Legalitätsprinzip

### 1. Die demokratische Legitimität des Steuergesetzes

#### *a) Das souveräne Parlament*

Es gehört zu den großen Verdiensten des Bundesverfassungsgerichts, in den letzten Jahren und Jahrzehnten die herausragende Position der Parlamente, namentlich des Deutschen Bundestages, in unserem Gemeinwesen gestärkt zu haben. Nahezu klassischen Charakter besitzt die „Wesentlichkeitstheorie“, die bei Grundrechtseingriffen die zentrale inhaltliche Steuerung durch den parlamentarischen Gesetzgeber einfordert<sup>7</sup>. Doch reicht die institutionelle Kompetenz des Bundestags und der Landtage weit darüber hinaus. Die Liste reicht vom „wehrverfassungsrechtlichen Parlamentsvorbehalt“ für Kampfeinsätze der Bundeswehr im Ausland<sup>8</sup> über die Kontrolle der supranationalen Verflechtung in der Europäischen Union – jüngst im Lissabon-Urteil<sup>9</sup> prononciert bestätigt – und die Hoheitsrechte parlamentarischer

---

<sup>7</sup> Nachweise bei *Schulze-Fielitz* in Dreier (Hrsg.), GG-Kommentar, Bd. II, 2. Aufl. 2004, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 113 ff.

<sup>8</sup> BVerfG v. 3.7.2007 – 2 BvE 2/07, BVerfGE 118, 244 ff. (263 ff.).

<sup>9</sup> BVerfG v. 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 u. a., NJW 2009, 2267 ff. (2294 ff.).

Untersuchungsausschüsse<sup>10</sup> bis hin zu der Gewährung von Funktionszulagen für Abgeordnete als Ausdruck der selbstorganisierenden „Parlamentshoheit“<sup>11</sup>.

Den besonderen Wert der parlamentarischen Diskussion und Ergebnisfindung hat das Bundesverfassungsgericht aus Anlass von Änderungen im EStG<sup>12</sup> und im UmwStG<sup>13</sup> in seinen Entscheidungen zur Gestaltungsreichweite des Vermittlungsausschusses näher umrissen. Wir alle kennen die Szenarien, in denen substanzielle Neuformulierungen in die Nachtsitzungen des Vermittlungsausschusses aus den Schubladen der Bundes- und Landesfinanzministerien eingespeist werden. Das Bundesverfassungsgericht hält dies für grundsätzlich unzulässig. Die Gründe, die es gibt, reichen weit über ihren Anlass hinaus:

„Zur Wahrung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung, der Rechte der Abgeordneten, der Öffentlichkeit der parlamentarischen Debatte und damit der demokratischen Kontrolle der Gesetzgebung darf der Vermittlungsausschuss daher lediglich solche Änderungen, Ergänzungen oder Streichungen des Gesetzesbeschlusses vorschlagen, die sich im Rahmen des Anrufungsbegehrens und des Gesetzgebungsverfahrens bewegen. Der Vermittlungsausschuss darf weder zu einer Verlagerung der Entscheidungen in den Ausschuss und damit zu einer Entparlamentarisierung führen noch dazu, dass der Bundesrat ohne Beteiligung des Bundestages Einfluss auf die Gesetzgebung nehmen kann. (...) Dabei kommt es nicht darauf an, ob und in welcher Form der Bundestag die Anträge und Stellungnahmen in seinem Gesetzesbeschluss berücksichtigt hat. Entscheidend ist allein, dass sie im Gesetzgebungsverfahren vor dem Gesetzesbeschluss bekannt gegeben worden sind und die Abgeordneten in Wahrnehmung ihrer ihnen aufgrund ihres freien Mandats obliegenden Verantwortung (...) die Möglichkeit hatten, diese zu erörtern, Meinungen zu vertreten, Regelunalternativen vorzustellen und hierfür eine Mehrheit im Parlament zu suchen.“<sup>14</sup>

Mit diesen Aussagen verdeutlicht das Bundesverfassungsgericht den demokratietheoretischen Gehalt der Parlamentshoheit: Der öffentliche Diskurs, die Diskussion von Alternativen, die Beobachtung durch Presse und Publikum: all’ dies soll die parlamentarische Debatte prägen und die Richtigkeit der Ergebnisse gewährleisten<sup>15</sup>. Das zugleich formelle und materielle Steuergesetz empfängt seine Würde und seine Legitimation aus diesem kraft Verfassungsrechts ergebnisoffenen Vorgang:

„Der Bundestag muss den Vermittlungsvorschlag auf der Grundlage seiner Debatte über ihm vorliegende Anträge und Stellungnahmen als ein ihm zuzurechnendes und von ihm

10 BVerfG v. 17.6.2009 – 2 BvE 3/07, DVBl 2009, 1107 ff.

11 BVerfG v. 21.7.2000 – 2 BvH 3/91, BVerfGE 102, 224 ff. (235 ff.).

12 BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 ff.

13 BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56 ff.

14 BVerfGE v. 15.1.2008 (Fn. 13), S. 75; s. auch BFH v. 27.8.2008 – I R 33/05, BFHE 222, 537 ff. (540 ff.).

15 *Kirchhof*, Die Steuern, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 94.

zu verantwortendes Ergebnis seines parlamentarischen Verfahrens erkennen und anerkennen können.“<sup>16</sup>

Dieser hohe Wert des parlamentarischen Verfahrens und die daraus resultierende Verantwortung des Gesetzgebers bilden die innere Legitimation des Legalitätsprinzips im Steuerrecht. Ihm muss im Gegenzug eine grundsätzlich restriktive Haltung gegenüber Maßnahmen in Rechtsprechung und Verwaltung entsprechen, durch welche der Tatbestand oder die Rechtsfolgen des Gesetzes erweitert oder verändert werden sollen. Der Bürger ist dem Willen des Gesetzgebers unterworfen, aber auch nur dem Willen des Gesetzgebers.

### *b) Das Parlament als Steuergesetzgeber*

Die demokratische Verantwortung des Gesetzgebers für und die Bindung der übrigen Staatsgewalten an sein Gesetz erfährt auf dem Gebiet der Besteuerung eine doppelte Verstärkung. Die erste Verstärkung beruht auf der gedanklichen Verknüpfung des Steuergesetzes mit dem Haushaltsgesetz. Das Budgetrecht des Parlaments als historisch verbriefte Kernkompetenz auf der Ausgabenseite muss – wie *Hans Joachim Papier* bereits 1973 in seiner Habilitationsschrift<sup>17</sup> ausgeführt hat – durch eine parallel laufende Gesetzgebungshoheit über die Steuern ergänzt werden. Es ist das Parlament, das gleichmäßig über Ausgaben und Einnahmen der öffentlichen Hand entscheidet. Das Finanzverfassungsrecht verschärft den allgemeinen verwaltungsrechtlichen Gesetzesvorrang zum Prinzip der gesetzlichen Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Die jüngste Tendenz der steuerrechtlichen Praxis in Deutschland, materiell-rechtliche Steuerfragen in ministeriell gesteuerten Verordnungen zu regeln (Funktionsverlagerungsverordnung, Verordnung zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz), steht in grobem Widerspruch zu diesen konstitutionellen Grundsätzen und verlangt nach einem verfassungsgerichtlichen Machtwort.

Die zweite Verstärkung beruht auf dem positivistischen Charakter des Steuerrechts als Eingriffsrecht. Das Steuerrecht lebt – um eine klassische, bis heute richtige Formulierung aus Rechtsprechung und Lehre zu wiederholen – „aus dem Diktum des Gesetzgebers“<sup>18</sup>. Dieser hat das Recht, aber auch die Pflicht zur Auswahl des Besteuerungsgegenstands. Bedenkt man, dass der Fiskalzweck – anders als die übrigen Zwecke des besonderen

16 BVerfG v. 7.12.1999 (Fn. 12), S. 307.

17 *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 171 ff.

18 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 ff. (328); *Flume* in Stbjb. 1964/65, S. 55 ff. = Gesammelte Schriften, Bd. 2, 1988, S. 267 ff. (276 ff.); *Flume* in Stbjb. 1967/68, S. 63 ff. = Gesammelte Schriften, Bd. 2, 1988, S. 286 ff. (289 ff.); *Flume* in Stbjb. 1985/86, S. 277 ff. = Gesammelte Schriften, Bd. 2, 1988, S. 309 ff. (310 ff.); *Kruse* in DStJG 4 (1982), S. 71 ff. (75 ff.).

Verwaltungsrechts – diesem Zugriff keine natürlichen Grenzen setzt<sup>19</sup>, und bedenkt man weiter, dass der Steuerpflichtige – anders als in dem vom Vertragsdenken geprägten Bürgerlichen Recht – keine Kompensation in Gestalt einer unmittelbaren Gegenleistung erwarten darf (§ 3 Abs. 1 AO)<sup>20</sup>, so begründet dies eine gesteigerte Verantwortung des Gesetzgebers für die von ihm formulierten Besteuerungstatbestände und begrenzt dies die Kompetenzen von Verwaltung und Gerichten für eine Erweiterung und Veränderung dieser Tatbestände. Die für das allgemeine öffentliche Eingriffsrecht geltenden Maßgaben, wie sie in der Formel von „Inhalt, Zweck und Ausmaß“ nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG oder in den Formulierungen der Rechtsprechung zur „Wesentlichkeitstheorie“ zum Ausdruck kommen, reichen nicht aus, um diese qualifizierte Verantwortung des Gesetzgebers im Steuerrecht zu beschreiben<sup>21</sup>. Auf keinem Rechtsgebiet – neben dem Strafrecht – ist der Gesetzgeber so stark in der Verantwortung für das Detail der materiellen Normen wie im Steuerrecht, zumal im Steuerrecht – worauf *Albert Hensel* hingewiesen hat<sup>22</sup> – der Bürger noch nicht einmal eine Zurechenbarkeit durch vorwerfbares Verhalten geschaffen hat.

## 2. Die rechtsstaatlichen Konturen des Steuergesetzes

Während die demokratische Perspektive auf das Steuergesetz das Verhältnis der Legislative zu den übrigen Staatsgewalten in den Blick nimmt, stellt die rechtsstaatliche Perspektive das Verhältnis des Steuergesetzgebers zum Steuerpflichtigen in den Mittelpunkt. Nur der demokratisch legitimierte Gesetzesbefehl ermöglicht auch aus rechtsstaatlicher Sicht den fiskalischen Eingriff in den grundrechtlich geschützten vermögensrechtlichen Freiheitsraum des Steuerpflichtigen. Für den Bürger steht fest, dass er keinen Zahlungspflichten außerhalb der Tatbestände des Steuergesetzes ausgesetzt ist und dass Lebenssachverhalte, die nicht unter diese Tatbestände subsumiert werden können, auch keine Zahlungspflichten hervorrufen. Der Vorbehalt des Gesetzes garantiert – um eine Formulierung von *Dieter Grimm* aufzugreifen – die „freiheitssichernde Differenz“ zwischen Norm und Sachverhalt.

<sup>19</sup> *Kirchhof* (Fn. 15), § 118 Rz. 84.

<sup>20</sup> *Waldhoff*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rz. 85; *Kirchhof* (Fn. 15), § 118 Rz. 182 ff.

<sup>21</sup> Anders *Alleweldt*, Bundesverfassungsgericht und Fachgerichtsbarkeit, 2006, S. 299 ff.; *Barth*, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, 1996, S. 589 ff.; *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 41 (46) (Stand 2008).

<sup>22</sup> *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, 1923, S. 217 ff. (231), abgedruckt in *Reimer/Waldhoff* (Hrsg.), *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, 2000, S. 303 ff. (312).

Diese rechtsstaatliche Komponente des Steuergesetzes entfaltet sich in mehrere Richtungen: Sie begegnet uns in Fragen der Auslegung und Analogie, in Fragen der Normenbestimmtheit und Normenklarheit<sup>23</sup>, wir treffen sie bei den Grenzen retroaktiver und retrospektiver Gesetzgebung und schließlich bei der Bekämpfung steuerlicher Missbräuche. Sie „soll sicherstellen, dass die gesetzesausführende Verwaltung für ihr Verhalten steuernde und begrenzende Handlungsmaßstäbe vorfindet und dass die Gerichte die Rechtskontrolle durchführen können; ferner erlauben die Bestimmtheit und Klarheit einer Norm, dass der betroffene Bürger sich auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen kann (...)“<sup>24</sup>.

Vielfach wird das Rechtsstaatsprinzip übersetzt in den Grundsatz des Vertrauensschutzes: Der Bürger müsse darauf vertrauen können, dass Verwaltung und Gerichte die im Gesetz niedergelegten Grenzen der steuerlichen Tatbestände nicht überschreiten würden; er müsse sich bei seiner persönlichen Lebensgestaltung und seinen vermögensrechtlichen Dispositionen auf die für ihn erkennbare steuergesetzliche Lage verlassen können<sup>25</sup>. Dieses Verständnis des rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalts aus dem Gedanken des Vertrauensschutzes scheint auf den ersten Blick zu überzeugen, erweist sich aber beim näheren Hinsehen als gefährlich. Denn es verlagert – nahezu unmerklich – die Argumentationsgewichte zum Nachteil des Steuerpflichtigen. Für Vertrauensschutz reicht es nämlich nicht aus, dass der Tatbestand eines Gesetzes einen Sachverhalt nicht erfasst. Der Steuerpflichtige muss vielmehr weitergehend darlegen, dass er auf ein bestimmtes Verständnis der gesetzlichen Formulierung vertraut hat, dass er in diesem Vertrauen wirtschaftlich disponiert hat, dass dieses Vertrauen sich auch bei normativer Betrachtung als schutzwürdig erweist und so fort.

Dies führt zu unbehaglichen Zwischenfragen: Welches Bild des Steuerpflichtigen sollen wir einer Argumentation zum Vertrauensschutz zugrunde legen? Der naive Steuerbürger, der ohne Blick ins das Bundesgesetzblatt in den Tag lebt, vertraut letztlich nicht auf den konkreten Text der Norm<sup>26</sup>. Der gewandte Steuerplaner hingegen, der den Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften genau kennt und scharf an seinen Kanten entlang gestaltet, scheint durch seine praktizierte Cleverness gerade seine mangelnde Schutzwürdigkeit zu belegen. Darf sich dann keiner – der wissende und der unwissende Steuerpflichtige – auf Vertrauensschutz berufen? Vorzugswürdig erscheint es demgegenüber, in erster Linie die Verantwortung des souveränen Gesetz-

23 *Hey* in StbJb. 2007/08, S. 19 ff. (52 ff.); *Mellinghoff* in FS Bareis, 2005, S. 171 ff. (190 f.); *Papier* in DStJG 12 (1989), S. 61 ff.

24 BVerfG v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 ff. (366); s. auch BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u. a., BVerfGE 118, 168 ff. (186 f.).

25 S. z. B. *Alleweldt* (Fn. 21), S. 299 ff.; *Barth* (Fn. 21), S. 593 ff.; *Schenke*, StuW 2008, 206 ff. (214 f.).

26 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 200.

gebers zu betonen: Nicht der Bürger muss sich für sein Vertrauen rechtfertigen, sondern der Staat muss sich der Verantwortung für die gesetzliche Festlegung der Steuerpflicht bewusst sein. Nur wenn der Gesetzgeber für einen Sachverhalt die Steuerpflicht angeordnet hat, muss der Bürger zahlen. Ob dieser im Einzelfall konkret vertraut oder gar gezielt disponiert hat, darf schlicht nicht relevant sein. Der naive Tor und der raffinierte Gestalter – beide können sich auf das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit des Gesetzes berufen. Misslingt dem Gesetzgeber dieser tatbestandliche Zugriff, so wird eine Steuer nicht erhoben.

Dieses Verständnis rechtsstaatlicher Gesetzgebungsverantwortung erweist sich auch dann als zutreffend, wenn der Bürger sich unklaren, unbestimmten, unstimmigen und unvollständigen Gesetzen gegenüber sieht. Wer hier zuerst nach dem schutzwürdigen Vertrauen fragt, wird leicht zu dem Schluss gelangen, dass schlechte Gesetzgebung ohnehin kein Vertrauen einflößen kann und der Bürger daher mit erweiternden und modifizierenden Nachbesserungen durch Verwaltung und Gerichte zu rechnen hat. Wer hingegen die demokratische und rechtsstaatliche Verantwortung der Legislative für ihre Anordnungen akzeptiert, der wird den Nachteil aus mangelhafter Gesetzgebungsarbeit dem Fiskus anlasten. Fehlt es an einer (klaren) gesetzlichen Anordnung, so kommt ein Steueranspruch nicht in Betracht – und zwar ohne Prüfung der individuellen Schutzwürdigkeit des Steuerbürgers.

### III. Steuergesetz und Besteuerungsgleichheit

#### 1. Der Gleichheitssatz – ein Besteuerungstatbestand?

Das hier entwickelte strenge Verständnis des Legalitätsprinzips im Steuerrecht scheint in einer natürlichen Spannung zum Gedanken der Besteuerungsgleichheit zu stehen. Die innere Legitimität einer Besteuerungsordnung lebt aus der Verwirklichung von Belastungsgleichheit im Gehalt und im Vollzug der Steuernormen. Das Bundesverfassungsgericht hat den Gleichheitssatz in den Prinzipien der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit und dem Postulat folgerichtiger Gesetzgebung eindrucksvoll entfaltet<sup>27</sup>. Verlangt der Gleichheitssatz damit auch nach einer Vervollständigung und Glättung des fragmentarischen und widersprüchlichen Gesetzes durch Gerichte und Verwaltung? Beschränkt das Verfassungsprinzip der Steuergerechtigkeit das Verfassungsprinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung?

Zunächst einmal: Der Gleichheitssatz ist kein Besteuerungstatbestand<sup>28</sup>. Er bindet nach Art. 1 Abs. 3 GG „Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht“. Aber er bindet nicht den

<sup>27</sup> Darstellung bei *Waldhoff* (Fn. 20), § 116 Rz. 100 ff.

<sup>28</sup> *Flume* (Fn. 18), S. 322.

Steuerbürger, ersetzt nicht den Gesetzesbefehl des Parlaments<sup>29</sup>. Daher ist die Frage nach der praktischen Konkordanz von materieller Steuergerechtigkeit und formeller Legalität schief formuliert. Der rechtsstaatliche Schutz des Steuerbürgers darf nicht entfallen, wenn und weil der Staat gleichheitswidrig agiert. Umgekehrt ist es richtig: Die staatliche Anordnung einer Steuerzahlungspflicht gegenüber dem Bürger empfängt ihre materielle Legitimation aus dem Gedanken der Besteuerungsgleichheit, der allgemeinen Belastung aller in gleicher Weise leistungsfähigen Personen. Beides muss zusammenkommen, um die Zumutung einer Leistung ohne Gegenleistung an die öffentliche Hand zu rechtfertigen: die formelle Anordnung im Parlamentsgesetz und die materielle Gleichheit in den Belastungsgründen und -wirkungen. Verstößt der Gesetzgeber gegen das Gebot der Lastengleichheit i. S.v. Art. 3 Abs. 1 GG, so wird derjenige, der gleichheitswidrig höher belastet wird, die Zahlung verweigern können, nicht aber derjenige, den das Gesetz nicht erfasst, zur Vermeidung eines Grundrechtsverstoßes *praeter legem* zur Kasse gebeten<sup>30</sup>. Der Gesetzgeber muss dann im offenen parlamentarischen Diskurs entscheiden, wie er für die Zukunft den Konflikt löst. Es ist seine Verantwortung, einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz durch einen neuen Gesetzgebungsakt zu heilen. Und es ist – wie *Johanna Hey* auf der Grazer Tagung unserer Gesellschaft im Jahre 2003 eindrucksvoll ausgeführt hat<sup>31</sup> – sehr zweifelhaft, ob der Gesetzgeber dies mit rückwirkender Kraft zum Nachteil der bisher tatbestandlich nicht erfassten Steuerpflichtigen tun darf.

Noch problematischer wäre es im Übrigen, Art. 3 Abs. 1 GG für Erweiterungen des gesetzlichen Tatbestandes in Stellung zu bringen, wenn noch nicht einmal ein manifester Verstoß gegen den Gleichheitssatz festgestellt werden kann, sondern unter Berufung auf dem Gleichheitssatz lediglich eine „verfassungsnähere“ und damit extensive Anwendung der Norm angestrebt wird. Der in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegte Gedanke der Belastungsgleichheit darf lediglich unterstützend im Rahmen der regulären Auslegungsmethoden zur Geltung gebracht werden.

## 2. Schutzpflichten und Gleichheitssatz

*Klaus-Dieter Drüen* hat in seiner Düsseldorfer Antrittsvorlesung<sup>32</sup> über die Gestaltungsfreiheit des Unternehmers die diskussionswürdige These präsentiert, dass die in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegte steuerliche Belastungsgleichheit dem Staat eine „Schutzpflicht“ zur Bekämpfung von Missbräuchen auferlegen könne. Der staatliche Gesetzgeber ist nach dieser Argumentation nicht nur berechtigt, sondern durch den Gedanken der

29 *Drüen* in FS Kruse, 2001, S. 191 ff. (197 ff.).

30 *Knobbe-Keuk* in FS 75 Jahre RFH – BFH, 1993, S. 303 ff. (305).

31 *Hey* in DStJG 27 (2004), S. 91 ff. (110 ff.).

32 *Drüen*, StuW 2008, 154 ff. (157 ff.).

Belastungsgleichheit geradezu verpflichtet, den Tatbestand einer Steuernorm gleichheitskonform zu erweitern, insbesondere als missbräuchlich erachtete Gestaltungen zu erfassen. Diese These beachtet das hier formulierte Postulat, dass der Gleichheitssatz nicht als solcher, d. h. nicht ohne ein Dazwischentreten des Gesetzgebers, die tatbestandliche Erweiterung der Steuerpflicht zu begründen vermag. Der Gleichheitssatz vermag aber – so *Drüen* – eine Gesetzgebung zu legitimieren, die der steuerlichen Gestaltung entgegenwirken soll.

Der Gedanke klingt überzeugend, und doch sind seine Konsequenzen nicht klar erkennbar oder doch zweifelhaft. Zunächst wird man nicht den übrigen Steuerpflichtigen einen durchsetzbaren Anspruch auf eine Missbrauchsgesetzgebung einräumen wollen; sie werden zudem (jedenfalls unterhalb der Schwelle eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG) schwerlich ihre eigenen Steuerzahlungen zurückhalten können, bis gegen den vorgeblichen Missbrauch Abhilfe geschaffen ist. Es geht *Drüen* wohl eher darum, einer auf „Missbrauchsbekämpfung“ gerichteten Gesetzgebung gegenüber dem inkriminierten Steuerpflichtigen zusätzliche Legitimität zu verleihen, und dabei insbesondere nachteilige Abweichungen von der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, namentlich dem objektiven Nettoprinzip zu rechtfertigen. Doch darf man hier nicht vorschnell einen Persilschein erteilen; in erster Linie muss der Gesetzgeber verpflichtet sein, im Vorfeld einer Missbrauchsgesetzgebung – gleichsam als milderer Mittel – diejenigen inneren Widersprüche der Gesetzeslage zu beseitigen, die eine als unangemessen kritisierte Gestaltungsoption überhaupt ermöglichen. Erst wenn dies auf objektive Hindernisse trifft, kann eine gezielte Missbrauchsgesetzgebung am Platze sein.

## IV. Steuergesetz und Gestaltungsfreiheit

### 1. Grundrecht auf steuerliche Gestaltung?

Das dritte Element im Spannungsdreieck neben dem Legalitätsprinzip und der Besteuerungsgleichheit ist der Gedanke der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen. Der Satz, dass jeder das Recht habe, seine Erwerbstätigkeit so einzurichten, dass möglichst wenig Steuern gezahlt werden müssen, gehört nicht nur zu den Gemeinplätzen des Steuerrechts in vielen Staaten der Welt – am prominentesten formuliert in den USA durch den Richter *Learned Hand* 1934 im Fall „Gregory vs. Helvering“<sup>33</sup> sowie in England durch das House of Lords<sup>34</sup> im Fall des *Duke of Westminster* –, sondern er hat auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>35</sup> und des Bun-

33 293 U. S. 465 (1935).

34 *Duke of Westminster v. CIR* (1936) AC 1, 19 TC 490.

35 BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 ff. (249 f.).



desfinanzhofs<sup>36</sup> seinen Niederschlag gefunden. Er ist allgemein akzeptiert<sup>37</sup>. Und doch steht die Ubiquität dieses Gemeinplatzes in einem merkwürdigen Missverhältnis zu seiner Fundierung im deutschen Verfassungs- und Steuerrecht.

Schaut man näher hin, so erweist sich, dass ein „Grundrecht auf Steuergestaltung“<sup>38</sup> nicht existiert. Denn ein solches Grundrecht müsste ja nach Art. 1 Abs. 3 GG auch und in erster Linie den Gesetzgeber binden. Es müsste denkbar sein, das der Steuerbürger einen gesetzlichen Steuertatbestand unter Berufung auf seine eigene steuerliche Gestaltungsfreiheit zurückweisen könnte. Eben dies darf in einem Gemeinwesen, in dem die materielle Besteuerung aus dem „Diktum des Gesetzgebers“ lebt, nicht der Fall sein. Was wir steuerliche Gestaltungsfreiheit nennen, ist daher keine eigenständige Rechtsposition, sondern der schlichte Reflex eines streng verstandenen Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Der Staat definiert im Rahmen der materiellen und formellen Verfassungsnormen die steuerlichen Tatbestände. Der Bürger ist – und das ist die einzige Aussage, die seiner grundrechtlich geschützten Freiheitssphäre entspricht – nicht gezwungen, diese Tatbestände zu verwirklichen. Denn die allgemeine Handlungsfreiheit, aber auch die Freiheit von Beruf und Eigentum, garantieren dem Steuerbürger ein selbstbestimmtes Handeln in Privat- und Erwerbssphäre und damit auch die Freiheit zum Unterlassen.

Daher erscheint es auch nicht erforderlich, in eine prekäre und schnell ideologisch belastete Abwägung zwischen der Besteuerungsgleichheit in der Gemeinschaft und der Gestaltungsfreiheit des Einzelnen einzutreten<sup>39</sup>. Der Einzelne muss jeden steuerlichen Eingriff in seine Gestaltungsfreiheit dulden – vorausgesetzt, dieser beruht auf einer Entscheidung des demokratisch legitimierten Gesetzgebers und steht in Übereinstimmung mit den formellen und materiellen Vorgaben des Grundgesetzes. Das Legalitätsprinzip bildet daher den eigentlichen Schutzwall des Steuerpflichtigen, ohne dass er sich auf weitergehende materielle Begründungen für diese Garantie, etwa aus dem Gedanken des Vertrauensschutzes oder dem Gedanken eines Kernbereichs steuerlicher Gestaltungsfreiheit berufen muss. Es gilt: Was man gemeinhin steuerliche Gestaltungsfreiheit nennt, ist nichts anderes als das Ergebnis einer Zusammenschau aus allgemeiner Freiheit der Person, des Berufs und des Eigentums mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

36 BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253 ff. (255); BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502 ff.; BFH v. 29.5.2008 – IX R 77/06, BStBl. II 2008, 789 f.

37 *Glorius-Rose*, Gestaltungsmissbrauch und Steuerberatung, 2005, S. 48 ff.; *Spindler*, Stbjb. 2008/09, S. 39 ff., 42.

38 So *Lenz/Gerhard*, BB 2007, 2429 ff. (2431); tendenziell *Drüen*, Ubg. 2008, 31 ff. (35); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 16 (Stand 2007); kritisch *Hahn*, DStZ 2008, 483 ff. (494).

39 *Drüen* (Fn. 32), S. 157 f.

## 2. Steuergestaltung als Bürgerpflicht?

Damit könnte man das Thema der „Gestaltungsfreiheit“ fast schon abschließen, wenn nicht das Bundesverfassungsgericht in mehreren jüngeren Entscheidungen dieser Thematik eine bemerkenswerte Volte hinzugefügt hätte. Es geht um die Vermeidung der Verfassungswidrigkeit einer Steuernorm durch die gesetzliche Option steuerlicher Gestaltung. Die größte Prominenz hat hierzu die Entscheidung des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer erfahren, die sich unter anderem mit der „Abfärberegulung“ des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auseinandersetzte<sup>40</sup>. Nach dieser Vorschrift „infiiziert“ die gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft (anders als bei Einzelgewerbetreibenden) alle anderen mit Einkunftserzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten dieser Gesellschaft: Namentlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen werden mit Gewerbesteuer belastet und etwaige Veräußerungsgewinne steuerlich erfasst. Der Senat verweist die Steuerpflichtigen auf die (im Übrigen bereits von der Finanzverwaltung empfohlene<sup>41</sup>) Möglichkeit, für die einzelnen Einkunftsquellen je eigene Personengesellschaften mit identischen Gesellschaftergruppen, aber gesonderten Gesamthandsvermögen zu gründen<sup>42</sup>. Diese Gestaltungsoption helfe, das Verdikt der Verfassungswidrigkeit im Vergleich der Rechtsformen zu vermeiden. Dass dieses Judikat keinen Einzelfall bildet, lässt sich nicht nur daran erkennen, dass eine Kammer des 2. Senats zuvor den gleichen Gestaltungsratschlag in einem Parallelverfahren erteilt hatte<sup>43</sup>. Zusätzlich hat eine Kammer des 1. Senats bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung einer Betriebsaufspaltung unter Beteiligung von Ehegatten in Gütergemeinschaft diesen den guten Rat erteilt, die Anteile an der Betriebsgesellschaft in das Vorbehaltsgut eines Ehegatten aufzunehmen, um eine schädliche Zusammenrechnung der Anteile zu vermeiden<sup>44</sup>. Dabei gehe es – so beide Senate – nicht darum, eine festgestellte Verfassungswidrigkeit zu „heilen“, vielmehr hindere die Gestaltungsoption für den Bürger von vornherein die Verfassungswidrigkeit der angegriffenen Steuernorm.

Dies überzeugt nicht. So wie es kein Recht des Bürgers zur Steuergestaltung gibt, gibt es auch keine Pflicht zur Steuergestaltung. Es gibt nur das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit des Steuergesetzes. Erweist sich die Steuernorm als gleichheitswidrig oder verletzt sie ein grundgesetzlich geschütztes Freiheitsrecht, so ist es nicht Aufgabe des Bürgers, den Steuertatbestand zu vermeiden, sondern Aufgabe des Gesetzgebers, den Steuertatbestand zu kor-

40 BVerfG v. 15.1.2008–1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 ff.; für die Gegenposition s. *Schulze-Osterloh* in GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 531 ff.

41 BMF BStBl. I 1997, 566.

42 BVerfG v. 15.1.2008 (Fn. 40), S. 52 ff.

43 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139 f. mit Anm. *Kanzler*.

44 BVerfG v. 14.2.2008 – 1 BvR 19/07, HFR 2008, 754 f.

rigieren. Andernfalls kann dieser den Eingriff in seine in Art. 2, 12 und 14 GG niedergelegte Handlungsfreiheit im persönlichen und erwerbsbezogenen Bereich rügen. Erneut muss betont werden: Nicht der Bürger muss sich gegenüber dem besteuernenden Staat rechtfertigen, sondern den Gesetzgeber trifft die Haftung für die Qualität seines Produkts.

## V. Der Tatbestand des Steuergesetzes

Im Zentrum der weiteren Überlegungen muss also der Tatbestand des Steuergesetzes stehen. Die Subsumtion unter das Gesetz erfordert im Grundsatz zweierlei: die Feststellung des Sachverhalts und die Auslegung und Anwendung der Steuernorm. Auf beiden Ebenen haben sich in der Vergangenheit erhebliche Diskussionen ergeben, die traditionell mit einer Dichotomie zwischen einer stärker zivilrechtlich geprägten Betrachtungsweise<sup>45</sup> und einer stärker wirtschaftlich geprägten Betrachtungsweise umschrieben werden. Dabei steht die zivilrechtliche Sicht auf der Ebene des Sachverhalts für eine stärkere Betonung der Privatautonomie des Steuerpflichtigen und auf der Ebene der Auslegung für ein engeres Verständnis der Steuernormen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hingegen steht auf der Ebene des Sachverhalts für eine gefilterte Tatsachenwürdigung<sup>46</sup> sowie auf der Ebene der Auslegung für eine expansive Interpretationsstrategie, die im gegenwärtigen Schrifttum auch als teleologische<sup>47</sup> oder „steuerjuristische“<sup>48</sup> Betrachtungsweise bezeichnet wird.

Schaut man näher hin, so erweist sich, dass diese Dichotomie einem doppelten Fehlverständnis unterliegt. Zum einen fehlt es auf der Ebene des Sachverhalts regelmäßig an einer tatsächlichen Differenz zwischen zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Würdigung der Fakten. Zum anderen geht es auf der Ebene der Norm im Grundsatz nicht um die Alternative zwischen einer zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Auslegung, sondern zwischen einer tendenziell engen und einer tendenziell weiten Auslegung.

### 1. Die Feststellung des zivilrechtlich geprägten Sachverhalts

#### *a) Der Sachverhalt (Wirklichkeit und Schein)*

Der Sachverhalt, der unter eine Steuernorm subsumiert werden soll, ist im Regelfall zivilrechtlich vorstrukturiert. Es gibt nur sehr wenige steuerliche Normen, die an bloße Realakte anknüpfen, etwa an die Einfuhr von Waren

45 Zur Staatenpraxis im Rechtsvergleich s. *Zimmer*, General Report, in IFA, Form and Substance in Tax Law, CDFI LXXXVIIa, 2002, S. 19 ff. (25 ff.).

46 R. *Thiel* in GS Spitaler, 1965, S. 195 ff.

47 *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 40 ff.

48 *Kirchhof* (Fn. 5), S. 88 ff.; *Kirchhof* in FS 75 Jahre RFH – BFH, 1993, S. 295 ff.; *Kirchhof* in FS Röhricht, 2005, S. 919 ff. (927); *Kirchhof* (Fn. 15), § 118 Rz. 34.

oder an den Verbrauch von Gütern. Steuerpflichtige Einnahmen werden dem Grunde nach in zivilrechtlichen Verträgen vereinbart und bei Zahlung auf zivilrechtlichen Bankkonten verbucht. Auch die Höhe richtet sich nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen der Parteien. Steuerpflichtige Umsätze, d. h. Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt, finden ihre wesentliche Prägung im zivilrechtlichen Synallagma. Vermögen und Erbschaften sind – soweit sie besteuert werden – durch das zivilrechtlich verfasste Innehaben von Vermögensgegenständen und Schulden sowie den zivilrechtlich angeordneten Erbanfall oder Schenkungsakt präjudiziert. Unterschiedliche Gesellschaftsformen – etwa solche mit und ohne Verlusttragung – prägen auch die finanzielle Lage der Teilhaber. Die steuerwürdige Leistungsfähigkeit, die es dem Steuerpflichtigen erst ermöglicht, öffentlich-rechtliche Zahlungspflichten zu erfüllen, beruht wesentlich auf Rechtspositionen des Privatrechts<sup>49</sup>. Daraus sind drei Folgerungen zu ziehen:

- Erstens: Auf der Ebene des Sachverhalts existiert keine wirtschaftliche Realität oder „steuerliche“ Realität neben der zivilrechtlichen Realität. Die vielfach anzutreffende Aussage, dass die Besteuerungsordnung wirtschaftlich oder faktisch geprägte Sachverhalte erfasse, denen vom Zivilrecht ein mehr oder weniger beliebiges „Rechtskleid“ übergestreift werde, wird dieser Realität nicht gerecht. Das Zivilrecht kostümiert nicht den Lebenssachverhalt, sondern es entscheidet maßgeblich über seinen wirtschaftlichen Gehalt. Eine Veränderung der zivilrechtlichen Situation verändert typischerweise auch die wirtschaftliche Lage und muss daher im Grundsatz auch steuerliche Konsequenzen zeitigen.
- Zweitens: Häufig findet sich die Annahme, dass das Steuerrecht ein wirtschaftliches „Ergebnis“ belaste, während das Zivilrecht lediglich den formalen Weg zu diesem Ergebnis beschreibe. Daraus wird wiederum gefolgert, dass eine privatautonome Gestaltung dieses zivilrechtlichen Weges nicht die steuerliche Erfassung des wirtschaftlichen Ergebnisses beeinflussen dürfe. Dieser Dichotomie von Weg und Ergebnis liegt erneut ein Missverständnis zugrunde. Auch der Weg besitzt einen steuerlich bedeutsamen Gehalt und auch das Ergebnis ist zivilrechtlich verfasst. Für die Besteuerung von Einkommen ist nicht nur entscheidend, ob ein Steuerpflichtiger über finanzielle Leistungsfähigkeit verfügt, sondern es kommt auch darauf an, aus welcher Quelle und auf welcher Rechtsgrundlage er diese erhalten hat. Wer mit Hilfe eines Grundstücks einen Betrag von 1 000 000 Euro realisiert, wird je nachdem unterschiedlich belastet, ob diese Summe als Entgelt für eine Nutzungsüberlassung (im Rahmen des § 21 Nr. 1 EStG) gezahlt oder als Erlös für eine Veräußerung (innerhalb oder außerhalb des Fristen des § 22 Nr. 2, 23 EStG) vereinnahmt worden ist. Bei der Umsatzsteuer ist der entgeltliche Leistungsakt als solcher der Steuertatbestand und nicht ein nachfolgendes „wirtschaftliches“ Ergebnis. Und bei der

49 Ausführlich Schön, *StuW* 2005, 247 ff.

Erbschaftsteuer sind Art und Weise der Vermögensübertragung von ausschlaggebender Bedeutung. Selbst im Rahmen einer Vermögensteuer würden wir nicht sinnvoll unterscheiden können zwischen dem wirtschaftlichen Wert des steuerpflichtigen Vermögens und seiner zivilrechtlichen Verfasstheit.

- Drittens: Die zivilrechtliche Prägung tritt nur dann ein, wenn die für die Besteuerung maßgeblichen Vereinbarungen ernstlich getroffen und tatsächlich vollzogen werden. Scheingeschäfte sind nach unserer Rechtsordnung unmaßgeblich. Mit dieser Erkenntnis, die dem Zivilrecht (§ 117 BGB) und dem Steuerrecht (§ 41 AO) gemeinsam ist, kann eine Vielzahl von Missverständnissen über die „verkleidende“ Wirkung des Zivilrechts behoben werden. Umgekehrt steht fest, dass ein Vertrag, der von den Parteien gewollt und auch vollzogen wird, in seinen steuerlichen Wirkungen nicht daran scheitert, dass ihm eine einzelne objektiv-rechtliche Wirksamkeitsvoraussetzung fehlt, z. B. eine Genehmigung nicht erteilt oder eine gesetzliche Form nicht beachtet worden ist<sup>50</sup>. Auch im Bürgerlichen Recht ist dieser Fall eines objektiv unwirksamen, aber subjektiv gewollten und daher vollzogenen Vertrages zu unterscheiden von dem Fall, dass überhaupt keine Vereinbarung vorliegt – nur im letzten Fall fehlt es typischerweise auch am steuerlichen relevanten Sachverhalt.

Eine interessante kompetenzrechtliche Frage ist darauf gerichtet, ob den Finanzbehörden das Recht zustehen kann, aus eigener Machtvollkommenheit die zivilrechtliche Klassifikation eines Rechtsverhältnisses gegen den Willen der Parteien zu verändern. In Mexiko müssen die Steuerbehörden dafür den Weg zum Staatsanwalt beschreiten und in Italien wird diskutiert, ob die Finanzbehörden zunächst im Wege der Feststellungsklage vor den Zivilgerichten die Simulation angreifen müssen, bevor sie daraus steuerliche Konsequenzen ziehen dürfen<sup>51</sup>. Für Deutschland bietet sich ein solcher Vorbehalt nicht an. Nicht nur die Finanzgerichte dürfen zivilistische Vorfragen beurteilen, auch die Finanzbehörden können darin nicht gehindert sein, wenn sie ihren Auftrag zur Sachverhaltsermittlung vollständig erfüllen sollen. Dennoch zeigen diese rechtsvergleichenden Hinweise in bedenkenwerter Weise die Frage auf, in welchem Umfang man der Verwaltung dieselben Mittel zur Bekämpfung von Gestaltungen in die Hand geben darf wie den Gerichten. Dieses Thema wird uns auch bei der Fortbildung des Steuerrechts und der Anwendung der Regeln über den Gestaltungsmissbrauch begegnen.

50 S. zuletzt BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, DB 2009, 1627 f.

51 *Zimmer* (Fn. 45), S. 30.

*b) Die Subsumtion unter die Zivilrechtsnormen*

Die Parteien – und insbesondere der Steuerpflichtige – sind allerdings nicht in der Lage, die zivilrechtliche Qualifikation ihres Tuns, d. h. die Subsumtion ihrer vertraglichen Gestaltungen unter die maßgeblichen Zivilrechtsnormen zu beeinflussen<sup>52</sup>. Nicht nur die Subsumtion unter die Steuernormen, sondern bereits die Anwendung der objektiven Normen des Bürgerlichen Rechts auf die Erklärungen der Beteiligten ist der Freiheit der Steuerpflichtigen entzogen. Auch aus der Sicht des Bürgerlichen Rechts gibt es keine „Besteuerung nach Wahl“, bindet sein „Subsumtionsvorschlag“ die Gerichte nicht. Ein Mietvertrag wird nicht dadurch der Anwendung des § 21 Nr. 1 EStG entzogen, dass die Parteien ihn als Veräußerungsgeschäft bezeichnen. Ein Angestelltengehalt wird nicht deshalb vom Lohnsteuerabzug befreit, weil die Parteien ihn als „Honorar für freie Mitarbeit“ bezeichnen. Insofern ist scharf zu unterscheiden zwischen dem von den Parteien umschriebenen tatsächlichen Inhalt der zivilrechtlichen Vereinbarungen der Parteien über Leistung, Gegenleistung, Risikotragung und die *accidentalialia negotii* einerseits (diese prägen den steuerlichen Sachverhalt) und der äußeren Bezeichnung, welche die Parteien dieser Vereinbarung geben.

Ein klassisches Beispiel aus der Rechtsprechung zum Gestaltungsmissbrauch sind die Kettenschenkungen, bei denen über mehrere familiäre Stufen hinweg ein Betrag zugewandt und dabei mehrfach Freibeträge ausgenutzt werden sollen. *Brigitte Knobbe-Keuk* hat vor mehr als dreißig Jahren in der Festschrift für *Werner Flume* verdeutlicht<sup>53</sup>, dass solche Kettenschenkungen schon zivilrechtlich keine Anerkennung finden können, wenn der wirkliche Wille (§ 133 BGB) der Beteiligten darauf gerichtet ist, ausschließlich den Endempfänger zu bereichern, so dass ein einheitlicher Schenkungsakt gegenüber dieser Person festzustellen ist. Dies bedeutet: Die Parteien prägen den steuerlichen Sachverhalt durch ihre ernsthaften und vollzogenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Sie prägen ihn nicht durch Scheingeschäfte und Falschbezeichnungen.

Ein anderes Beispiel hat das Bundesverfassungsgericht beschäftigt<sup>54</sup>: Wenn die Parteien eines Vertrages zur Ausbeute von Bodenschätzen ihre Vereinbarung bewusst nicht als Pachtvertrag, sondern als Kauf und Rückkauf bezeichnen, so können sie damit die Qualifikation ihres Rechtsverhältnisses als Pachtvertrag, nämlich als zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung zur Fruchtziehung, nicht verändern. Das Bundesverfassungsgericht meinte in einem Kammerbeschluss aus dem Jahre 1992, dafür eine wirtschaftlich geprägte Auslegung der Steuertatbestände begründen zu müssen. Demgegenüber reicht ein zutreffendes Verständnis der objektiven Regeln des

<sup>52</sup> Zum Rechtsvergleich *Zimmer* (Fn. 45), S. 33 ff.

<sup>53</sup> *Knobbe-Keuk* in FS Flume, Bd. 2, 1978, S. 149 ff. (167 f.).

<sup>54</sup> BVerfG v. 3.6.1992 – 1 BvR 583/86, HFR 1993, 36 f.

Bürgerlichen Rechts für die Lösung vollkommen aus. Auch viele Sachverhalte aus dem Bereich der „Gesamtplanrechtsprechung“ lassen sich schon im Bürgerlichen Recht mit Hilfe einer solchen objektiven Würdigung der Vereinbarungen in ihrer Gesamtschau lösen.

Ein drittes Beispiel aus der jüngeren Judikatur des Bundesfinanzhofs<sup>55</sup>: Ein Sohn erwirbt von seinen Eltern gegen Zahlung von 100 000 DM ein Hausgrundstück und nimmt die Eigenheimzulage dafür in Anspruch. Wenige Monate später zahlen ihm die Eltern aufgrund einer vorausgehenden Absprache den Kaufpreis zurück. Der Bundesfinanzhof akzeptiert den zivilrechtlichen Subsumtionsvorschlag der Parteien als Kauf mit nachfolgender Schenkung und vermag nur mit Hilfe von § 42 AO den Genuss der Eigenheimzulage abzuwenden. Einfacher wäre es gewesen, von vornherein die Behauptung eines entgeltlichen Anschaffungsgeschäfts zurückzuweisen, weil es schon im zivilrechtlich geprägten Tatbestand an einem förderungswürdigen entgeltlichen Erwerb fehlt.

## 2. Die Auslegung und Fortbildung des Steuertatbestandes

### *a) Wirtschaftliche, teleologische, steuerjuristische und zivilrechtliche Auslegung*

#### *aa) Allgemeines*

Die Frage, wie gesetzliche Vorschriften des Steuerrechts auszulegen sind, gehört zu den klassischen Fragestellungen, die nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen Teilen der Welt erhebliche Aufmerksamkeit finden. Man kann fast sagen, dass den damit verbundenen methodischen und rechtlichen Aspekten im Steuerrecht deutlich mehr Aufmerksamkeit geschenkt wird als in anderen Gebieten des Öffentlichen Rechts – jedenfalls des Verwaltungsrechts. Dabei besteht im Grundsatz Einigkeit, dass die traditionellen Elemente der Methodenlehre auch im Steuerrecht Respekt beanspruchen dürfen, d. h. dass Wortlaut und Wortsinn am Beginn der Auslegung stehen, dass historische Aspekte der Gesetzesgenese eine Rolle spielen und dass die systematische Stellung einer Norm im Gesamtgefüge der gesetzlichen Regelung einer Steuerart Beachtung finden muss. Als streitig erweisen sich zwei Interpretationselemente: die Orientierung am Zivilrecht einerseits und die Richtung und Reichweite teleologischer Auslegung andererseits.

#### *bb) Zivilrechtliche Begriffsbildung*

Um ein „unverkrampftes“ Verhältnis zu einer zivilrechtsorientierten Auslegung der Steuergesetze zu gewinnen, empfiehlt es sich zunächst, alle früheren Diskussionen über ein „Rangverhältnis“ zwischen Steuerrecht und

---

55 BFH v. 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl. II 2006, 359 ff.

Zivilrecht hinter sich zu lassen<sup>56</sup>. Beide Normenkomplexe gehören dem einfachen Recht unterhalb des Verfassungsrechts an und keiner vermag daher den Primat für sich in Anspruch zu nehmen<sup>57</sup>. Doch ändert dies nichts daran, dass viele in Steuergesetzen verwendete Begriffe im Zivilrecht erstmals geprägt und mit Inhalt gefüllt worden sind. Wenn die Steuergesetze diese Begriffe aufgreifen, so schließen sie im allgemeinen Wortsinn zwanglos an diesen zivilrechtlichen Gehalt an. Auch wird die historische Auslegung in der Regel bestätigen, dass der Steuergesetzgeber seinen Anordnungen ein bestimmtes zivilrechtlich geformtes und damit in der Lebenswirklichkeit akzeptiertes Begriffsverständnis zugrunde gelegt hat<sup>58</sup>. Wenn demgegenüber immer wieder vertreten wird, dass die grundsätzlich verschiedene Zwecksetzung von Zivilrecht und Steuerrecht der Annahme einer solchen Übereinstimmung entgegenstehe<sup>59</sup>, so nimmt dies den Gesetzgeber und seine bewusste Wortwahl schlicht nicht ernst genug und umgibt viele Termini des materiellen Steuerrechts mit einem interpretatorischen Grauschleier, der aus der Sicht der rechtsstaatlichen Normenklarheit und Normenbestimmtheit nicht akzeptiert werden kann<sup>60</sup>.

Dies bedeutet nicht, dass man an einem möglichst engen zivilrechtlichen Grundverständnis haften muss, wenn andere Auslegungsaspekte im Rahmen des möglichen Wortsinns eine vorsichtige Erweiterung nahe legen. Dies gilt insbesondere dann, wenn gerade in zivilrechtlicher Sicht Sachverhalte einander ähnlich sind. Dafür zwei Beispiele: Unter den Tatbestand der „Personengesellschaft“ in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG werden nicht nur die im Bürgerlichen Gesetzbuch oder im Handelsgesetzbuch aufgeführten zweckgeprägten Personenverbände gefasst, sondern auch sogenannte „wirtschaftliche vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ wie die Erbengemeinschaft oder die Gütergemeinschaft<sup>61</sup>. Dies überzeugt, weil diese Rechtsgemeinschaften auch zivilrechtlich den eigentlichen Personengesellschaften sehr ähnlich sind, über ein gesamthänderisches Sondervermögen verfügen und die Teilhaber gleichmäßig an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven partizipieren. Es ist hier gerade die zivilrechtliche und nicht (nur) die wirtschaftliche Vergleichbarkeit, die eine Subsumtion unter den Tatbestand der „Gesellschaft“ ermöglicht. Die Grenze der Auslegung wird jedoch überschritten bei der „faktischen Mitunternehmerschaft“, die ohne die Voraus-

56 Zur früheren Diskussion s. *Tipke* (Fn. 26), S. 46 ff.

57 *Drüen* (Fn. 32), S. 156; *Schön* (Fn. 49), S. 247 ff.

58 *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, 1993, S. 17 ff.

59 *Kirchhof* (Fn. 48), S. 925 f.; *Kirchhof* in FS Kruse, 2001, S. 17 ff. (22 f.); *Lang* (Fn. 47), § 1 Rz. 19 ff. (21), § 5 Rz. 77 ff.; *Tipke* (Fn. 26), S. 53 ff.; *von Wallis* in GS Spitaler, 1965, S. 207 ff. (218 ff.); *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 196 ff.

60 *Flick* in FS Klein, 1994, S. 329 ff. (332 ff.); *Papier* (Fn. 23), S. 74 f.

61 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 ff.



setzung einer zivilrechtlich verfassten Gewinn- und Risikoteilung das bloße gewerbliche Zusammenwirken dem § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterwerfen möchte<sup>62</sup>. Hier wird ein vom Gesetzgeber angeordnetes Tatbestandsmerkmal – die „Gesellschaft“ – schlicht ignoriert und nicht etwa zweckfördernd ausgelegt.

Ein anderes Beispiel im Grenzgebiet von Gewerbesteuerrecht und Umwandlungssteuerrecht hat die Gerichte in jüngerer Zeit beschäftigt. Da bei Kapitalgesellschaften die Betriebsveräußerung der Gewerbesteuer unterliegt, bei Personenunternehmen jedoch nicht, ordnet § 18 Abs. 4 UmwStG für den steuerneutralen Übergang von Betriebsvermögen von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft an, dass eine nachfolgende Betriebsveräußerung durch die Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren noch der Gewerbesteuer unterliegt. Streitig war nun, ob ein Formwechsel im Sinne des Gesellschaftsrechts, bei dem der Rechtsträger seine Organisationsform verändert (von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft), aber die Vermögensgegenstände nicht veräußert werden, als „Vermögensübergang“ i. S. des Umwandlungssteuerrechts eingeordnet werden kann. Zu Recht haben sowohl der Bundesfinanzhof<sup>63</sup> als auch das Bundesverfassungsgericht<sup>64</sup> diese erweiterte Auslegung zugelassen. Denn der in der Steuernorm unterstellte zivilrechtliche Gehalt des Merkmals „Vermögensübergang“, dass nämlich zunächst eine Kapitalgesellschaft und danach eine Personengesellschaft Eigentümerin des Betriebsvermögens ist, wird ja auch ohne einen Rechtsübergang im technischen Sinne erfüllt. Wer den zivilrechtlich geprägten Begriff nicht wortklauberisch versteht, sondern versucht, seinen privatrechtlichen (und damit auch seinen wirtschaftlichen) Gehalt zu erfassen, wird mit dieser vorsichtigen Erweiterung keine Schwierigkeiten haben. Der mögliche Wortsinn wird dabei – so auch das Bundesverfassungsgericht zum Tatbestand des „Vermögensübergangs“ – nicht überschritten.

### cc) *Teleologische Auslegung*

Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass eine dem Wortsinn verpflichtete, stärker historische und systematische, dabei auch zivilrechtlich geprägte Auslegung von Steuernormen eher eine begrenzende und damit dem rechtsstaatlichen Grundverständnis der Steuergesetzgebung entsprechende Reichweite haben wird. Demgegenüber wird von starken Stimmen im Schrifttum<sup>65</sup>, aber auch in einzelnen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs<sup>66</sup> und des Bundes-

62 S. aber *Fischer*, FR 1998, 813 ff.

63 BFH v. 26.6.2007 – IV R 58/06, BStBl. II 2008, 73 ff.

64 BVerfG v. 6.11.2008 – 1 BvR 2360/07, HFR 2009, 302 ff.

65 S. die Zitate in Fn. 59.

66 Beispielhaft für verschiedene Steuerarten aus jüngerer Zeit: BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258 ff. (259); BFH v. 9.1.2009 – IV B 27/08, BFHE 224, 115 ff.

verfassungsgerichts<sup>67</sup> einer stärkeren Ausrichtung der Auslegung nach teleologischen Gesichtspunkten das Wort geredet. Dieser Wunsch nach einer zweckorientierten Interpretation scheint eine Selbstverständlichkeit auszusprechen. Doch sollte bedenklich stimmen, dass z. B. die britischen Gerichte mit Rücksicht auf die absolute Souveränität des Parlaments bis heute kaum bereit sind, teleologische Gesichtspunkte („purposive interpretation“) bei der Auslegung von Steuernormen einfließen zu lassen<sup>68</sup>. Man muss daher sehr genau prüfen, was mit teleologischer Auslegung gemeint ist.

Zunächst gilt es, einige Extrempositionen zu verabschieden. Es ist seit längerem anerkannt, dass der schlichte Fiskalzweck einer Steuer die Auslegung der jeweiligen Einzelnorm nicht prägen darf; teleologische Auslegung darf nicht zur „Kassenjustiz“ degenerieren<sup>69</sup>. Dies hindert jedoch nicht grundsätzlich jede Möglichkeit teleologischer Auslegung. Denn die einzelne Steuernorm kann individuelle Zwecke verfolgen, die bei ihrer Auslegung Berücksichtigung beanspruchen können<sup>70</sup>. Dies gilt nicht nur für Lenkungsnormen mit außersteuerlichen Zielsetzungen, sondern auch für Fiskalnormen, denen eine bestimmte inhaltliche Funktion im Gefüge einer Steuerart zukommt. Diese Teleologie muss aber hinreichend vom Gesetzgeber vorgeprägt und individualisiert sein, um aus rechtsstaatlicher Perspektive zugrunde gelegt werden zu können<sup>71</sup>.

Das bedeutet: Weder der allgemeine Gedanke der Belastungsgleichheit<sup>72</sup> noch generelle Prinzipien – etwa der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit<sup>73</sup> – reichen für eine teleologische Auslegung<sup>74</sup> der Steuervorschriften aus, will man nicht Gefahr laufen, dem demokratisch und rechtsstaatlich geprägten Vorbehalt des Gesetzes zu widersprechen<sup>75</sup>. Es ist der konkrete Gesetzesbefehl, dessen Teleologie zu folgen ist, nicht eine politische Idee oder ein theoretisches Konzept. Dies würde auch für den Versuch gelten, die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts niedergelegte Differenzierung zwischen der freien gesetzgeberischen Wahl des steuerlichen „Belastungsgrundes“ einerseits und dessen folgerichtiger Ausgestaltung

(118 ff.); BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, DStR 2009, 1843 ff. (1845); BFH v. 27.5.2009 – VI B 69/08, ZSteu 2009, R 613 f.

67 BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, HFR 1992, 563 ff.

68 Nachweise bei *Tiley*, Revenue Law, 6. Aufl. 2008, S. 59 ff.

69 Lehner in FS Tipke, 1995, S. 237 ff. (240); *Drüen* (Fn. 29), S. 206 f.; *Schön* (Fn. 58), S. 25 f.

70 *Drüen* (Fn. 29), S. 207.

71 *Höhn* in FS Tipke, 1995, S. 213 ff. (234 ff.).

72 *Kirchhof* (Fn. 48), S. 298 ff.

73 *Lehner* (Fn. 69), S. 243 ff.

74 *Schenke* (Fn. 25), S. 206 ff., differenziert zwischen einer „teleologischen“, auf den konkreten Gesetzeszweck bezogenen und einer „axiologischen“, auf die zugrunde liegenden Wertungen und Prinzipien bezogenen Auslegung.

75 *Drüen* (Fn. 29), S. 209 ff.; *Kruse* in FS Friauf, 1996, S. 793 ff. (804 ff.); *Schön* (Fn. 58), S. 26.

andererseits fruchtbar zu machen<sup>76</sup>. Danach würde der „Belastungsgrund“ die teleologische Richtgröße vorgeben und dessen „folgerichtige Ausgestaltung“ die Interpretation der einzelnen Normen präjudizieren. Die Wahl des Leistungsfähigkeitsindikators „Einkommen“ oder „Umsatz“ würde ausreichen, bei der Auslegung und Anwendung der Einzelnormen mit dem breiten Schwamm über deren diffiziles Gefüge hinweg zu gleiten. Demgegenüber muss erneut darauf hingewiesen werden, dass sich das Gebot „folgerichtiger“ Gesetzgebung gerade an den Gesetzgeber richtet, dessen legislatorische Versäumnisse nicht zu Lasten des Bürgers durch Verwaltung und Gerichte überspielt werden dürfen.

Entscheidend ist daher nur die Teleologie der Einzelnorm im Gefüge der Steuerart. Dazu ein Beispiel aus der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts: Der Bundesfinanzhof hatte für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Kapitalgesellschaftsanteilen nach § 17 Abs. 1 EStG angenommen, dass bei der Kapitalerhöhung unter Ausgabe von Bezugsrechten Teile der ursprünglichen Anschaffungskosten auf die neuen Aktien übergehen und daher die Veräußerung der alten Aktien einen entsprechend höheren Veräußerungsgewinn hervorruft. Zu Recht äußerte die 3. Kammer des Bundesverfassungsgerichts keine Bedenken gegen diese zweckgerechte Anwendung des Surrogationsgedankens bei der Auslegung des § 17 Abs. 1 EStG<sup>77</sup>.

Schaut man näher hin, so erweist sich vielfach, dass die Verwendung allgemeiner Prinzipien wie z.B. des Gleichheitssatzes bei der Auslegung gesetzlicher Tatbestände durch die Gerichte gar nicht erforderlich ist, sondern durch die teleologische Auslegung von Einzelnormen ersetzt werden kann. Dazu zwei Beispiele: Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat vor einigen Jahren entschieden, dass die phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen zwischen Konzerngesellschaften in der Steuerbilanz nicht von der zufälligen zeitlichen Reihenfolge von Bilanzfeststellungs- und Gewinnverwendungsbeschlüssen in den beteiligten Gesellschafterversammlungen abhängig sein soll<sup>78</sup>. Der Senat berief sich auf Art. 3 Abs. 1 GG, um diese Abweichung von der nach § 5 Abs. 1 HGB in Bezug genommenen Rechtslage zur Handelsbilanz zu legitimieren. Ebenfalls auf Art. 3 Abs. 1 GG stützte der IV. Senat des Bundesfinanzhofs seine Entscheidung aus dem Jahre 2003<sup>79</sup>, dass gewillkürtes Betriebsvermögen nicht lediglich bei bilanzierenden (gewerblichen) Steuerpflichtigen, sondern auch im Rahmen einer Überschussrechnung (von Freiberuflern) nach § 4 Abs. 3 EStG gebildet werden könne. Beiden Entscheidungen ist zuzustimmen, allerdings hätte man das erste Ergebnis durch ein zweckgerichtetes Verständnis des Stichtagsprin-

76 Zutreffend BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFHE 220, 374 ff. (382 f.).

77 BVerfG v. 18.12.2002 – 2 BvR 575/99, HFR 2003, 292.

78 BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 ff. (638).

79 BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 ff. (987).

zips und das zweite Ergebnis durch eine Klärung der systematischen Stellung des gewillkürten Betriebsvermögens im Rahmen der unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden nach § 4 EStG gewinnen können.

### *b) Teleologische Auslegung und Gestaltungsmissbrauch*

Die Frage nach der Reichweite der teleologischen Auslegung von Steuernormen findet ihre Zuspitzung in der häufig anzutreffenden Behauptung, dass als missbräuchlich angesehenen Gestaltungen ohne Rücksicht auf § 42 AO bereits durch eine zweckgerichtete Auslegung der materiellen Einzelnorm die Grundlage entzogen werden könne<sup>80</sup>. Der in § 42 AO niedergelegte Gedanke, gleichartigen wirtschaftlichen Sachverhalten trotz unterschiedlicher zivilrechtlicher Gestaltung dieselbe steuerliche Rechtsfolge anzuschließen, korrespondiere mit der inneren Teleologie der Steuergesetze, Lebensvorgänge nicht nach ihrer äußeren Form, sondern nach ihrem inneren Gehalt zu erfassen. Ein solches Verständnis wird auch im Ausland häufig diskutiert: etwa in Österreich im Wechselspiel von „Innentheorie“ contra „Außentheorie“<sup>81</sup> oder in den Vereinigten Staaten unter dem Stichwort „substance over form“<sup>82</sup>. Dem gegenüber steht eine Vielzahl von Staaten, in denen die Möglichkeit weit gefasster – wirtschaftlicher oder teleologischer – Auslegung nur begrenzt akzeptiert und für die Bekämpfung von Gestaltungsmissbräuchen ein zusätzlicher positiver Gesetzesbefehl verlangt wird<sup>83</sup>.

Die Annahme, dass die Nutzung von Belastungsdifferenzen durch Gestaltungen aller Art mit Hilfe der teleologischen Auslegung von Steuernormen ausgeschaltet werden und eine gleichheitsgerechte Besteuerung durchgesetzt werden könne, muss zwei Hindernisse überwinden. Das erste Hindernis liegt darin, dass die Teleologie lediglich ein Element des tradierten Auslegungskanons neben Grammatik, Historie und Systematik bildet und daher im Grundsatz nicht in der Lage ist, sämtliche anderen Auslegungselemente – insbesondere den Wortlaut und Wortsinn einer Norm – zu überspielen<sup>84</sup>. Daher endet die Reichweite einer teleologischen Auslegung dort, wo der Wortsinn einer Vorschrift oder die Entstehungsgeschichte einer Norm oder auch die systematische Abgrenzung zu anderen Vorschriften desselben

80 *Fischer*, DB 1996, 644 ff. (649 f.); *Fischer*, SWI 1999, 79 ff.; *Fischer* in GS Walz, 2008, S. 169 ff.; *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 20, 71 ff.; *Kirchhof*, StuW 1983, 173 ff.; *Sieker*, Umgehungsgeschäfte, 2001, S. 66 ff.; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 224 ff.; *Weber-Grellet* (Fn. 59), S. 222 ff.

81 *Gassner* in FS Kruse, 2001, S. 183 ff.; ausführlich *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 71 ff.; kritisch *Heuermann*, StuW 2004, 124 ff.

82 *Streng/Yoder*, Nationalbericht United States, in IFA, Form and Substance in Tax Law, CDFI LXXXVIIa (2002), S. 595 ff. (608 ff.).

83 *Zimmer* (Fn. 45), S. 37 ff.

84 *Kruse* (Fn. 75), S. 806.

Normgefüges eine Grenze ziehen<sup>85</sup>. Das zweite Hindernis liegt darin, dass bei der zweckgerechten Auslegung das vom Gesetzgeber festgelegte Telos der jeweiligen Einzelnorm in den Blick genommen werden muss, während allgemeine Überlegungen der Belastungsgleichheit, der Leistungsfähigkeit oder der wirtschaftlichen Betrachtung nur hilfsweise eine Rolle spielen dürfen und nicht die konkrete Feststellung des individuellen Normzwecks ersetzen können. Vor diesem Hintergrund ist es eine Frage des Einzelfalls, ob und in welchem Umfang die teleologische Auslegung in der Lage ist, alle als unzulässige „Gestaltungen“ angesehenen Sachverhalte steuerlich zu erfassen<sup>86</sup>. In vielen Fällen würde damit der Wortsinn der Steuernorm überschritten und damit die Frage der belastenden Analogie im Steuerrecht aufgeworfen. Wer eine gesetzliche Regelung zum Gestaltungsmissbrauch für überflüssig erklären will, muss daher nicht nur der teleologischen Auslegung, sondern auch der belastenden Analogie im Steuerrecht das Wort reden<sup>87</sup>.

### c) *Belastende Analogie und Rechtsfortbildung im Steuerrecht*

Diese Frage nach der Zulässigkeit der belastenden Analogie im Steuerrecht ist auf zwei Ebenen zu stellen: auf der Ebene der Methodenlehre und auf der Ebene des Verfassungsrechts. Im Verfassungsrecht wiederum müssen sowohl die Grundsätze der Gewaltenteilung als auch die Grundsätze des Rechtsstaats Beachtung finden. Es wird sich zeigen, dass die letztgenannte Dimension die bedeutsamsten Aussagen einschließt.

#### aa) *Analogie und Methodenlehre im Steuerrecht*

Die Analogie gehört zu den anerkannten Instrumenten der Methodenlehre<sup>88</sup>. Sie ist im Zivilrecht entwickelt, aber weit darüber hinaus zur Entfaltung gebracht worden. Einige Senate des Bundesfinanzhofs haben in jüngerer Zeit mehrfach ihre Sympathie nicht nur für die begünstigende<sup>89</sup>, sondern auch für die belastende<sup>90</sup> Einzelanalogie gezeigt<sup>91</sup>. Auch im wissenschaftli-

85 *Drüen* (Fn. 32), S. 158 f.; *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 8 f. (Stand 2008); *Hensel* (Fn. 22), S. 237 ff./316 ff.

86 *Drüen* (Fn. 32), S. 159.

87 Zutreffend *Sieker* (Fn. 80), S. 28 f.

88 Zum Methodenverständnis des BFH s. *Woerner* in DStJG 4 (1982), S. 23 ff.

89 BFH v. 26.6.2007 – IV R 58/06, BStBl. II 2008, 73 ff. (75); BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 ff. (467 f.); BFH v. 13.2.2008 – IX R 63/06, BFH/NV 2008, 1138 f. (1139); BFH v. 2.4.2008 – II R 59/06, BFH/NV 2008, 1124 ff. (1125); BFH v. 29.10.2008 – II R 34/08, BFH/NV 2009, 609 f. (610); BFH v. 9.1.2009 – IV B 27/08, BFHE 224, 115 ff. (118); BFH v. 12.2.2009 – V R 85/07, ZSteu 2009, R 429 f. (R 430); BFH v. 25.2.2009 – IX R 24/08, BStBl. II 2009, 587 ff. (588 f.); BFH v. 18.3.2009 – III R 33/07, ZSteu 2009, R 565 ff. (R 565 f.).

90 BFH v. 14.2.2007 – II R 66/05, BStBl. II 2007, 621 ff. (623); BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFHE 220, 374 ff. (383); BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301 ff. (1305).

91 Umfassende Darstellung der Rechtsprechung bis 1996 bei *Barth* (Fn. 21), S. 100 ff.

chen Schrifttum bricht sich mehr und mehr diejenige Ansicht Bahn, die für eine (auch steuerverschärfende) Analogiebildung eintritt<sup>92</sup>.

In methodischer Hinsicht ist sie in der Steuerwissenschaft deshalb umstritten, weil sie die Feststellung einer planwidrigen Lücke und damit Aussagen über eine erweiterungsfähige Teleologie der jeweiligen Steuernorm voraussetzt. Vor diesem Hintergrund wurde teilweise erwogen, nur steuerliche Begünstigungsnormen mit Rücksicht auf ihren lenkenden Charakter für analogiefähig zu halten<sup>93</sup>. Dies ist schon deshalb eine problematische Annahme, weil die Differenzierung zwischen begünstigenden und belastenden Normen nicht parallel läuft mit der Unterscheidung zwischen Lenkungsnormen und Fiskalnormen. Im Übrigen können auch Fiskalnormen – und zwar sowohl belastende als auch begünstigende – im Regelungsgefüge der jeweiligen Steuerart einen feststellbaren Normzweck besitzen, der im Wege der Analogie auf andere Sachverhalte erstreckt werden könnte<sup>94</sup>. Allerdings muss man sich darüber im Klaren sein, dass nur der konkrete Zweck der Einzelnorm, nicht hingegen allgemeine übergeordnete Konzepte – die Erzielung staatlicher Einnahmen, der Gedanke der Belastungsgleichheit, das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – ausreichen würden, um eine solche Analogie rechtssicher anzuleiten.

### *bb) Rechtsfortbildung und Gewaltenteilung*

Die methodische Durchführbarkeit einer Analogie präjudiziert allerdings nicht die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Rechtsfortbildung<sup>95</sup>. Vielmehr muss geprüft werden, in welchem Umfang die herausragende Stellung des Parlaments in demokratischer und rechtsstaatlicher Sicht eine solche Rechtsfortbildung durch die Gerichte zulässt?

Das Bundesverfassungsgericht hat unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung in den vergangenen Jahrzehnten nur selten Bedenken gegen eine weitgehende Rechtsfortbildung durch oberste Bundesgerichte formuliert. Ausgehend vom *Soraya*-Beschluss<sup>96</sup> aus dem Jahre 1973 akzeptierte das Bundesverfassungsgericht vielfältige Erweiterungen und Korrekturen gesetzlicher Regelungskonzepte quer durch die Rechtsgebiete. Auch die

92 Grundlegend *Tipke* in DStJG 4 (1982), S. 1 ff. (6 ff.); *Tipke*, Steuergerechtigkeit und Theorie und Praxis, 1981, S. 128 ff.; *Tipke* (Fn. 26), S. 177 ff.; anders noch *Tipke* in Stbjb. 1972/73, S. 509 ff. (511 ff.); zustimmend *Lang* (Fn. 47), § 5 Rz. 53 ff.; *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 423 ff.; s. auch schon *Paulick* in GS Spitaler, 1965, S. 165 ff. (187 ff.).

93 *Flume* (Fn. 18), S. 287 ff.; *Flume* (Fn. 18), S. 318 ff.; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 1991, S. 144 ff.; *Kruse* (Fn. 18), S. 81 ff.; nach wie vor *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Loseblatt, § 4 AO Rz. 360 ff. (Stand 2006).

94 S. die Beispiele aus der Rechtsprechung in den nachfolgenden Fußnoten.

95 Zur Rechtsfortbildung im Steuerrecht monographisch *Barth* (Fn. 21) sowie *Schenke* (Fn. 92); dazu kritisch *Tipke*, StuW 2008, 377 ff.

96 BVerfG v. 14.2.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269 ff.

Steuergerichte sind bei ihrer Fortbildung des materiellen Steuerrechts von Korrekturen durch das Bundesverfassungsgericht weitgehend verschont geblieben<sup>97</sup>: selbst die Entwicklung umstrittener „Rechtsinstitute“ *praeter legem* wie der „Betriebsaufspaltung“<sup>98</sup> oder des „Sonderbetriebsvermögens II“<sup>99</sup> fanden in Karlsruhe Gnade. Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Rechtsfortbildung werden nach tradierter Sicht des Bundesverfassungsgerichts erst überschritten, wo der Befehl des Gesetzgebers klar missachtet wird, eine „Wortsinnengrenze“ besitzt insoweit keine verfassungsrechtliche Grundlage im Grundsatz der Gewaltenteilung<sup>100</sup>. Zuletzt hat der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts im Januar 2009 die Grundzüge dieser Judikatur in seinem Beschluss zur „Rügeverkümmern“<sup>101</sup> (es ging um die Aufgabe einer Rechtsprechungslinie des Bundesgerichtshofs zu einer speziellen strafprozessualen Rechtsfigur) noch einmal umrissen.

Bemerkenswert ist dieses jüngste Urteil allerdings durch den Umstand, dass die Richter *Voßkuhle, di Fabio und Osterloh* in einem Minderheitsvotum<sup>102</sup> der Senatsmehrheit vorwerfen, „die verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Rechtsfindung“ zu verkennen. Dies ist m. W. die erste Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts überhaupt, in der zu dem Thema der Grenzen der Rechtsfortbildung ein sichtbarer Riss durch einen Senat des Bundesverfassungsgerichts verläuft. Die Senatsminderheit betont deutlicher als die Senatsmehrheit „den Vorrang“ des „demokratischen, unmittelbar legitimierten Gesetzgebers“ „im Zusammenwirken zwischen Legislative und Judikative“. Mit dem „Gewaltenteilungsgrundsatz“ und dem „Demokratieprinzip“ sei es nicht vereinbar, wenn sich „die Gerichte aus der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz begeben, also objektiv betrachtet sich der Bindung an Gesetz und Recht entziehen würden“. Es ist bemerkenswert, wie sich die eingangs geschilderte Grundtendenz des Bundesverfassungsgerichts, die Parlamentshoheit auf dem Feld der Gesetzgebung durchzusetzen, hier auch gegenüber höchstrichterlicher Rechtsfortbildung Bahn bricht. Auch für das Gebiet der Besteuerung muss dieses Minderheitsvotum als Mahnung zur richterlichen Zurückhaltung, vielleicht sogar als Ausgangspunkt einer künftig restriktiveren Haltung des Bundesverfassungsgerichts aufgenommen werden.

97 Näher *Alleweldt* (Fn. 21), S. 296 ff. Siehe aber nunmehr die methodisch strenge Entscheidung des BVerfG v. 22.9.2009 – 2 BvL 3/02 zur Besteuerung von Renten (FD-DStR 2009, 291097).

98 BVerfG v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62, BVerfGE 25, 28 ff.; BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81 u. a., BVerfGE 69, 188 ff. (202 ff.); kritisch *Knobbe-Keuk* in Stbjb. 1980/81, S. 335 ff.; *Roellecke* in FS Duden, 1977, S. 481 ff.

99 BVerfG v. 22.12.1992 – 1 BvR 1333/89, HFR 1993, 327 f.

100 BVerfG v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 und 307/94, BVerfGE 96, 375 ff. (393 ff.); BVerfG v. 19.10.1983 – 2 BvR 485, 486/80, BVerfGE 65, 182 ff. (190 ff.).

101 BVerfG v. 15.1.2009 – 2 BvR 2044/07, JZ 2009, 675 ff.

102 (Fn. 101), S. 680 ff.; zustimmend *Möllers*, JZ 2009, 668 ff. (671 ff.).

cc) *Rechtsfortbildung und Rechtsstaatsprinzip*

Von besonderer Bedeutung für die Rechtsfortbildung auf dem Gebiet des Steuerrechts, insbesondere für die Zulässigkeit einer belastenden Analogie, ist dabei die Frage, ob der Spielraum der Rechtsprechung zugunsten und zulasten des Bürgers von unterschiedlicher Reichweite ist. Die Senatsmehrheit in dem soeben erwähnten Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Rügeverkümmern hat keine Zweifel, dass unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung, d. h. im Verhältnis der Gerichtsbarkeit zum Gesetzgeber, insoweit keine Unterschiede bestehen:

„Die Grenzen, die sich aus Art. 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 GG für die richterliche Auslegung des einfachen Rechts ergeben, können (daher) nicht prinzipiell enger oder weiter gesteckt sein je nachdem, ob die jeweilige Auslegung sich zugunsten oder zulasten betroffener Einzelnr auswirkt.“

Die Senatsminderheit erkennt demgegenüber, dass es bei den Grenzen der Rechtsfortbildung nicht nur um eine methodische Frage und nicht nur um die Zuordnung von Kompetenzen zwischen Staatsorganen geht, sondern auch um die rechtsstaatlichen Grenzen der Eingriffsbefugnisse gegenüber dem einzelnen Bürger. Daher wird formuliert:

„Dient die vom Richter gewählte Lösung dazu, der Verfassung, insbesondere verfassungsmäßigen Rechten des Einzelnen, zum Durchbruch zu verhelfen, wie etwa in der Soraya-Entscheidung (...), sind die Grenzen für richterliche Rechtsfortbildung weiter, da insoweit eine auch den Gesetzgeber treffende Vorgabe der höherrangigen Verfassung konkretisiert wird. Dagegen sind bei einer Verkürzung von Rechtspositionen des Einzelnen durch die von der Rechtsprechung gewählte Lösung die Grenzen für richterliche Rechtsfortbildung deutlich enger gesteckt (...) und die Verantwortung des Bundesverfassungsgerichts für die Wahrung der Gesetzesbindung entsprechend gesteigert.“

Dies ist die eigentlich entscheidende Aussage: Natürlich ist eine Analogiebildung im Steuerrecht methodisch denkbar. Und es erscheint auch vertretbar, im Zusammenspiel der Gewalten der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Möglichkeit zu einer solchen Analogiebildung zu gewähren. Aber aus der Sicht des Rechtsstaats, des Eingriffs in Freiheit und Eigentum des Bürgers, muss es Unterschiede zwischen belastenden und begünstigenden Analogien geben. Es macht für den Bürger eben einen Unterschied, ob er *praeter legem* entlastet oder belastet wird<sup>103</sup>. Nur bei der Belastung entfaltet sich die rechtsstaatliche Wirkung des Gesetzesvorbehalts mit voller Kraft. Hier manifestiert sich das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Verbot der belastenden Analogie<sup>104</sup>. Diesem Prinzip kann auch nicht im Rahmen einer Abwägung der Gedanke der Besteuerungsgleichheit ent-

103 BVerfG v. 14.1.1986 – 1 BvR 209, 221/79, BVerfGE 71, 354 ff. (362 f.); BVerfG v. 17.6.2004 – 2 BvR 383/03, BVerfGE 111, 54 ff. (81 ff.).

104 *Drüen* (Fn. 32), S. 160; *Friauf* in DSTJG 4 (1982), S. 53 ff. (60); *Hensel* (Fn. 22), S. 237 ff./316 ff.; *Knobbe-Keuk* (Fn. 30), S. 303 ff.



gegegenghalten werden<sup>105</sup>, denn der Gleichheitssatz trifft den Gesetzgeber und zwingt ihn zur Nachbesserung des Gesetzestexts, er zwingt aber nicht den Steuerbürger zur Geldleistung. Erneut muss dabei auch betont werden, dass es bei den rechtsstaatlichen Anforderungen des Gesetzesvorbehalts nicht lediglich um Vertrauensschutz geht, sondern um die Verantwortung des Gesetzgebers für sein Produkt. Vermittelnde Hilfslösungen wie etwa der Vorschlag eines situationsabhängigen Anspruch auf Steuererlass nach §§ 163, 227 AO für den überraschten Steuerpflichtigen<sup>106</sup> oder die Idee einer Beschränkung der Analogiewirkungen auf die Zukunft<sup>107</sup> reichen nicht aus, um den Verfassungsverstoß zu heilen, der in den mangelnden Aussagen des zur Klärung berufenen Gesetzgebers liegt.

Die Thematik der belastenden Analogie wird im steuerrechtlichen Schrifttum häufig dadurch verharmlost, dass auf den „zweischneidigen“ Charakter vieler Steuernormen hingewiesen wird, die je nach Einzelfall günstige oder ungünstige Konsequenzen zeitigen können<sup>108</sup>. Nicht selten würde eine Analogiebildung sogar bei demselben Steuerpflichtigen in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen teils günstige, teils ungünstige Konsequenzen zeitigen. Dies gilt vor allem für Vorschriften aus dem Bereich der Gewinnermittlung, deren (analoge) Wirkung oft nur zu einer Verlagerung von Besteuerungswirkungen zwischen verschiedenen Wirtschaftsjahren führt. Doch überzeugt dies nicht. Zunächst gibt es viele Situationen, in denen sich eine Analogie als ausschließlich belastend erweist oder korrespondierende günstige Effekte zeitlich sehr viel später oder bei anderen Steuerpflichtigen eintreten. Zum zweiten kann man in Fällen der Zweischneidigkeit einem Steuerpflichtigen, der „freiwillig“ die günstigen Effekte einer Analogie in Anspruch nimmt, nach dem Grundsatz *volenti non fit iniuria* auch an die nachteiligen Wirkungen in anderen Veranlagungszeiträumen binden.

#### *dd) Rechtsfortbildung und Finanzverwaltung*

Ein weiterer Punkt verdient Beachtung: Das objektive Recht besitzt keinen unterschiedlichen Gehalt für den Bundesfinanzhof, für die Finanzgerichte und für die Finanzverwaltung. Wenn man den obersten Bundesgerichten die belastende Analogie im Rahmen ihrer Aufgabe zur Fortbildung des Rechts gestattet, wird man die Instanzgerichtsbarkeit, aber auch die Finanzbehörden nicht davon ausschließen können. Gegenüber einer freihändigen Analogiebildung durch Finanzämter, Oberfinanzdirektionen oder das Bundesfinanzministerium wird ein Steuerpflichtiger dann aber nur auf einem langen und mühsamen Weg seinen Rechtsstandpunkt behaupten können. Es hat wenig Sinn, das Problem der belastenden Analogie ausschließlich in den

<sup>105</sup> So aber *Tipke* (Fn. 26), S. 199.

<sup>106</sup> *Schenke* (Fn. 92), S. 412 (423 ff.).

<sup>107</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 567 ff.

<sup>108</sup> *Beisse*, *StuW* 1981, 1 ff. (9 f.); kritisch *Woerner* (Fn. 88), S. 36 f.

luftigen Höhen der obersten Bundesgerichte oder auch nur der Gerichtsbarkeit zu behandeln. Das rechtsstaatliche Grundverständnis unserer Finanzverfassung erfordert es, dass derartige Optionen zur Erweiterung des gesetzlichen Steuertatbestandes gerade auch auf der Ebene der Finanzverwaltung keinen Raum beanspruchen können<sup>109</sup>. Dies ist vielleicht das wichtigste (rechtspolitische) Argument gegen die belastende Analogie im Steuerrecht.

#### *d) Die gesetzlich angeordnete Analogie*

Zu den spannenden Folgefragen dieser strengen Sicht auf die belastende Erweiterung des materiellen Steuertatbestandes gehört u. a. die Problematik gesetzlich angeordneter Analogien. In jüngerer Zeit mehren sich steuerrechtliche Vorschriften, mit denen der Gesetzgeber – angeleitet durch eine verunsicherte Finanzverwaltung – nicht nur belastende Rechtsfolgen für bestimmte Sachverhalte anordnet, sondern zugleich in pauschaler Weise „ähnliche“ oder „vergleichbare“ Vorgänge erfasst. Beispielfhaft sind der inzwischen aufgehobene § 2b EStG sowie neuerdings § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG. Ein materielles Verständnis der demokratisch und rechtsstaatlich verfassten Gesetzgebungsverantwortung des Parlaments wird es nicht dulden, dass die geschilderten Grenzen für eine eigenständige Erweiterung der Steuertatbestände durch Gerichte und Finanzverwaltung mit Hilfe von solchen pauschalen Ermächtigungen überschritten werden können. Das Rechtsstaatsprinzip begegnet uns hier in Gestalt des Bestimmtheitsgrundsatzes, der klare Vorgaben für Verwaltung und Bürger verlangt<sup>110</sup>. Die materiell verstandenen, demokratietheoretisch und rechtsstaatlich geprägten Anforderungen des Gesetzesvorbehalts können nicht durch fahrlässig formulierte Blankettnormen erfüllt werden.

## **VI. Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten**

### **1. Die deutsche „General Anti-Avoidance Rule“**

Eine die Einzelsteuergesetze überschreitende Erweiterung der materiellen Steuertatbestände enthält auch § 42 AO, dessen Vorläufernormen bis auf die Reichsabgabenordnung von 1919 zurückreichen<sup>111</sup>. Unangemessene rechtliche Gestaltungen, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorgebracht werden können, werden so besteuert, als sei eine den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene Gestaltung gewählt worden<sup>112</sup>. Eine solche

<sup>109</sup> *Flume* (Fn. 18), S. 292 ff.

<sup>110</sup> *Hey* (Fn. 107), S. 177 f.; *Hey* (Fn. 23), S. 54.

<sup>111</sup> Zur historischen Entwicklung s. *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 1 ff.

<sup>112</sup> Zur Auslegung der jüngsten Fassung des Gesetzes s. *Drüen* (Fn. 38), Vor § 42 AO; *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 246 ff.

Vorschrift wird im rechtsvergleichenden<sup>113</sup> Steuerjargon als „GAAR“ bezeichnet, als „General Anti-Avoidance Rule“<sup>114</sup>, mit welcher der Gesetzgeber den Gerichten und Finanzbehörden die Möglichkeit einräumt, in als missbräuchlich erkannten Situationen die Rechtsfolgen einer materiellen Steuernorm über den Tatbestand hinaus anzuwenden oder (wie auch formuliert wird) einen fiktiven – nämlich den „angemessenen“ – Sachverhalt der materiellen Steuernorm zu unterwerfen<sup>115</sup>. Die meisten Industriestaaten verfügen heute über solche GAARs<sup>116</sup>, genannt seien in Europa neben Deutschland auch Belgien, Frankreich, Italien oder Österreich, außerhalb Europas maßgeblich Kanada und Australien. Besonders intensiv wird im Vereinigten Königreich seit Jahren über die Einführung einer solchen GAAR diskutiert<sup>117</sup>. Existiert eine solche Norm nicht, behilft man sich vielfach mit Rechtsprinzipien wie in den Niederlanden mit dem römisch-rechtlichen Verbot der *fraus legis*<sup>118</sup> und anderen generellen Rechtsfiguren zur Gesetzesumgehung<sup>119</sup>. Nicht selten stehen auch gesetzliche und judizielle Missbrauchsregeln nebeneinander – so beispielhaft in Italien<sup>120</sup>.

Bemerkenswert im rechtsvergleichenden Blick ist der Umstand, dass dem Gesetzgeber der Einfluss auf die tatsächlichen Wirkungen einer solchen Missbrauchsnorm weitgehend entzogen ist. Denn es sind dieselben Gerichte, die sowohl die materiellen Steuernormen als auch die GAAR interpretieren. So musste der australische Gesetzgeber über Jahrzehnte damit leben, dass die Gerichte nicht nur die Einzelsteuergesetze eng und wortgetreu auslegten, sondern auch die Missbrauchsbekämpfungsnorm weitgehend ihrer praktischen Wirksamkeit beraubten. Ähnlich wie jüngst der deutsche Gesetzgeber in seinen mehrfachen Reformansätzen zu § 42 AO hat auch der australische Gesetzgeber mit gezielten Verschärfungen im Wortlaut der GAAR reagiert, ohne damit jedoch nennenswerte Vorteile zu erlangen<sup>121</sup>. Das kanadische Parlament führte 1985 eine GAAR ein, über die erstmals im Jahre 2005 vorsichtige Entscheidungen des *Supreme Court of Canada* ergan-

113 Überblick zur Staatenpraxis bei Zimmer (Fn. 45), S. 19 ff.; Freedman (Hrsg.), *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, 2008.

114 Tiley (Fn. 68), S. 104 f.

115 Drüen (Fn. 38), § 42 AO Rz. 2; Kruse (Fn. 93), S. 143; Wienbracke, DB 2008, 664 ff. (664 f.).

116 Zimmer (Fn. 45), S. 37 ff.

117 Zum aktuellen Stand Bowler und Tiley in Freedman (Fn. 113), S. 63 ff. und S. 67 ff.

118 Ijzerman, Nationalbericht, in IFA, *Form and Substance in Tax Law*, CDFI LXXXVIIa (2002), S. 451 ff. (454 ff.).

119 Zum Vergleich zwischen einer gesetzlichen GAAR und einer judiziellen Anti-Missbrauchs-Doktrin s. Arnold in Avery Jones/Harris/Oliver (Hrsg.), *Comparative Perspectives on Revenue Law*, 2008, S. 1 ff.

120 Garbarino, *British Tax Review* 2009, 186 ff.

121 Evans in Freedman (Fn. 113), S. 37 ff.

gen sind<sup>122</sup>. Verstehen sich die Gerichte hingegen ohnehin zu einer großzügigen, nicht an den Wortsinn gebundenen Interpretation und Anwendung der materiellen Steuervorschriften, so erweist sich die GAAR als weitgehend überflüssig. Es ist nur schwer eine Situation vorstellbar, in welcher derselbe Richter bei der Auslegung der Steuertatbestände ein enges, rechtsstaatlich geprägtes Verständnis an den Tag legt, und bei der Anwendung der GAAR dem Fiskalinteresse gegen Missbräuche auf breiter Front zum Sieg verhilft. Die GAAR erweist sich damit im Rechtsvergleich vorrangig als ein Thema der individuellen Gerichtspraxis, die wegen der naturgegebenen Einzelfallbezogenheit des Missbrauchsvorwurfs vom Gesetzgeber nur sehr begrenzt beeinflusst werden kann<sup>123</sup>.

Aus der Sicht der Rechtsvergleichung ist auch zu erwägen, ob durch die intensive Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Rechtsfigur des „Missbrauchs“<sup>124</sup> auf der Ebene des Europäischen Steuerrechts eine Art Annäherung zwischen den Verständnissen des Missbrauchs über die Ländergrenzen hinweg sich vollziehen könnte. Man muss allerdings beachten, dass die Missbrauchsdiskussion in der Europäischen Gemeinschaft einen völlig anderen Kontext besitzt als im nationalen Steuerrecht<sup>125</sup>. In den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs zum Missbrauch geht es typischerweise um ein Konkurrenzproblem zwischen nationalem und europäischem Recht, nämlich um die Rechtfertigung von nationalen Diskriminierungen auf dem Gebiet der Grundfreiheiten und um die Rechtfertigung von mitgliedstaatlichen Abweichungen von den Vorgaben der Richtlinien. Die demokratische und rechtsstaatliche Problematik des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs gegenüber dem einzelnen Bürger wird davon nur reflexhaft berührt, denn diese spielt sich ausschließlich auf der Ebene des nationalen Rechts ab. Dies lässt sich schon daran erkennen, dass eine gemeinschaftsrechtliche „Erlaubnis“ im Primärrecht oder Sekundärrecht, Missbräuche zu bekämpfen, die konkrete parlamentarische Entscheidung für eine entsprechende Vorschrift im nationalen Recht und deren verfassungsrechtliche Kontrolle nicht ersetzen kann.

## 2. Der Gestaltungsmissbrauch zwischen Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit

Wie stellt sich § 42 AO im Spannungsdreieck zwischen Legalitätsprinzip, Besteuerungsgleichheit und Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen dar?

122 Arnold in Freedman (Fn. 113), S. 29 ff.; Duff, British Tax Review 2009, 161 ff.

123 Zutreffend Hey, BB 2009, 1044 ff. (1045).

124 Nachweise bei: Malherbe/Malherbe/Richelle/Traversa, Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice, 2008, S. 121 ff.

125 Englisch, StuW 2009, 3 ff.; Fischer in FS Reiß, 2008, S. 621 ff.; Hey in Lüdicke (Hrsg.), Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht, 2009, S. 137 ff. (156 ff.); Schön in FS Reiß, 2008, S. 571 ff.; Thömmes in FS Wassermeyer, 2005, S. 207 ff.

Gewichtige Stimmen im Schrifttum verstehen als Zielsetzung des § 42 AO die Verwirklichung von Besteuerungsgleichheit<sup>126</sup>. Schließlich ordnet die Vorschrift an, dass unangemessene rechtliche Gestaltungen wirtschaftlicher Vorgänge dieselben Rechtsfolgen zeitigen sollen wie angemessene rechtliche Gestaltungen derselben Vorgänge. Damit scheint der Gedanke der gleichmäßigen Belastung gleichartiger Sachverhalte im Vordergrund zu stehen. Man kann konkret den Eindruck gewinnen, dass § 42 AO in bestimmten – als „unangemessen“ deklarierten – Konstellationen die Gewichte zwischen der Besteuerungsgleichheit einerseits und der Gestaltungsfreiheit andererseits zu Lasten des Steuerpflichtigen verschiebt.

Von dem hier vertretenen, streng auf das Tatbestandsmäßigkeitprinzip der Besteuerung konzentrierten, Standpunkt sehen die Dinge anders aus. Die Besteuerungsgleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG begründet keinen Steuertatbestand, sondern bindet nur den Gesetzgeber. Daran ändert auch § 42 AO nichts<sup>127</sup>. Denn wesentliche Merkmale dieser Vorschrift lassen sich aus dem Gleichheitssatz nicht erklären. Hätte der Gesetzgeber in § 42 AO einer umfassenden gleichheitskonformen Besteuerung vor dem Hintergrund einer über den Wortsinn hinausgreifenden Teleologie der Einzelsteuertatbestände Raum geben wollen, so hätte er die Vergleichbarkeit im Hinblick auf den Normzweck in den Mittelpunkt gestellt und sowohl auf die Frage nach der Angemessenheit einer Gestaltung als auch auf eine Prüfung beachtlicher wirtschaftlicher Gründe verzichtet. Beides gehört aber zum tradierten Kern des § 42 AO, der in den jüngsten Reformen erneut bestätigt worden ist und eine Auslegung in Richtung auf Art. 3 Abs. 1 GG verhindert. Aber nicht nur die Forderung nach Besteuerungsgleichheit, sondern auch die Forderung nach steuerlicher Gestaltungsfreiheit besitzt im Rahmen des § 42 AO keine Relevanz. Es ist bereits dargelegt worden, dass eine solche steuerliche Gestaltungsfreiheit grundrechtlich ohnehin nicht verbürgt ist. § 42 AO ändert daran nichts. Denn die Vorschrift begründet eine Erweiterung der gesetzlichen Steuertatbestände gerade zu Lasten der bewussten Steuergestaltung, während derjenige, der seine Maßnahmen mit außersteuerlichen Gründen rechtfertigen kann, von der Anwendung der Norm verschont wird. § 42 AO bildet daher keinen Kompromiss zwischen Belastungsgleichheit und Gestaltungsfreiheit ab.

Es bleibt das demokratisch und rechtsstaatlich verbürgte Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Wenn dessen Kanten durch § 42 AO aufgeweicht werden sollen, bedarf dies einer Legitimation. Diese Legitimation liegt in der Unangemessenheit der vom Steuerpflichtigen gewählten

---

126 *Drüen* (Fn. 32), S. 157 ff.; *Drüen* (Fn. 38), § 42 AO Rz. 15; *Hey*, *StuW* 2008, 167 ff. (170 f., 174 ff.); *Hey* (Fn. 123), S. 1044; *Kirchhof* (Fn. 48), S. 923.

127 *Haas* in *FS Raupach*, 2006, S. 13 ff. (15 f.); *Hahn* (Fn. 38), S. 494; *Thoma* in *FS Bühler*, 1954, S. 235 ff. (236 ff.).

Gestaltung und sie liegt in dem Fehlen außersteuerlicher Gründe für diese Gestaltung.

Was ist damit gemeint? Das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung garantiert dem Steuerpflichtigen, dass er steuerlich nicht belastet wird, wenn er einen materiellen Steuertatbestand nicht verwirklicht, und dass er einen steuerlichen Vorteil erlangt, wenn er dessen gesetzliche Voraussetzungen erfüllt. Diese Garantie gilt unabhängig davon, ob er sich von einer Maßnahme steuerliche Vorteile verspricht oder ob er in Unkenntnis der steuerlichen Rahmenbedingungen handelt. Wie jedes subjektive Recht steht dieser Schutz des Steuerpflichtigen allerdings unter dem Vorbehalt des eigenen rechtstreuen, vor allem des widerspruchsfreien Verhaltens. Setzt der Steuerpflichtige Gestaltungen in die Welt, deren Konsequenzen er selbst im zweiten Schritt wiederruft, namentlich „zirkuläre“ Konstruktionen, die zum Ausgangspunkt zurückführen, oder Vertragspakete mit sich aufhebenden gegenläufigen Effekten<sup>128</sup> oder Arrangements, denen es aus anderen Gründen an jeder Substanz fehlt<sup>129</sup>, entfällt der Schutz rechtsstaatlicher Prinzipien. Derartige zirkuläre oder saldierende Konstruktionen werden übrigens selbst im „strenggläubigen“ Großbritannien zum Anlass genommen, dem Steuerpflichtigen die erwünschten Vorteile zu versagen<sup>130</sup>. Die beste Umschreibung für die „Unangemessenheit“<sup>131</sup> im Sinne des § 42 AO ist daher der Begriff der „inneren Widersprüchlichkeit“.

Auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit kann sich der Steuerpflichtige somit dann nicht mehr berufen, wenn er selbst eine Gestaltung ohne jeden eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt wählt und diese Gestaltung ausschließlich dazu dient, eine steuerliche Belastung zu vermeiden oder einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Das ist der traditionelle Kerngedanke des Rechtsmissbrauchs, der *fraus legis*<sup>132</sup>. Anders formuliert: Das treuwidrige Verhalten des Steuerpflichtigen berechtigt den Fiskus, seinerseits das strenge Legalitätsprinzip abzustreifen und die unangemessene Gestaltung des Steuerpflichtigen wie eine angemessene Gestaltung zu behandeln.

„Unangemessenheit“ bedeutet daher – so meine These – „innere Widersprüchlichkeit“. Auf die „Ungewöhnlichkeit“ einer Gestaltung im empirischen Sinne kommt es demgegenüber (das hat die jüngere Gesetzgebungsgeschichte gezeigt) nicht an<sup>133</sup>. Für gefährlich halte ich aber auch Versuche,

128 Zu diesen Fallgruppen *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 84, 116.

129 Zu funktionslosen Zwischengesellschaften s. BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978 ff. (980).

130 *Tiley* (Fn. 68), S. 116 ff.

131 Zu den vielfältigen Definitionsversuchen s. *Drüen* (Fn. 38), § 42 AO Rz. 33 ff.; *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 95 ff.

132 *Hahn*, DStZ 2006, 431 ff. (432 f.); *Kruse* (Fn. 93), S. 146.

133 AEAO zu § 42 AO Rz. 2.2 (Stand 2.1.2009); *Drüen* (Fn. 38), Vor § 42 AO Rz. 4; *Hey* (Fn. 123), S. 1046.

als „unangemessen“ jede „normzweckwidrige“ Gestaltung einzuordnen und dafür eine schlichte „Wertung“ des Sachverhalts im Lichte der „umgangenen“ Norm vorzunehmen<sup>134</sup>. Solche Formulierungen könnten dafür verwendet werden, den eng gefassten, auf Treuwidrigkeit und Widersprüchlichkeit angelegten Wortsinn des § 42 AO doch wieder in Richtung eines teleologisch motivierten gesetzlichen Analogiegebots zu deuten. Der Wortlaut des § 42 AO behandelt demgegenüber die Zielsetzung des „umgangenen“ Gesetzes bei der Frage nach dem „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“; sie wird also zusätzlich zu der Kernfrage nach der „Angemessenheit“ der Gestaltung in den Tatbestand des § 42 AO aufgenommen<sup>135</sup>.

Daher erweist sich nicht nur das Merkmal der Unangemessenheit der Gestaltung, sondern auch und gerade das umstrittene<sup>136</sup> Merkmal der subjektiven Missbrauchsabsicht als berechtigtes Kernelement des § 42 AO. Nicht ohne Grund wird sie auch in vielen anderen Staaten als Voraussetzung für die Feststellung einer missbräuchlichen Steuerumgehung angesehen<sup>137</sup>. Die steuerliche Sanktionierung der Steuerumgehung beruht eben nicht auf allgemeinen Gleichheitserwägungen oder der Interpretation von Steuernormen (die in der Tat nicht mit subjektiven Besteuerungselementen angereichert werden könnten), sondern auf dem Vorwurf treuwidrigen Verhaltens des Steuerpflichtigen, der dadurch seinen rechtsstaatlichen Schutz im Legalitätsprinzip einbüßt. Dass § 42 Abs. 2 Satz 2 AO dem Steuerpflichtigen bei objektiv unangemessenen Gestaltungen die Beweislast für das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe aufbürdet, ist überzeugend.

### 3. Die Teleologie der materiellen Steuernorm

Spielt die Zielsetzung der zugrunde liegenden Norm überhaupt keine Rolle? Diese Zielsetzung vermag sogar ganz bedeutende Folgen zu zeitigen, aber nicht zulasten, sondern zugunsten des Steuerpflichtigen. Denn nicht jede unangemessene Gestaltung wird sanktioniert, für die außersteuerliche Gründe fehlen. Hinzu treten muss nach einer Formel der Rechtsprechung<sup>138</sup>, die der Gesetzgeber nunmehr in § 42 Abs. 2 AO übernommen hat<sup>139</sup>, dass der erstrebte Steuervorteil nicht im Einklang mit der Zwecksetzung der Norm steht.

134 So aber die Tendenz bei *Hey* (Fn. 123), S. 1046; *Drüen* (Fn. 38), Vor § 42 AO Rz. 18.; *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 61 ff.; *Spindler* (Fn. 37), S. 54 f.

135 Anders *Fischer* (Fn. 21), § 42 AO Rz. 62.

136 Kritisch *Fischer*, FR 2007, 857 ff. (862 f.); *Sieker* (Fn. 80), S. 18 ff.; *Weber-Grellet* (Fn. 59), S. 224 f.

137 Nachweise bei *Zimmer* (Fn. 45), S. 45 f.

138 BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 ff.; BFH v. 28.6.2006 – I R 97/05, BFHE 214, 276 ff. (285).

139 Dazu *Drüen* (Fn. 38), Vor § 42 AO Rz. 20 ff.; *Hey* (Fn. 123), S. 1046; *Spindler* (Fn. 37), S. 56 f.

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zu dieser Thematik offenbart die Schwierigkeit, die darin steckt, teleologisch erwünschte von unerwünschten Steuerminderungen oder Steuervorteilen zu unterscheiden. Beispielhaft ist das Urteil des I. Senats zum „Rücklagen-Management“ bei Kapitalgesellschaften<sup>140</sup>, bei denen zur „Mobilisierung von Körperschaftsteuerguthaben“ zirkuläre Transaktionen ins Werk gesetzt wurden, denen der missbräuchliche Charakter auf der Stirn geschrieben war, von denen aber der I. Senat meinte, dass die bewirkte Realisierung von Körperschaftsteuer-Guthaben gerade das gesetzgeberische Ziel des früheren Anrechnungsverfahrens gewesen sei. Als problematisch erweisen sich auch Fälle der Übertragung von GmbH-Anteilen auf personenidentische Kapitalgesellschaften mit dem Ziel, Veräußerungsverluste nach § 17 EStG zu generieren<sup>141</sup>. Wer hier mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Realisationsprinzip argumentiert, wird den Ausweis eines Verlustes für teleologisch korrekt ansehen, auch wenn die Beteiligung mittelbar weiterhin derselben Personengruppe gehört. In einem ganz frischen Urteil hatte sich das FG Rheinland-Pfalz<sup>142</sup> mit einer vermögensverwaltenden GmbH mit fünf Gesellschaftern auseinanderzusetzen, die alle gleichzeitig ihre Anteile an einen der anderen mit Verlust veräußerten, um gleichzeitig von einem anderen einen gleichartigen Anteil zu erwerben. Es bestehen keine Zweifel, dass es sich hier um eine unangemessene Gestaltung ohne wirtschaftliche Gründe handelt, so dass der Vorwurf des Rechtsmissbrauchs erhoben werden kann. Aber entspricht nicht die zeitnahe Realisation von Verlusten dem Einkommensbegriff des EStG? Akzeptieren wir nicht auch ständig Gewinn- und Verlustrealisationen durch Geschäfte zwischen Konzerngesellschaften? Diese Thematik ist wohl die schwierigste im Bereich des § 42 AO; sie kann nur im Einzelfall mit Blick auf die konkreten gesetzlichen Vorschriften gelöst werden.

#### 4. Die Zuständigkeit zur Missbrauchskontrolle

Quis iudicabit? Wer entscheidet über die Anwendung von § 42 AO? Selbstverständlich das höchste deutsche Steuergericht, der Bundesfinanzhof. Und auch die Instanzgerichtsbarkeit muss diese Norm anwenden dürfen. Schließlich ist auch die Finanzverwaltung auf das objektive Recht verpflichtet, zu dem auch § 42 AO zählt. Die Folge ist, dass jeder, der kraft öffentlichen Amtes zur Anwendung von Vorschriften des materiellen Steuerrechts berufen ist, auch Zugang zum Giftschrank des § 42 AO genießt. Die Folgen sind bekannt: Der Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs wird in Auseinandersetzungen zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen häufig erhoben, zur Drohkulisse aufgebaut, schließlich in Steuerbescheiden und Betriebsprü-

140 BFH v. 28.6.2006 (Fn. 138).

141 BFH v. 29.5.2008 – IX R 77/06, BStBl. II 2008, 789 f.

142 FG Rheinland-Pfalz BFH v. 5.2.2009 – 4 K 1394/05, DStRE 2009, 876 f.; siehe nunmehr BFH v. 25.8.2009 – IX R 60/07, DStR 2009, 2188 ff.



fungsberichten ausbuchstabiert. Der Steuerpflichtige ist damit von vornherein in die Defensive gedrängt. Er muss den langen Weg durch die Instanzen beschreiten, um vielleicht erst nach vielen Jahren ein günstiges Urteil über seine Gestaltung in Händen zu halten.

Das muss nicht so sein. Unser Nachbarland Frankreich kennt ebenfalls die materielle Figur des *abus de droit* im Fiskalrecht (L.64 LPF), ergänzt diese aber verfahrensrechtlich durch die Einrichtung eines besonderen unabhängigen Gremiums, das „Comité consultatif pour la repression des abus de droit“, ohne dessen Zustimmung die Finanzbehörden nicht befugt sind, das Verdikt des Gestaltungsmissbrauchs auszusprechen<sup>143</sup>. Besetzt wird dieser Beirat mit Vertretern der Finanzverwaltung, der Beratung, der Hochschulen etc. Regelmäßig werden die Entscheidungen dieses Beirats in Fachblättern publiziert und geben damit Auskunft über den Stand der Meinungen zu bestimmten Gestaltungstypen.

An diesem Beispiel wird deutlich, dass es bei der Anwendung der Regeln über den Gestaltungsmissbrauch – ebenso wie bei den Grenzen für Auslegung und Analogie im Steuerrecht – nicht nur um ein methodisches Thema und nicht nur um ein Problem gerichtlicher Kompetenzen geht. Im Zentrum steht die Waffengleichheit zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden. Wer hier das Arsenal der Finanzverwaltung erweitert, gerät schnell auf eine schiefe Ebene. Wir alle kennen das Instrumentarium, mit dem die Finanzbehörden ihre Sicht des Rechts auch außerhalb des gesetzlichen Tatbestandes verteidigen können: die Nichtanwendungserlasse und Nichtanwendungsgesetze, die scheinbar deklaratorischen Klarstellungen und die drastischen Rückwirkungen. Wollen wir ernsthaft diesen Waffenschrank erweitern um weit gespannte Auslegungsspielräume, mutige Analogiebildungen, freihändige Gestaltungsvorwürfe? Der rechtsstaatliche Rigorismus, dem dieser Vortrag verpflichtet ist, bezieht seine Substanz wesentlich aus der Sorge vor einer Öffnung der Schleusen für eine immer weniger restringierte Ausweitung des fiskalischen Besteuerungsanspruchs. Es bleibt bei der klassischen Formulierung *Albert Hensels* aus der 1923 erschienenen Bonner Festgabe für *Ernst Zitelmann*, die auch meine Lehrerin *Brigitte Knobbe-Keuk* als methodisches Bekenntnis gerne zitiert hat<sup>144</sup>:

„Das zur Gesetzgebung berufene öffentliche Gemeinwesen ist stets in der Lage, die Fehler seiner Satzungen, durch die es selbst Schaden erleidet, durch Gesetzesänderung auszugleichen; es wird dem Richter in vielen Fällen wertvoller erscheinen, den Gesetzgeber auf Mängel des Gesetzes durch Abweisung des Steueranspruchs hinzuweisen, als durch dessen Bejahung die Rechtsunsicherheit zu verstärken und den Fehler zu sanktionieren.“<sup>145</sup>

143 S. den „Rapport 2008 du Comité consultatif pour la repression des abus de droit“, Revue de Droit Fiscal No. 28 v. 9.7.2009, S. 11 ff.

144 (Fn. 30), S. 324.

145 (Fn. 22), S. 230/312.

## Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. Dres. h. c. *Paul Kirchhof*  
und Prof. Dr. Dr. h. c. *Wolfgang Schön*

Leitung

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Prof. Dr. *Driien*

Beide Referenten sind mit unterschiedlichen Akzentsetzungen von der Gestaltungsfreiheit ausgegangen, hinsichtlich der Abwehr von Gestaltungsmissbräuchen aber zu ganz unterschiedlichen Ergebnissen gekommen. Ich denke, die Diskussion sollte etwas früher ansetzen, indem zwischen der Rechtfertigungsebene staatlicher Abwehr privatautonomer Gestaltungen und der nachgelagerten Instrumentenebene differenziert wird. Mit dieser Differenzierung liegen wir, damit komme ich zu Ihrem Referat, Herr *Schön*, gar nicht so weit auseinander. Im Ausgangspunkt ist festzustellen, dass Freiheit zivilrechtlich vorgeprägt ist, das Zivilrecht aber nicht bereits abschließend für das Steuerrecht maßgeblich ist. Ich meine, es ist fruchtbar, den Gleichheitsgedanken auf der Rechtfertigungsebene heranzuziehen. Davon zu trennen ist die Ebene der Umsetzung. Was die Instrumente angeht, so wäre es ein Missverständnis, den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als Freibrief für jegliche Analogie zu deuten. Die Finanzverwaltung wird m. E. dadurch nicht in den Stand gesetzt, mittels § 42 AO jede vom Gesetzeswortlaut nicht erfasste Gestaltung zu sanktionieren.

Nach dieser Differenzierung komme ich konkret zu § 42 AO. Herr *Kirchhof*, Sie haben einerseits die Neufassung der Generalklausel gelobt, andererseits die Vorschrift insgesamt als überflüssig dargestellt, was zusammen betrachtet schon erstaunlich ist. Sie halten § 42 AO für überflüssig, weil sie die steuerjuristische Betrachtungsweise ins Zentrum gerückt haben. Diese ist in Ihren Händen sicherlich gut aufgehoben, weil Sie sie nicht freischwebend pflegen. Vielmehr haben Sie Ihr Verständnis der steuerjuristischen Betrachtungsweise konkret an Beispielen des Einkommensteuergesetzes festgemacht. Das ist m. E. auch der richtige Weg. Nach Ihrer Ansicht hilft uns § 42 AO nicht weiter. In der Tat sollten wir hier nicht in der – wie ich meine – überholten Diskussion von sog. Innen- und Außentheorie verharren. Denn Sie haben insoweit Recht als § 42 AO inhaltsleer ist. Man muss stets von dem konkret umgangenen Gesetz ausgehen. Dafür hat der vor mir sitzende *Peter Fischer* schon seit langem gekämpft. Aber das bedeutet nicht zugleich, dass § 42 AO überflüssig ist. Die konkrete Wertung muss an dem umgangenen Gesetz ansetzen, allerdings ist § 42 AO für die Umsetzung das gebotene Instrument. Überdies ist die Vorschrift zumindest als Warnsignal gegen allzu steuergetriebene Gestaltungen unverzichtbar. Ist die General-

klausel nicht obsolet, so geht es in der Praxis um ihren Einsatz, und dabei hat Herr *Schön* zu Recht zur Zurückhaltung gemahnt. Sie ist eben kein Freibrief. Ich meine, dass der Vorteil von § 42 AO gegenüber einer verfahrensrechtlich ungebundenen steuerjuristischen Betrachtungsweise die gesetzlich vorgeprägte Verteilung der Beweislast ist: Die Finanzbehörde muss im ersten Schritt den Missbrauch nachweisen. Über den von Herrn *Schön* am Ende angesprochenen Missbrauch des Gesetzgebers, ist in der Praxis bisweilen auch ein Missbrauch der Finanzverwaltung beim Missbrauchsvorwurf festzustellen. Wenn bei einer Betriebsprüfung über Jahre praktizierte Gestaltungen, bei denen zuvor niemand an Gestaltungsmissbrauch gedacht hat, auf einmal mit diesem Vorwurf ausgesetzt sind, ist es zum Teil sehr schwierig davon wieder herunter zu kommen. Ich verspreche mir also von § 42 AO insoweit eine Mäßigung der Missbrauchsabwehr. Gerade weil das Nachweisverfahren nunmehr ins Gesetz aufgenommen worden ist, hat die Neufassung der Vorschrift Vorteile gegenüber einer freischwebenden und nicht auf das Gesetz zurückgeführten steuerjuristischen Betrachtungsweise.

Dr. *Spindler*

Herr *Kirchhof*, ich habe eine Frage an Sie und zwar als Mitglied einer ‚erneuerungswilligen Steuerjurisprudenz‘, wie Sie schreiben, eine Nachfrage zu Ihrer These 16d. Sie regen an, dass im Anschluss an die Rechtsprechung des BGH zur Sittenwidrigkeit der im Einzelnen dargestellten Unterhaltsvereinbarungen auch die Steuerjurisprudenz hieraus Konsequenzen ziehen soll, also aus Gestaltungen zum Nachteil Dritter entsprechende Maßstäbe gewinnen soll. Meine Frage geht dahin, an welche Fallgestaltung denken Sie? Ist der benachteiligte Dritte einer solchen Fallgestaltung auch der Fiskus? Gilt das also auch für steuervermindernde Gestaltungen? In Kenntnis dessen natürlich – Herr *Schön* hat darauf hingewiesen –, welche Maßstäbe wir schon aus dem Zivilrecht gerade für die Beurteilung von Vereinbarungen gewinnen, die wir steuerrechtlich zu Grunde legen oder die wir steuerrechtlich eliminieren. Das würde mich interessieren. Vielen Dank.

Prof. Dr. *Sieker*

Beide Referenten haben die beiden entscheidenden Schritte betont, auf die es bei der Frage der Steuerumgehung ankommt. Sie haben beide gesagt, es komme auf das Gesetz an. Herr *Kirchhof* hat besonders eindrucksvoll an dem Beispiel des Schiffes hervorgehoben, dass das Gesetz überzeugend sein muss. Zu den Anforderungen an die Qualität von Gesetzen möchte ich auf die Methodenlehre von *Bydlinski* verweisen: *Bydlinski* hat nämlich zu Recht betont, es gehe nicht darum, ein möglichst kasuistisches Gesetz für jede Sonderfrage zu schaffen; Leitziel der Gesetzgebung dürfe nicht das vollständige Gesetz sein, das auch für den Unkundigen leicht und mit völliger Sicherheit anwendbar sei; dieses Ziel werde im übrigen „gerade durch ... ‚kleinkarierte‘ Gesetzestechnik des Durchführungsverordnungsstils ... ver-

fehlt, die Unübersichtlichkeiten, Systembrüche und Wertungswidersprüche am laufenden Band“ produziere<sup>1</sup>. Gerade darum geht es auch im Steuerrecht.

Der zweite Schritt betrifft die Auslegung der einschlägigen Steuernorm. Wenn es darum geht, inwiefern diese Auslegung dem Zivilrecht folgt, stimme ich im Ansatz mit Herrn *Schön* darin überein, dass die Auslegung der betreffenden steuerlichen Norm die zivilrechtliche Gestaltung des Sachverhalts berücksichtigen muss. Das bedeutet aber nicht, dass die Auslegung von Tatbestandsmerkmalen, die dem Zivilrecht entnommen sind, strikt an der zivilrechtlichen Konstruktion zu orientieren ist. Wenn man z. B. die Tatbestandsmerkmale „Vermietung und Verpachtung“ des § 21 EStG teleologisch auslegt, dann erfassen diese Begriffe – über eindeutige Sachverhalte eines Miet- oder Pachtvertrages hinaus – auch solche zivilrechtlichen Gestaltungen, deren rechtlicher und wirtschaftlicher Gehalt darin besteht, dass ein Grundstück gegen Entgelt zeitlich begrenzt überlassen wird (vgl. BFH, Urteil v. 5.10.1973 – VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; zu einer von der zivilrechtlichen Konstruktion abweichenden steuerrechtlichen Qualifikation auch BFH, Urteil v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679 unter II 3 a). „Vermietung und Verpachtung“ i. S. d. § 21 EStG sind danach alle Gestaltungen, die eine zeitlich begrenzte Überlassung von Grundvermögen gegen Entgelt zum Gegenstand haben.

Herr *Schön* hat auch Bedenken gegen eine Analogie im Steuerrecht erhoben. Ich halte die Analogie im Steuerrecht nicht prinzipiell für verboten; sie setzt der Innentheorie daher auch keine abstrakte Grenze. Es geht vielmehr darum, im Einzelfall Voraussetzungen und Grenzen der Analogie zu bestimmen. So ist in dem zu § 21 EStG genannten Beispiel auf der Ebene des materiellen Steuerrechts zu entscheiden, ob die betreffende Norm direkt oder analog anwendbar ist. Wer diese Frage verneint und sich dann § 42 AO zuwendet, kann zu keinem anderen Ergebnis kommen, weil es nach § 42 Abs. 2 AO in seiner neuen Fassung explizit darauf ankommt, ob die gewählte Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Diese Frage kann aber nur auf der Ebene der einschlägigen materiellen Steuernorm beantwortet werden. Ist die Frage – positiv oder negativ – beantwortet, steht die Entscheidung fest: Die jeweilige materielle steuerrechtliche Norm ist anwendbar oder sie ist es nicht. Die Vorschrift des § 42 AO kann zu keinem anderen Ergebnis führen.

Herr *Schön* hat schließlich dafür plädiert, das Arsenal der Finanzverwaltung nicht durch eine extensive Anwendung der Steuernormen zu erweitern. Dagegen möchte ich Zweifel anmelden, weil ich denke, die Finanzverwaltung sollte – ebenso wie die Rechtsprechung – eher in ihrem Bemühen gestärkt werden, die häufig durch teuer bezahlten steuerlichen Rat hervor-

---

1 *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1992, S. 625, 627.

gebrachten rechtlichen Konstruktionen auf deren eigentlichen steuerjuristischen Gehalt zurückzuführen.

Dr. *Hahn*

Ich möchte die Ausführungen von Herrn *Schön* etwas stützen oder versuchen sie zu stützen. Deshalb eine Frage an Herrn *Kirchhof*. Es geht um § 42 AO. Noch steht er im Gesetz und das ist ja nun schon mal ein erhebliches Argument gegen die Innentheorie. Sie sagen nun: Das ist nur ein Auslegungshinweis. Das ist dieser schöne Ausdruck, den man in der Literatur findet – Auslegungshinweis und der Gleichen mehr. Und nun meine Frage, es müsste ja eine Basisfrage sein für die Innentheorie: Woran unterscheidet sich der Auslegungshinweis von einer Rechtsnorm? Das Einkommensteuergesetz hat ja eine ganze Reihe von Vorschriften. Woran unterscheiden Sie denn, ob eine Norm einen normalen Rechtsbefehl enthält oder ob sie nur eine Anregung zur Auslegung gibt. Dissimulieren Sie nicht mit der Aussage, es handele sich um einen Auslegungshinweis, eine Norm, die im Grunde gilt? Das war meine Frage.

Ich habe noch eine ganz kleine Ergänzung; sie betrifft etwas ganz anderes und zwar das zitierte Urteil des Familiensenats. Da ging es offenbar, wenn ich es richtig verstanden habe, darum, dass eine Konstruktion als Vertrag zu Lasten Dritter gewertet wurde, im untechnischen Sinne, und dass deshalb ein Verstoß gegen § 138 BGB vorliegt. Diese Frage ist nicht im Zusammenhang mit Sozialrecht, sondern im Zusammenhang mit dem Steuerrecht Mitte der zwanziger Jahre vom Reichsgericht entschieden worden und das Reichsgericht hat gesagt: Wenn wir eine zivilrechtliche Vereinbarung deshalb, weil sie in irgendeiner Weise fatale steuerrechtliche Folgerungen hat, als nichtig betrachten, dann ist die Rechtssicherheit im Zivilrechtsverkehr erheblich beeinträchtigt und diese Rechtsprechung hat mich an sich damals überzeugt als ich sie las. Danke schön.

Prof. Dr. Dres. h. c. *Kirchhof*

Herr *Drüen*, wir haben keinen grundsätzlichen Gegensatz. Die Gleichheit verpflichtet die Finanzverwaltung, Art. 1 Abs. 3 GG, nicht den Bürger. Hier sehe ich einen Akzentunterschied zu Herrn *Schön*. Der Staat ist gleichheitsverpflichtet, der Bürger gleichheitsberechtigt.

Sodann geht es uns gemeinsam um die Legalität. Das Grundkonzept der Legalität ist im Einkommensteuerrecht in § 2 angelegt. Diese das gesamte EStG dirigierende Norm regelt den Belastungsgrund der Einkommensteuer in den sieben Erwerbsgrundlagen, im Handlungstatbestand („wer... Einkünfte erzielt“), im Erfolgstatbestand von Gewinn und Überschuss, in den Abstufungen des § 2 Abs. 2 bis 5, in der Zurechnung dieser Tatbestände zum Steuersubjekt, im Jährlichkeitsprinzip. Diese Vorgaben sind viel konkreter als der Versuch des § 42 AO, Rechtsgebrauch und Rechtsmissbrauch von-

einander zu unterscheiden. Wer das Zaubermittel gefunden hat, wie Rechtsgebrauch und Rechtsmissbrauch zu erkennen sind, hat die Frage der Gesetzesauslegung gelöst. Wir könnten für unser heutiges Thema nachhause gehen.

Wenn wir dann die nur am Maßstab der Einzelsvorschrift lösbare Frage nach Gebrauch und Missbrauch des Rechts durch andere Gegensatzpaare zu lösen versuchen, ersetzen wir x durch y. Was ist Vernunft und was ist Unvernunft? Diese Frage darf der Staat nicht entscheiden; grundrechtliche Freiheit ist auch das Recht zur Unvernunft, auch zu einem unvernünftigen Vertrag.

Stellen wir uns einmal vor, am Anfang der AO wäre der Mitropa-Fall, der Mantelkauf – eine Neugründung bei technischer Rechtskontinuität – als Neugründung beurteilt worden. Wir hätten § 42 AO nicht. Wir hätten schon damals nach dem die Steuer rechtfertigenden Belastungsgrund fragen müssen: Ist Rechtssubjekt der Steuer das alte Unternehmen oder das neue Unternehmen? § 42 gibt uns mit seinen Tatbestandshilfen keine Erkenntnishilfen bei der Auslegung einer gesetzlichen Norm, sondern schafft Distanz zu den konkreten Vorschriften, versperrt für das EStG insbesondere den Blick für den Zusammenklang von § 2 mit den nachfolgenden Vorschriften des EStG. Eine strenge Tatbestandsexegese wird mehr leisten, als § 42 AO zu leisten vermag.

Herr *Schön* und ich sind uns einig, dass die Legalität, die Gesetzesbindung, Bedingung des Rechtsstaates ist, ebenso Bedingung eines demokratischen Steuereingriffs. Wir können den § 42 AO erübrigen, wenn wir strikt auf das jeweilige Gesetz schauen: Maßstabgebend ist das Einkommensteuergesetz, aber auch das Grundgesetz. Nehmen wir diese Maßstäbe strikt, entwickelt sich eine Dogmatik – eine Systembildung unter Autorität des Gesetzes –, die hinreichend Legitimation spendet, Rechtssicherheit bietet, verfassungsrechtlicher Gewaltenteilung ihren Maßstab gibt.

Damit bin ich bei Ihrer Frage, Herr *Spindler*. Ein Vertrag zu Lasten Dritter ist unzulässig. Hat ein zivilrechtlicher Vertrag Zweck und Wirkung, einen Dritten, den Staat, den Steuerzahler, durch Steuermindereinnahmen zu belasten, ist diese Vereinbarung unwirksam. Hier stimmen Vertragsrecht und die unabdingbaren Maßstäbe des Steuerrechts lückenlos überein. Die Rechtsprechung des Familiensenats des BGH schützt den Steuerstaat vor derartigen, den Staatshaushalt belastenden privatrechtlichen Vereinbarungen. Hier eröffnet sich eine grundsätzliche Perspektive zur Erneuerung des Steuerrechts. Dort im Familienrecht hat man nicht die beiden Einkommen der geschiedenen Ehegatten vernünftig verteilt, sondern die Verteilung so gewählt, dass der eine sozialrechtlich bedürftig wurde, der Sozialstaat deshalb hätte noch weiteres Einkommen hinzuzufügen sollen. Im Steuerrecht stellt sich vielfach eine ähnliche Frage: Die Verträge werden so geschlossen, dass sich der Vertragsgewinn nicht allein aus den Vermögenswerten ergibt,

über die beide Vertragspartner disponieren dürfen, sondern der Staat – durch Steuerverzicht – einen wesentlichen Vermögenswert hinzufügen soll.

Ein Beispiel eines solchen Vertrags zu Lasten Dritter könnten die Schiffsbaufälle bieten, die sich für die Anlieger nur deshalb als wirtschaftlich sinnvoll darstellten, weil steuerwirksame Verlustzuweisungen aus den ökonomisch sinnlosen Vereinbarungen noch materielle Vorteile entstehen lassen. Das Bundesverfassungsgericht hatte sich mit diesem Problem nur unter der Perspektive eines Rückwirkungsverbots zu befassen. Wenn dort allerdings die Rückwirkungsmaßstäbe scharf formuliert worden sind, die praktischen Anwendungsfolgen aber blass bleiben, so mag man darüber nachdenken, ob die dortigen Beschwerdeführer an den Kriterien der Rückwirkung oder an der unzulänglichen Vertrauensgrundlage einer den Subsumtionsfehlschlag riskierenden Gestaltung gescheitert sind.

Frau *Sieker*, in der Tat: Das Gesetz muss überzeugen. Vermag das Gesetz nicht mehr zu überzeugen, ist der Rechtsstaat nach seinen eigenen Prinzipien gescheitert. Ein Gesetzestext wird, insbesondere gegenüber der Steuergestaltung, schon mit der Verkündung veraltet sein, weil der Phantasie-reichtum der Steuergestalter bereits etwas Neues erdacht hat, das der Gesetzgeber so nicht vorausgesehen hat. Deswegen regelt das Gesetz idealtypisch so generell abstrakt, dass es auch zukünftige ungewisse Fälle erfassen und den Belastungsgrund trotz Steuergestaltung zur Wirkung bringen kann. In einer zweiten Stufe organisiert der Rechtsstaat das Gespräch über das Gesetz, die Recht-Sprechung. Das gesamte Rechtsprechungsverfahren ist auf ein – überzeugendes – Gespräch über das Recht angelegt. Der Bürger legt Ein„spruch“ ein, erhebt „Klage“, geht in die Be„rufung“. Das Gericht gewährt rechtliches Gehör, verhandelt in öffentlicher Debatte. Der Richter gibt nach Be„ratung“ seine „Stimme“ ab. Er entscheidet über An„spruch“, Frei„spruch“. Greift das Gesetz nicht weit genug, wählt er die ent„sprechende“ Anwendung. Nachdem der Gesetzgeber gesprochen hat, geht das Gespräch – mit der Verwaltung und sodann mit dem Richter – weiter. Wenn der Erstinterpret des Steuergesetzes, die Finanzverwaltung, und der Zweitinterpret, das Gericht, in eigenständiger Verantwortung die Regelung des Gesetzes gegenwarts- und einzelfallnah vervollständigen, sie das Gesetz nach- und weiterdenken, so erfüllen sie den spezifischen Auftrag der gesetzvollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung. Dafür brauchen wir keinen § 42 AO.

Damit, Herr *Hahn*, habe ich Ihre Frage eigentlich schon beantwortet. Wir sind uns bei der strikten Bindung an das Gesetz einig. Wenn wir diese praktizieren, also den „Gebrauch“ des Gesetzes festgestellt haben, stellt sich die Missbrauchsfrage nicht mehr. Haben wir das Gesetz falsch gebraucht, müssen wir diese Fehlsubsumtion korrigieren – im Binnensystem des Einkommensteuerrechts, des Umsatzsteuerrechts, des Erbschaftsteuerrechts. Die Vorschriften des Einzelsteuergesetzes sind *leges speciales* zu der allgemeinen

Auslegungshilfe des § 42 AO, den wir, wenn wir unser Handwerk beherrschen, nicht mehr brauchen.

Prof. Dr. Dr. h. c. *Schön*

Herr *Drüen*, ich glaube, dass ich Ihre Überlegungen zur Rechtfertigungsebene schon richtig verstanden habe. In meiner schriftlichen Fassung finden Sie meine Ausführungen zu den Schutzpflichten, nämlich gemäß Ihrem Verständnis als Legitimationsgrundlage zur Gesetzgebung gegen missbräuchliche Gestaltungen. Meine zentrale Gedankenführung war allerdings weniger diesem Gesichtspunkt gewidmet als vielmehr dem Umstand, dass man doch vielfältig den Hinweis auf Art. 3 Abs. 1 GG im Rahmen der Begründung von belastenden Analogien, im Rahmen der Erweiterungen des Anwendungsbereiches des § 42 AO etc. findet. Dazu ist mir wichtig festzuhalten, dass Art. 3 Abs. 1 GG keine Besteuerungsgrundlage bietet.

Herr *Kirchhof*, ich würde gerne Ihre Überlegungen zu dem Vertrag zu Lasten Dritter kurz aufgreifen. Ich glaube, dass die Situation im Steuerrecht grundsätzlich anders gelagert ist als bei Verträgen unter Privatpersonen zu Lasten der Sozialkassen. Im Steuerrecht muss ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht werden, damit die steuerliche Belastung eintritt. Nur ganz wenige Fälle mit subventionsrechtlichem Charakter können für einen Vergleich mit der sozialrechtlichen Fragestellung herangezogen werden. Daher geht es im Steuerrecht typischerweise nicht um den Abschluss eines Vertrages zu Lasten des Staates, sondern um die Situation, dass ein Steuerpflichtiger gerade nicht den Vertrag geschlossen hat, von dem man meinen würde, dass er zu einem Steueranspruch führt. Deswegen paßt auch die Konsequenz, die man traditionell mit dem Bild eines Vertrages zu Lasten Dritter oder zu Lasten der öffentlichen Hand verwendet, nämlich die Nichtigkeitsfolge, nicht. Und wenn die konkrete Rechtsfolge nicht paßt, dann ist die Parallele zwischen Steuer- und Sozialrecht hier doch eine so allgemeine, dass sie bei aller politischen Einprägsamkeit konkret nicht hilft.

*Susanne Sieker* hat zur zivilrechtsorientierten Auslegung auf den vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fall mit der Pacht in Gestalt eines Verkaufs mit Rückkaufsrecht hingewiesen. Dazu steht in der Langfassung meines Vortrages, dass dieser für mich entweder schon zivilrechtlich in Wahrheit ein Miet- oder Pachtvertrag ist, oder sich als ein Fall darstellt, den ich problemlos unter eine vorsichtig erweiternde Auslegung des § 21 EStG subsumieren kann, die allerdings vom zivilrechtlichen Bild des Miet- und Pachtvertrages ausgehen muss, nicht hingegen von einem meines Erachtens gar nicht existierenden rein steuerlichen Bild des Miet- oder Pachtvertrages. Man kann im Rahmen der teleologischen Auslegung den Kerntatbestand der zivilrechtlichen Miete und Pacht vorsichtig erweitern, aber man kann nicht unabhängig von dem anfangen, was Miete und Pacht im Zivilrecht sind.



Mir ist viel wichtiger noch ein anderer Punkt, nämlich die Frage, ob man mit einer etwas großzügigeren Auslegung steuerlicher Tatbestände wirklich einen großen Fortschritt erzielen würde. *Roman Seer* hat in seinem Einleitungsreferat zwei entscheidende Beispiele in seiner Einführung gebracht. Zum einen die Thematik des § 8a KStG, die man vielleicht über § 42 AO hätte lösen können; zum anderen das Beispiel des Mantelkaufs, bei dem der I. Senat ja ebenfalls streng geblieben und § 42 AO nicht für anwendbar gehalten hat. Machen wir uns nichts vor. Wenn man versucht hätte, diese Fälle, die extrem schwierig sind und auch international extrem komplex gehandhabt werden im Rahmen einer Auslegung der materiellen Normen oder einer Anwendung des § 42 AO zu lösen, dann hätten wir auf der Ebene von Gerichtsentscheidungen und noch mehr auf der Ebene von Verwaltungserlassen mindestens dieselbe Komplexität erreicht, wie wir sie jetzt im Gesetz haben, weil die Sachthemen wie die Frage nach Safe Havens, die Frage nach back-to-back-Finanzierungen, die Frage nach Beteiligungsschwellen, die Frage nach Finanzierungsverantwortung, die Frage beim Mantelkauf nach der wirtschaftlichen Identität, nach der Zuführung neuen Betriebsvermögens, nach dem Wechsel der Anteilseigner, nach stufenartigen Konstruktionen, doch alle nicht wegfallen. Und wer da den Einstieg über § 42 AO nimmt oder über die Auslegung der materiellen Sachnorm, der hat in einem ersten Schritt die Gesetzgebung vermieden, aber die gesamte Kompliziertheit kommt auf die Gerichte und Finanzbehörden auf der Ebene der Auslegung und Anwendung doch wieder hoch. Die entscheidende Frage für uns ist daher: Wollen wir die Lösung dieser vielen Probleme im parlamentarisch verantworteten Gesetz nachlesen oder in den Erlassen der zuständigen Referenten der Finanzministerien? Ich habe sehr klare Präferenzen für eine gesetzliche Regelung.



# Steergestaltung aus der Sicht der Verwaltungspraxis

Dr. Steffen Neumann

Ministerialdirigent, Finanzministerium des Landes  
Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf

## Inhaltsübersicht

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Fürsorgefunktion der Verwaltung</li><li>II. „Beratungsfunktion“ der Verwaltung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Unverbindliche Auskünfte</li><li>2. Verbindliche Auskunft<ul style="list-style-type: none"><li>a) Rechtliche Ausgangslage</li><li>b) Steergestaltung mit Hilfe der Finanzverwaltung</li></ul></li><li>3. Grenze der „Beratung“</li></ul></li><li>III. Gedanken zur missbräuchlichen Steergestaltung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die quantitative Bedeutung des § 42 AO im deutschen Steuerrecht</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>2. Ungeklärte Fragen zur rechtlichen Einordnung des § 42 AO und seines Anwendungsbereichs<ul style="list-style-type: none"><li>a) Verhältnis des § 42 AO zu einer speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschrift (§ 42 Abs. 1 Satz 2)</li><li>b) Methodisches Verständnis von § 42 AO</li></ul></li><li>3. Lösungsvorschlag von der steuerlichen insula Utopia<ul style="list-style-type: none"><li>a) Methodik des § 42 AO</li><li>b) Verbesserung der Gesetzkultur</li><li>c) Auslegung von Steergesetzen</li></ul></li></ul> |
| <p>IV. Epilog</p>   |  |

Im Alltagsgeschäft sind die Kompetenzen für die Steergestaltung im Sinne einer Wahl für eine die Steuer optimierende Handlungsmöglichkeit und für die verwaltungsmäßigen Folgerungen aus vorgenommenen Sachverhaltensgestaltungen in der Regel deutlich voneinander getrennt. Die steeroptimale Gestaltung des Lebenssachverhalts ist – wenn hierfür Spielräume bestehen – ureigene Angelegenheit des Steuerpflichtigen und seines Beraters. Sache der Finanzverwaltung ist es regelmäßig, den vorgefundenen, auch entsprechend gestalteten Sachverhalt als gegeben hinzunehmen, ihn einer sachgerechten Würdigung und Subsumtion unter die einschlägigen steuerlichen Normen zu unterziehen und schließlich die erforderlichen Folgerungen für das Verwaltungshandeln zu ziehen, also in der Regel Verwaltungsakte in Gestalt von Steuerbescheiden auf der Grundlage des präsentierten Tatbestandes zu erlassen. Die Einbindung der Finanzverwaltung im Vorfeld einer vom Steuerpflichtigen erst ins Auge gefassten Gestaltung ist gemessen an den Routinevorgängen ein eher untypischer Prozessablauf. Schließlich bestehen auf Seiten von Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung höchst unterschiedliche Interessenlagen, die es von vornherein nicht erlauben, dass die Finanzverwaltung als Helferin für das individuelle Gelingen steuersparenden und gar -vermeidenden Handelns agiert. Der Schnittbereich, in dem die Interessen-

lage zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem übereinstimmt und sich dabei vordergründig zugleich ausschließlich an dem wohlverstandenen Interessen des anderen Beteiligten in seiner Funktion als Steuerpflichtigen und –zahlers orientiert, ist schon deshalb ein recht schmaler. Er ist gleichwohl vorhanden und wird im Folgenden in seiner praktischen Ausgestaltung mit der Rolle der Finanzverwaltung als helfende Partnerin und zwar als „Fürsorgende“ wie als „Beraterin“ näher beleuchtet. Die Kehrseite derselben Münze ist die Überschreitung angemessener und zunehmender Gestaltungsspielräume durch den Steuerpflichtigen. Der anderen Seite der Medaille widmet sich der dritte Teil der Abhandlung. Der Blickwinkel für die Abhandlung ist dabei – vom Verfasser gewollt einseitig – stets vom Standpunkt der Finanzverwaltung aus gewählt. Schließlich verspricht das Thema dieses Beitrags nichts anderes.

## I. Fürsorgefunktion der Verwaltung

Die Fürsorgefunktion der Finanzverwaltung ist in § 89 AO geregelt. In welcher Weise die Finanzverwaltung ihrer Fürsorgeverpflichtung nachzukommen hat, entscheidet sich nach dem jeweiligen Verfahrensstadium, in dem sich der Steuerpflichtige befindet. Ist der Sachverhalt abgeschlossen und die Steuererklärung hierzu abgegeben, ist die Finanzverwaltung unter den weiteren Voraussetzungen des § 89 Abs. 1 AO „Helfer“, sofern sich die Notwendigkeit hierzu offenkundig ergibt. Die Gestaltung mit Hilfe der Finanzverwaltung bewegt sich hier auf einem sehr engen Terrain. Beeinflussungen in Bezug auf den Sachverhalt sind in der Regel ausgeschlossen. Spielräume ergeben sich daher eher in verfahrensrechtlicher Hinsicht; hierfür spricht § 89 Abs. 1 Satz 2 AO. Es ist m. E. allerdings auch vorstellbar, dass steuerliche Wahlrechte mit materiellem gestalterischem Gehalt Gegenstand einer Anregung durch die Finanzverwaltung sein können<sup>1</sup>. Es ist allerdings stets in erster Linie Sache des Steuerpflichtigen, die zielführenden Erklärungen abzugeben und Anträge zu stellen. Die Fürsorgepflicht ist gesetzlich nicht aktiv, also nicht initiativ, sondern abwartend und zurückhaltend ausgestaltet. Die sich zurücknehmende Ausformung der Fürsorgefunktion hat zur Folge, dass sie in der Praxis selten zur Anwendung kommt. Sie wird die nicht beraten und unerfahrenen Steuerpflichtigen im Blickfeld haben und sich je nach Situation dabei auf verfahrenslenkende Empfehlungen beschränken, zu denen insbesondere die Anregung zählt, rechtzeitig einen Rechtsbehelf einzulegen, um das Verfahren im Interesse des Steuerpflichtigen offen zu halten.

---

<sup>1</sup> Str.; vgl. hierzu auch *Seer* in Tipke/Kruse, AO, FGO, Loseblatt, § 89 AO Rz. 3.

## II. „Beratungsfunktion“ der Verwaltung

Soll die Verwaltung „beratend“ tätig werden, geht auch hierzu die Initiative stets vom Steuerpflichtigen aus. Kennzeichnend dabei ist ferner, dass in der Regel ins Auge gefasste künftige, also noch zu gestaltende Sachverhalte Gegenstand des Interesses sind. Das „Gegenchecken“ bereits von anderer Seite eingeholter Rechtsauskünfte oder die Bestätigung einer bereits gefassten Rechtsmeinung bei bereits verwirklichten Sachverhalten<sup>2</sup> durch eine entsprechende Anfrage bei der Finanzverwaltung ist die Ausnahme und wird hier im Folgenden vernachlässigt. In Bezug auf geplante Sachverhaltsgestaltungen sind folgende Fälle der „Beratung“ zu unterscheiden:

### 1. Unverbindliche Auskünfte

Der Finanzverwaltung ist es erlaubt, Auskünfte materieller Art auf Anfrage zu erteilen. Einen Anspruch hierauf räumt das Gesetz dem Steuerpflichtigen nicht ein. Ob und in welcher Weise die Finanzverwaltung schlichte (nicht gebührenpflichtige) Rechtsauskünfte gibt, liegt in ihrem Ermessen. Sie ist an die erteilte Auskunft nicht gebunden. Folgerungen für die Behandlung in einem konkreten Steuerverfahren können hieraus nicht gezogen werden; das Misslingensrisiko liegt alleine beim Steuerpflichtigen, falls er sich bei seiner Sachverhaltsgestaltung auf die Rechtsauskunft der Finanzbehörde verlässt. Gleichwohl hofft der Steuerpflichtige in der Regel mit Erfolg auf eine „moralische“ Selbstbindung, insbesondere wenn die Auskunft von einer obersten Finanzbehörde, die hierfür zudem funktional unzuständig ist, erteilt und von ihr erwartet wird, dass sie auf den nachgeordneten Bereich „einwirken“ und sich nicht zu ihrem gezeigten Verhalten in Widerspruch setzen wird.

Eine andere Frage ist es, ob im Falle einer Falschauskunft eine Schadensersatzpflicht nach § 839 BGB ausgelöst wird<sup>3</sup>. Dies dürfte nur ausnahmsweise gegeben sein. In der Regel wird die um Auskunft ersuchte Behörde auf die Unverbindlichkeit ihrer geäußerten Meinung aufmerksam machen und den Steuerpflichtigen auf das in § 89 Abs. 2 AO geregelte Auskunftsverfahren verweisen. Dies schließt dann einen vorwerfbaren Pflichtenverstoß aus, wenn der Steuerpflichtige gleichwohl, ohne eine verbindliche Auskunft einzuholen, seinen ins Auge gefassten Plan umsetzt und die Finanzverwaltung von ihrer zuvor geäußerten Meinung abrückt. Zumindest ist der Mitverschuldensanteil überwiegend bei dem Steuerpflichtigen anzunehmen.

---

2 Einen Sonderfall bringt die Betriebsprüfung hervor. Ist durch sie ein Sachverhalt geprüft worden, kann der Steuerpflichtige nach §§ 204 ff. AO von der Finanzverwaltung die Zusage erlangen, dass dieser Sachverhalt, der weiter andauert und auch in Zukunft steuerliche Bedeutung haben wird, auch künftig von der Finanzverwaltung in derselben Weise beurteilt werden wird.

3 Bejahend *Seer* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), § 89 AO Rz. 5.

## 2. Verbindliche Auskunft

### a) *Rechtliche Ausgangslage*

§ 89 Abs. 2 AO und die hierauf fußende Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) v. 30.11.2007<sup>4</sup> bieten das Gerüst für die Erteilung solcher Auskünfte, an die die Finanzverwaltung grundsätzlich gebunden ist. Gegenstand der verbindlichen Auskunft ist die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten. Voraussetzung für die Erteilung der Auskunft ist, dass der Steuerpflichtige an ihr im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse hat und diese Auskunft von sich aus anstößt („auf Antrag“). Wegen der Einzelheiten hierzu vgl. § 89 Abs. 2 AO, § 1 StAuskV sowie AEAO zu § 89.

### b) *Steuergestaltung mit Hilfe der Finanzverwaltung*

Mit Hilfe des o. g. Auskunftsbegehens kann der Stpfl. die Finanzverwaltung in seine Planung und Gestaltung auf steuerlichem Gebiet einbeziehen und die Mitwirkung der Verwaltung einfordern. Erfüllt der Steuerpflichtige die von ihm gesetzlich verlangten Voraussetzungen für die Auskunftserteilung, ist die Finanzverwaltung in der Entscheidung, ob sie die Auskunft erteilen will, wohl nicht frei (gebundenes Ermessen), wenn nicht Hinderungsgründe erkennbar sind<sup>5</sup>. Dies ist unproblematisch in den Fällen der nicht steuerlich motivierten Gestaltungen und unternehmerischen Umstrukturierungen. Hier tritt deutlich der nachvollziehbare und berechtigte Wunsch der Planungssicherheit auf steuerlichem Gebiet in den Vordergrund, um den Kostenfaktor Steuern beherrschbar zu halten. Über die Erteilung der verbindlichen Auskunft wird die Finanzverwaltung in die Gestaltungsplanung des Steuerpflichtigen verantwortlich und verbindlich einbezogen.

Überlegungen für die künftige Erfüllung oder Vermeidung eines steuerlichen Tatbestandes haben dabei ihren Ausgangspunkt bei der Rechtsfolge der angesprochenen Norm. Die Rechtsfolge, die herbeigeführt werden soll, beeinflusst möglicherweise letztlich das Verhalten des Steuerpflichtigen. Ein derartiges Vorgehen in der Planungsphase, also die Überlegung von der Rechtsfolge kommend, um die sich daraus ergebenden Handlungsmöglichkeiten einzuschätzen, ist durchaus üblich und methodisch nicht in die Nähe des § 42 AO einzuordnen.

Kritisch wird in diesem Zusammenhang vielfach die Kostenpflicht nach § 89 Abs. 3 ff. AO gesehen, weil die Verwaltung mit der Auskunftserteilung „nur das macht, was sie ohnehin bei der späteren Steuerfestsetzung machen müsste“, und die Beherrschung des Risikos bei der Anwendung des komplizierten Steuerrechts nicht kostenmäßig auf die Stpfl. abgewälzt werden darf. Die

4 BGBl. I 2007, 2783.

5 Seer in Tipke/Kruse (Fn. 1), § 89 AO Rz. 40.

Gebührenpflicht stelle wegen der Missachtung der staatlichen Beratungs- und Fürsorgepflicht nach den Stimmen einiger Kritiker sogar einen Verfassungsverstoß dar<sup>6</sup>.

Dieser Vorwurf trifft m. E. aus folgenden Gründen nicht zu:

- Die Erfüllung des Auskunftsbefehrens ist ein mehraktiger und damit in der Praxis oft ein recht verwaltungsaufwändiger Vorgang (Prüfung des Auskunftersuchens, Ablehnung mit Begründung, erneute Prüfung nach Nachbesserung etc., ggf. spätere „Nachjustierung“ kurz vor der Vollendung u.v.m.). Die Verwaltung wird dabei sicherlich nicht die Rolle des aktiven Beratungspartners einnehmen, weil dies richtigerweise den steuerberatenden Berufen vorbehalten bleibt. Jedoch ist die Rolle der Finanzverwaltung in ihrer tatsächlichen Ausübung heute vielfach eine andere als nach dem gesetzlichen Muster vorgesehen. Oft verlässt sie zum Schutz des Steuerpflichtigen bei im Misslingensfall „teuren“ Gestaltungen die Rolle des bloß passiven Abwartens. Wegen des begrenzten Haftpflichtversicherungsumfangs gepaart mit Haftungsausschlussklauseln der Steuerberaterschaft führt eine Falschberatung mitunter zum Ruin des Steuerpflichtigen, weil er nicht über ausreichende Rückgriffsmöglichkeit bei dem fehlerhaft beratenden Steuerberater verfügt, ohne dass ihm dies als eigenes Verschulden angelastet werden könnte. Unter diesem Aspekt dient die Erteilung einer verbindlichen Auskunft auch dem Interesse der beratenden Berufe, indem hierdurch deren Funktion ihren Mandanten gegenüber gestärkt wird und sie sich keinem oder nur einem begrenzten Haftungsrisiko gegenüber sehen. Die früher vielfach vorgefundene Haltung der Finanzverwaltung, sich streng auf die angefragten Sachverhalte zu beschränken, sich jeglicher Beratungsfunktion zu enthalten, weil dies Angelegenheit des Beraters sei und sein Fehlverhalten sie nichts angehe und hierfür der Steuerpflichtige in voller Tragweite persönlich einstehen müsse („er soll seinen Glauben suchen, wo er ihn gelassen hat“), befindet sich – sicher gestuft je nach zu gestaltendem Sachverhalt – auf dem Rückzug.
- Das komplizierte Steuerrecht ist vielfach (auch) eine Folge sehr komplizierter Sachverhaltsgestaltungen durch die Steuerpflichtigen und deshalb nicht dem Verantwortungsbereich der Finanzverwaltung zuzuordnen, sondern allenfalls dem Gesetzgeber. Hinzu kommt, dass nicht das Steuerrecht per se stets schwierig ist, sondern die vorgefundenen und gestalterisch geplanten Sachverhalte sind teils ausgesprochen komplex, so dass schwierige steuerliche Fragestellungen oft „nur“ Folge dieses Befundes sind.
- Die Verlässlichkeit in Gestalt einer Selbstbindung der Verwaltung nicht nur im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwirklichung der abgefragten Gestaltung, sondern auch zum späteren Zeitpunkt der Steuerveranlagung

<sup>6</sup> Vgl. hierzu die Übersicht bei Seer in Tipke/Kruse (Fn. 1), § 89 AO Rz. 63.

ist ein hohes Gut („Rechtssicherheit“) geworden. Das Risiko der Fehleinschätzung wächst, wenn – wie so häufig – zwischen Erteilung der verbindlichen Auskunft, der sich anschließenden tatsächlichen Verwirklichung der geplanten Gestaltung und der endgültigen steuerlichen Würdigung im Veranlagungsverfahren ggf. nach erfolgter Betriebsprüfung lange Zeiträume vergehen. Beispiel für einen aktuellen besonderen Beratungsbedarf mit langfristigem Aspekt ist das neue Erbschaftsteuerrecht.

- Die Erteilung verbindlicher Auskünfte sind vielfach Ausdruck des Compliance-Gedankens (im Sinne von Servicemanagement): Dieser lebt von der Vorstellung, dass im Verhältnis zum Steuerpflichtigen und seinem Berater ein partnerschaftliches Miteinander – soweit ein solches mit Blick auf die Steuerzahlungslast vorstellbar ist – förderlicher ist als staatliches obrigkeitliches Handeln. Die Kostenpflicht fördert dabei den verantwortlichen Umgang mit dem Instrument der verbindlichen Auskunft. Diese Betrachtung ist – bei aller Gegensätzlichkeit der Interessen – für den Großteil der Steuerberater nachvollziehbar und wird auch in fairer Manier zur Kenntnis genommen. Erkannt wird auch, dass ein verantwortungsvoller Umgang mit dem Rechtsinstitut der verbindlichen Auskunft sich letztlich positiv auf die Qualität des bis zur Erteilung der Auskunft ablaufenden Verfahrensprozesses und schließlich auf die Güte seines Ergebnisses auswirkt; dieser Prozess dient beiden Seiten.

Das Leistungsspektrum der Finanzverwaltung ist also bei der Erteilung einer verbindlichen Auskunft vielfältiger und vielschichtiger als bei der ohnehin nachfolgenden Steuerveranlagung, so dass die Gebührenpflicht ihre Berechtigung in der Abgeltung eines erhöhten Verwaltungsaufwands findet.

### 3. Grenze der „Beratung“

Der Beratungsanspruch des Steuerpflichtigen hat Grenzen. Die Finanzverwaltung akzeptiert durchaus das Interesse des Steuerpflichtigen, bei dem Ziel, eine bestimmte Gestaltung herbeizuführen, den für ihn finanziell günstigsten Weg wählen zu wollen. Existieren mehrere Wege zur Zielerreichung und sind diese mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen behaftet, ist der Weg mit der am geringsten belastenden Steuerfolge weder anstößig noch gar rechtswidrig. In der Aufgabenverteilung zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung ist es allerdings nicht Sache der Verwaltung, bei der Auslotung der Handlungsmöglichkeiten mitarbeiten zu müssen. Empfehlungen, Tipps oder Hinweise auf bereits als unbedenklich eingestufte Gestaltungen etc. zu geben, ist nicht Aufgabe der Verwaltung. § 89 AO begrenzt insoweit unmissverständlich den Pflichtenkatalog der Verwaltung. Dies verbietet der Verwaltung keineswegs, Rechtsgespräche zu geplanten Gestaltungen führen zu können, verpflichtet sie aber nicht hierzu.



Steht das steuerliche Interesse im Vordergrund (Tz. 3.5.4 AEAO zu § 89), ist die Grenze für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft erreicht. Im Unterschied zu bereits verwirklichten Sachverhalten ist im Verfahren zur Erlangung einer verbindlichen Auskunft die eigentliche Intention des Steuerpflichtigen oder seines Beraters verhältnismäßig leicht zu ergründen. Die Rolle der Finanzverwaltung ist verfahrensrechtlich eine andere als im Festsetzungsverfahren. Bestehen Zweifel, dass die Verfolgung außersteuerlicher Zwecke im Vordergrund des Begehrens einer verbindlichen Auskunft steht, ist es Sache des Steuerpflichtigen, sie zu zerstreuen. Es ist m. E. nicht ermessenswidrig, die begehrte Auskunft selbst dann zu verweigern, wenn auch nur die Sorge besteht, dass eine Planung vorgenommen wird, die letztlich bei Verwirklichung unter § 42 AO zu subsumieren wäre. Die Finanzverwaltung wird nicht über die verbindliche Auskunft Helferin oder gar Garantin einer von vornherein abgesicherten „missbräuchlichen“ Gestaltung bis hin zu einem vermarktungsfähigen Gestaltungsmodell. Die Bremse, hierbei nicht mithelfen zu müssen, besteht schon im Verdachtsfall und nicht erst bei fest stehender Gewissheit, dass die Verwirklichung einer Gestaltung geplant ist, die bei Realisierung als missbräuchlich iSd § 42 AO einzustufen wäre. Die Gefahrtragung bei riskanten Gestaltungen verbleibt beim Steuerpflichtigen; sie wird ihm nicht schon im Planungsstadium abgenommen. Über diese Grundsätze besteht im Wesentlichen kein Dissens. Zum Streit kommt es zumeist deshalb, weil die Auffassungen, ob die nachgefragte Sachverhaltsplanung schon in die Nähe des von § 42 AO erfassten Bereichs hineinreicht, auseinander gehen und deshalb die gewünschte Auskunft – aus Sicht des Steuerpflichtigen zu Unrecht – nicht erteilt wird. Die Grenze, an der sich die Finanzverwaltung zu orientieren hat, bleibt nach der gegenwärtigen Rechtslage also zwangsläufig diffus und ohne klare Kontur. Soweit Verwaltungsanweisungen sich um eine Richtschnur bemühen (AEAO Tz. 3.5.4 zu § 89 AO), stehen sie als überschießend in der Kritik mit dem Hinweis, nicht jeder erstrebte Steuervorteil sei zugleich als missbräuchlich einzustufen<sup>7</sup>.

### III. Gedanken zur missbräuchlichen Steuergestaltung

#### 1. Die quantitative Bedeutung des § 42 AO im deutschen Steuerrecht

Mitunter wird in der Lit. die Vorstellung geäußert, § 42 AO sei einer der am häufigsten angewendeten Vorschriften im Steuerrecht<sup>8</sup>. Dieser Eindruck täuscht. Er würde auch – wenn er stimmte – je nach Sichtweise ein wenig rühmliches Bild entweder auf die Steuerpflichtigen oder auf die deutsche Finanzverwaltung werfen. Dass dem nicht so ist, wird zum einen belegt durch die empirische Wahrnehmung des Verfassers vom Tagesgeschäft in einer obersten Finanzbehörde eines Bundeslandes und zum anderen durch

<sup>7</sup> Vgl. hierzu z. B. *Seer* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), § 89 AO Rz. 42 ff. m.w.H.

<sup>8</sup> *Hey*, BB 2009, 1044.

die Beobachtung der auf Bundesebene interessierenden Themen, die bundes einheitlich unter den obersten Finanzbehörden abgestimmt werden müssen. Aggressive Steuergestaltungen, die bundesweit zum Einsatz kommen oder erhebliche finanzielle Bedeutung haben, werden in diesen gemeinsamen Gremien behandelt, sind aber ausgesprochen singulär auf den Tagesordnungen zu finden.

Sicherlich kann man mit gutem Grund dem Verfasser entgegenhalten, dass sein Praxisbezug sich in Grenzen halte und dass schließlich die vor Ort in den Finanzämtern behandelten Fälle von kleinerem und begrenzterem finanziellen Umfang nicht bis in die Ministerien dringen. Dem kann man allerdings insofern kontern, als dass die zu § 42 AO ergangenen Entscheidungen der Finanzgerichte die Bedeutung dieser Norm im steuerlichen Alltag spiegeln. In dem Anhang sind diejenigen der letzten Jahre aus Nordrhein-Westfalen aufgelistet. Sie sind sicherlich nur bedingt repräsentativ für die in diesem Zeitraum von allen Finanzgerichten entschiedenen einschlägigen Fälle. Die bloß acht Entscheidungen des FG Münster, fünf Entscheidungen des FG Köln und drei Entscheidungen des FG Düsseldorf geben jedoch einen deutlichen Fingerzeig für die maßvolle Anzahl der Entscheidungen wegen eines von der Finanzverwaltung vermuteten Missbrauchs rechtlicher Gestaltungen mit Steuer sparender Auswirkung, selbst wenn man eine Dunkelziffer von einschlägigen Fällen berücksichtigt, die aufgrund eines Erörterstermins ohne Urteil erledigt werden.

## **2. Ungeklärte Fragen zur rechtlichen Einordnung des § 42 AO und seines Anwendungsbereichs**

Es stellt sich die Frage, ob die Neufassung des § 42 AO durch das JStG 2008 zu einem wirkungsvollen Neuanfang bei der rechtlichen Bekämpfung des Steuermissbrauchs geführt hat. Dies ist m. E. wohl nicht zu bejahen.

Ein Gewinn der Neuregelung ist sicher in der Präzisierung der Prüfungsabfolge zu sehen<sup>9</sup>. Sie lässt folgende Fragen und Schritte erkennen:

- Ist eine spezielle Missbrauchsvorschrift im Sinne des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO vorhanden?
- Falls dies nicht der Fall ist, besteht ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO?
- Falls ein Missbrauch nach der Definition in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vorliegt, ist dieser durch beachtliche außersteuerliche Gründe gerechtfertigt?
- Sind solche Gründe nicht erkennbar, ergibt sich schließlich die Rechtsfolge nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO

---

<sup>9</sup> *Schmieszek* in Beermann/Gosch, AO, FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 7.

Trotz dieser klaren Schrittfolge in der Prüfung bestehen (nicht vorwerfbare) Schwächen jedoch auch nach der Neufassung des § 42 AO weiterhin in Folgendem:

a) *Verhältnis des § 42 AO zu einer speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschrift (§ 42 Abs. 1 Satz 2)*

Die Verwaltung will das Verhältnis der speziellen Regelung zur allgemeinen Regelung wie folgt auflösen (Tz. 1 AEAO zu § 42):

- Ist der Tatbestand der speziellen Regelung erfüllt, bestimmen sich die Rechtsfolgen allein nach dieser Vorschrift, nicht nach § 42 AO.
- Ist der Tatbestand der Spezialvorschrift nicht erfüllt, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob ein Missbrauch i. S.d. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vorliegt. Allein das Vorliegen einer einzelgesetzlichen Regelung, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, schließt die Anwendbarkeit des § 42 AO nicht aus.

Es ist nachvollziehbar, dass Kritiker methodische Bedenken gegen die in dem AEAO geäußerte Vorstellung der Verwaltung haben, § 42 AO sei stets eine Auffangvorschrift auch für solche Gestaltungen, die durch die tatbestandlichen Maschen einer Spezialvorschrift geschlüpft sind<sup>10</sup>. Die Gegenstimmen wenden ein, dass die Auffassung der Finanzverwaltung nur dann vertretbar sei, wenn eine tatbestandlich nicht eingreifende Spezialnorm ihrerseits lückenhaft sei und deshalb durch § 42 AO aufgefangen werde. Die Annahme, Spezialnormen, die einen bestimmten Tatbestand beschreiben, aber den tatsächlich zu subsumierenden jedoch nicht genau treffen, immer als lückenhaft und nicht als abschließend anzusehen, wird wohl recht gewagt sein<sup>11</sup>. Die besagten Kritiker liegen daher mit ihrer Annahme, durch die Neuregelung werde sich nichts Entscheidendes an dem vom BFH eingeschlagenen Weg zum Verständnis des Verhältnisses zwischen Allgemein- und Spezialnorm bei der Missbrauchsabwehr<sup>12</sup> ändern, wohl durchaus im Bereich des sehr Wahrscheinlichen<sup>13</sup>. Es wäre wohl überzogen, ihnen – wie mitunter zu hören ist – vorzuwerfen, sie würden den klaren, in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO zum Ausdruck gekommenen Gesetzeswillen missachten.

10 Vgl. *Drüen*, AO-StB 2009, 209 (210); *Hey*, BB 2009, 1044 (1048).

11 Vgl. *Hey*, StuW 2008, 167, 173.

12 BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527; v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222.

13 Vgl. hierzu auch die Äußerungen von *Gosch* in Kirchhof, EStG Kompaktcommentar, 8. Aufl. 2008, § 50d Rz. 45.

### b) *Methodisches Verständnis von § 42 AO*

Der Streit, ob § 42 AO einen selbständigen Anwendungsbereich (Außen-theorie)<sup>14</sup> oder keine eigenständige Regelungsbedeutung hat, sondern immer im Kontext einer besonderen Besteuerungsnorm gesehen werden muss (Innen-theorie)<sup>15</sup>, hat eine lange Geschichte und ist unverändert vom Gesetzgeber offen geblieben. Dies ist m. E. bedauerlich, weil der Richtungsstreit mehr als ein „Spiel um Worte“<sup>16</sup> ist. Die Bemühungen um eine weitere Verbesserung der „Griffigkeit“ des § 42 AO werden müßig sein und an kaum zu überwindende Grenzen stoßen. Der erforderliche Abstraktionsgrad der Norm<sup>17</sup> hat unweigerlich zur Folge, dass die gewählten Tatbestandsmerkmale in einer Art und Weise unbestimmt sein müssen, dass die Nähe zur bloßen Blankettvorschrift auf der Hand liegt. Es wird m. E. damit *de lege lata* unverändert bei dem bislang bekannten Fallrecht mit nicht einschätzbaren Imponderabilien und mangelnden Konturen bei neu auftretenden Sachverhalten bleiben.

### 3. Lösungsvorschlag von der steuerlichen *insula Utopia*

Der nachstehend vorgestellte Lösungsvorschlag besteht aus den drei folgenden Komponenten als Ganzes. Sie greifen ineinander und bedingen sich gegenseitig. Dem Leser werden rasch die utopischen Züge des Vorschlags gewahr werden, aber dem Verfasser fällt kein Ansatz ein, der nur minimalinvasiv auf § 42 AO einwirkt und zugleich einen durchschlagenden Erfolg haben soll.

#### a) *Methodik des § 42 AO*

Nach dem wohl herrschenden Verständnis ist § 42 AO keine Auslegungsnorm. Die Anwendung des angesprochenen Steuergesetzes nach Ausschöpfung der Auslegungsmethoden habe Vorrang vor der Anwendung des § 42 AO. Erst im Anschluss komme § 42 AO zum Zuge, wobei dieser Schritt sich wiederum an teleologische Auslegungsgrundsätze anlehnt und schließlich in der Rechtsfolge die Analogie wählt. In der vorzufindenden Gemengelage des Verbots der verbösernden Analogie (h.M.) im Rahmen der Auslegung der umgangenen Rechtsnorm und der sich anschließenden Prüfung des § 42 AO mit seiner Tendenz, die umgangene Rechtsnorm gleichwohl im Wege der Analogie oder der Fiktion der angemessenen Gestaltung<sup>18</sup> zum Nachteil des Steuerpflichtigen anzuwenden, entstehen beträchtliche Unklar-

14 Vgl. hierzu *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), § 42 AO Rz. 7a ff.

15 Vgl. hierzu grundlegend *Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 71 ff.

16 *Schmieszek* in Beer mann/Gosch (Fn. 9), § 42 AO Rz. 29.

17 *Drüen*, AO-StB 2009, 209 (211).

18 *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), § 42 AO Rz. 52.

heiten. Diese werden durch die nunmehr gesetzlich versuchten Umschreibungsmerkmale, die den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten konkretisieren sollen, zusätzlich befeuert.

Eine befriedigende Lösung könnte darin liegen, den § 42 AO nicht mehr als Missbrauchsverhinderungsvorschrift, sondern als Auslegungsvorschrift zu konzipieren. Ihr Inhalt wäre dann auf die Analogie zum Nachteil des Steuerpflichtigen gerichtet und würde hierfür eine Rechtsgrundlage bieten. Als Tatbestandsmerkmale wären dann hinreichend

- die Verwirklichung eines bestimmten Sachverhalts,
- die Wertentscheidung, dass nach dem (objektivierten) gesetzgeberischen Willen dieser Sachverhalt der Besteuerung nach der angesprochenen Norm unterliegt,
- eine Gestaltung des Steuerpflichtigen, die die Besteuerungsfolge dieser Norm bei wortgetreuem Verständnis jedoch vermeidet, sie also umgeht. Ob die hierzu benutzte Gestaltungsmöglichkeit missbräuchlich verwendet wird, ist irrelevant, zumal der Steuerpflichtige keinen verbotenen oder gar strafbaren Weg beschreitet, sondern nur den wörtlich verstandenen Tatbestand der belastenden steuerlichen Vorschrift (strategisch, geschickt, raffiniert, rabulistisch, gekünstelt, hinterhältig, ungewöhnlich, unangemessen ...) legal umschifft bzw. den Tatbestand einer begünstigenden Norm legal trifft.

Damit ist auch die Abgrenzung zur erlaubten Steuervermeidung, also zu der Verwirklichung eines Sachverhalts, für den auch nach Sinn und Zweck der untersuchten Steuernorm keine nachteilige Besteuerungsfolge vorgesehen ist, erreichbar.

### *b) Verbesserung der Gesetzkultur*

Einhergehen müsste ferner eine Verbesserung der Gesetzkultur, die dafür sorgt, dass die Zielrichtung der gesetzlichen Norm in deutlicher, planvoller und für den Steuerpflichtigen auch in fairer Weise unter nachvollziehbarer Wahrung der Verhältnismäßigkeit zum Ausdruck kommt. Die Vorstellung des Gesetzgebers sollte auch in der Gesetzesbegründung hinreichend beschrieben werden, so dass an der vom Gesetz verfolgten Zielvorstellung das Handeln des Steuerpflichtigen stets gemessen und beurteilt werden kann. Hier ist freilich vielfach ein Umdenken im Umgang mit den Steuerpflichtigen notwendig („Tax Compliance“). Solange der Gesetzgeber die Schaffung einer Norm wie § 8c KStG damit begründet, sie diene der Gegenfinanzierung der körperschaftlichen Tarifabsenkung, ist auf dem Gebiet des fairen Miteinanders nicht viel gewonnen.

### c) Auslegung von Steuergesetzen

Sind die beiden Voraussetzungen erfüllt, ist die zu untersuchende Steuervermeidungsgestaltung (entsprechendes gilt, wenn die Anwendung einer begünstigenden Norm erreicht werden soll) des Steuerpflichtigen

- in einem ersten Prüfungsschritt daraufhin zu untersuchen, ob die infrage kommende Norm nach ihrem Tatbestand eingreift.
- Ist dies nach dem wörtlichen und systematischen Verständnis nicht der Fall, ist in einem zweiten Schritt danach zu fragen, ob die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Gestaltung nach dem Sinn und Zweck der Norm auch von ihrem Anwendungsbereich erfasst werden sollte. Ist dies zu bejahen, erfolgt die unter teleologischen Gesichtspunkten erforderliche Lückenschließung zu Lasten des Steuerpflichtigen auf der Grundlage des § 42 AO – neu.

## IV. Epilog

Alle Gesichtspunkte, die zu dem oben gemachten Verbesserungsvorschlag zusammengetragen worden sind, sind nicht neu. Über sie ist in der einen oder anderen Weise mit bemerkenswerter Gedankenshärfe schon nachgedacht worden. Jedoch ist ein common sense bislang nicht erkennbar, das „Missbrauchsverhinderungsrecht“ auf neue Füße stellen zu sollen. Hierbei muss auch die Haltung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung berücksichtigt werden. Solange sie die Gefolgschaft mit dem Argument verweigert, die Steuernorm als Eingriffsrecht müsse tatbestandlich jeden in der Lebenswirklichkeit vorkommenden Fall beschreiben, und damit aus der Methodenlehre der wörtlichen Auslegung den Vorzug gibt und sich der teleologischen Interpretation weitgehend verschließt, wird auch der hier vorgeschlagene Weg eine Idee aus dem „Land Nirgendwo“ bleiben. Das nationale Recht wird sicherlich einen Impuls durch die derzeitige Diskussion auf europäischer Ebene zu dem steuerlichen Missbrauch in Bezug auf die Grundfreiheiten erhalten<sup>19</sup>, der bekanntlich einen Rechtfertigungsgrund zur Beschränkung der Grundfreiheiten darstellt. Ob weitere Überlegungen zur nationalen „Missbrauchsbekämpfung“ allerdings ein „Exportartikel“ für die Diskussion auf europäischer Ebene sein werden, darf man hingegen mit Skepsis abwarten.

Außerhalb der Missbrauchsdiskussion ist der Befund weitaus erfreulicher. Die Mithilfe der Verwaltung bei seriöser Gestaltungsplanung hat sich bewährt und ist in Gestalt der verbindlichen Auskunft trotz (oder wegen) ihrer Gebührenpflicht ein wichtiger Baustein für ein vernünftiges Miteinander zwischen Steuerpflichtigen und Verwaltung geworden.

---

<sup>19</sup> Vgl. hierzu *Kokott*, FR 2008, 1041.

## Anhang

### FG Münster

1. Urteil vom 16.3.2005, 10 K 1203/03 G: Der Kläger, ein Immobiliemakler, kaufte und verkaufte innerhalb einer kurzen Zeitspanne zwei Wohnimmobilien. Innerhalb dieser besagten Zeitspanne erwarb er ein weiteres Wohneigentum, stellte einen Bauantrag, der auf die Umgestaltung dieser zuletzt erworbenen Wohnung in sechs abgeschlossene Wohnungen gerichtet war. Vor Fertigstellung gründete er allein eine GmbH und leistete das Stammkapital durch Einlage der noch umzubauenden Wohnung. Die GmbH stellte mit nicht unerheblichem Aufwand die sechs Wohnungen her und veräußerte sie nach Fertigstellung sukzessive an verschiedene Erwerber. Danach wurde die GmbH aufgelöst. Das FA war der Meinung, dass der Kläger einen gewerblichen Grundstücks-handel betrieben habe, da die von der GmbH veräußerten sechs Objekte ihm zuzurechnen seien. Die Zwischenschaltung der GmbH erfülle die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO.

Das FG folgte dieser Betrachtung nicht. Die Einbringung der ungeteilten Wohnung in die GmbH zähle als ein Objekt (das dritte in der Person des Klägers). Die Grundstücksaktivitäten der GmbH seien dem Kläger nicht zuzurechnen. Auch sei die Zwischenschaltung der GmbH nicht rechtsmissbräuchlich, weil für sie beachtliche außersteuerliche Gründe bestehen. Beachtlich sei die hierdurch bewirkte und im Baugeschäft durchaus übliche Beschränkung seiner persönlichen Haftung. Außerdem habe die GmbH die Wohnung nicht lediglich vermarktet, sondern habe vor dem Verkauf eine eigene erhebliche Bauträgertätigkeit entwickelt. Allein die Beherrschung der GmbH durch den Kläger und die Vorstellung, der Kläger hätte auch in eigener Person die Entwicklung und Vermarktung der Wohnungen vornehmen können, rechtfertige nicht die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO. Der BFH hat mit Urteil vom 10.12.2008 (X R 36/06) der Revision des FA zwar stattgegeben, jedoch aus einem anderen hier nicht interessierenden Grund.

2. Urteil vom 30.5.2006, 11 K 6601/02 E: Der Steuerpflichtige war an einer GmbH 1 beteiligt, deren wirtschaftliche Lage sich beträchtlich verschlechterte. Der Steuerpflichtige gründete mit seiner Mutter eine weitere GmbH 2 und veräußerte dieser GmbH 2 seinen Anteil an der GmbH 1 in 2001 zu einem marktgerechten Preis, der allerdings weit unter den historischen Anschaffungskosten lag. Für den VZ 2001 begehrte er die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes gem. § 17 EStG.

Das FA erkannte diesen Veräußerungsverlust nicht an. Die Zwischenschaltung der GmbH 2 sei missbräuchlich, weil sie lediglich dazu diene, den Veräußerungsverlust noch vor der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens in voller Höhe geltend zu machen.

Das FG folgte der Verwaltung. Der BFH jedoch sah in seinem Urteil vom 29.5.2008 (IX R 77/06) hingegen keine missbräuchliche Gestaltung. Dem Steuerpflichtigen stehe es frei, wann und an wen er seine Anteile an der GmbH 1 verkaufe. Die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes stehe in Einklang mit § 17 EStG. Die Ausschöpfung von Verlusten entspreche dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der Steuerpflichtige habe mit der Veräußerung seiner Anteile nicht gegen eine vom Gesetzgeber vorgegebene Wertung verstoßen, sondern lediglich von einer ihm durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht. Der Steuerpflichtige habe kein Steuergesetz umgangen, sondern die Möglichkeit einer günstigeren Steuergestaltung genutzt. Ein Gestaltungsmissbrauch sei regelmäßig nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige – aus welchen Gründen auch immer – auf Dauer zwischen sich und

eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schalte und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen ziehe.

3. Urteil vom 25.10.2006, 1 K 538/03 F: Gegenstand dieses Rechtsstreits war ein Umwandlungsfall aus dem Jahr 1996, in dem es um einen vorgeschalteten Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ging. Die an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligten natürlichen Personen veräußerten vor der Umwandlung ihre Beteiligungen zunächst an eine dazwischen geschaltete Kapitalgesellschaft. Anschließend wurde die Gesellschaft, deren Anteile an die Zwischengesellschaft veräußert wurden, in eine Personengesellschaft umgewandelt. Durch diese Gestaltung wurde erreicht, dass die steuerlichen Folgen des § 4 Abs. 4 UmwStG und nicht die des § 7 UmwStG ausgelöst wurden. Infolge der hohen Anschaffungskosten der Erwerberin ergab sich zudem ein entsprechend hohes Step-up-Volumen (Firmenwert). Ein den Umwandlungsverlust verkleinernder Sperrbetrag nach § 50 c EStG war nicht vorhanden, da Abs. 11 dieser Regelung, der den hier zugrunde liegenden Sachverhalt erfasst hätte, erst ab Vz 1997 galt. Gleiches galt für die Bestimmung des § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, die die Teilnahme der veräußerten Beteiligung an der Ermittlung des Umwandlungsverlustes verhindert hätte.

Das FG vertrat die Auffassung, dass die seinerzeitigen Regelungen in §§ 4, 5 UmwStG zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen abschließend gewesen seien. Daneben sei kein Raum, § 42 AO anzuwenden. Die Revision hiergegen ist eingelegt; über sie ist noch nicht entschieden worden (Az.: IV R 74/07).

4. Urteil vom 14.3.2007, 10 K 3380/04 E: Der Steuerpflichtige kaufte Wertpapiere eines bestimmten Typs am 15.10.2000, verkaufte sie am 13.12.2000 mit Verlust und erwarb am 15.12.2000 eine nahezu identische Anzahl von Wertpapieren desselben Typs. Er begehrte, den in 2000 realisierten Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft im Wege des Rücktrags mit Gewinnen aus Spekulationsgeschäften in 1999 zu verrechnen. Das FA meinte, dass der Verkauf und Wiederkauf der gleichen Wertpapiere innerhalb von zwei Tagen gestaltungsmissbräuchlich sei.

Das FG gab dem Steuerpflichtigen Recht, weil er hier nicht zu erkennen vermochte, dass der Verkauf der Papiere am 13.12.2000 und der Kauf am 15.12.2000 auf einem einheitlichen und von vornherein gefassten Gesamtplan beruhten. Außerdem räume § 23 EStG die Möglichkeit ein, durch die Wahl des Veräußerungszeitpunktes über den Eintritt des Steuertatbestandes zu entscheiden und damit das Grundrecht der wirtschaftlichen Betätigungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG in Anspruch zu nehmen. Die Revision gegen diese Entscheidung wurde aufgrund erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde zugelassen; über sie ist noch nicht entschieden (Az. IX B 74/07)

5. Urteil vom 8.3.2007, 5 K 1992/03 U: Der Kläger hatte in 1997 und 1998 von ein und demselben Grundstücksverkäufer mehrere Eigentumswohnungen für rd. 1,7 Mio. DM erworben. In den Kaufverträgen wurde zur Umsatzsteuer nichts gesagt. Der Grundstücksverkäufer blieb dem Kläger u. a. erhebliche Leistungen für die versprochene Sanierung der Wohnungen schuldig. In 2002 geriet der Grundstücksverkäufer schließlich in erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten. Nunmehr forderte der Kläger den Grundstücksverkäufer auf, ihm Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis zu erstellen, der aus dem gezahlten Kaufpreis von 1,7 Mio. DM herausgerechnet wurde. Der Kläger begehrte die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer. Der Grundstücksverkäufer räumte die nunmehr entstehende Umsatzsteuerschuld ein, konnte sie wegen seiner wirtschaftlichen Lage nicht zahlen.



Das FG vertrat die Auffassung, dass der Kläger einen Vorsteuererstattungsanspruch wegen § 42 AO nicht zu beanspruchen habe. Formal seien zwar alle Voraussetzungen für die Beanspruchung der Vorsteuer erfüllt gewesen. Die Gestaltung sei aber deshalb missbräuchlich, weil die Vorsteuer erst dann geltend gemacht wurde, als der dem Steuerpflichtigen bekannte zwischenzeitliche Vermögensverfall des Verkäufers die Realisierung der durch ihn ausgelösten Steuerschuld vereitelte. Das jahrelange Zuwarten mit der Ausübung der Option habe zunächst der Erlangung größerer finanzieller Spielräume des Verkäufers gedient. Mit diesem Verhalten des Verkäufers war der Steuerpflichtige einverstanden gewesen. Gegen diese Entscheidung wurde Nichtzulassungsbeschwerde erhoben, die jedoch vom BFH als unzulässig verworfen wurde (BFH v. 10.1.2008, XI B 198/07).

6. Urteil vom 28.5.2008, 8 K 1597/06 GrE: Problem war die Frage, ob der Erwerb eines Grundstücks zwischen Geschwistern steuerfrei nach § 3 Nr. 6 GrEStG sein kann, wenn der Grundstückserwerb über einen Zwischenerwerb eines Elternteils erfolgt. Das FG verwies hierzu auf bereits bestehende Rechtsprechung des BFH, der hierin einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO sah, und schloss sich auch für den entschiedenen Fall an. Im vorliegenden Fall hatten sich die beteiligten Geschwister den „Durchgangserwerb“ über einen Elternteil erspart und den „abgekürzten Weg“ gewählt.

7. Urteil vom 13.3.2009, 14 K 3638/05 F: Die Klägerin, eine Fondsgesellschaft, erwarb 12 Windkraftanlagen und hatte hierbei Aufwendungen u. a. für die Beschaffung des Eigenkapitals in Höhe von 9 % der Anschaffungskosten. Das FA war der Auffassung, dass eine Eigenkapitalvermittlungsprovision nur in Höhe von 6 % als sofort abziehbare Werbungskosten angemessen sei nach den für Immobilienfonds geltenden Grundsätzen. Der darüber hinausgehende Betrag von 3 % der Anschaffungskosten sei nicht sofort abziehbar, sondern als Anschaffungsnebenkosten zu behandeln. Grund sei die Erwägung, dass die Vielzahl einzelner Leistungen in Einzelverträgen nur dem Interesse geschuldet sei, die Provisionen als sofort abziehbar darzustellen. Das wirtschaftliche Ziel bestehe vielmehr darin, den Windkraftpark als Ganzes zu erwerben, so dass alle Einzelverabredungen als Ganzes gesehen und gewürdigt werden müssten. Die Rechtsfolge, den als nicht angemessen erachteten Teil der Eigenkapitalvermittlungsprovision als Anschaffungsnebenkosten zu behandeln, ergebe sich aus § 42 AO.

Das FG folgte dieser Betrachtung nicht. Die auf § 42 AO gestützte Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 EStG sei auf den Bereich der geschlossenen Immobilienfonds begrenzt und könne darüber hinaus auf den Betreiber einer Windkraftanlage nicht ausgedehnt werden. Diese Entscheidung ist angefochten worden; über die Revision ist noch nicht entschieden (Az.: IV R 15/09).

8. Urteil vom 24.7.2009, 14 K 1278/07 F: Der Kläger war Personengesellschafter einer spanischen Gesellschaft, die der hiesigen Kommanditgesellschaft vergleichbar ist, und Kommanditist einer inländischen KG. Die inländische KG veräußerte in 2004 ihren Warenbestand an die spanische Gesellschaft. Der Kaufpreis wurde durch die Übernahme einer Darlehensschuld bei der Hausbank der inländischen KG erbracht. Die veräußerten Waren blieben in Deutschland. Zu diesem Zweck wurden Lagerverträge zwischen den beiden Gesellschaften abgeschlossen. Die inländische KG war berechtigt, jederzeit die Waren vom Inland aus verkaufen zu können. Der Kläger begehrte die Verlustfeststellung in Höhe des gezahlten Kaufpreises für die Waren nach § 4 Abs. 3 EStG, um den Verlust nach § 32 b EStG steuermindernd berücksichtigt zu erhalten.

Das FG sah § 42 AO als erfüllt an, weil es den Gesellschaften nicht um Veräußerung des Warenbestandes gegangen sei. Die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungs-

befugnis in Bezug auf die Ware sei bei der inländischen Gesellschaft verblieben. Dem Kläger sei es nur um den steuerlichen Vorteil gegangen, den § 4 Abs. 3 EStG (in seiner bis zum 5.5.2006 geltenden Fassung) ermögliche.

### FG Köln

1. Urteil vom 6.4.2006, 6 K 5755/02: Der Kläger gründete am 1.7.1997 mit A eine Arztgemeinschaftspraxis, in die er seine Einzelpraxis einbrachte. A erhielt gegen Zahlung von 40 000 DM einen Anteil in Höhe von 5 %. In dem Vertrag wurde dem A eine bis 2.1.1998 befristete Option eingeräumt, gegen Zahlung von rd. 360 000 DM weitere 45 % Gesellschaftsanteile zu erwerben. Dem A wurde von Anfang an das gleiche Stimmrecht wie dem Kläger eingeräumt. A machte von seiner Option Gebrauch. Der Kläger begehrte die begünstigte Besteuerung nach §§ 16, 34 EStG.

Das FG ist der Meinung, dass die Übertragung des hälftigen Praxisanteils im sog. Zwei-Stufen-Modell als Gestaltungsmissbrauch zu werten sei. Revision ist eingelegt worden (VIII R 43/07), aber vom BFH noch nicht entschieden.

In einem ähnlich gelagerten Fall des FG Niedersachsen vom 22.4.2008 (12 K 74/03) hat der Kläger die Übertragung des zweiten Teils von 45 % in 1998 davon abhängig gemacht, dass eine angemessene Probezeit abzuwarten ist, die im konkreten Fall neun Monate dauerte. Das FG Niedersachsen rekurriert in seiner Entscheidung auf die Rspr. des BFH, nach der es keinen Gestaltungsmissbrauch bedeute, wenn die Zusammenarbeit in der Sozietät erst erprobt werden solle. Dabei dürfe nicht sicher davon ausgegangen werden müssen, dass der zweite Akt zwingend folgen werde. Das sei regelmäßig nicht der Fall, wenn zwischen beiden Verträgen ein Zeitraum von mindestens einem Jahr liege, wenn dem Erwerber kein unwiderrufliches Optionsrecht eingeräumt werde und wenn der Erwerber sich auch seinerseits nicht unwiderruflich verpflichtet habe, seinen Anteil zu erhöhen (BFH v. 16.9.2004, IV R 11/03, BStBl. II 2008, 1068). Im konkreten Fall sei die Probezeit zwar auf neun Monate verkürzt worden. Hierfür seien jedoch gesetzliche Änderungen in Bezug auf die steuerliche Begünstigung des Veräußerungsgewinns ab dem 1.1.1999 entscheidend gewesen, die der Kläger noch in Anspruch nehmen wolle. Diesen Grund erachtete das FG Niedersachsen als rechtfertigend. Die hiergegen vom FA erhobene Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen (VIII B 154/08).

2. Urteil vom 27.4.2006, 2 K 7004/01: Streitig war die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50 d Abs. 2 EStG. zugunsten einer beschränkt steuerpflichtigen niederländischen Kapitalgesellschaft. Kernpunkt war die Frage, ob für die Einschaltung dieser Gesellschaft „wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet“ und deshalb nach § 50 d Abs. 3 Satz 1 EStG a. F. die Freistellungsbescheinigung zu versagen war. Weiterhin war zu entscheiden, ob bei Verneinung der Voraussetzungen des § 50 d Abs. 3 Satz 1 EStG zudem § 42 AO zu prüfen ist.

Dies hat das FG verneint. Es schloss sich der Rspr. des BFH an, wonach § 50 d Abs. 3 Satz 1 EStG a. F. eine spezielle Vorschrift zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen sei und deshalb tatbestandlich den Rahmen auch für den daneben anzuwendenden § 42 AO abschließend vorgebe. Vgl. hierzu auch BFH v. 29.1.2008, I R 26/06, BStBl. II 2008, 978; Vorinstanz FG Köln v. 16.3.2006, 2 K 1139/02.

3. Urteil vom 22.2.2007, 10 K 1875/03: Großmutter gewährte ein Darlehen von 90 000 DM ihrem Sohn für den Erwerb eines Grundstücks A. In 1994 übertrug die Großmutter die Darlehensforderung gegenüber ihrem Sohn an Enkelin T1 iHv 45 000 DM und an Enkelin T2 ebenfalls iHv 45 000 DM. In 1995 übertrug der Sohn (= Vater) seinen

Töchtern das Grundstück je zur Hälfte gegen Übernahme seiner Verbindlichkeit iHv 90 000 DM. T1 übernahm die Verbindlichkeit des Vaters iHv 45 000 DM gegenüber seiner Tochter T2 und T2 übernahm die Verbindlichkeit des Vaters gegenüber T1. Damit schuldeten T1 und T2 wechselseitig jeweils 45 000 DM. Die wechselseitig gezahlten Schuldzinsen in gleicher Höhe zogen sie als Werbungskosten ab. Die erhaltenen Zinsen versteuerten sie als Kapitaleinkünfte, die jedoch wegen des Sparerfreibetrags nur teilweise der Steuer unterworfen wurden.

Für den Erwerb des Grundstücks B durch den Vater gewährte T1 und ihr Ehemann ein Darlehen iHv 35 000 DM und die T2 ein Darlehen in Höhe von 38 000 DM. In 1995 übertrug der Vater seinen Töchtern das Grundstück B je zur Hälfte gegen Übernahme der Verbindlichkeiten. Das Darlehen, das der Vater gegenüber T1 und deren Ehemann schuldet (35 000 DM), sollte T2 übernehmen. Das Darlehen, das der Vater gegenüber der T2 schuldet (38 000 DM), sollte T1 übernehmen. Auch hier wurden die wechselseitig gezahlten Schuldzinsen als Werbungskosten abgezogen und die erhaltenen Zinsen als Kapitaleinkünfte unter Nutzung des Sparerfreibetrags versteuert.

In Bezug auf das Grundstück A nahm das FG einen Gestaltungsmissbrauch an, weil die wechselseitige Übernahme der Schuld alleine der Aufrechterhaltung des Schuldzinsenabzugs diene. Außersteuerliche relevante Gründe seien hierfür nicht erkennbar. Bei einer angemessenen Gestaltung seien die Ansprüche der Töchter gegenüber ihrem Vater bei Übertragung des Grundstücks erloschen.

In Bezug auf das Grundstück B bestehe ein gewichtiger außersteuerlicher Grund. Der Ehemann der T1 habe ein Interesse, den neben seiner Ehefrau bislang existierenden weiteren Schuldner (Schwiegervater) nicht zu verlieren. An dessen Stelle sei die T2 getreten. Die Wahrung seiner bisherigen Stellung als Darlehensgläubiger sei hinreichender außersteuerlicher Grund dieser Gestaltung. Der BFH hat die Entscheidung des FG Köln bestätigt (Urteil vom 29.8.2007, IX R 17/07).

4. Urteil vom 19.12.2007, 5 K 4403/03: Die V-AG gründete mit zwei weiteren Gesellschaftern eine GbR, an deren Vermögen ausschließlich die V-AG beteiligt war. Am 1.8.1999 verkaufte die V-AG der GbR ein Grundstück. Die GbR wurde im September 1999 als Eigentümerin eingetragen. Die V-AG schloss im Folgenden mit der X-AG einen Verschmelzungsvertrag, wonach die V-AG auf die X-AG mit Wirkung zum 31.12.1999 verschmolzen werden sollte. Am 29.12.1999 schloss die GbR mit der Z-GmbH einen notariell beurkundeten Kaufvertrag über das Grundstück. Besitz, Nutzen und Lasten gingen an diesem Tage auf die Erwerberin über. In der notariellen Urkunde wurden auch die Auflassung und Eintragungsbewilligung aufgenommen. Das FA sah die Voraussetzungen der Grunderwerbsteuerbefreiung in § 5 Abs. 2 GrEStG nicht als erfüllt an und unterwarf den Verkauf des Grundstücks an die GbR am 1.8.1999 der Grunderwerbsteuer. Es verwies auf die Rspr. des BFH, der die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG verwehrt, wenn zum Zeitpunkt der Grundstücksübertragung auf die Gesamthand schon feststeht, dass die Gesellschafterstellung des bisherigen Alleineigentümers in der Gesamthand sich zugunsten der anderen Gesamthänder ändern wird (vgl. BFH v. 15.12.2004, II R 37/01, BStBl. II 2005, 303).

Das FG verneinte die Übertragbarkeit der zur Missbrauchsvermeidung entwickelten Rspr. auf diesen Fall. Die Fälle, in denen die Anwendung des § 5 Abs. 2 GrEStG verweigert wurde, zeichneten sich dadurch aus, dass die Gesamthand Eigentümerin des Grundstücks bleibe und der bisherige Alleineigentümer seine Gesellschafterstellung zugunsten der anderen Gesellschafter ändere. In diesem Fall war das Grundstück von

der GbR bereits am 29.12.1999 veräußert worden, also bevor die V-AG infolge der Verschmelzung am 31.12.1999 aus der GbR ausschied.

5. Urteil vom 22.10.2008, 13 K 3113/07: Der alleinige Inhaber einer defizitär arbeitenden GmbH übertrug 49 % der Anteile an seinen Sohn, der im Gegenzug als Gegenleistung sein einzelkaufmännisches Unternehmen in die GmbH einbrachte. Das FA vertrat die Auffassung, die Schenkung von nur 49 % der Beteiligung diene lediglich dem Erhalt der Verlustvorträge der GmbH. Ein fremder Dritte hätte eine höhere Beteiligung eingeräumt erhalten mit der Folge des Wegfalls des Verlustvortrags nach § 8 Abs. 4 KStG a. F.

Das FG vertrat zum Missbrauchsvorwurf die Auffassung, dass kein Fall des § 42 AO vorliege, soweit nach § 8 Abs. 4 KStG a. F. der Missbrauchsvorwurf nicht erhoben werden könne.

### **FG Düsseldorf**

1. Urteil vom 4.5.2005, 4 K 247/03 Erb: Die Eltern der Kläger (= Kinder) setzten sich gegenseitig als Erben sein. Erben des überlebenden Teils sollten die Kinder zu gleichen Teilen sein. Für den Fall, dass eines der Kinder nach dem Tod des erstversterbenden Elternteils sein Pflichtteil verlangt, soll es nach dem Tod des letztversterbenden Elternteils ebenfalls auf das Pflichtteil beschränkt sein. Nach dem Tod des Vaters vereinbarte die Mutter mit ihren Kindern, dass die Kinder auf die Geltendmachung ihres Pflichtteils verzichteten. Hierfür versprach die Mutter gegenüber jedem verzichtenden Kind eine Abfindung von 100 000 DM, die jedoch erst nach dem Ableben der Mutter fällig werden sollte. Nach dem Tod der Mutter (ein Jahr nach Abschluss der Vereinbarung) verlangten die Kläger, die Abfindungsverpflichtung der Mutter als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen.

Das FG erachtete die Vereinbarung als gestaltungsmisbräuchlich, da nach der Erbfolge von vornherein festgestanden habe, dass die Erben die Abfindungen nicht an sich selbst zahlen werden. Der BFH hat in seiner Entscheidung v. 27.6.2007 (II R 30/05) die FG-Entscheidung bestätigt, jedoch ohne auf § 42 AO zurückzugreifen. Er stellte vielmehr darauf ab, dass Nachlassverbindlichkeiten nur dann erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen seien, wenn sie den Erblasser und die Erben wirtschaftlich belasten. Das sei hier nicht der Fall gewesen.

2. Urteil vom 6.9.2006, 4 K 6867/04 Erb: Der Kläger war Vermächtnisnehmer. Die spätere Erblasserin hatte zu Lebzeiten eine GmbH gegründet, die die Verwaltung eines Wertpapierdepots in Höhe von 440 000 DM übernehmen sollte. Zu diesem Zwecke gründete die spätere Erblasserin mit der GmbH eine atypisch stille Gesellschaft, der das Wertpapierdepot zugeordnet wurde. Testamentarisch verfügte die Erblasserin, dass die Anteile an der GmbH und die Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft auf den Kläger im Wege des Vermächtnisses übergehen sollten. Fünf Monate nach Gründung der Gesellschaften und nach der testamentarischen Verfügung verstarb die Erblasserin. Das FA setzte für Zwecke der Erbschaftsteuer den auf den Kläger übergangenen Wert mit dem Wert des Wertpapierdepots an. Der Kläger beanspruchte hingegen den Freibetrag nach § 13 a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a. F.

Das FG erachtete die Gestaltung jedoch als missbräuchlich. Die Gründung von zwei Gesellschaften diene alleine der Steuerminderung durch Nutzung des § 13 a ErbStG. Ein außersteuerlicher wirtschaftlicher Grund für diese Gestaltung sei nicht erkennbar. Diese Entscheidung ist rechtskräftig.

3. Urteil vom 18.6.2007, 17 K 923/05 F: Die Klägerin, eine Bank, gewährte einer KG, die ausschließlich eigene Grundstücke verwaltete, ein Darlehen in Höhe von 26 Mio. DM und beteiligte sich an der KG mit einem Kapitalanteil in Höhe von 1000 DM. Die Zinsen aus dem Darlehen rechnete die KG zu den Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin und beehrte auch insoweit die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das FA war der Meinung, dass eine außersteuerliche Motivation für die Beteiligung der Klägerin an der KG nicht erkennbar sei und erachtete die Beteiligung als missbräuchlich iSd. § 42 AO.

Das FG erachtete die Gestaltung als nicht unangemessen und sah auch außersteuerliche beachtliche Gründe allein in der Teilhabe an dem Ergebnis der KG. Inzwischen ist die hier vorliegende Gestaltungsmöglichkeit der Teilhabe an der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG bei Grundstücksunternehmen in Form der Mitunternehmerschaft durch das JStG 2009 beseitigt worden.



# Steergestaltung aus der Sicht der Beratungspraxis

Prof. Dr. *Thomas Rödder*  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn\*

## *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. Steergestaltung – zu bekämpfendes Übel?</li><li>2. Was ist steuerliche Rechtsberatung?</li><li>3. Was ist Steergestaltung?</li><li>4. Warum gibt es und wie funktioniert Steergestaltung?</li><li>5. Beispiele</li></ol> | <ol style="list-style-type: none"><li>6. Was sind die rechtlichen und praktischen Grenzen der Steergestaltung?</li><li>7. Brauchen wir straffere rechtliche Grenzen der Steergestaltung?</li><li>8. Zusammenfassendes Statement aus Sicht der Beratungspraxis</li></ol> |
|---|---|

## **1. Steergestaltung – zu bekämpfendes Übel?**

In den letzten Jahren ist eine verstärkte Tendenz auszumachen, wonach Steergestaltung als einer der Hauptgründe für zunehmende Steuerungerechtigkeit und fiskalische Aufkommensprobleme identifiziert und angeprangert wird. Sie wird als zu bekämpfendes Übel bezeichnet. Dabei wird Steergestaltung mit der teloswidrigen Ausnutzung von Gesetzeslücken und Steuerschlupflöchern, mit der verschleiern, künstlichen Ummantelung anderer realer Sachverhalte gleichgesetzt.

Exemplarisch verdeutlichen dies die folgenden Auszüge aus Regierungsbegründungen zu jüngeren Steueränderungsgesetzen:

„Die Transparenz und die Verständlichkeit des Steuersystems haben sich stark verringert. Negativ geprägte Grundhaltungen gegenüber der Besteuerung haben sich verstärkt. *Einige Gruppen haben sich fast gänzlich von der steuerlichen Finanzierung staatlicher Aufgaben verabschiedet. Sie nutzen die unübersichtlichen Steuerregelungen aus, um trotz Inanspruchnahme staatlicher Leistungen keinen Beitrag zu deren Finanzierung zu leisten.* Sehr gut verdienende Privatleute, große Unternehmen und bestimmte Wirtschaftssektoren konnten davon bisher überproportional profitieren. Dies führt zu Steuerungerechtigkeit und weiteren Akzeptanzverlusten in der Bevölkerung. Zudem haben die Ausnahmetatbestände die Verwaltungskosten der Steuererhebung gesteigert. Ausnahmeregelungen beeinträchtigen die Neutralität der Besteuerung. Dies führt zu Fehlallokationen und Wettbewerbsverzerrungen. *Schließlich leidet die Planbarkeit staatlicher Einnahmen, wenn das Steueraufkommen vermehrt vom Verhalten auf Steuervermeidung und Steuerreduzierung abzielender Steergestalter abgängig wird.* Dies wiederum gefährdet die stetige Aufgabenwahrnehmung der öffentlichen Körperschaften. ...“<sup>1</sup>

---

\* Der Autor ist Partner von Flick Gocke Schaumburg.

1 RegBegr. zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003, BT-Drucks. 15/119, 21.

„Das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen enthält vor allem Regelungen, die dem Gestaltungsmissbrauch und der nicht gerechtfertigten Ausnutzung von Gesetzeslücken im Steuerrecht entgegenwirken. Das Gesetz leistet damit nicht nur einen Beitrag zur weiteren Stabilisierung der Steuerbasis. Es führt vielmehr unmittelbar zu größerer Steuergerechtigkeit und verhilft damit auch dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu größerer Geltung.“<sup>2</sup>

Und auch das folgende Zitat aus einer Schrift von *Paul Kirchhof* verdeutlicht die entsprechende Einschätzung:

„Die Gleichheit der Besteuerung ist nur gewährleistet, wenn die Steuerlast den Leistungsfähigen unausweichlich trifft, der Steuerpflichtige sie also nicht durch steuerbewusste Sachverhaltsgestaltung vermeiden kann. Die klassische Frage Wittgensteins, ob Sprache Kleid oder Verkleidung der Gedanken sei, gewinnt hier finanzwirtschaftliche Bedeutung. Die verbindliche Sprache des Rechts wird genutzt, um den steuerbaren Sachverhalt individueller Leistungsfähigkeit so zu bemänteln, dass die tatsächliche Leistungskraft gegenüber dem Gesetz nicht oder nur vermindert sichtbar wird. Das Gesetz wird formal beim Wort genommen, die Gesetzesidee aber bewusst verkannt. ...

*Meist laden ungerechtfertigte gesetzliche Unterscheidungen zur Steuergestaltung ein. Sie sind heute vielfältig und begründen die ernste Gefahr, dass der zivilrechtliche Vertrag, die wichtigste Grundlage unserer Wirtschaftsfreiheit, als Instrument eingesetzt wird, um steuerliche Belastungsungleichheiten herzustellen. Zugleich wird Kapital, insbesondere bei dem steuerlich veranlassten Bemühen um Verluste, entgegen individueller Vernunft eingesetzt.*

Deshalb müssen neben den Steuersubventionen auch die Ausweichmöglichkeiten und Schlupflöcher beseitigt werden. Die Steuer ist von Verfassung wegen die jeden Leistungsfähigen treffende Gemeinlast. *Maßstabgebend ist die Belastbarkeit des Pflichtigen in seinem Einkommen oder seiner Kaufkraft. Unerheblich ist seine Fähigkeit, auf dem – gegenwärtig total verstimmt – Klavier des Steuerrechts geschickt zu spielen und ihm die heiteren Töne individueller Steuerersparnis zu entlocken.“<sup>3</sup>*

Diese Sichtweise ist zwar abstrakt nachvollziehbar und auch im Einzelfall nicht unzutreffend. Sie ist aber für den Steuergestaltungs-Regelfall falsch. Ihr liegt ein unzutreffendes Verständnis von „Steuergestaltung“ zugrunde, die einen wesentlichen Teil der steuerrechtlichen Beratungspraxis ausmacht, sie erkennt den Inhalt richtig verstandener steuerlicher Rechtsberatung und suggeriert dementsprechend auf unzutreffender Grundlage, dass Steuergestaltung als Teil der steuerlichen Rechtsberatung etwas Illegitimes und gesellschaftlich Unerwünschtes sei, und sie erläutert zu wenig die Ursachen dafür, warum „Steuergestaltungen“ in praxi möglich sind. Letztlich führt sie zu einer besorgniserregenden Tendenz: Die Orientierung des Steuerrechts an grundlegenden inhaltlichen und rechtstaatlichen Prinzipien und der damit verbundene Schutz des Einzelnen vor willkürlichen staatlichen Ein-

2 RegBegr. zum Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28.4.2006, BT-Drucks. 16/634, 7.

3 *Paul Kirchhof*, Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht, 2005, S. 16 ff.



griffen wird zunehmend „im Interesse des Gemeinwohls“ in Frage gestellt. All dies soll im Folgenden verdeutlicht werden.

## 2. Was ist steuerliche Rechtsberatung?<sup>4</sup>

*Steuerliche Rechtsberatung heißt, dass überwiegend auf Basis juristischer Ausbildung und unter Anwendung juristischer Methoden Rechtsanwendungsfragen beantwortet, Rechtspositionen verteidigt und entsprechende Gestaltungsaufgaben bewältigt werden.* Dabei versteht sich der Berater naturgemäß vor allem als *rechtlicher Interessenvertreter* seines Mandanten, im steuerlichen Bereich also *des Steuerpflichtigen*. *Er hilft ihm dabei, mit den hoch komplexen und vielfach nicht mehr nachvollziehbaren Anforderungen sowie den wirtschaftlich regelmäßig gravierenden Auswirkungen des Steuerrechts als einem strafbewehrten Eingriffsrecht fertig zu werden, sorgt dabei jedenfalls annähernd für den Abbau von staatlichem Herrschaftswissen, in diesem Sinne also für eine „Waffengleichheit“ mit dem steuerrechtssetzenden und -durchsetzenden Staat und seinen Repräsentanten, und verschafft seinem Mandanten gegenüber anderen Steuerpflichtigen steuerlastbedingte Wettbewerbsvorteile bzw. verhindert zumindest das Entstehen von steuerlastbedingten Wettbewerbsnachteilen.*<sup>5</sup> Damit gehört auch *Steuer-gestaltungsberatung* wesentlich zur steuerlichen Rechtsberatung. Sie ist ein Teil der wichtigen individuellen „Abwehrrechte“ gegenüber dem hoheitlich tätig werdenden Staat, also Teil des freiheitlich-rechtsstaatlichen Staatsverständnisses, das den „Steuerstaat“ für den Einzelnen erst akzeptabel macht. Außerdem trägt die *Steuer-gestaltungsberatung* wegen der mit ihr verbundenen Wettbewerbsaspekte aus volkswirtschaftlicher Sicht zu einer optimalen Ressourcenallokation bei.

*Steuerliche Rechtsberatung heißt aber auch, dass sich der steuerliche Berater bewusst ist, dass er sich als Handelnder in einem in bestimmter Weise konstruierten Rechtsstaat bewegt, dass er auch Organ der Rechtspflege ist und dass er seine Rolle in der richtigen Balance, im richtigen Verhältnis zu Vertretern der Exekutive, Judikative und Legislative versteht.* In diesem Sinne ist richtig verstandene steuerliche Rechtsberatung stets auch „*staatstragend*“, *bejaht* im Grundsatz die Notwendigkeit der Steuererhebung für unser funktionierendes Gemeinwesen, *die Notwendigkeit einer auf Steuergerechtigkeit zielenden „Steuerrechtskultur“ und lehnt Steueraggressivität ab.* All dies (die *Beratung „im System“ statt „gegen das System“*) beugt vor allem einem allzu technokratischen artifiziellen, zielgerichtetem Gesetzesverständnis vor und bürgt damit für eine vergleichsweise hohe Solidität und Akzeptanz der Beratungsergebnisse bei allen Beteiligten.

<sup>4</sup> Siehe auch *Thomas Rödder* in FS Schaumburg, 2009, S. 90.

<sup>5</sup> Anmerkung: Der steuerliche Berater muss das tun, weil er sonst ggf. die ihn treffenden Pflichten aus dem Beratungsvertrag verletzt.

### 3. Was ist Steuergestaltung?

*Steuergestaltung ist die steuerlich motivierte Beeinflussung von Höhe und/oder Zeitpunkt der Steuerbelastung durch Sachverhaltsgestaltung und/oder Wahlrechtsausübung (in diesem Beitrag werden nur Sachverhaltsgestaltungen erörtert). Dabei kann der Impuls für Steuergestaltungsüberlegungen ein unternehmerisches Vorhaben sein und ist dann derivativ (das ist in praxi der Regelfall), er kann aber auch ausnahmsweise originär steuerlich sein.*

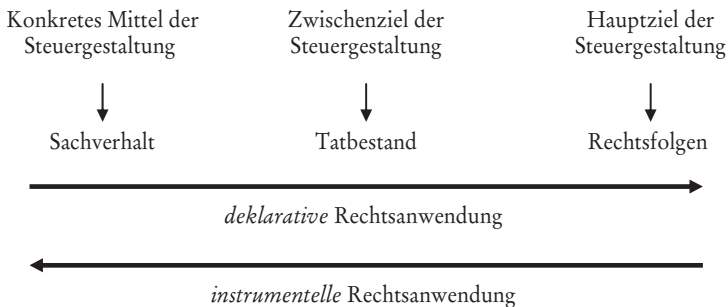
Steuergestaltung ist der von der bloß reagierenden Steuereinplanung zu unterscheiden, vom Einbau der dispositionsbezogenen Steuerwirkungen in ökonomische Kalküle aufgrund entsprechender Subsumtion.

### 4. Warum gibt es und wie funktioniert Steuergestaltung?

*Steuergestaltung i. S. der Nutzung von Sachverhaltsgestaltungsmöglichkeiten zur Beeinflussung von Höhe und/oder Zeitpunkt der Steuerbelastung gibt es nur deshalb, weil der Steuergesetzgeber tatbestandlich differenziert, weil er für verschiedene Tatbestände bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen vorsieht. Dies ist natürlich nicht durchgängig vermeidbar. Aber: Das Steuerrecht könnte deutlich weniger tatbestandlich differenziert sein als es heute ist.*

*Damit trägt der Gesetzgeber und damit die Steuerpolitik die Hauptverantwortung dafür, dass sich das Steuerrecht immer weiter von Idealvorstellungen der Steuergerechtigkeit und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entfernt und überhaupt Ansatzpunkte für Steuergestaltungen bietet.*

Letztlich funktioniert Steuergestaltung als *Denken in unterschiedlichen Steuerwirkungen, in steuergesetzlich vorgesehenen Belastungsgefällen*. Die „juristische Kausalität“ wird, wie auch das folgende Schaubild zeigt, umgedreht.



Das meint: Wenn ein geplanter Sachverhalt bestimmte steuerliche Tatbestandsmerkmale erfüllt und damit eine bestimmte Steuerbelastung (Rechtsfolge) auslöst, setzen Steuergestaltungsüberlegungen dann ein, wenn

festgestellt wird, dass das Steuerrecht für „verwandte“ Sachverhalte auch niedrigere Steuerbelastungen vorsieht. Denn dann schließt sich die Frage an, welche Tatbestandsmerkmale im Hinblick auf die angestrebte niedrigere Steuerbelastung zu erfüllen sind und ob der Sachverhalt entsprechend gestaltet werden kann.

## 5. Beispiele

- (1) Ein privat gehaltenes Grundstück soll nach 9 ½ Jahren Haltedauer verkauft werden. Wegen § 23 EStG wird es nach etwas mehr als 10 Jahren verkauft.
- (2) A hat privat freie Mittel und Liquiditätsbedarf in seinem Unternehmen. Wegen der Abgeltungssteuer legt er die Mittel privat zinsbringend an und nimmt in seinem Unternehmen ein Darlehen auf.
- (3) Um die Bilanzierungs- und die Gewerbesteuerpflicht zu vermeiden, bleiben Freiberufler in der Rechtsform der GbR und wechseln nicht in die Rechtsform der GmbH.
- (4) Um den ermäßigten Steuersatz gem. § 34 EStG und den besonderen Freibetrag zu erhalten, veräußert A sein Unternehmen erst mit 55 statt mit 54 Jahren.
- (5) Um nicht § 15a EStG auszulösen, erfolgt rechtzeitig eine Erhöhung der Haftsumme im Handelsregister.
- (6) Um eine günstigere Besteuerung thesaurierter Gewinne zu erreichen, wählt A für sein Unternehmen die Rechtsform der GmbH statt der KG. Später löst er, um die „Nachsteuer“ zu vermeiden, private Anlagen auf statt Mittel auszuschütten.
- (7) Um eine einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Ergebnisverrechnung zu erreichen, strukturieren JV-Partner ihr JV als Personengesellschaft und nicht als Kapitalgesellschaft.
- (8) Um eine körperschaft- und gewerbesteuerliche Ergebnisverrechnung zu erreichen, wird eine Tochterkapitalgesellschaft organschaftlich angebunden. Um eine volle steuerliche Ergebnisverrechnung im Organkreis zu erreichen, scheidet ein konzernzugehöriger außenstehender Gesellschafter vor Begründung der Organschaft aus der Organschaft aus.
- (9) Um später eine zu 95 %-steuerfreie Anteilsveräußerung zu ermöglichen, wird eine Aktivität in einer Tochterkapitalgesellschaft ausgeübt.
- (10) A erwirbt ein Unternehmen im Wege des Asset Deal statt des Share Deal, weil er steuerlich Abschreibungssubstrat und volle Abzugsfähigkeit des Refinanzierungsaufwands erlangen möchte.

- (11) Ein sperrfristbehafteter Kapitalgesellschaftsanteil wird nicht verkauft, sondern der potentielle Erwerber per Kapitalerhöhung beteiligt.
- (12) Eine Umstrukturierung wird so ausgestaltet, dass sie zu Buchwerten erfolgen kann.
- (13) A erbringt seine Geschäftsführerdienstleistung für seine GmbH unentgeltlich oder entgeltlich abhängig vom Belastungsgefälle zwischen Leistungsvergütungen und ausgeschütteten Gewinnen.
- (14) Um eine Dividendenbesteuerung zu vermeiden, werden Mittel per Kapitalherabsetzung an die Gesellschafter ausgekehrt.
- (15) Weil Dividenden für Kapitalgesellschaften zu 95 % steuerfrei sind und Zinsen voll steuerpflichtig, werden überflüssige Mittel dividendenbringend angelegt.
- (16) Um das Eingreifen der Zinsschranke zu vermeiden, erfolgt keine fremdfinanzierte Anlageninvestition, sondern es wird geleast.
- (17) Um das Eingreifen der Zinsschranke zu vermeiden, werden Mittel aus ausländischen Töchtern repatriiert.
- (18) Um das Eingreifen der Zinsschranke zu vermeiden, wird ein niedrig verzinsliches Fremdwährungsdarlehen aufgenommen und die Zinszahlungen werden gewapt.
- (19) Um die Anforderungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs zu erfüllen, werden Anteile in einer Zwischenholding gepoolt.
- (20) Wegen des niedrigen Hebesatzes wird eine ertragreiche Personengesellschaft in Grünwald statt in Frankfurt angesiedelt.
- (21) Ein Unternehmen erwartet in diesem Jahr Verlust und im nächsten Jahr Gewinn. Durch freiwillige Vorabrealisationen in diesem Jahr wird in beiden Jahren ein Ergebnis von jeweils 0 Euro erzielt.
- (22) Eine angeschlagene Verlustkapitalgesellschaft möchte neue Kapitalgeber gewinnen. Die Beteiligung der Kapitalgeber erfolgt nur an Tochtergesellschaften, weil die Beteiligung oben die Verlustvorträge zerstören würde.
- (23) Zur Nutzung eines Verlustvortrags in der Tochter-GmbH gibt der Gesellschafter dieser ein niedrigverzinsliches Darlehen.
- (24) Um die Zerstörung von laufenden Verlusten wegen eines mittelbaren Beteiligungserwerbs zu vermeiden, werden freiwillig durch Teilbetriebsausgliederung stille Reserven realisiert.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Siehe nun aber die Änderungen des § 8c KStG durch das WachstumsbeschleunigungsgG, die andere Gestaltungsüberlegungen provozieren.

- (25) Ein Familienunternehmer will wegziehen. Sein Unternehmen wird so strukturiert, dass es, da Deutschland das Besteuerungsrecht behält, zu keiner Wegzugsbesteuerung kommt.
- (26) Um in Deutschland Chancen und Risiken der unternehmerischen Tätigkeit gering zu halten, gestaltet eine ausländische Kapitalgesellschaft ihre deutsche Produktionstochter von Anfang an als Lohnfertiger aus.
- (27) Eine deutsche Kapitalgesellschaft entleiht von einem ausländischen Entleiher (ohne Dividendenfreistellung) Aktien über den Dividendenstichtag und leistet an diesen Kompensationszahlungen.
- (28) Eine ausländische Kapitalgesellschaft finanziert ihre deutsche Tochtergesellschaft überwiegend mit Fremdkapital und nicht mit Eigenkapital.
- (29) Eine ausländische Kapitalgesellschaft finanziert ihre inländische Tochtergesellschaft so, dass aus deutscher Sicht ein abzugsfähiger Zins und beim Empfänger ein steuerfreier Ertrag gegeben ist.
- (30) Eine ausländische Kapitalgesellschaft hat eine Patentgesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat, an die die deutsche Tochter, die die Patente benötigt, Lizenzen zahlt.
- (31) Eine deutsche Kapitalgesellschaft akquiriert Auslandsbeteiligungen und nimmt dafür Darlehen auf.
- (32) Eine Personengesellschaft möchte die von ihr gehaltenen Auslandskapitalgesellschaftsbeteiligungen in einer Zwischenholding bündeln und realisiert dabei steuerrelevante Veräußerungsverluste.
- (33) Um trotz AStG-Anwendung den niedrigen Körperschaftsteuersatz rechtssicher ohne zusätzliche Gewerbesteuerbelastung zu nutzen, werden niedrig besteuerte Kapitalanlageerträge in einer ausländischen Personen- statt in einer ausländischen Kapitalgesellschaft vereinnahmt.
- (34) Um nach DBA befreite Betriebsstätteneinkünfte endgültig steuerbefreit vereinnahmen zu können, erfolgt die Vereinnahmung über eine Personen- statt über eine Kapitalgesellschaft.
- (35) Um eine niedrigere ausländische Steuerbelastung zu nutzen, wird eine ausländische Tochterfinanzierungsgesellschaft mit Eigenmitteln gem. den Cadbury Schweppes-Anforderungen ausgestattet.
- (36) Um eine grunderwerbsteuerbare Anteilsübertragung zu vermeiden, werden nur 94,9 % an einer grundbesitzhaltenden Kapitalgesellschaft veräußert.

- (37) Ein Familienunternehmen strukturiert sich so neu, dass im Erb- und Schenkungsfall die Verschonungsabschläge für Unternehmensvermögen greifen können.
- (38) Festgelder werden in einer GmbH angelegt, um dann die Anteile an der GmbH schenkungsteuerfrei übertragen zu können.
- (39) In einer GmbH & Co. KG gehaltene Mietwohnungen werden zu einer gewerblichen Wohnungsvermietung ausgebaut, damit die Anteile schenkungsteuerfrei übertragen werden können.
- (40) Der unternehmerisch gebotene Arbeitsplatzabbau erfolgt nicht, um nicht nach einem großen Erbfall die Lohnsummenregelung zu verletzen.

*In fast allen der genannten 40 Beispiele, deren Zahl sich beliebig vergrößern ließe, handelt es sich um das Reagieren auf bewusste gesetzgeberische Entscheidungen. Lücken-Gestaltungen, Verstöße gegen den Telos der betreffenden Normen, Nutzungen ungewollter „Steuerschlußflöcher“, „künstliche, unangemessene Ummäntelungen“ eines anderen realen Sachverhalts liegen nur in den wenigsten Fällen vor. Dementsprechend werden auch nur einige der genannten Beispiele in der Praxis kritisch gesehen. Damit wird deutlich, dass das in der steuerpolitischen Diskussion oft und häufig gepflegte Steuergestaltungsverständnis nur Ausnahmefälle und nur einen kleinen Ausschnitt der Realität beschreibt. Mit der vorstehend veranschaulichten Steuergestaltung als wesentlicher Bestandteil der steuerlichen Rechtsberatung in der Praxis ist es dagegen nicht identisch, mit illegitimem Verhalten, zu bekämpfendem Übel o. Ä. hat der ganz wesentliche Teil der Steuergestaltungspraxis nichts zu tun.*

*Es ist zu Recht sowohl durch die Rechtsprechung als auch durch die Finanzverwaltung anerkannt, dass sich der Stpfl. auf die tatbestandlichen Differenzierungen des Steuerrechts einstellen darf!*

## **6. Was sind die rechtlichen und praktischen Grenzen der Steuergestaltung?**

Als Erstes sind insoweit die *Unsicherheiten im Verständnis von Steuerrechtsnormen* zu nennen. Sie haben in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Dies ist für das Steuerrecht als einem strafbewehrten Eingriffsrecht nicht akzeptabel.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> In vielen Fällen verantwortlicher steuerlicher Rechtsberatung sind die Steuerpflichtigen deshalb auch auf den Erhalt verbindlicher Auskünfte durch die Finanzbehörden angewiesen. Sie werden bei gewichtigen Maßnahmen ohne Missbrauchsverdacht auch i. d. R. erteilt.

Zum Zweiten sind als rechtliche Grenzen der Steuergestaltung die *speziellen Missbrauchsnormen* relevant. Sie sind in den letzten Jahren vielfältig neu eingeführt worden, z. B. die Zinsschranke, § 8c KStG, § 22 UmwStG, § 50d Abs. 9 u. 10 EStG etc. Die speziellen Missbrauchsnormen wirken regelmäßig viel weiter als im Hinblick auf die Begrenzung von Steuergestaltung intendiert. Verstöße gegen das Nettoprinzip z. B. werden zunehmend in Kauf genommen. Auch dies ist sehr bedenklich.

Zum Dritten ist § 42 AO zu nennen. Die Norm hat (nach ihrer jüngst erfolgten Neufassung) folgenden Wortlaut:

- „ (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Abs. 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.
- (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

Das Verständnis der Norm des § 42 AO ist vielfältig unklar. *Was ist eine den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene rechtliche Gestaltung? Was ist ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil? Was sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtliche außersteuerliche Gründe?*

In der verantwortlichen steuerlichen Rechtsberatungspraxis ist die Norm des § 42 AO *nur sehr selten von Bedeutung*. Auch in den o.a. 40 Beispielen wird die Norm nur in ganz wenigen Zusammenhängen diskutiert.

*Für die Praxis ist letztlich entscheidend, sich eben nicht auf das Gleis von Lücken-Gestaltungen und künstlichen Ummäntelungen anderer realer Sachverhalte zu begeben.* Dabei ist zu beachten, dass die Anwendung des § 42 AO in praxi sehr stark subjektiv geprägt ist. *Detlev Jürgen Piltz* hat dies wie folgt zutreffend zum Ausdruck gebracht:<sup>8</sup>

„Alle mir bekannten Untersuchungen zu § 42 AO haben (auch) das Ziel, der verhältnismäßig unbestimmten Vorschrift klare Konturen zu geben, sie praktisch subsumtionsfähig zu machen, die Ergebnisfindung aufgrund dieser Vorschrift rational nachvollziehbar zu machen. ... *Was mir daran fehlt, ist das Eingeständnis der Erkenntnis, dass es bei der Beurteilung einer Gestaltung als missbräuchlich oder nicht Grenzen der rationalen Nachvollziehbarkeit gibt.* ...

<sup>8</sup> *Detlev Jürgen Piltz*, BB Beil. 14/1987, S. 7. Es bleibt abzuwarten, ob das im neuen § 42 AO vorgesehene Tatbestandsmerkmal des gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils zu einer etwas stärkeren Objektivierung der Anwendung des § 42 AO führen kann oder ob dies nicht der Fall ist.

*Jeder Anwender des Steuerrechts, gleich ob Richter, Finanzbeamter, Berater oder Steuerpflichtiger, kennt die Entscheidungssituation zwischen den beiden Polen, dass er entweder sagt: „das ist klug ausgedacht“ und die Gestaltung steuerlich anerkennt oder sagt: „das geht zu weit“ und die Gestaltung steuerlich nicht anerkennt. Die Entscheidung in diesem Bereich, den ich den „irrationalen Raum“ bei der Anwendung des § 42 AO nennen möchte, ist keine Frage der juristischen Methodenlehre, sondern eine Frage der Persönlichkeit des Beurteilenden, ihrer Ausbildung, ihrer Stellung im Beruf, ihrer finanziellen Lage, ihres Temperaments, ihrer Stimmung, ihrer politischen Einstellung, ihrer internationalen Erfahrung usw.*

Nur aus der Existenz dieses irrationalen Raums lässt sich z. B. auch erklären, dass ein *Missbrauch sehr viel eher* angenommen wird, *wenn es sich* bei der Gestaltung *um ein viel verwendetes „Modell“ zur Steuereinsparung* handelt, als wenn es um einen singulären Einzelfall geht. Manches Urteil des Bundesfinanzhofes, das bei der Beurteilung von Steuerfragen im Rahmen von Bauherrenmodellen und ähnlichen Steuerspargestaltungen Rechtsmissbrauch annimmt, hätte das sicher nicht getan, wenn es sich nur um einen unrepräsentativen Einzelfall gehandelt hätte. In die Entscheidung der Richter floss das Motiv ein, „Es muss ein Riegel davor geschoben werden“. Das ist natürlich noch häufiger bei der Finanzverwaltung.“

Damit führt die rechtliche Grenze des § 42 AO in die Nähe der bereits w.o. aus dem richtig verstandenen Selbstverständnis der steuerlichen Rechtsberatung gewonnenen Erkenntnis, dass sich Steuergestaltung nicht nur im Rahmen der Legalität, sondern auch der Legitimität bewegen sollte.

Und schließlich ist hervorzuheben, dass *unternehmerische Überlegungen* den theoretisch denkbaren steuerlichen Gestaltungsspielraum regelmäßig praktisch deutlich begrenzen. Gute Steuergestaltung optimiert die Steuerbelastung des unternehmerisch Gewollten, führt aber nicht dazu, dass unternehmerisch nicht Gewolltes passiert. „*Nie nur wegen Steuern steuern!*“

Zusammenfassend können danach die rechtlichen und praktischen Grenzen der *Steuergestaltung* auch wie folgt beschrieben werden<sup>9</sup>:

„*Künstliche Gestaltungen* nur aus steuerlichen Gründen, ohne mindestens ein gewichtiges wirtschaftliches (nichtsteuerliches) Argument (einen good business reason) für die gewählte Vorgehensweise zu haben, *sind nicht erfolgversprechend*. Es ist erforderlich, *wirtschaftliche Plausibilität* zu gewährleisten. Zwischen wirtschaftlicher Plausibilität und vorgeschobener (scheinbarer) wirtschaftlicher Begründung ist streng zu unterscheiden. Es ist sicherzustellen, dass die Gestaltung auch „vor Steuern“ unternehmerisch Sinn macht.

Relativ *einfache Gestaltungen* sind eher empfehlenswert (weil auch wirtschaftlich besser begründbar) als komplexe, artifiziell wirkende Maßnahmenbündel.

*Auf Dauer angelegte Gestaltungen* sind gegenüber nur kurzfristig wirkenden Maßnahmen vorzugswürdig. Der Anschein eines auf Steuerminderung angelegten „Gesamtplans“ durch kurzfristige Abfolge verschiedener Maßnahmen ist zu vermeiden.

*Gestaltungen „im steuerlichen System“*, wenn sich ein solches (die entsprechende gesetzgeberische Wertung) ... im Einzelfall feststellen lässt, sind weniger anfällig als solche, die

9 Thomas Rödder in Freundesgabe Gocke, 2002, S. 242 f.



bloß (ggf. „systemwidrige“) Wortlautlücken nutzen. Die Anforderungen an die wirtschaftlichen Gründe sind bei System-Gestaltungen regelmäßig geringer als bei Lücken-Gestaltungen.

Gestaltungen, die sich an einer *Missbrauchs-Spezialvorschrift* orientieren können, sind sicherer konturierbar als solche ohne eine einschlägige spezielle Missbrauchsnorm.

*Es ist immer zu fragen, wie eine Gestaltung aus den Augen eines Finanzbeamten wirkt. Stets ist auch zu prüfen, ob vor Gericht ein Erfolg deutlich überwiegend wahrscheinlich wäre.“*

## 7. Brauchen wir straffere rechtliche Grenzen der Steuergestaltung?

Es ist offensichtlich, dass im gegenwärtigen Steuerrecht dessen Komplexität und überbordende tatbestandliche Differenziertheit dazu führen, *dass der gut Beratene besser abschneidet als der schlecht Beratene, was unter Steuer-gerechtigkeits- und Gleichheitsgesichtspunkten problematisch ist.*

*Aber: Dies kann nicht durch straffere rechtliche Grenzen der Steuergestaltung geändert werden. Wie sollen denn diese Grenzen für die meisten der o.a. 40 Beispiele aussehen? Womit wären sie zu rechtfertigen, wenn der Gesetzgeber selbst Regelungen vorsieht, die zu so krass unterschiedlichen Steuerwirkungen führen, und der Steuerpflichtige nur die gewollten tatbestandlichen Differenzierungen und daraus resultierenden Belastungsunterschiede nutzt?*

*Nur der gleichheitsfördernde Rückbau tatbestandlicher Differenzierungen im Steuerrecht unter Beachtung grundlegender steuerrechtlicher Prinzipien hilft weiter! Anzeigepflichten für modellhafte Steuergestaltungen, Neufassungen des § 42 AO, wortlautferne Gesetzesauslegungen nach ihren vermeintlichen Zwecken – all dies packt das Problem nicht bei der Wurzel und greift bei verantwortbarer Ausgestaltung ohnehin nur für wenige Fälle.*

Zwar ist es zutreffend, dass der Abbau tatbestandlicher Differenzierungen enormes steuerpolitisches Rückgrat erfordert und mitnichten einfach ist. Und es ist auch zutreffend, dass es *steuerrechtsdogmatisch bislang nur unzureichend aufgearbeitet ist, wie grundlegende steuerrechtliche Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip für multinationale Unternehmen im Zeitalter der Globalisierung in einem nationalen Steuerrecht gleichheitsfördernd verstanden und konkretisiert werden sollen* – und mglw. wird das nationale Steuerrecht diese Frage auch niemals befriedigend beantworten können.

*Allerdings darf das Steuerrecht vor dieser Aufgabe nicht kapitulieren, weil sonst aus Gründen des „Gemeinwohls“ die Handlungsfreiheit des Einzelnen schlicht auf dem Altar fiskalpolitischer Interessen geopfert wird. Die entsprechenden Tendenzen sind besorgniserregend, was folgendes Zitat zeigt:<sup>10</sup>*

10 Axel Nawrath, DStR 2009, 2.

„Als unverrückbarer Grundsatz gilt für den Steuergesetzgeber, dass er mit seinem Gestaltungsspielraum im Rahmen einer ganzheitlich gestaltenden Finanzpolitik immer gebunden ist an das Rechtsstaatsprinzip und an das Prinzip der Gleichheit der Lastenzuteilung, was wiederum als Ausprägung von Art. 3 GG ein Ausdruck des Postulats der Finanzierungsgerechtigkeit ist, an das Prinzip der Folgerichtigkeit bei der Umsetzung von Lenkungszielen sowie an europäisches Primär- und Sekundärrecht. ...

*Sonstige sog. Steuerrechtsprinzipien können für den Gesetzgeber immer nur Referenzposition sein. Alle diese sonstigen Prinzipien des Steuerrechts werden im Lichte von politischen und ökonomischen Veränderungen und Entwicklungen über die Zeit immer wieder neue Ausprägungen erhalten.* Zum sog. objektiven Nettoprinzip hat das BVerfG bspw. auch in seiner jüngsten Entscheidung zur Pendlerpauschale vom 9.12.2008 ... erneut bekräftigt, dass „der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen“ kann. ...

*Um die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in einer globalisierten Wirtschaft sicherzustellen, muss dabei auch beim Nettoprinzip die globale Perspektive einbezogen werden.* ...

*Letztlich kann ein demokratisch legitimierter Gesetzgeber nicht gezwungen sein, die Wirkung von Steuerprinzipien gegen sich uneingeschränkt gelten zu lassen, wenn in ihrem Windschatten dem Staat die fiskalische Basis entzogen wird. Das objektive Nettoprinzip soll zu einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beitragen, nicht diese verhindern. ...*

Der Gesetzgeber kann auch zukünftig über das Steuerrecht nicht ex-ante sämtliche zivil-, handels- und gesellschaftsrechtliche Ausprägungen von Wirtschaftshandeln regeln können. *Jede aus einer solchen neuen Ausprägung von Wirtschaftshandeln erfolgende Abbildung im Steuerrecht, die das Steuersubstrat beeinträchtigt, ist deswegen im Lichte seiner gesetzgebenden Gestaltungsmacht für den Gesetzgeber auf den Prüfstand zu stellen. ...*

*Ich glaube, wir werden in Zukunft erleben, dass der Gesetzgeber Gestaltungen, die möglich, aber volkswirtschaftlich überflüssig sind, eher auf den Prüfstand stellen wird, als andere.* Aus Sicht des Gesetzgebers ist z. B. die steuerliche Begünstigung der Übertragung von Verlusten, d. h. auch des Handels mit Verlusten, für eine Volkswirtschaft nicht erforderlich. Dabei betone ich die Bedeutung volkswirtschaftlicher Kategorien. Es wird für den Wirtschaftsteilnehmer m. E. nicht mehr ausreichen, lediglich betriebswirtschaftliche Kriterien in den Vordergrund seiner Risikoabschätzung stellen. ...

*Steuergestaltungen jenseits von Steuermisbrauchstatbeständen, die den Staat daran hindern, notwendige Ausgaben zu finanzieren, sind zunehmend inakzeptabel und rufen Gegenreaktionen des Staates hervor. Wirtschaftsteilnehmer, die steuerliche Gestaltungen nutzen, müssen insofern das wirtschaftliche Risiko tragen, dass der Gesetzgeber die diesen Gestaltungsspielräumen zugrunde liegenden Regelungen durch eigene gesetzliche Gestaltungen konterkarieren kann. Dabei ist der Gesetzgeber nicht an Einzelinteressen gebunden, sondern dem Gemeinwohl verpflichtet.“*

## 8. Zusammenfassendes Statement aus Sicht der Beratungspraxis

In den letzten Jahren ist eine verstärkte Tendenz auszumachen, wonach Steuergestaltung als einer der Hauptgründe für zunehmende Steuerungerechtigkeit und fiskalische Aufkommensprobleme identifiziert und angeprangert wird. Sie wird als zu bekämpfendes Übel bezeichnet. Dabei wird

Steergestaltung mit der teloswidrigen Ausnutzung von Gesetzeslücken und Steuerschlupflöchern, mit der verschleiernenden, künstlichen Ummantelung anderer realer Sachverhalte gleichgesetzt.

Diese Sichtweise ist zwar abstrakt nachvollziehbar und auch im Einzelfall nicht unzutreffend. Sie ist aber für den Steergestaltungs-Regelfall falsch. Ihr liegt ein unzutreffendes Verständnis von „Steergestaltung“ zugrunde, die einen wesentlichen Teil der steuerrechtlichen Beratungspraxis ausmacht, sie verkennt den Inhalt richtig verstandener steuerlicher Rechtsberatung und suggeriert dementsprechend auf unzutreffender Grundlage, dass Steergestaltung als Teil der steuerlichen Rechtsberatung etwas Illegitimes und gesellschaftlich Unerwünschtes sei, und sie erläutert zu wenig die Ursachen dafür, warum „Steergestaltungen“ in praxi möglich sind. Letztlich führt sie zu einer besorgniserregenden Tendenz: Die Orientierung des Steuerrechts an grundlegenden inhaltlichen und rechtstaatlichen Prinzipien und der damit verbundene Schutz des Einzelnen vor willkürlichen staatlichen Eingriffen wird zunehmend „im Interesse des Gemeinwohls“ in Frage gestellt.

Dem muss stärker als bisher argumentativ begegnet werden. So muss insbesondere Folgendes verdeutlicht werden:

- Steergestaltung i. S. v. Sachverhaltsgestaltungsmöglichkeiten zur Beeinflussung von Höhe und/oder Zeitpunkt der Steuerbelastung gibt es nur deshalb, weil der Steergesetzgeber tatbestandlich differenziert, weil er für verschiedene Tatbestände bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen vorsieht. Damit trägt der Gesetzgeber und damit die Steuerpolitik die Hauptverantwortung dafür, dass sich das Steuerrecht immer weiter von Idealvorstellungen der Steergerechtigkeit und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entfernt und überhaupt Ansatzpunkte für Steergestaltungen bietet.
- Damit geht einher, dass es sich in praxi bei Steergestaltung ganz überwiegend um das Reagieren auf bewusste gesetzgeberische Entscheidungen handelt. Lücken-Gestaltungen, Verstöße gegen den Telos der betreffenden Normen, Nutzungen ungewollter „Steuerschlupflöcher“, „künstliche, unangemessene Ummantelungen“ eines anderen realen Sachverhalts liegen nur in den wenigsten Fällen vor. Mit illegitimem Verhalten, zu bekämpfendem Übel o. Ä. hat dies nichts zutun. Es ist zu Recht sowohl durch die Rechtsprechung als auch durch die Finanzverwaltung anerkannt, dass sich der Stpfl. auf die tatbestandlichen Differenzierungen des Steuerrechts einstellen darf.
- Steergestaltungsberatung gehört wesentlich zur steuerlichen Rechtsberatung und ist ein Teil der wichtigen individuellen „Abwehrrechte“ gegenüber dem hoheitlich tätig werdenden Staat, also Teil des freiheitlich-rechtsstaatlichen Staatsverständnisses, das den „Steuerstaat“ für den Einzelnen erst akzeptabel macht. Außerdem trägt die Steergestaltungs-

beratung wegen der mit ihr verbundenen Wettbewerbsaspekte aus volkswirtschaftlicher Sicht zu einer optimalen Ressourcenallokation bei.

- Steuerliche Rechtsberatung heißt allerdings auch, dass sich der Berater bewusst ist, dass er auch Organ der Rechtspflege ist, dass er seine Rolle in der richtigen Balance, im richtigen Verhältnis zu Vertretern der Exekutive, Judikative und Legislative versteht und richtig verstandene steuerliche Rechtsberatung stets auch „staatstragend“ ist, im Grundsatz die Notwendigkeit der Steuererhebung für unser funktionierendes Gemeinwesen, die Notwendigkeit einer auf Steuergerechtigkeit zielenden „Steuerrechtskultur“ bejaht und Steueraggressivität ablehnt.
- Es ist offensichtlich, dass im gegenwärtigen Steuerrecht dessen Komplexität und überbordende tatbestandliche Differenziertheit dazu führen, dass der gut Beratene besser abschneidet als der schlecht Beratene, was unter Steuergerechtigkeits- und Gleichheitsgesichtspunkten problematisch ist. Aber: Dies kann nicht durch straffere rechtliche Grenzen der Steuergestaltung geändert werden. Steuergestaltung ist eben ganz überwiegend nicht Lückengestaltung o.Ä., sondern Gestaltung „im (vom Gesetzgeber gewollten) System.“ Nur der gleichheitsfördernde Rückbau tatbestandlicher Differenzierungen im Steuerrecht unter Beachtung grundlegender steuerrechtlicher Prinzipien hilft weiter.
- Zwar ist es zutreffend, dass der Abbau tatbestandlicher Differenzierungen enormes steuerpolitisches Rückgrat erfordert und mitnichten einfach ist. Und es ist auch zutreffend, dass es steuerrechtsdogmatisch bislang nur unzureichend aufgearbeitet ist, wie grundlegende steuerrechtliche Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip für multinationale Unternehmen im Zeitalter der Globalisierung in einem nationalen Steuerrecht gleichheitsfördernd verstanden und konkretisiert werden sollen – und mglw. wird das nationale Steuerrecht diese Frage auch niemals befriedigend beantworten können. Allerdings darf das Steuerrecht vor dieser Aufgabe nicht kapitulieren, weil sonst aus Gründen des „Gemeinwohls“ die Handlungsfreiheit des Einzelnen schlicht auf dem Altar fiskalpolitischer Interessen geopfert wird.

## Diskussion

zu den Referaten von Dr. Steffen Neumann  
und Prof. Dr. Thomas Rödder

Leitung

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Prof. Dr. Jachmann

Lassen Sie mich an die letzten beiden Begriffe anknüpfen, die Herr *Neumann* genannt hat, nämlich Auslegung und Analogie. Diese beiden Begriffe müssen wir im Vorfeld klären, um dann § 42 AO verfassungskonform auslegen zu können. Wir sollten die beiden Begriffe, rechtsstaatlich wenden und von Gesetzesvollzug und Gesetzesfortbildung sprechen. Wenn uns, ich meine ganz zu Recht, Herr *Schön* gemahnt hat, wir mögen uns an die demokratische Legitimation halten – d. h. auch an Tatbestandmäßigkeit der Steuererhebung und Bestimmtheit des Steuergesetzes – und Herr *Rödder* dasselbe für die Praxis reklamiert, die von Planungssicherheit, Handhabbarkeit in der Praxis und Waffengleichheit lebt, dann gilt es dies auch bei der Auslegung von § 42 AO zu wahren. Wenn man nämlich sagt, § 42 AO sei nichts anderes als eine Auslegungshilfe, dann muss zu dem auch sagen, man bewege sich im Gesetzesvollzug. Der Rechtsanwender legt aus, was ihm der Gesetzgeber vorgegeben hat. Wenn man aber dann an einen Sachverhalt gerät, bei dem man feststellen muss, die äußerste Grenze des Wortsinns erlaubt die fragliche Auslegung nicht mehr, dann wird man zur Rechtsfortbildung kommen müssen. Und an dieser Stelle muss man sich nach der gesetzlichen Grundlage für diese Rechtsfortbildung fragen lassen. Im Bereich des Gesetzesvollzugs bewegen wir uns, wenn wir danach fragen, welche Details der Gesetzgeber für die Auslegung vorgegeben hat. Art. 3 Abs. 1 GG ist im Rahmen des Gesetzesvollzugs nur anzuwenden, wenn sich dem Gesetz entnehmen lässt, dass der Normbefehl einen Spielraum für den Rechtsanwender belässt. Dann wird er diesen Spielraum gleichheitsgerecht ausfüllen müssen; im Steuerrecht wird das aber – anders als im Verwaltungsrecht, wo wir über Beurteilungsspielräume diskutieren können – abgesehen von wenigen echten Typisierungsspielräumen selten der Fall sein. Wenn man also die äußerste Grenze des Wortsinns festgestellt hat, bleibt die Frage, ob der Anwender im Steuerrecht Rechtsfortbildung betreiben darf; hierzu meine ich, er darf sie nur betreiben, wenn er dieses tatbestandsmäßig macht. Man muss also weiter fragen: Hat denn das Gesetz diese Rechtsfortbildung mitgedacht? An dieser Stelle bleiben zwei Wege: Entweder – in diesem Sinne etwa habe ich Herrn *Kirchhof* verstanden –, man sagt, in jedem Steuergesetz schwinde der letztlich maßgebliche Telos mit, man finde in der Norm immer die Lösung oder vielleicht dann eben auch mal nicht. Oder man sagt – hierzu tendiere ich –,

es gibt eine mitgedachte Rechtsfortbildung und zwar in Gestalt des § 42 AO. Man könnte § 42 AO eine allgemeine Aussage dahingehend entnehmen, dass Rechtsfortbildung – man mag das dann Analogie bzw. belastende Analogie nennen – zulässig sein soll. Hierfür müssten die Vorgaben in § 42 AO aber hinreichend bestimmt sein. Eine allgemeine Norm, die etwa lauten würde, „§ 42 AO: belastende Analogie ist zulässig im Sinne des Telos des jeweiligen Gesetzes“, wäre für mein Dafürhalten nicht hinreichend bestimmt. De lege lata müssen wir fragen, ob § 42 AO in der geltenden Fassung vollziehbar ist und da meine ich, hat uns Herr Schön mit der inneren Widersprüchlichkeit des Verhaltens einen Maßstab genannt, den wir hinreichend bestimmt und subsumierbar anwenden können. Danke.

Prof. von Groll

Ich bedanke mich zunächst dafür, dass ich erst jetzt dran komme. Wider meine Natur bedanke ich mich dafür deswegen (in allem Schlechten steckt ja auch was Gutes), weil ich nun diese wertvollen Beiträge der 2. Runde noch mit bedenken kann – vor allem diese unglaublich anschaulichen Beispielsfälle, die Sie, Herr Rödder, gebracht haben und die verdeutlichen, was mir schon aus der Einführung, aus der „Ouverture“ sozusagen, klar geworden war bzw. sich wieder bestätigt hat: Wir haben es tatsächlich mit ein und demselben Phänomen zu tun; da sehe ich keinen prinzipiellen Unterschied zwischen Herrn Schön und Herrn Kirchhof, wenn der eine von „Justizförmigkeit“, der andere von „Tatbestandsverwirklichung“ spricht. Das läuft letzt auf dasselbe hinaus: Wir fragen erst einmal, ganz streng von den §§ 3 Abs. 1, 38 AO ausgehend, i. V. m. den jeweiligen Spezialgesetzen: „Was war wirklich los?“ und nicht: „Wie kommt etwas daher?“ Und wenn wir das tun, wenn wir hierbei auch noch die von Herrn Rödder gebrachten Beispielsfälle bedenken sowie den Gesetzesaufbau (wir haben ja nicht nur den § 38, sondern auch noch die §§ 40 und 41 AO, die allesamt – in diesem Punkt ist das Gesetz ja durchaus systematisch – dem § 42 vorangestellt sind), dann lässt sich das Rechtsanwendungsproblem auf die den ersten Erfahrungen mit dem Zivilrecht entlehnte, in anderem Zusammenhang (mit § 242 BGB) entwickelte Kurzformel bringen: „Und wenn man nicht mehr weiter kann, fängt man mit (§) 42 an!“ Und auf diese Weise schaffen wir letztlich auch die Abgrenzung Auslegung/erlaubte Rechtsfortbildung, die auch hier sorgfältig beachtet werden muss, weil wir uns – auch dies wurde schon angesprochen – an die Gewaltenteilung zu halten haben und an den Parlamentsvorbehalt. Und dabei gibt es ja richtigerweise keinen Unterschied zwischen begünstigenden und belastenden Normen. Denken Sie nur an zwei Fälle:

- Der eine spielte noch zur „alten“ Grunderwerbsteuerzeit, als die Gesetze der Länder, kaum dass der Besteuerungstatbestand umschrieben war, mit einer endlosen Reihe von Befreiungsvorschriften aufwarteten; dabei hatte man an die Feuerwehr gedacht, nicht aber an das Technische Hilfswerk,

das im Streitfall die Befreiungsvorschrift mit guten Gründen auch für sich reklamierte.

- Der andere betraf den Abzug von „Luxusaufwand“ bei den Werbungskosten – zu einem Zeitpunkt, da es eine solche Ausschlussregelung in § 4 EStG schon gab, nicht aber bei § 9 EStG.

In beiden Fällen lehnten die Gerichte Rechtsfortbildung – vollkommen zu Recht – ab.

Denken Sie aber auch, im Gegensatz hierzu, an die bis heute mit überzeugenden Gründen praktizierte Rechtsfortbildung im Anwendungsbereich des § 10d EStG: analoge Anwendung der für den Verlustrücktrag getroffenen Korrekturregelungen auch für Verlustvortrag – hier, anders als in den beiden vorgenannten Fällen, letztlich entscheidend deshalb gerechtfertigt, weil es in Wahrheit (arg. § 172 I 1 Nr. 2d) AO) um *allgemeines* Abgabenrecht geht.

Prof. Dr. *Stolterfoht*

Herr *Rödder* hat sehr schön die Situation des gut beratenden Rechtsanwalts und des von ihm gut beratenen Mandanten dargestellt und deswegen gibt es da auch wenige Fälle des § 42 AO. Ich möchte die umgekehrte Situation – den schlechten Berater und den schlecht beratenen Mandanten – kurz anreißen, ohne das allerdings allzu sehr zu vertiefen. Wie sieht es dort mit dem § 42 AO aus? Da haben wir nicht einige wenige Fälle, sondern da haben wir Massenfälle. Die eine Gruppe sind die kleinen Steuerstrafverfahren, die vor dem Amtsrichter landen, der kaum in der Lage ist, die Fragen, die wir hier diskutieren, vernünftig abzuhandeln. Das Ergebnis ist das Angebot der Einstellung gegen Geldauflage nach § 153a StPO und dann ist die Sache vom Tisch. Die zweite Gruppe sind diejenigen Berater, die hinterher, wenn der Mandant in der Falle des § 42 AO landet und Schadenersatzansprüche gegen seinen Berater geltend macht. Der Berufshaftpflichtversicherer muss ihn dann verteidigen und wir haben dann Zivilgerichte, die sich nunmehr über den tiefen Sinn des § 42 AO Gedanken machen und regelmäßig auf einen Vergleich hinwirken, weil sie die Komplexität, die wir hier heute schon gehört haben und morgen sicherlich noch mal hören werden, nicht in den Griff bekommen. In erster Instanz wird etwas zusammengebaut und in der Berufungsinstanz versucht man dann zum Beispiel über Pensionsrückstellungen und deren Auflösung tiefgründig über Fragen zu entscheiden, die der BFH bisher nicht entschieden hat. Also: Der § 42 AO ist, wie ich glaube, nicht so selten anzuwenden, wie dies leicht den Eindruck macht. Er ist bei Herrn *Rödder* selten und er ist, wie ich hoffe, auch bei mir selten. Aber er ist – und das ist die Frage – in vielen kleinen Steuerberaterkanzleien durchaus relevant und die subjektive Angst, im Strafverfahren zur Erledigung der Sache zahlen zu müssen oder in zivilrechtlichen Haftungsverfahren verurteilt zu werden, ist, wie ich meine, ganz erheblich.

Prof. Dr. *Hey*

Herr *Neumann*, ich habe eine kurze Frage zum Thema Auskunftserteilung. Sie haben, das fand ich sehr gut, die Auskunft in den Kontext unseres Themas gestellt. Schließlich ist die Auskunft ja auch ein Mittel, um Gestaltungen auf der einen Seite für den Steuerpflichtigen rechtssicherer zu machen, auf der anderen Seite die Finanzverwaltung früh mit ins Boot hinein zu bekommen, und zwar zwecks Kontrolle und gegebenenfalls Missbrauchsabwehr. Und gleichzeitig haben Sie die Praxis verteidigt, die ja auch im Auskunfts-Erlass niedergelegt war, dass bezüglich Steuersparmodellen keine Auskünfte erteilt werden. Manchmal frage ich mich, ob das so hilfreich ist. Wäre es nicht vielleicht besser, man würde hier frühzeitig den Riegel von § 42 AO vorschieben, das heißt also, ganz klar sagen: Nein, das geht nicht. Das könnte die Situation gerade bei großangelegten Fondsgestaltungen entschärfen, weil Konflikte von vornherein vermieden werden. Denn es ist ganz klar, wenn das Modell erst einmal aufgelegt ist, dann wird es natürlich hinterher mit Zähnen und Klauen verteidigt. Schließlich haben die Anleger ist häufig nur im Hinblick auf die versprochenen Steuervorteile für die Investition entschieden. Also da würde ich mir manchmal wünschen, dass die Finanzverwaltung von vornherein sagt, nein, das ist § 42 AO, das geht nicht.

Prof. Dr. Dres. h. c. *Kirchhof*

Herr *Rödder*, die Unterschiede unserer Auffassungen dürften nicht so elementar sein, wie Sie es verstehen. Die wenigen von Ihren 40 Beispielfällen, die Sie vorgetragen haben, erscheinen mir alle – im ersten Zugriff des bloßen Zuhörers – Formen legitimer Steuerberatung, die unser Thema kaum berühren. Eine Beratung des Steuerpflichtigen am Maßstab des differenzierenden Gesetzes zugunsten des Mandanten ist legitim und notwendig.

Wenn Sie aber in Ihrer These 7 sagen, dass Sie in der Beratung die Grundsätze der Legalität und auch der Legitimität beachten, finde ich das sympathisch, halte es aber für zu weitgehend. Der Berater dürfte seinen Mandanten strikt nach Legalität beraten müssen. Wenn ein Steuergesetz in seinen Überdifferenzierungen und Kompliziertheiten vielleicht seine Legitimität verloren hat, aber dennoch als geltendes Recht wirkt, dürfte der Berater die sich daraus ergebenden Vorteile für seinen Mandanten nutzen sollen und müssen. Vielleicht können Sie zum Auftrag des Beraters zwischen Legitimität und Legalität noch etwas Klarstellendes sagen.

Mein zweiter Punkt betrifft die differenzierenden Tatbestände des Steuergesetzes. Sie haben gesagt, das Problem der Steuergestaltung ergebe sich aus diesen Differenzierungen. Nun gibt es keinen Rechtsstatbestand, der nicht differenzieren würde. Jede Definition ist Differenzierung. Deswegen sind wir uns wohl einig, Ihre These meint die Überdifferenzierung des Steuerrechts, die wir alle zu Recht beklagen. Auf diese Komplexität reagiert die Beratung, sucht den geplanten Grenzfall und steigert damit die Komplexität



weiterhin. So wird das Steuerrecht immer unverständlicher, lässt sich immer weniger vermitteln. Wie gehen Sie mit dieser Verstehensbarriere in Ihrer Beratungspraxis um? Wie vermitteln Sie eine höchst differenzierte Steuerplanung Ihrem Unternehmer, dem Vorstand einer Kapitalgesellschaft, dem Aufsichtsrat dieser Gesellschaft, die eine solche Gestaltung nicht mehr verstehen können, aber verantworten müssen. Wenn der Berater intellektuell seinen Mandanten nicht mehr erreicht, trifft er auf eine bisher noch kaum diskutierte Grenze der Steuerberatung. Die Nagelprobe ist nachher die Unterschrift des Unternehmers oder des Vorstands unter die Steuererklärung, mit der der Steuerpflichtige bestätigt, dass er die Erklärung verstanden habe und für richtig halte. Eigentlich könnte der Steuerpflichtige doch nur bestätigen, dass er sich einen vertrauenswürdigen Berater gesucht habe und auf das, was dieser ihm aufgeschrieben habe, vertraue. Aus eigener Kenntnis kann er diese Unterschrift kaum geben, er müsste sie verweigern.

Prof. Dr. Dr. h. c. Schön

Vielen Dank. Ich darf mich zunächst mal freuen, dass Frau *Jachmann* die Überlegungen, gerade den Tatbestand des § 42 AO im Sinne eines Widerspruchverbots auszulegen, gerne aufgegriffen hat. Herr *Rödder*, Sie haben im Grunde meine Überlegungen, das Tatbestandsmäßigkeitssprinzip zum Ausgangspunkt zu nehmen, noch einmal erweitert, indem Sie gesagt haben, dass eigentlich immer zwei Tatbestände in Rede stehen. Es ist einerseits der Tatbestand der Norm mit der geringeren Belastung und es ist andererseits der Tatbestand der Norm mit der höheren Belastung. Die Frage nach der richtigen Zuordnung führt mich noch einmal zu § 42 AO hin. Wenn, und da erscheint mir die Diskussion immer etwas einseitig, bei der Anwendung des § 42 nach *dem Zweck der Norm*, die umgangen worden ist, gefragt wird, spitzt sich die gesamte Argumentation auf *die* eine, und zwar im Zweifel die höhere belastende Norm zu. Und dann ist man oft sehr schnell bereit, diese höher belastende Norm ausdehnend anzuwenden, sei es „*innentheoretisch*“, sei es durch Analogie, sei es durch den Rekurs zu § 42. Mir ist durch Ihren Vortrag noch mal ganz deutlich geworden, dass im Vergleich *zweier* Normen eben die teleologischen Grundsatzfrage: „Welche ist denn nun einschlägig, welche ist die richtige, sich kaum noch beantworten läßt.“ Und das ist ein Problem, dessen Lösung auch der Berater nicht vorweg nehmen kann, bei der wir aber nicht in der Finanzverwaltung die Tendenz zu der im Zweifel höheren Belastung akzeptieren können. Sonst sind wir wieder bei einem Ergebnis, das man Fiskaljurisprudenz nennen müsste.

Dr. *Lamprecht*

Herr *Rödder*, Sie haben zu Recht darauf insistiert: Es geht um die Abgrenzung legitimer von illegitimen Formen der Steuergestaltung. Prüfstein ist nach § 42 AO – die Neufassung hat das noch einmal klar gestellt –, ob es für die Gestaltung wirtschaftliche Gründe gibt oder ob sie ausschließlich von

steuerlichen Erwägungen getragen ist. In der Praxis stellt sich das Problem, dieses festzustellen. Meine Frage ist: Sind Anzeigepflichten für bestimmte, nicht alle, aber besonders kritische Gestaltungen nicht ein zweckmäßiges Instrument, um diese Feststellung zu erleichtern und zugleich zu einer besseren Steuerkultur zu kommen? In Deutschland sind diese Anzeigepflichten nicht Gesetz geworden. Wir kennen sie aber aus anderen Rechtsordnungen, darunter derjenigen der Vereinigten Staaten. Auch das Vereinigte Königreich kennt entsprechende Regelungen. Solche Anzeigepflichten haben den Vorteil, dass der allseits geforderte Diskurs über die Grenzen zulässiger Gestaltung auf einen Zeitpunkt verlegt wird, zu dem man diesen offen führen kann und zu dem es für den Steuerpflichtigen noch die Möglichkeit gibt, etwas zu ändern. Die Resonanz in der Literatur zu solchen Vorschlägen war sehr kritisch: Ist diese Kritik wirklich berechtigt? Ich schließe mich insofern auch der Frage von Frau Prof. *Hey* an. Ich meine, wenn man entsprechende Anzeigepflichten einführt, müsste die Verwaltung gehalten sein, in aller Regel auf die Angemessenheit bzw. Missbräuchlichkeit der Gestaltung eine Antwort zu geben und nicht zu mauern.

Prof. Dr. *Drüen*

Herr *Rödder* hat durch seine 40 Beispiele die Thematik „Gleichheitssatz und Tatbestandsverwirklichung“ auch auf eine empirische Basis gestellt. Zu Recht hat er beim Gleichheitssatz in erster Linie den Gesetzgeber genannt, der mit seiner Ausdifferenzierung des materiellen Rechts überhaupt den Anreiz zur Gestaltung schafft. Das muss stets bedacht werden und führt auch zu dem letzten gezogenen Schluss über system- und prinzipienwidrige Gesetzgebung. M. E. geht es dabei nicht um den für Generalklauseln typischen Vorwurf der Gefühlsjurisprudenz, vielmehr handelt es sich um Reaktionen einer wegen Verfassungszweifeln kritischen Rechtsprechung. Je (verfassungs-)kritischer eine Norm ist, umso größer ist die Zurückhaltung der Rechtsprechung eine solche Norm durch § 42 AO gegenüber einer vermeintlichen missbräuchlichen Gestaltung abzusichern. Denken Sie an das von Herrn *Schön* zitierte Rücklagenmodell! Darum ist beste Missbrauchsabwehr, darüber werden wir in diesem Kreise wohl schnell einig, eine prinzipienorientierte Gesetzgebung, weil erst sie ein Urteil darüber ermöglicht, was der vom Gesetz erfasste „unausweichliche“ Fall sein soll und was nicht. Eigentlich kann man § 42 AO und auch Spezialvorschriften nicht anwenden, wenn unklar ist, was der Regelfall ist und was getroffen sein soll. Mein nachdrücklicher Dank geht an Herrn *Rödder*, der dies mit seinen Fallbeispielen nochmal deutlich gemacht hat.

Prof. Dr. *Raupach*

Zwei Bemerkungen. Die eine kann ganz kurz sein, zu dem Vortrag von Herrn *Rödder*. Genau wie Herr *Drüen* gesagt hat, ist ja diese 40-Fragen-Liste nicht nur Anlass für die ordentliche Steuerberatung und die verantwortungs-

volle Steuerberatung, wie sie eben bei Herrn *Rödder* zu kriegen ist, sondern sie ist gleichzeitig Anlass dafür, dass auch eine rein steuerbezogene Beratung passieren kann, weil die Ausdifferenzierung dazu einlädt, nicht aus weiteren unternehmerischen Gründen, sondern aus steuerlichen Gründen etwas zu machen und insofern finde ich die Äußerung von Herrn *Nawrath* auch fatal. Der zweite Punkt, der mir aber auch sehr viel Hoffnung gemacht hat, stammt aus dem Referat von Herrn *Neumann*. Und zwar hat er ganz kurz hier geschildert, wie denn ein vernünftiges Auskunftsverfahren heute laufen könnte und er hat gesagt, es beginnt mit einem Non-paper, das noch nicht eine konkrete Antwort erfordert. Das erlaubt Nachbesserung. Die Finanzverwaltung prüft, spricht über Nachbesserungen, ermöglicht sie und entscheidet dann erst, ich unterstelle mal, wenn man einen Weg einer positiven Antwort gefunden hat. Die Frage bleibt allerdings offen. Nur, das war nach meiner Meinung lege artis das Verfahren früher, bevor wir eine Gebühr hatten. Seitdem wir diese Gebühr haben, erlebe ich in der Praxis anderes, und zwar beginnt es damit, dass die Finanzverwaltung sagt, ein Non-paper interessiert uns nicht, du willst ja nur vermeiden, schon jetzt einen Antrag zu stellen, der gebührenpflichtig ist. Zweiter Punkt: Nachbesserung gibt es nicht, wir machen hier keine Alternativen, sondern du musst gleich die richtige Anfrage stellen und das ist tödlich für solche Verfahren. Ich habe in einem Fall erlebt, da haben sie dann ganz schnell abgelehnt und haben gesagt, hier ist gar kein Grund für ein Auskunftsersuchen. Das ist also eine verbindliche Auskunft dieser Absage und eine neue könnt ihr nicht stellen. Gut, das blieb dabei nicht. Aber ich wollte darauf hinweisen, es ist außerordentlich wichtig, dass dieser Weg, den Herr *Neumann* beschrieben hat, wirklich weiterhin begehbar ist und mir hat das sehr, sehr Hoffnung gemacht, dass wir diesen Weg auf diese Weise noch dieses Institut erhalten.

Prof. Dr. *Rödder*

Wenn ich das richtig verstanden habe, Herr *Drüen*, Herr *Raupach*, Herr *Schön*, das waren Ihrerseits Statements nicht im Sinne von Fragen, deswegen glaube ich, dass ich darauf auch nicht einzugehen brauche. Herr *Stolterfoht*, ich stimme Ihnen zu. Es ist so, dass § 42 AO praktisch durchaus in bestimmten Bereichen Bedeutung hat und gerade in den Fällen, die Sie beschrieben haben, auch als Druckmittel eingesetzt wird, um bestimmte Ergebnisse zu erreichen. Nur ändert dies an meiner grundsätzlichen Einschätzung, dass zutreffender Weise bei richtiger und vernünftiger Beratung nur ein relativ kleiner Bereich von der Diskussion um § 42 AO getroffen sein dürfte, eigentlich nichts.

Zu dem, was Herr *Lamprecht* gesagt hat: Ich halte die Anzeigepflicht für modellhafte Gestaltungen im Hinblick auf eine Verbesserung der Steuerrechtskultur durchaus für einen diskutablen Ansatz. Ich habe sogar, als der entsprechende Referentenentwurf da war, im BMF eine Diskussion dazu führen dürfen. Allerdings geht es dabei nach meinem Verständnis nur um

eine Steuervermeidungsproduktberatung, eine modellhafte Beratung, bei der der Impuls für die entsprechende Steuergestaltung auch ohne jeden unternehmerischen Background dem Unternehmen sozusagen aufgedrückt wird. Das ist etwas vollständig anderes, als wenn ich ein unternehmerisches Vorhaben berate und mich da steuerlich einrichte. Das ist eine ganz andere Qualität. So gesehen habe ich eine gewisse Sympathie gehabt für diesen Vorschlag. Der Anstoß in Sachen Steuerrechtskultur geht jedoch noch deutlich weiter. Die Frage ist eben, wie geht die Finanzverwaltung mit den Steuerbürgern und deren Beratern um. In Großbritannien z. B. gibt es so eine Art runden Tisch für Klimagespräche, wo bestimmte Dinge abgestimmt werden, vorher. Das wäre auch in Deutschland erstrebenswert. Wenn das Ganze dagegen nur eine von einem sehr hoheitlichen Verständnis geprägte Maßnahme ist, dann wird das, glaube ich, eine sehr ungute Sache werden, und das war auch damals das Echo, das bei mir geblieben ist aus dieser BMF-internen Diskussion.

Herr *Kirchhof*, zu Ihren Anmerkungen: Das Thema Legalität und Legitimität ist ein ganz, ganz schwieriges und Sie haben völlig Recht, es gibt auch Berater, die sagen, wenn ich nicht immer bis an die Grenze gehe, habe ich sogar ein Problem mit den Beratenen – ein zivilrechtliches Problem, weil ich nicht alles ausreize, was geht. Ich sehe das nicht so. Vielleicht erläutere ich das an dem Rücklagenmodell, das schon mehrfach genannt worden ist. Ich kann Ihnen sagen, das ist an mich herangetragen worden, ich habe allerdings mit allen Erläuterungen, die dazu gehören, sodass das dann auch zivilrechtlich völlig unproblematisch ist, meinen Mandanten abgeraten, weil ich das als eine hochkritische Gestaltung angesehen habe. Jetzt hat der Bundesfinanzhof das Modell abgesegnet und jetzt könnte es natürlich so sein, dass dann der Beratene sagt, ja was ist das denn? Diese Gefahr ist aber gering, wenn man eben nicht eine Schwarz-Weiß-Denke mit dem Mandanten pflegt, sondern sagt, wir haben ein Chancen-Risiko-Kontinuum, und Legitimität heißt eben auch, dass ich eine deutlich höhere Chance habe, wenn ich nicht an den Grenzbereich gehe. Außerdem haben diese Dinge ja auch viele weitere Reflexe in der Steuerrechtswirklichkeit. Gehe ich nicht bis an die Grenze, bin ich nicht aggressiv, dann kann ich auch mit den Finanzbehörden in einer vernünftigeren Weise kommunizieren als umgekehrt usw. Trotzdem ist Ihr Punkt sehr wichtig mit der Steuererklärung, mit der Unterschrift. Das muss man ganz klar sehen. Wenn wir große Unternehmen beraten, die eine ordentliche Steuerabteilung haben mit exzellenten Fachleuten, dann tauschen wir uns da auf Augenhöhe aus und das Chancen-Risiko-Profil ist jedem Beratenden präsent und wir sind uns darüber einig am Ende, was wir machen. Viel kritischer ist das bei den Unternehmen, die solche gut besetzten Steuerabteilungen nicht haben, da ist es unendlich aufwendiger, dieses Chancen-Risiko-Profil und das Verständnis dafür, dass es nicht schwarz-weiß ist, sondern dass es vielleicht auch mal Sinn macht, nicht an die Grenze zu gehen, sondern davor zurückzubleiben, den Mandanten nahezubringen.

Dr. Neumann

Ich versuche mal, die Wortmeldungen der Reihe nach abzuarbeiten. Sie, Frau *Jachmann*, hatten die Frage gestellt, ob die Rechtsfortbildung überhaupt eine Sache der Finanzverwaltung sein dürfe. Ich habe – ehrlich gesagt – darüber vertieft noch nicht nachgedacht. Allerdings habe ich immer im Reflex gemeint, es sei möglich. Die Finanzverwaltung hat sich zum Beispiel in der Vergangenheit häufig bemüht, bei der Sperrbetragsregelung in § 50c EStG andere neu auftretende Gestaltungen wiederum unter § 50c EStG zu subsumieren, obwohl sie so zweifellos dort nicht drin standen. Wir haben immer – vielleicht zu Recht – beim BFH verloren, aber nur deswegen, weil der Wortlaut des § 50c dies nicht hergab, aber nicht deswegen, weil wir eine Rechtsfortbildung betrieben haben. Wer sollte auch die Rechtsfortbildung betreiben, um sie von den Gerichten prüfen zu lassen, wenn nicht die Finanzverwaltung? Es kann ja nicht sein, dass der BFH eines Tages sagt, der zu entscheidende Fall bedarf einer Lückenschließung, aber er gehe deshalb für die Finanzverwaltung verloren, weil sie die materiell gerechtfertigte Lückenschließung nicht hätte vornehmen dürfen. Deswegen meine ich, ja die Finanzverwaltung ist zur Rechtsfortbildung berechtigt. Es kam noch die Rede auf § 42 AO im Verhältnis zu den Massenverfahren und zu strafbarem Verhalten. Also ich habe in meinem Vortrag § 42 AO so verstanden, dass Sachverhalte zu beurteilen sind, die nicht strafbewehrt sind. Dass in den Massenfällen 42 AO zu untersuchen ist, ist – glaube ich – doch selten.

Frau *Hey*, Sie sprachen an, Auskunftsersuchen und Steuersparmodelle. Ich kenne die von Ihnen erwähnte salvatorische Klausel, diese Angstklausel der Finanzverwaltung. Sie ist nicht verzichtbar und muss so bleiben. Dass das nicht zu ändern ist, habe ich in meinem Beitrag versucht darzustellen. Die Situation im Festsetzungsverfahren ist eine andere als im Auskunftsverfahren. Während die Finanzverwaltung im Festsetzungsverfahren klar sagen muss, ein Steuergestaltungsmodell liegt vor oder nicht, genügt im Auskunftsverfahren schon die Vermutung, dass vielleicht ein Gestaltungsmodell vorliegt, und deshalb wird die Auskunft nicht gegeben. Deswegen ist es schwierig, im Auskunftsverfahren schon klare Aussagen zu bekommen. Ich gebe zu, im vernünftigen Umgang miteinander sollte man darüber reden, und ich denke, in einem Auskunftsverfahren werden auch zumindest verbal die Sorgen und Probleme, warum man die Auskunft nicht erteilen kann, ausgetauscht, sodass auch Klarheit besteht, warum der Steuerpflichtige die Auskunft nicht bekommt. Im Übrigen kann man die ablehnende Entscheidung ja auch gerichtlich nachprüfen lassen. Ein letzter Punkt: das Auskunftsverfahren ist sehr formal. So kann es sein – durchaus zu Recht –, dass man auf ein Auskunftsersuchen ein schlechtes Nein erntet. Ein solches Verhalten der Finanzverwaltung ist rechtens, bereitet allerdings im Umgang mit dem Steuerpflichtigen Probleme. Also ich würde nicht empfehlen, so vorzugehen. In meinem Geschäftsbereich bemühen meine Mitarbeiter und

ich uns darum, dass man gerade bei komplizierten und bedeutsamen Gestaltungen in der Weise, wie sie auch Herr *Rödder* beschrieben hat, miteinander umgeht und verfährt. Danke schön.

# § 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung

*Michael Wendt*

Richter am Bundesfinanzhof, München

## *Inhaltsübersicht*

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Einleitung</li><li>II. Rechtsentwicklung des § 42 AO<ul style="list-style-type: none"><li>1. § 5 RAO 1919, § 10 RAO 1931</li><li>2. § 6 StAnpG</li><li>3. § 42 AO</li></ul></li><li>III. Auslegung des § 42 AO in der Fassung des JStG 2008<ul style="list-style-type: none"><li>1. Missbrauchstatbestand (§ 42 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO)<ul style="list-style-type: none"><li>a) Merkmale des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO<ul style="list-style-type: none"><li>aa) Vorbemerkung zur Auslegung von Abs. 1 Satz 1</li><li>bb) Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts</li><li>cc) Umgehung des Steuergesetzes</li></ul></li><li>b) Legaldefinition des Missbrauchs (§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO)<ul style="list-style-type: none"><li>aa) Missbrauch als unangemessene Gestaltung</li><li>bb) Definition der Angemessenheit</li></ul></li></ul></li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>cc) Objektivierung der Angemessenheitsprüfung durch Bezugnahme auf gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil</li><li>dd) Auslegung des Tatbestandsmerkmals „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil“</li><li>c) Bedeutung außersteuerlicher Gründe (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO)</li><li>2. Rechtsfolge eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO)</li><li>3. Einbeziehung Dritter</li><li>4. Verhältnis zu speziellen Missbrauchsbekämpfungsnormen (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO)</li><li>IV. Zusammenfassung und Ausblick<ul style="list-style-type: none"><li>1. Zusammenfassung und Wertung der Ergebnisse</li><li>2. Ausblick</li></ul></li></ul> |
|--|---|

## **I. Einleitung**

Das Thema „Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch“ fordert selbstverständlich eine Auseinandersetzung mit § 42 AO, der die amtliche Überschrift trägt „Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten“. Die im Verlauf der Tagung zunächst erörterte Gestaltungsfreiheit wird vom Steuerrecht grundsätzlich nicht begrenzt. Das Steuerrecht knüpft vielmehr an die zivil- und öffentlich-rechtlichen Gestaltungen der Steuersubjekte an. Die Tatbestände des Steuerrechts erfassen allerdings häufig nicht einzelne Rechtsgeschäfte, sondern wirtschaftliche Vorgänge und Ergebnisse. Welche Rechtsgeschäfte dem zugrunde liegen, ist aus steuerrechtlicher Sicht oft ohne Bedeutung. Dennoch knüpft auch das Steuerrecht an Strukturen und Formen der sonstigen Rechtsordnung an und setzt deren übliche Bedeutung

voraus. Dies kann dazu anreizen, derartige Formen und Strukturen mit anderen als den vorausgesetzten Inhalten zu füllen, um einen wirtschaftlich den Tatbestand des Steuergesetzes erfüllenden Vorgang nicht als solchen erscheinen zu lassen. Den dazu gewählten Gestaltungsschritten hat das Steuerrecht nichts entgegenzusetzen. Es geht einen anderen Weg und sucht solche Vorgänge gleichwohl ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach zu erfassen. Hierzu hielt man von Anfang an eine Norm für erforderlich, die anordnet, dass der wirtschaftlich verwirklichte Sachverhalt besteuert wird<sup>1</sup>.

Diese Norm findet sich seit Schaffung der AO 1977 in § 42 AO. Zu der Vorschrift und ihren Vorgängern ist schon sehr viel gesagt und geschrieben worden<sup>2</sup>. Dies kann und soll hier nicht alles wiederholt werden. Ausgangspunkt der hiesigen Überlegungen wird vielmehr die seit 2008 geltende Neufassung des § 42 AO vor dem Hintergrund der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der früheren Fassungen der Vorschrift sein<sup>3</sup>.

## II. Rechtsentwicklung des § 42 AO

### 1. § 5 RAO 1919, § 10 RAO 1931

Schon in der ersten Kodifikation des allgemeinen steuerlichen Schuld- und Verfahrensrechts, der RAO 1919, hielt der Gesetzgeber eine allgemeine Norm zur Verhinderung von Missbräuchen durch Nutzung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten für erforderlich<sup>4</sup>. Bis zur heutigen Fassung des § 42 AO zeigt die Vorschrift, wie schwierig es ist, eine solche, von Einzelfällen ganz gelöste Regelung zu formulieren. So flüchtete sich der Gesetzgeber schon damals in die sehr allgemein gehaltene Formulierung: „Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts

1 Den verfassungsrechtlichen Grundlagen für Normen zur Verhinderung von Missbrauch wird hier nicht weiter nachgegangen; vgl. dazu aus neuerer Zeit etwa *Drüen*, *StuW* 2008, 154 (155); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, *Loseblatt*, § 42 AO Rz. 15 ff.; *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (HHSp), *AO/FGO*, *Loseblatt*, § 42 AO Rz. 41 ff.; *Hey*, *StuW* 2008, 167 (173).

2 *Heintzen* (FR 2009, 599 [600]) bemerkt süffisant, es habe sich wohl jeder akademisch tätige Steuerrechtler der letzten 100 Jahre zu den betreffenden Fragen positioniert.

3 Nicht untersucht wird auch das Verhältnis zum Europarecht, vgl. dazu etwa aus neuerer Zeit *Drüen*, *StuW* 2008, 154 (163); *Englisch*, *StuW* 2009, 3; *Fischer* in *FS* *Reiß*, 2008, S. 621; *Fischer* in *HHSp* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 151 ff.; *Gosch* in *FS* *Reiß*, 2008, S. 597 (605 ff.); *Heintzen*, *FR* 2009, 599; *Henze* in *DStJG* 32 (2009), S. 247; *Hey*, *StuW* 2008, 167 (178); *Schön* in *FS* *Reiß*, 2008, S. 571.

4 Das Bedürfnis nach einer solchen Norm ergab sich insbesondere aus der damaligen positivistisch-formalen Auslegung von Gesetzen im Sinne der Begriffsjurisprudenz, *Fischer* in *HHSp* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 3; *Becker*, *Reichabgabenordnung*, 7. Aufl. 1930, § 5 Anm. 3 b); äußerer Anlass war der sog. *Mitropa-Fall*, *RFH* v. 16.7.1919 – II A 142/119, *RFHE* 1, 126.



kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden“ (§ 5 Abs. 1 RAO). Man kann dies als Programmsatz mit gewissermaßen beschwörendem Inhalt betrachten<sup>5</sup> oder aber als Norm mit Tatbestand und Rechtsfolge<sup>6</sup>. Die apodiktische Aussage „kann“ drückt wohl eher die Erwartung aus, die Rechtsordnung werde verhindern, dass es zu derart missbräuchlichen Gestaltungen komme. Allerdings folgte dem Einleitungssatz damals eine ausführliche Definition des Missbrauchs. Danach sollte Missbrauch dann vorliegen, wenn sich der Stpfl. nicht einer dem zu steuernden Vorgang entsprechenden rechtlichen Gestaltung, sondern ungewöhnlicher Rechtsformen oder Rechtsgeschäfte bediente, damit wirtschaftlich einen vergleichbaren Erfolg erzielte, ohne zugleich bedeutsame Rechtsnachteile zu erleiden. Als Rechtsfolge eines Missbrauchs bestimmte § 5 Abs. 2 RAO, dass die Steuern so zu erheben seien, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären.

Die vergleichsweise genaue Definition blieb auch nach einer Reform der AO 1931 in dem damaligen § 10 bestehen<sup>7</sup>.

## 2. § 6 StAnpG

Bezeichnenderweise war es der nationalsozialistische Gesetzgeber, der mit dem StAnpG<sup>8</sup> eine Definition des Missbrauchs nicht mehr für opportun hielt<sup>9</sup>. Er wollte der verblendeten „völkischen Gesinnung“ ein Einfallstor verschaffen<sup>10</sup> und ersetzte § 10 RAO durch eine in Abs. 1 identische und Abs. 2 dem § 10 Abs. 3 RAO ähnliche Norm. Der ehemalige Abs. 2 des § 10 RAO mit seiner Beschreibung des Missbrauchs entfiel ersatzlos, damit der Reichsfinanzhof auf der Grundlage des gesunden Volksempfindens zu entscheiden habe, wann eine Steuerumgehung vorliege<sup>11</sup>. Fortan stand nationalsozialistischer Unrechtsauslegung auch im Steuerrecht nichts mehr im Wege. Das StAnpG blieb nach Beseitigung der auf nationalsozialistisch geprägtem

5 So wohl *Drüen*, Ubg. 2008, 31; *Dörr/Fehling*, NWB F. 2, 9671 (9674).

6 So *Heintzen*, FR 2009, 599 (601).

7 Rückschlüsse darauf, dass sich die Regelung bewährt hätte, lassen sich aus der unveränderten Übernahme in § 10 RAO 1931 nicht ziehen, weil mit der Neubekanntmachung der RAO nur die Änderungen durch zwischenzeitliche Notverordnungen nachvollzogen wurden, in deren Folge es zu einer Neuzählung der Paragraphen kam (RGBl. I 1931, 161; *Becker*, Ergänzung der RAO, 7. Aufl. 1931, Einleitung S. 1; *Hensel*, *StuW* 1931 Sp. 935).

8 V. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925; das Vorhaben, mit einem Steueranpassungsgesetz die Erfahrungen mit dem bisherigen Gesetz auszuwerten, war im Ursprung nicht nationalsozialistisch beeinflusst, sondern stammte aus dem Jahr 1927, vgl. *Giese*, *Abgabenordnung im Dritten Reich*, 1998, S. 69.

9 Begründung RStBl. 1934, 1398 (1401).

10 Vgl. § 1 StAnpG.

11 So die Begründung des Referentenentwurfs, vgl. *Giese* (Fn. 8), S. 97.

Gedankengut beruhenden Regelungen durch die Alliierten<sup>12</sup> weiter in Kraft; in Kraft blieb deshalb auch § 6 StAnpG. Der demokratische bundesrepublikanische Gesetzgeber sah später keine Veranlassung, zu der alten Formulierung zurückzukehren, und behielt die Regelung bis zur großen AO-Reform bei.

### 3. § 42 AO

Anscheinend hielt man aufgrund der gemachten Erfahrungen eine Generalklausel auch vor dem geschärften Bewusstsein für rechtsstaatliche Bestimmtheiterfordernisse für ausreichend, denn die bisherigen Absätze 1 und 2 des § 6 StAnpG wurden in gestraffter Form als § 42 AO 1977 übernommen<sup>13</sup>. Es sollte damit bei dem weiten und letztlich von der Rechtsprechung auszufüllenden Auslegungsspielraum bleiben.

Erst 2001 machte sich eine gewachsene Unzufriedenheit mit den Auslegungsergebnissen der Rechtsprechung in der AO bemerkbar, denn dem bisherigen § 42 AO wurde ein zweiter Absatz angefügt<sup>14</sup>, der die fast banale Aussage enthielt, Abs. 1 finde Anwendung, wenn er gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen sei. Diese Regelung markierte das vorläufige Ende einer längeren Entwicklung, in der der Finanzverwaltung und dann auch dem von ihr inspirierten Gesetzgeber mehrere Entscheidungen des BFH zur Auslegung des § 42 AO missfallen hatten<sup>15</sup> und mit spezialgesetzlichen Regelungen zur Verhinderung von Missbrauch gekontert worden waren. Diese speziellen Normen führten zu der Rechtsfrage, ob und ggf. inwieweit die Generalklausel des § 42 AO in dem Regelungsbereich der spezialgesetzlichen Norm noch als „Auffangnorm“ Wirkungen entfalten konnte<sup>16</sup>. Nach Meinung des BFH verdrängte die spezialgesetzliche Regelung die Generalklausel, so dass bei fehlender Tatbestandsmäßigkeit der Spezialregelung kein

---

12 Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946.

13 An § 6 StAnpG sollte eng angeknüpft werden, um eine Änderung der Rechtsprechung zu vermeiden (Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucks. VI/1982, S. 114); deshalb wurde auch eine vom Bundesrat vorgeschlagene und mehr auf Unangemessenheit zielende Formulierung der Generalklausel (BT-Drucks. VI/1982, S. 218) von der Bundesregierung abgelehnt (BT-Drucks. VI/1982, 209); der Finanzausschuss berief sich für seine ablehnende Haltung auf rechtsstaatliche Bedenken wegen zu großer Unbestimmtheit, die das BMJ geäußert hatte (BT-Drucks. 7/4292, 19).

14 Zu Unrecht als Klarstellung bezeichnet, s. BT-Drucks. 14/6877, S. 52.

15 Insbesondere zu grenzüberschreitenden Gestaltungsmodellen, vgl. etwa *Heintzen*, FR 2009, 599 (600 f.).

16 Die Rechtsfrage ist nicht neu; sie wurde schon zu § 5 RAO 1919 diskutiert, vgl. etwa *Hensel* in FS Zitelmann, Zur Dogmatik des Begriff „Steuerumgehung“, 1923, S. 273 f.

Gestaltungsmissbrauch vorlag<sup>17</sup>. § 42 Abs. 2 AO idF des StÄndG 2001 war der – nach Auffassung des BFH untaugliche<sup>18</sup> – Versuch, der Generalklausel doch die Wirkungen einer Auffangnorm zu verleihen.

Die heutige Fassung des § 42 AO resultierte aus dem Eindruck der Bundesregierung, in seiner Auslegung durch die Gerichte sei mit § 42 AO alter Fassung eine effektive Missbrauchsabwehr nicht mehr möglich<sup>19</sup>. Mit dem Regierungsentwurf für ein JStG 2008 wurde eine neue Fassung des § 42 AO vorgeschlagen<sup>20</sup>, die bereits im Vorfeld nach heftiger Kritik<sup>21</sup> am Referentenentwurf<sup>22</sup> entschärft worden war, wieder auf der bisherigen Fassung der Norm aufbaute, aber eine Definition des Missbrauchs enthielt. Missbrauch sollte danach bei Wahl einer zu einem Steuervorteil führenden ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung vorliegen, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Als ungewöhnlich wurde eine Gestaltung definiert, die von der vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzten Gestaltung abweicht. Rechtsfolge eines Missbrauchs sollte das Entstehen des Steueranspruchs wie bei einer gewöhnlichen rechtlichen Gestaltung sein. Auch dieser Vorschlag stieß sowohl im Bundesrat<sup>23</sup> als auch bei einer Sachverständigenanhörung des Finanzausschusses des Bundestags<sup>24</sup> auf Kritik<sup>25</sup>. Dies führte zur Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe, die schließlich die heute geltende Fassung des § 42 AO entwarf und von ihrem Vorschlag Bundestag<sup>26</sup> und

17 BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BFHE 190, 446, BStBl. II 2000, 527 und v. 19.1.2000 – I R 94/97, BFHE 191, 257, BStBl. II 2001, 222.

18 BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BFHE 198, 506 = BStBl. II 2003, 50 und v. 20.11.2007 – I R 85/05, BFHE 223, 414; offen gelassen in BFH v. 19.2.2002 – IX R 32/98, BFHE 198, 288 = BStBl. II 2002, 674 und v. 11.3.2003 – IX R 55/01, BFHE 202, 15 = BStBl. II 2003, 627.

19 Fischer in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 10; *Wienbracke*, DB 2008, 664 (666): grundlegender Vertrauensverlust; *Hey*, BB 2009, 1044 (1045) und *Hahn*, DStZ 2008, 483 (491); Fiskus empfand Rechtsprechung als „zu lasch“; bereits bei der Verabschiedung des SEStEG waren die Erwartungen an die Rechtsprechung in ungewöhnlicher Weise von der Vertreterin der Bundesregierung artikuliert worden (PSt *Hendricks*, BT-Plenarprot. 16/63, S. 6209).

20 BT-Drucks. 16/6290, S. 24 u. 80 f.

21 *Crezelius*, DB 2007, 1428; *Brockmeyer*, DStR 2007, 1325; *Geerling/Gorbauch*, DStR 2007, 1703; *Lichtinghagen/Verpoorten*, StuB 2007, 734.

22 Wiedergegeben z. B. bei *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 3; *Wienbracke*, DB 2008, 664 (666); *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182.

23 BT-Drucks. 16/6739, S. 24.

24 Anhörung v. 10.10.2007, Protokoll Nr. 16/71.

25 In der Fachliteratur stieß der Entwurf auf ein geteiltes Echo: negativ etwa *Fischer*, FR 2007, 857; *Köhler/Tippelböfer*, IStR 2007, 681; *Loritz*, ZSteu 2007, 416; positiv etwa *Geerlich/Gorbauch*, DStR 2007, 1703; *Lenz/Gerhard*, BB 2007, 2429; wohl auch *Schnitger*, IStR 2007, 729 (733 ff.).

26 Bericht des FinAussch. BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

Bundesrat überzeugen konnte. Die neue Vorschrift ist seit dem 1.1.2008 mit Wirkung für nach dem 31.12.2007 beginnende Kalenderjahre<sup>27</sup> unverändert in Kraft<sup>28</sup> und lautet:

„§ 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) <sup>1</sup>Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. <sup>2</sup>Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. <sup>3</sup>Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) <sup>1</sup>Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

### III. Auslegung des § 42 AO in der Fassung des JStG 2008

#### 1. Missbrauchstatbestand (§ 42 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO)

##### a) Merkmale des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO

##### aa) Vorbemerkung zur Auslegung von Abs. 1 Satz 1

Eine erste Betrachtung des neuen § 42 AO ergibt, dass dieser mit seinem Abs. 1 Satz 1 wörtlich die Vorgängerregelung übernimmt. Neu ist die Konkretisierung des Merkmals „Missbrauch“ in Abs. 2. Bisher hatte die Rechtspraxis dieses Merkmal ohne gesetzgeberische Vorgaben auslegen müssen. Als Anhaltspunkt dafür hatte sie sich auf die von § 42 AO damals (Satz 2 bzw. Abs. 1 Satz 2) wie heute (Abs. 1 Satz 3) angeordnete Rechtsfolge bezogen, wonach der Steueranspruch wie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht<sup>29</sup>. Als missbräuchlich wurde deshalb eine rechtliche Gestaltung angesehen, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist<sup>30</sup>. Diese Formel kann als Zusammenfassung dessen die-

27 Art. 97 § 7 Satz 1 EGAO.

28 Abzustellen für die zeitliche Anwendung ist auf den Zeitpunkt der Gestaltung und nicht auf die ggf. noch über viele Jahre andauernden Rechtsfolgen, gl. A. *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 7.

29 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 1993, § 29, 4.222; *Heuermann*, *StuW* 2004, 124; *Clausen*, *DB* 2003, 1589 (1590).

30 Z. B. *BFH* v. 4.8.1977 – IV R 57/74, *BFHE* 123, 50 = *BStBl.* II 1977, 843; v. 13.12.1983 – VIII R 173/83, *BFHE* 140, 440 = *BStBl.* II 1984, 428; v. 31.7.1984 – IX R 3/79, *BFHE* 142, 347 = *BStBl.* II 1985, 33; v. 26.3.1996 – IX R 51/92, *BFHE* 180,

nen, was an unterschiedlichen Umschreibungen für missbräuchliche Rechtsgestaltungen in Entscheidungen des BFH verwendet wurde<sup>31</sup>. Mit der Schaffung einer Legaldefinition des Missbrauchs sind die Formeln des BFH weitgehend obsolet. Sie können nur noch als Auslegungshilfe für die jetzt in Kenntnis der Rechtsprechung verwendeten Tatbestandsmerkmale dienen.

Auffallend ist, dass sich die Rechtsprechung intensiv mit der Auslegung des Missbrauchsbegriffs befasst hat, während die anderen auslegungsbedürftigen Rechtsbegriffe und die Bedeutung des Rechtssatzes in seiner Gesamtheit keine so umfassende Würdigung gefunden haben. Da sich der Gesetzgeber zu einer erneuten Aufnahme des Satzes in Satz 1 der neugefassten Vorschrift entschlossen hat, muss die Auslegung der Norm allerdings mit diesem Satz in seiner Gesamtheit beginnen, der neben dem Begriff des Missbrauchs noch zwei weitere unbestimmte Rechtsbegriffe enthält, nämlich „Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts“ und „Umgehung des Steuergesetzes“<sup>32</sup>.

#### *bb) Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*

Wenig Schwierigkeiten bereitet zunächst die Auslegung des Begriffs „Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts“. Im Unterschied zu den Formulierungen in der RAO und im StAnpG enthält § 42 AO nicht mehr eine Beschränkung auf Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts<sup>33</sup>. Es kommen also alle Formen der Rechtsgestaltung durch einen Steuerpflichtigen für eine Missbrauchsüberprüfung in Betracht, auch öffentlichrechtliche Gestaltungen<sup>34</sup> und rein steuerrechtliche Gestaltungen<sup>35</sup>. Dass eine natürliche Person ihre Rechtsverhältnisse selbst gestalten kann, folgt aus dem Grundsatz der Privatautonomie<sup>36</sup>. Die Rechtsordnung bestimmt die Grenzen solcher Selbstverwirklichung. Sie schafft außerdem nichtnatürliche Rechtspersonen, die ebenfalls in den ihnen vorgegebenen Grenzen ihre Rechtsverhältnisse autonom gestalten können. An die so geschaffenen Rechtsverhältnisse knüpft das Steuerrecht an. Grundsätzlich steht es der Gestaltung von Rechtsverhältnissen nicht entgegen. Die vorhersehbaren steuerrechtlichen Folgen einer Gestaltung dürfen deshalb berücksichtigt werden und können auf die

---

330 = BStBl. II 1996, 443; v. 19.8.1999 – I R 77/96, BFHE 189, 342 = BStBl. II 2001, 43; v. 14.6.2005 – VIII R 37/03, DStRE 2006, 117.

31 Übersicht über Formulierungen bei *Spindler* in StbJb. 2008/2009, S. 39 (40 ff.).

32 In der heutigen Fassung des § 42 AO ist Abs. 1 Satz 1 jedenfalls mehr als ein bloßer Programmsatz, vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 9; a. A. *Dörr/Fehling*, NWB F. 2, 9671 (9674).

33 *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), § 42 AO Rz. 28.

34 BT-Drucks. VI/1982, 114.

35 BFH v. 20.12.1991 – VI R 32/89, BFHE 167, 49 = BStBl. II 1992, 695; *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), § 42 AO Rz. 29.

36 Zum Verhältnis von Eigentumsrecht und Gestaltungsmissbrauch vgl. etwa *Kirchhof*, StuW 1983, 173 (178 ff.).

Wahl zwischen verschiedenen möglichen Gestaltungen Einfluss haben<sup>37</sup>. Eine Rechtsperson macht von ihren Möglichkeiten zur Gestaltung des Rechts aufgrund unterschiedlichster Aspekte Gebrauch. Diese Aspekte betrachtet die Rechtsordnung grundsätzlich nicht.

### *cc) Umgehung des Steuergesetzes*

Die Anerkennung von Rechtsgeschäften ungeachtet der zugrundeliegenden Motivation gilt aber nicht ausnahmslos. Wenn die von der Rechtsordnung zur Verfügung gestellten Instrumentarien zur Verfolgung von Zielen eingesetzt werden, deren Verwirklichung eben diese Rechtsordnung missbilligt, verweigert sie entweder die Wirksamkeit derartiger Rechtshandlungen oder sanktioniert sie in der Weise, dass der missbilligte Erfolg im Ergebnis nicht eintritt. Beispiele dafür sind etwa einerseits die Unwirksamkeit sittenwidriger Verträge und andererseits die Schadensersatzverpflichtung bei vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung. Der Gebrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts erweist sich danach durch derartige Missbilligung als Missbrauch.

Normen, die bestimmte Gestaltungen in der beschriebenen Weise missbilligen, können nicht umgangen werden, sie finden universelle Anwendung. Jeder kann die Gestaltungsmöglichkeiten nutzen, er hat aber zugleich die ggf. für ihn negativen Rechtsfolgen zu tragen. Umgangen werden könnten nur Normen, die der Gestaltungsfreiheit absolute Grenzen ziehen, in dem sie Gebote oder Verbote aufstellen. Wer sich dem Ge- oder Verbot entziehen will, kann nach Gestaltungen suchen, die den Anschein erwecken, es sei gegen das Ge- oder Verbot nicht verstoßen worden. Diese Form der Umgehung wird nicht erfolgreich sein. Denn materiell ändert sich nichts daran, dass gegen das Ge- oder Verbot verstoßen worden ist. Dies ist lediglich schwer festzustellen.

Das materielle Steuerrecht enthält allerdings keine Ge- und Verbote. Schon von daher kann es in dem geschilderten Sinn nicht umgangen werden. Es knüpft an zivil- und öffentlichrechtliche Gestaltungen der Steuersubjekte an und erfasst dabei sogar von der Rechtsordnung im Grundsatz missbilligte Gestaltungen, wenn solche Gestaltungen nur wirtschaftlich Bestand haben (§ 41 Abs. 1 AO). Wenn das materielle Steuergesetz den rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgrundsätzen genügt, muss sich klar sagen lassen, ob die gewählte Gestaltung den Tatbestand des Steuergesetzes erfüllt oder nicht. Missbilligt das Steuergesetz die danach eintretende Rechtsfolge, kann es gegenläufige Regelungen treffen, wie es etwa mit der Regelung zur verdeckten Gewinnausschüttung geschieht<sup>38</sup>. Des Programmsatzes von § 42 Abs. 1

<sup>37</sup> Ein eigenständiges „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ (*Lenz/Gerhard*, BB 2007, 2429 [2431]) gibt es deshalb aber noch nicht.

<sup>38</sup> Vor der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung (heute § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) wurde die vGA als missbräuchliche Gewinnminderung angesehen (z. B. RFH v.

Satz 1 AO, das Steuergesetz könne durch *Missbrauch* von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden, bedürfte es dann nicht, denn schon der *Gebrauch* von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts hat keine Umgehung zur Folge<sup>39</sup>.

Dass dies der Vorstellung des Gesetzgebers über den Regelungsinhalt des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO entsprechen könnte, erscheint allerdings ausgeschlossen. Denn die Regelung hätte dann keinen Anwendungsbereich und die Definition des Missbrauchs wäre überflüssig. Der Begriff der Umgehung<sup>40</sup> muss deshalb wohl in einem anderen Sinn verstanden werden, nämlich im Sinne der Vermeidung<sup>41</sup> (bzw. Erschleichung). Dass das Steuergesetz nicht umgangen werden kann, bedeutet demgemäß, dass die Erfüllung des Tatbestands belastender Steuernormen durch inkriminierte Gestaltungen nicht vermieden, die Erfüllung des Tatbestands begünstigender Normen nicht herbeigeführt werden kann. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO hält das dafür erforderliche Instrumentarium allerdings nicht selbst bereit. Dass die Rechtsfolgen des durch die Gestaltung gerade nicht erfüllten belastenden Steuertatbestands gleichwohl eintreten bzw. die Rechtsfolgen des durch die Gestaltung erfüllten begünstigenden Tatbestands nicht eintreten, ergibt sich erst aus der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3.

Auch bei diesem Gesetzesverständnis erscheint die zweite Hälfte des Abs. 1 Satz 1 aber überflüssig. Der Satzteil hätte unmittelbar durch die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3 ersetzt werden können, ohne dass dies eine veränderte Auslegung der Norm zur Folge gehabt hätte. Die Fortführung der bisherigen Formulierung<sup>42</sup> kann insoweit wohl nur historisch erklärt werden<sup>43</sup>.

---

26.7.1919 – I A 82/19, RFHE 2, 183; RFH v. 9.7.1935 – I A 37/34, RStBl. 1935, 1128); deshalb ist heute umstritten, ob die gesetzliche Regelung unter die speziellen Missbrauchsbekämpfungsnormen i. S. d. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO fällt, vgl. *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (32).

39 Zum Verhältnis von Umgehung und Missbrauch vgl. ausführlich *Hahn*, DStZ 2006, 431.

40 Ausführlich dazu *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 111 ff.; *Tipke* (Fn. 29), § 29 4.11.

41 So schon *Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 96; *Hensel* (Fn. 16), S. 224; *Becker/Riewald/Koch*, Reichsabgabenordnung, 9. Aufl. 1963, § 6 StAnpG Anm. 1 (8); *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 47.

42 Für diese wurde ebenfalls vertreten, dass eine Zusammenfassung von Tatbestand und Rechtsfolge ohne Veränderung des Regelungsinhalts möglich gewesen wäre, vgl. *Clausen*, DB 2003, 1589 (1590).

43 So schon zur ersten Fassung des § 42 AO BT-Drucks. VI/1982, S. 114.

b) *Legaldefinition des Missbrauchs* (§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO)

aa) *Missbrauch als unangemessene Gestaltung*

§ 42 Abs. 2 AO enthält nun eine Legaldefinition<sup>44</sup> des Missbrauchs, die damit die von der Rechtsprechung in mühevoller und nicht ganz widerspruchsfreier Kleinarbeit über Jahrzehnte entwickelten Definitionen ablöst. Nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Setzt man diese Definition anstelle des Wortes Missbrauch in Abs. 1 Satz 1 der Norm ein, ergibt sich folgendes Ergebnis: Durch eine unangemessene rechtliche Gestaltung, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt, kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Nach den Gesetzen der Logik führt sich die Vorschrift danach zunächst einmal selbst ad absurdum. Denn wenn § 42 AO eine rechtliche Wirkung entfalten soll, dann ja wohl die, dass der genannte Steuervorteil gerade nicht eintritt. Der Gesetzeswortlaut ist also dahingehend zu korrigieren, dass der Steuervorteil eintreten würde, wenn § 42 AO keine Anwendung fände.

Berücksichtigt man außerdem das darlegte Verständnis des Begriffs der Umgehung, könnte man etwa so formulieren: Eine unangemessene Gestaltung, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führen würde, erfüllt den Tatbestand des Steuergesetzes nicht. Nun offenbart sich die wirkliche Bedeutung des Missbrauchsbegriffs von § 42 AO: Gestaltungen des Stpfl. sind einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen. Zu diesem Ergebnis war auf der Grundlage der früheren Gesetzesfassung auch die Rechtsprechung gekommen. Zwar ist die Angemessenheit grundsätzlich nicht Bestandteil von Tatbeständen des Steuerrechts<sup>45</sup>. Für die Beurteilung von für den Stpfl. vorteilhaften Gestaltungen wird sie über die Generalklausel des § 42 AO jedoch zu einem zusätzlichen Merkmal des durch die Gestaltung verwirklichten Besteuerungstatbestands<sup>46</sup>.

44 Nach *Hey*, BB 2009, 1044 (1046) wird nur der Anschein einer Legaldefinition erweckt.

45 *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 280 Fn. 3.

46 Nach *Schubmann*, StBp 2008, 232 (234) ist die Angemessenheit kein Tatbestandsmerkmal; BFH v. 30.11.1989 – IV R 97/86, BFH/NV 1991, 432 zu § 42 AO a.F.: keine Angemessenheitsprüfung des wirtschaftlichen Verhaltens, sondern nur der Zweck-Mittel-Relation.



*bb) Definition der Angemessenheit*

Angemessenheit hatte schon die bisherige Rechtsprechung des BFH als ein Tatbestandsmerkmal des Missbrauchs angesehen, allerdings bislang keine einheitliche Definition für die Unangemessenheit gefunden. So heißt es einerseits, unangemessen sei eine Gestaltung, „die verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts, insbesondere des erstrebten wirtschaftlichen Ziels, als unpassend nicht wählen würden“<sup>47</sup>. Oder es wird weitschweifiger etwa folgendermaßen definiert: „Eine rechtliche Gestaltung ist unangemessen, wenn der Stpfl. die vom Gesetzgeber vorgegebene typische Gestaltung zur Erreichung bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht gebraucht, sondern hierfür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel, Steuern zu sparen, nicht erreichbar sein soll. Die Unangemessenheit einer Rechtsgestaltung tritt insbesondere zutage, wenn diese keinem wirtschaftlichen Zweck dient. Dient die Gestaltung hingegen wirtschaftlichen Zwecken, darf das Verhalten der Beteiligten nicht auf seine Angemessenheit beurteilt werden“<sup>48</sup>. Freundlich ausgedrückt liefern diese und ähnlich verwendete Formeln heuristische Kriterien zur Identifizierung eines Gestaltungsmissbrauchs<sup>49</sup>, weniger freundlich kann man die Formeln auch als Leerformeln bezeichnen<sup>50</sup>. Der Rechtsprechung ist es jedenfalls bisher nicht gelungen, eine einheitliche und einigermaßen zuverlässig subsumierbare Definition für eine unangemessene Gestaltung i. S. d. § 42 AO zu entwickeln.

Nachdem der Wille des Gesetzgebers wohl war, eine Formulierung auf der Basis der bisherigen Rechtsprechung zu entwickeln<sup>51</sup>, könnte man Unangemessenheit i. S. d. des neuen § 42 AO nun durch eine der bisherigen Formeln definieren<sup>52</sup>. Dabei kommen allerdings bereits alle die Formeln nicht in Betracht, die an der Ungewöhnlichkeit der Gestaltung<sup>53</sup> bzw. dem vom Gesetzgeber vorgegebenen Weg zur Erreichung wirtschaftlicher Ziele ansetzen<sup>54</sup>. Denn dem Gesetzgebungsverfahren lässt sich klar entnehmen, dass

47 Z. B. BFH v. 17.1.1991 – IV R 132/85, BFHE 163, 449 = BStBl. II 1991, 607; v. 19.8.1999 – I R 77/96, BFHE 189, 342 = BStBl. II 2001, 43; v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BFHE 194, 13 = BStBl. II 2001, 520; *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 88 Fn. 1 m. w. N.; *Tipke* (Fn. 29), § 29 4.222.

48 BFH v. 8.5.2003 – IV R 54/01, BFHE 202, 219 = BStBl. II 2003, 854.

49 So *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 89.

50 *Carlé*, DStZ 2008, 653 (654): nichtssagend.

51 Gl.A. *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (184).

52 So wohl *Wienbracke*, DB 2008, 669; AEAO § 42 Nr. 2.2, BStBl. I 2008, 694 (695).

53 Zur von Anfang an geführten wissenschaftlichen Diskussion über eine mögliche Begriffsidentität von Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit vgl. *Klein*, Die nicht „angemessene rechtliche Gestaltung“ im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, 1994, S. 49 ff. m. w. N.

54 Gl.A. *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358 (362); *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 97; a. A. wohl *Hey*, BB 2009, 1044 (1046): Aufgriffskriterium; a. A. auch *v. Wedelstädt*, DB 2007, 2558 (2559).

Ungewöhnlichkeit kein Merkmal der Unangemessenheit sein sollte, weil der darauf aufsetzende Vorschlag der Bundesregierung von Finanzausschuss und Bundesrat ausdrücklich abgelehnt und durch die neue Formulierung ersetzt worden ist<sup>55</sup>. So bleiben nur noch rein wertende Elemente für die Auslegung des Begriffs der Unangemessenheit übrig.

*cc) Objektivierung der Angemessenheitsprüfung durch Bezugnahme auf gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil*

Stützt sich die Beurteilung der Angemessenheit nur auf Wertungen, bedarf es schon im Hinblick auf das rechtsstaatliche Bestimmtheitserfordernis objektivierbarer Kriterien für die Wertung durch den jeweiligen Rechtsanwender; die Wertung kann nicht allein seiner Willkür überantwortet werden. Dem hat die Rechtsprechung bisher mit der Formel zu begegnen versucht, eine Gestaltung sei dann unangemessen, wenn sie vom Steuergesetz als Umgehung missbilligt werde<sup>56</sup>. Darin liegt allerdings ein Zirkelschluss. Denn würde eine Gestaltung vom Steuergesetz missbilligt, müsste das Gesetz ja wohl entsprechend korrigierende Rechtsfolgen anordnen, wie es beispielsweise im bereits erwähnten Fall der vGA geschieht. Gemeint ist wohl auch etwas Anderes: Objektivierbare Angemessenheitskriterien sollen sich aus dem Zweck des durch die Gestaltung verwirklichten Steuertatbestands gewinnen lassen<sup>57</sup>.

An dieser Stelle rückt das zweite Tatbestandselement der neuen Missbrauchsdefinition ins Blickfeld. Missbrauch soll danach nur bei einer Gestaltung vorliegen, die im Vergleich mit einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Eine Gestaltung zur Inanspruchnahme eines gesetzlich vorgesehenen Steuervorteils ist also kein Gestaltungsmissbrauch, selbst wenn sie unangemessen wäre. Kann aber eine Gestaltung, mit deren Hilfe der Stpfl. einen gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil zu erhalten versucht, überhaupt unangemessen sein? Wenn die Angemessenheit aus dem Zweck des durch die Gestaltung verwirklichten Steuertatbestands folgt, muss diese Frage verneint werden: die Inanspruchnahme des gesetzlich vorgesehenen Steuervorteils entspricht dem Gesetzeszweck, sie ist also angemessen. Was aber gilt im umgekehrten Fall, wenn der Stpfl. einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil zu erreichen versucht? Eine solche Gestaltung entspricht nicht dem Zweck des Gesetzes, sie ist unangemessen und deshalb missbräuchlich i. S. d. § 42 AO. Damit erweist sich, dass der gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteil das objektivierende Element für die Bewertung der Gestaltung als angemessen oder unangemessen ist. Während bisher allgemein nach dem Zweck der ihrem Wortlaut nach

55 S. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks 16/7036, S. 24.

56 Ebenso *Spindler* (Fn. 31), S. 55.

57 Insoweit gl. A. *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 18; *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (35).

verwirklichten Steuernorm gefragt wurde, hat der Gesetzgeber dies nun mit dem Tatbestandsmerkmal des gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils konkretisiert und damit das Wertungskriterium für die Angemessenheitsprüfung ausdrücklich im Gesetz geregelt. Dies ist m. E. wegen des Zuwachses an Bestimmtheit ein bedeutender Fortschritt<sup>58</sup>.

Mit dieser Konkretisierung der Angemessenheit durch den Gesetzgeber werden also die bisherigen Definitionsversuche der Rechtsprechung für das Merkmal der Angemessenheit Makulatur<sup>59</sup>. Es bedarf keiner weiteren Angemessenheitsprüfung, wenn ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil eintreten würde<sup>60</sup>. Aus der Verursachung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils folgt vielmehr automatisch die Unangemessenheit der zugrundeliegenden Gestaltung. Umgekehrt kann eine Gestaltung zur Inanspruchnahme eines gesetzlich vorgesehenen Steuervorteils nicht unangemessen sein.

*dd) Auslegung des Tatbestandsmerkmals „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil“*

### (1) Begriff des Steuervorteils

Zur Auslegung des Begriffs des Steuervorteils<sup>61</sup> ist wegen der begrifflichen Nähe zu anderen haftungs- sowie steuerstrafrechtlichen Normen<sup>62</sup>, insbesondere § 370 AO, ein enges Verständnis im Sinne von Steuervergütungen in Erwägung gezogen worden<sup>63</sup>. M. E. ist der Begriff im Rahmen des § 42 AO normenspezifisch weit dahin auszulegen, dass jede günstigere Steuerfolge für den Stpfl. erfasst wird<sup>64</sup>. Sie kann in einer niedrigeren oder späteren Steuerbelastung, in einem höheren Steuervergütungsanspruch, aber etwa auch in der Verlängerung einer Frist zur Ausübung von Wahlrechten bestehen<sup>65</sup>.

Ob ein solcher Vorteil eintreten würde, soll nach dem Gesetzeswortlaut durch einen Vergleich der zu prüfenden Gestaltung mit einer angemessenen

58 A. A. *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 36: Rückschritt; ebenso *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (38); *Heintzen*, FR 2009, 599 (602): Präzisierung misslungen; *Ratschow* in Klein, AO, 10. Aufl. 2009, § 42 AO Rz. 70: keine eigenständige Bedeutung.

59 A. A. v. *Wedelstädt*, DB 2007, 2558 (2559).

60 A. A. BT-Finanzausschuss, BT-Drucks. 16/7036, S. 24; *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 17; *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (184); *Wienbracke*, DB 2008, 664 (668).

61 Zur Bedeutung des Vorteils auf der Grundlage des § 42 AO a. F. vgl. *Vogel*, StuW 1996, 248 (249).

62 Vgl. hierzu *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 22; *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (36).

63 *Heintzen*, FR 2009, 599 (602).

64 So im Ergebnis wohl auch *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 20 ff.; *Hey*, BB 2009, 1044 (1046); AEAO § 42 Nr. 2.4, BStBl. I 2008, 694 (695).

65 Ähnlich *Tipke* (Fn. 29), § 29 4.224: alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis.

Gestaltung geklärt werden<sup>66</sup>. Ergibt sich die Unangemessenheit – wie hier vertreten – aber gerade aus dem Steuervorteil, versagt diese Vergleichsmöglichkeit. Die Frage kann deshalb nicht dahin gehen, ob die Besteuerung bei einer unangemessenen Gestaltung niedriger ausfiele als bei einer angemessenen Gestaltung<sup>67</sup>. Zu fragen ist vielmehr, ob das Gesetz für die zu prüfende Gestaltung einen Steuervorteil vorsieht. Dies kann nur durch einen Vergleich mit der Steuerrechtslage ohne die zu prüfende Gestaltung bestimmt werden<sup>68</sup>.

## (2) Vorsehen eines Steuervorteils durch das Gesetz

Gegenstand der weiteren Untersuchung ist dann die Beantwortung der Frage, ob der Vorteil vom Gesetz für solche Gestaltungen vorgesehen ist. Damit ist der Rechtsanwender nun zum tatbestandlichen Kern des § 42 AO vorgedrungen<sup>69</sup>, in dem zu werten ist, ob dem Stpfl. der Vorteil zusteht oder nicht. Maßgeblich für die Wertung kann schon aus rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht die subjektive Überzeugung des Rechtsanwenders sein.

Objektivierbar wird die Wertung hier dadurch, dass darauf abgestellt wird, ob das Gesetz den Steuervorteil nicht vorsieht. Selten wird das Gesetz den zu prüfenden Steuervorteil ausdrücklich nennen<sup>70</sup>. Es wird deshalb in der Regel durch Auslegung des Gesetzes bestimmt werden müssen, ob der Steuervorteil für derartige Gestaltungen vorgesehen ist. Dabei kommt der historisch-teleologischen Gesetzesauslegung eine besondere Bedeutung zu<sup>71</sup>. Die Pläne des Gesetzgebers, die er bei der Schaffung einer bestimmten Steuervergünstigung verfolgt hat, werden sich meistens feststellen lassen. Sie lassen vielleicht auch den Schluss darauf zu, ob gerade die vom Stpfl. konkret gewählte Gestaltung nach dem Willen des Gesetzgebers an der Begünstigung teil haben sollte<sup>72</sup>. Sehr oft aber, und zwar m. E. in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle, werden solche Feststellungen nicht möglich sein. Dies hängt vor allem damit zusammen, dass der konkret zu beurteilende Steuervorteil vielfach nicht in der Ausnutzung einer steuerlichen Subvention besteht, deren Anwendungsbereich der Gesetzgeber natürlich bedacht hat. Vielmehr ergibt sich der Vorteil auf der Grundlage von Fiskalzwecknormen häufig aus Systembrüchen und Unabgestimmtheiten des materiellen Steuerrechts oder aber gerade aus der Nutzung systembedingter Besteuerungs-

66 Ebenso AEAO § 42 Nr. 2.3, BStBl. I 2008, 694 (695).

67 So aber die ganz h.M.

68 Die Höhe des Vorteils ist ohne Bedeutung, *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358 (363).

69 Ebenso *Hahn*, DStZ 2008, 483 (485).

70 AEAO § 42 Nr. 2.5, BStBl. I 2008, 694 (695) verweist auf Normen, mit denen der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten durch steuerliche Anreize fördern will.

71 *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (36).

72 *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (185); AEAO § 42 Nr. 2.5, BStBl. I 2008, 694 (695).

grenzen. Manche Systembrüche und Abstimmungsmängel werden dem Gesetzgeber nicht aufgefallen sein, manche sind zwar bewusst, aber ohne Berücksichtigung der mit der konkret zu beurteilenden Gestaltung einhergehenden Steuervorteile vorgenommen worden. Manche Unabgestimmtheiten gehen auch nicht auf gesetzgeberische Aktivitäten, sondern auf eine den Gesetzgeber bindende Auslegung höherrangigen Rechts zurück. Lassen sich nun in derartigen Fällen objektive Anhaltspunkte für den gesetzgeberischen Willen in Bezug auf den konkreten Steuervorteil nicht finden, versagt eine objektivierbare Angemessenheitsprüfung<sup>73</sup>.

Kann danach nicht festgestellt werden, dass der Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist, ist der Tatbestand des § 42 AO nicht erfüllt. Die Gestaltung ist nach objektiven Kriterien nicht unangemessen. Alle weiteren subjektiven Angemessenheitsüberlegungen sind unzulässig. Die Gestaltung stellt keinen Missbrauch dar, so dass der Steuervorteil dem Stpfl. zusteht, ob es dem handelnden Rechtsanwender nun gefällt oder nicht. Die Feststellungslast dafür, dass ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil eintreten würde, liegt allein beim Fiskus.

### c) Bedeutung außersteuerlicher Gründe (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO)

Lässt sich umgekehrt feststellen, dass ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil eintreten würde, sind zwar die Voraussetzungen des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO erfüllt. Dies reicht jedoch noch nicht aus, um die Rechtsfolge des § 42 Abs. 1 Satz 3 AO eintreten zu lassen. Ein Missbrauch liegt nämlich nach Abs. 2 Satz 2 der Norm nicht vor, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Die auf objektive Merkmale zielende Formulierung des Gesetzes kann dahin zu verstehen sein, dass die außersteuerlichen Gründe als negative Tatbestandsmerkmale die Unangemessenheit der Gestaltung entfallen lassen<sup>74</sup>. Sie kann auch als bloße Regelung zur Verteilung der Feststellungslast verstanden werden<sup>75</sup>.

Nach der hier vertretenen Auslegung des Satz 1, die auf den gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil zur Bestimmung der Angemessenheit abstellt, kommt es auf die Gründe für die Gestaltung objektiv allerdings nicht an. „Good business reasons“ können die Unangemessenheit deshalb objektiv auch nicht entfallen lassen. Stattdessen ist die einschränkende Voraussetzung als ein negatives subjektives Tatbestandsmerkmal zu verstehen<sup>76</sup>, nämlich im

73 *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 23; *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (185).

74 In diesem Sinne etwa *Fischer* in *HHSp* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 274; auch die *FinVerw.* versteht das Merkmal objektiv, AEAO § 42 Nr. 2.1 und 2.6, BStBl. I 2008, 694 (695).

75 So wohl *Heintzen*, FR 2009, 599 (604); *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (185).

76 Im Ergebnis gl. A. *Hey*, StuW 2008, 167 (170).

Fehlen einer Missbrauchsabsicht als zielgerichtetes Handeln zur Erreichung des gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils. Der bisher zum Erfordernis einer Missbrauchsabsicht bestehende, praktisch allerdings wohl bedeutungslose Streit<sup>77</sup> bedarf dann keiner Fortsetzung mehr. Ergibt sich aus der gewählten Gestaltung ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil, wird widerlegbar vermutet, dass dieser Steuervorteil das eigentliche Ziel der Gestaltung war, also eine Missbrauchabsicht bestand<sup>78</sup>. In einem solchen Fall erscheint es dem Gesetzgeber gerechtfertigt, den Steuervorteil zu versagen. Diese Rechtfertigung fehlt, wenn der Stpfl. nachweisen kann, dass beachtliche außersteuerliche Gründe Anlass zu der Gestaltung gegeben haben, er also nicht mit Missbrauchsabsicht gehandelt hat. In diesem Fall ist die Vermutung der Missbrauchsabsicht widerlegt.

Die Widerlegung der Vermutung stellt hohe Anforderungen an den Stpfl. Diesmal wird ihm die Feststellungslast für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe aufgebürdet<sup>79</sup>. Schwer fällt die Entlastung auch deshalb, weil der unbestimmte Rechtsbegriff „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich“ ausgefüllt werden muss<sup>80</sup>. Auslegungsbedürftig ist bereits der Begriff der Beachtlichkeit. Einerseits kann er wohl nicht in dem Sinne gemeint sein, dass die außersteuerlichen Gründe überwiegen. Denn eine solche Anforderung hätte sprachlich leicht zum Ausdruck gebracht werden können. Andererseits kann auch nicht jeder außersteuerliche Grund zur Rechtfertigung ausreichen. Zahlenmäßig dürfte man „beachtlich“ deshalb vielleicht mit 10–50 % umschreiben können<sup>81</sup>. Nur lassen sich die Gründe für eine Gestaltung eben nicht zahlenmäßig erfassen; sie müssen inhaltlich gewichtet werden. Die Gewichtung muss innerhalb des Gesamtbilds der Verhältnisse erfolgen, das ebenfalls nur schwer zu fassen sein wird<sup>82</sup>. Dem Gesetzgeber geht es damit wohl darum, nicht nur die konkret zur Überprüfung stehende Gestaltung zu berücksichtigen<sup>83</sup>. Am Ende ist eine sehr

77 Vgl. *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 271 f.; *Tipke* (Fn. 29), § 29 4.223; *Claußen*, DB 2003, 1589 (1593).

78 A. A. *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 29 u. 32.

79 Gl.A. *Hahn*, DStZ 2008, 483 (490); a. A. *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 30.

80 Gl.A. *Hahn*, DStZ 2008, 483 (490); *Heintzen* (FR 2009, 599 [604]), der in Abs. 2 Satz 2 eine Beweislastregel sieht, nimmt die Beachtlichkeit von der Beweislastverteilung aus.

81 Der BT-Finanzausschuss sieht als unbeachtlich „nicht wesentliche“ Gründe an, BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

82 Nach *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 34 sind Steuervorteil und außersteuerliche Gründe in Relation zu setzen; ebenso *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (37); *Drüen*, StuW 2008, 154 (163); *Hey*, BB 2009, 1044 (1047); AEAO § 42 Nr. 2.6, BStBl. I 2008, 694 (695); kritisch *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358 (363).

83 Nach *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (38) „zeitliche, persönliche und sachliche Ausdehnung des Beurteilungshorizontes“.

schwer objektivierbare<sup>84</sup>, allerdings voll gerichtlich überprüfbare<sup>85</sup> Wertung vorzunehmen, die m. E. rechtsstaatlich aber deshalb toleriert werden kann, weil selbst die unwiderlegliche Ausgestaltung der Vermutung einer Missbrauchsabsicht zulässig gewesen wäre<sup>86</sup>.

## 2. Rechtsfolge eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO)

Kann die Vermutung der Missbrauchsabsicht nicht widerlegt werden, ist der Tatbestand des Gestaltungsmissbrauchs erfüllt und es tritt die in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO bestimmte Rechtsfolge ein, wenn die Generalklausel des § 42 AO nicht durch eine spezialgesetzliche Regelung verdrängt wird. Rechtsfolge ist das Entstehen des Steueranspruchs so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entsteht. Diese Rechtsfolgenanordnung hat sich gegenüber der früheren Fassung des § 42 AO nicht geändert. Sie wurde bisher z. T. als Sachverhaltsfiktion verstanden<sup>87</sup>. Der Stpfl. wird so gestellt, als hätte er einen angemessen gestalteten Sachverhalt verwirklicht. Eine solche Auslegung bereitet Schwierigkeiten, wenn mehrere angemessene Sachverhaltsgestaltungen mit verschiedenen Besteuerungsfolgen denkbar sind. Welche von diesen Gestaltungen wird nun der Besteuerung zugrunde gelegt<sup>88</sup>?

Diese Schwierigkeiten können bei der hier vertretenen Auslegung des § 42 AO vermieden werden. Wenn eine unangemessene Gestaltung darin gesehen wird, dass ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil eintreten würde, wirkt sich dieser Angemessenheitsbegriff auch auf den entsprechenden Begriff in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO aus. Die Rechtsfolge ließe sich dann zwar auch wieder dahin verstehen, dass der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer nicht zu dem inkriminierten Steuervorteil führenden Gestaltung entsteht, was erneut das Problem mehrerer Alternativgestaltungen aufwerfen würde. Denkbar erscheint aber auch eine Auslegung, wonach der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer nicht zu dem Steuervorteil führenden Gestaltung entsteht. Hinwegzudenken wäre damit nur der gesetzlich nicht

84 *Schenke*, *StuW* 2008, 206 (215): Einfallstor für irrationale Gefühlsjurisprudenz.

85 *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 33.

86 Dann würde ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil auch niemals gewährt; anders wäre die Übertragung der Feststellungslast auf den Stpfl. ggf. bei einem objektiven Verständnis der Regelung zu beurteilen, vgl. etwa *Heintzen*, *FR* 2009, 599 (604); *Mack/Wollweber*, *DStR* 2008, 182 (185 f.).

87 *BFH* v. 28.4.1987 – IX R 7/83, *BFHE* 150, 406 = *BStBl.* II 1987, 814; v. 23.8.2000 – I R 4/97, *BFHE* 192, 532 = *BStBl.* II 2001, 260; *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 11; *Klein* (Fn. 53), S. 37 ff.; *Lang* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 96 u. 104; *Wienbracke*, *DB* 2008, 664; kritisch *Clausen*, *DB* 2003, 1589 (1595); *Fischer* in *HHSp* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 302; *Pablke/Koenig*, *AO/FGO*, 2004, § 42 AO Rz. 3; *Sieker*, *Umgebungsgeschäfte*, 2001, S. 31 ff.; *Tipke* (Fn. 29), § 29 4.231.

88 Nach *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 50 die steuerlich günstigere.

vorgesehene Steuervorteil. Es würde also kein Sachverhalt, sondern eine Rechtsfolge fingiert. Im Übrigen unterliegt die tatsächlich gewählte Gestaltung der Besteuerung. Ein solches Verständnis würde dem Grundsatz der Privatautonomie gerecht und würde zugleich das Problem der Auswahl unter mehreren fiktiv verwirklichten Sachverhalten lösen.

### 3. Einbeziehung Dritter

Unberücksichtigt geblieben ist bei den bisherigen Überlegungen, dass § 42 Abs. 2 Satz 1 AO auch Gestaltungen als missbräuchlich definiert, die bei einem Dritten zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führen. Die Einbeziehung Dritter kann sich nicht auf Rechtsprechung zur Auslegung der früheren Fassung von § 42 AO stützen<sup>89</sup>. Der Gesetzgeber betritt hiermit Neuland. Er hatte wohl Fälle im Auge, in denen eine den Stpfl. selbst nicht belastende Gestaltung für einen Anderen eine steuerliche Entlastung bewirkt. Zu denken ist auch an Fallgestaltungen, in denen eine den Stpfl. treffende Belastung geringer ausfällt als eine durch denselben Sachverhalt bewirkte Entlastung eines Dritten. Vor allem im letztgenannten Fall liegt auf der Hand, dass Stpfl. und Dritter in einem besonderen Näheverhältnis stehen müssen, denn anders kann nicht erklärt werden, warum der Stpfl. eine Belastung zugunsten des Dritten zu tragen bereit sein sollte. Der Begriff des Dritten wird also dahingehend einschränkend auszulegen sein<sup>90</sup>.

Weit schwieriger als die Begriffsbestimmung erscheint aber die Bestimmung der Rechtsfolgen bei Erstreckung des Tatbestands auf für Dritte entstehende Steuervorteile. Vor dem Hintergrund des § 38 AO und dem dadurch verwirklichten Prinzip der persönlichen Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, erscheint es nicht denkbar, aus dem Handeln des einen Stpfl. Rechtsfolgen für einen anderen und nicht in das Steuerschuldverhältnis einbezogenen Dritten abzuleiten. Rechtsfolge des § 42 AO kann also nur sein, den Steuervorteil für den handelnden Stpfl.<sup>91</sup> entfallen zu lassen. Erzielt er selbst aber keinen Steuervorteil, kann § 42 AO für ihn keine Rechtsfolgen

89 Ausdrücklich ablehnend BFH vom 19.8.1999 – I R 77/96, BFHE 189, 342 = BStBl. II 2001, 43; v. 10.8.2004 – I B 2/04, BFH/NV 2005, 239; (s. *Fischer* in HHSp [Fn. 1], § 42 AO Rz. 267); wenn der Stpfl. einen Dritten zu einer dem Stpfl. nützenden missbräuchlichen Gestaltung veranlasst, wird an das Handeln des Stpfl. selbst angeknüpft, vgl. BFH v. 19.8.2003 – VIII R 44/01, BFH/NV 2004, 925, s. a. Fn. 91.

90 Gl.A. *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 25; *Hahn*, DStZ 2008, 483 (486); AEAO § 42 Nr. 2.3, BStBl. I 2008, 694 (695); ohne diese Einschränkung bestehen verfassungsrechtliche Bedenken (*Drüen*, Ubg. 2008, 31 [37]), die sich allerdings angesichts der fehlenden Rechtsfolgen gegenüber Dritten (s. dazu nachstehend) nicht auswirken.

91 Die Handlung kann auch darin bestehen, einen Dritten zur Rechtsgestaltung zu veranlassen (vgl. BFH v. 19.8.2003 – VIII R 44/01, BFH/NV 2004, 925) oder eine von Dritten geschaffene Rechtslage aufrecht zu erhalten (vgl. BFH v. 6.6.1991 – V R 70/89, BFHE 165, 1 = BStBl. II 1991, 866).



entfalten. Die Erstreckung auf Dritte geht deshalb vollständig ins Leere<sup>92</sup>: Erzielt der Dritte einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil aus einer Gestaltung des Stpfl., ergeben sich daraus für den Stpfl. keine Konsequenzen. Auch dem Dritten kann der Steuervorteil nicht genommen werden, soweit es aus seiner Sicht an einer ihm zurechenbaren Gestaltung fehlt. Gestaltet er aber selbst, wirkt § 42 AO unmittelbar bei ihm<sup>93</sup>.

#### 4. Verhältnis zu speziellen Missbrauchsbekämpfungsnormen (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO)

Einer der Gründe für eine Neufassung des § 42 AO war der mit § 42 Abs. 2 AO a. F. missglückte Versuch einer Neubestimmung des Verhältnisses der Generalklausel zu speziellen Missbrauchsbekämpfungsnormen<sup>94</sup>. Der Finanzverwaltung war daran gelegen, die Generalklausel neben den speziellen Regelungen gewissermaßen als Auffangtatbestand<sup>95</sup> anwenden zu können. Dies hatte der BFH auf der Grundlage der Erstfassung des § 42 AO nicht für möglich gehalten<sup>96</sup>. Von § 42 Abs. 2 AO a. F., wonach Abs. 1 – also die Generalklausel – anwendbar sein sollte, wenn er gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen war, versprach man sich Abhilfe, wurde darin von der Rechtsprechung jedoch enttäuscht<sup>97</sup>. Im Anwendungsbereich der speziellen Norm bestimmt diese nach Meinung des BFH die Grenzen des Missbrauchs. Werden diese Grenzen nicht überschritten, fehlt es auch tatbestandlich an einem Missbrauch im Sinne des § 42 Abs. 1 AO a. F. Die Generalklausel kann deshalb nicht als Auffangnorm dienen.

§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO heutiger Fassung enthält nun den zweiten Versuch, die Generalklausel zur Auffangnorm zu machen. Nach dieser Vorschrift bestimmen sich die Rechtsfolgen nach einer einzelgesetzlichen Norm zur Verhinderung von Steuerumgehungen<sup>98</sup>, wenn deren Tatbestand erfüllt ist. Dies ist nach dem Grundsatz, dass das spezielle Gesetz das allgemeine Gesetz verdrängt, eine Selbstverständlichkeit und bedürfte keiner ausdrücklichen Erwähnung in dem verdrängten allgemeinen Gesetz. Der beabsichtigte Regelungsinhalt der Norm wird erst deutlich, wenn man die Aussage des Satz 2 negativ fasst: Ist der Tatbestand einer spezialgesetzlichen Norm nicht erfüllt, bestimmen sich die Rechtsfolgen nicht nach dieser Norm,

92 Gl.A. *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 267; a. A. *Hey*, BB 2009, 1044 (1047).

93 Vgl. BFH v. 19.8.2003 – VIII R 44/01, BFH/NV 2004, 925.

94 BT-Drucks. 16/6290, S. 82.

95 A. A. z. B. *Hahn*, DStZ 2008, 483 (487 ff.), der umgekehrt von einem Wertungsvorhang der Generalklausel ausgeht.

96 S. Fn. 17.

97 S. Fn. 18; *Gosch* in FS Reiß, 2008, S. 597 (603); *Buciek*, DStZ 2000, 384; a. A. *Tipke* (Fn. 29), § 29 4.25.

98 Zur Auslegung dieser Tatbestandsmerkmale vgl. näher *Hey* in diesem Band, S. 139 ff.; *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (32, 34); *Hahn*, DStZ 2008, 483, 488; *Hey*, StuW 2008, 167 (169 ff.); *Hey*, BB 2009, 1044 (1047); AEAO § 42 Nr. 1, BStBl. I 2008, 694.

sondern – so ist wohl zu ergänzen – wird der Anwendungsbereich der Generalklausel wieder eröffnet. Allem gesetzgeberischen Geschick zum Trotz wird auch diese Regelung die von der Finanzverwaltung in sie gesetzten Hoffnungen<sup>99</sup> nicht erfüllen<sup>100</sup>. Es bleibt dabei: Erfüllt eine Gestaltung des Stpfl. nicht den Tatbestand der im Grundsatz für derartige Gestaltungen einschlägigen spezialgesetzlichen Norm<sup>101</sup>, erhält der Stpfl. keinen vom Gesetz nicht vorgesehenen Steuervorteil<sup>102</sup>. Im Gegenteil ist dieser Steuervorteil von dem Gesetz, das die Grenzen des Missbrauchs genau beschreibt, ausdrücklich vorgesehen<sup>103</sup>. Der Tatbestand der Generalklausel kann also nicht erfüllt sein.

#### IV. Zusammenfassung und Ausblick

##### 1. Zusammenfassung und Wertung der Ergebnisse

Stellt man nun die Frage nach den Konsequenzen der Neuregelung des § 42 AO, wird man sicher nicht sagen können, die Rechtslage habe sich erheblich verschärft, das verfügbare Arsenal zur Missbrauchsbekämpfung sei erheblich erweitert worden<sup>104</sup>. Nicht zutreffend scheint aber auch die Devise zu sein, es könne alles beim Alten bleiben, weil sich mit der Neufassung in der Sache nichts geändert habe<sup>105</sup>. Zwar ist nach der im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens eingetretenen Besinnung das Bemühen des Gesetzgebers erkennbar, die Voraussetzungen des allgemeinen Missbrauchstatbestands in Anlehnung an die zuvor von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien zu konkretisieren. Der dabei entstandene Gesetzestext weicht aber insoweit deutlich von den bisherigen Formeln der Rechtsprechung ab, als der Begriff des vom Gesetz nicht vorgesehenen Steuervorteils eingeführt und zur Definition einer unangemessenen Gestaltung herangezogen wird. Über diese Änderung darf nicht mittels einer unveränderten Anwendung der Rechtsprechungsformeln hinweggegangen werden.

<sup>99</sup> AEAO § 42 Nr. 1, BStBl. I 2008, 694; soweit *Carlé*, DStZ 2008, 653 (654) den AEAO insoweit für rechtsprechungsbrechend hält, wird der Erlass eine solche Wirkung nicht entfalten können, wenn die Rechtsprechung auch unter Geltung des neuen § 42 AO an ihrer Meinung festhält.

<sup>100</sup> Gl.A. *Drüen* in Tipke/Kruse (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 13 u. 36; *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (34); *Heintzen*, FR 2009, 599 (603); *Hey*, BB 2009, 1044 (1048); *Gosch* (Fn. 97), S. 604; *Ratschow* (Fn. 58), Rz. 91; *Wienbracke*, DB 2008, 664 (669); a. A. v. *Wedelstädt*, DB 2007, 2558 (2559).

<sup>101</sup> Ob eine Norm allerdings als spezialgesetzliche Missbrauchsbekämpfungsnorm anzusehen ist, ist nicht immer eindeutig zu beurteilen (z. B. bei § 8c KStG).

<sup>102</sup> *Fischer*, FR 2008, 306 (310); *Hey*, StuW 2008, 167 (173).

<sup>103</sup> Ähnlich *Hey*, BB 2009, 1044 (1048); *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (186).

<sup>104</sup> Vgl. die erste Reaktion des Deutschen Steuerberaterverbandes, Pressemitteilung v. 23.11.2007.

<sup>105</sup> So wohl *Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 342; *Hey*, BB 2009, 1044 (1046, 1048); *Ratschow* (Fn. 58), Rz. 2; *Spindler* (Fn. 31), S. 61.

Vor dem Hintergrund der bisherigen Erkenntnisse der Rechtsprechung bedarf es vielmehr einer Neubestimmung der tatbestandlichen Voraussetzungen für einen Gestaltungsmissbrauch<sup>106</sup>. Nimmt man diese im Sinne der vorstehenden Überlegungen vor, wird die Anwendung des § 42 AO auch von dem Odium der Willkür befreit werden können. Die Entscheidung über die Missbräuchlichkeit hängt nicht mehr davon ab, was der Rechtsanwender aufgrund seiner Erkenntnismöglichkeiten für angemessen oder unangemessen hält; Ungewöhnlichkeit, Künstlichkeit etc. sind nicht mehr Topoi der Rechtsfindung<sup>107</sup>; Prüfungsgegenstand ist nicht mehr der Weg zu einem wirtschaftlichen Ergebnis<sup>108</sup>, sondern nur der daraus resultierende Steuervorteil. Die Entscheidung über die Rechtfertigung des Steuervorteils trifft alleine der Gesetzgeber, indem er dessen Anwendungsbereich festlegt.

Eine missbrauchsvermeidende Auslegung der Besteuerungstatbestände im Sinne der Innentheorie<sup>109</sup> erscheint im Übrigen weniger möglich denn je. Denn der Gesetzgeber hat in Kenntnis des Theorienstreits über den bisherigen Gesetzeswortlaut hinaus Tatbestandsvoraussetzungen ausdrücklich geregelt und die bisherige Rechtsfolgenanordnung bestätigt. Dafür gäbe es keine nachvollziehbare Erklärung, wenn der Gesetzgeber § 42 AO als Auslegungskriterium für Normen der Einzelsteuergesetze hätte ausgestalten wollen. Vielmehr muss die Neuregelung als bewusste Entscheidung für die Außentheorie verstanden werden<sup>110</sup>.

## 2. Ausblick

Mit der letzten Änderung des § 42 AO kann es nicht sein Bewenden haben<sup>111</sup>. Folgt man der hier vertretenen Auslegung, verringert sich der Anwendungsbereich der Generalklausel für den Missbrauch<sup>112</sup>. Denn die Erfüllung des

106 Gl.A. *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358 (360).

107 A. A. *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 19; v. *Wedelstädt*, DB 2007, 2558 (2559).

108 Das von *Hensel* entwickelte Bild von dem Weg, an dem der Fiskus seinen Schlagbaum aufstellt (*Hensel* [Fn. 41], S. 95), ist damit obsolet.

109 Insbesondere vertreten von *P. Fischer* (zuletzt in *HHSp* [Fn. 1], § 42 AO Rz. 71 ff); *Sieker* (Fn. 87), 35 f.; in Österreich h.M., vgl. etwa *Doral/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 5. Aufl. 2006, Rz. 432; *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 1972, S. 89 ff.; *Gassner* in *FS Kruse*, 2001, S. 183 ff.

110 *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (32); *Hahn*, DStZ 2008, 483 (484); *Hey*, BB 2009, 1044 (1047); so schon zu § 42 in der ersten Fassung *Wienbracke*, DB 2008, 664 (665); zu § 42 i. d. F. d. StÄndG 2001 *Heuermann*, StuW 2004, 124 (125); a. A. *Schenke*, StuW 2008, 206 (215), der in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO gerade eine Bestätigung der Innentheorie sieht.

111 Gl.A. *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 1), vor § 42 AO Rz. 37; *Drüen*, Ubg. 2008, 31 (38); *Lang* (Fn. 87), § 5 Rz. 97 mit Formulierungsvorschlag; zweifelnd *Fischer* in *HHSp* (Fn. 1), § 42 AO Rz. 343.

112 *Drüen* (Ubg. 2008, 31 [36]): folgenschwerer Bumerang.

Tatbestands setzt die Feststellung voraus, dass der vom Stpfl. für seine Gestaltung beanspruchte Steuervorteil vom Gesetzgeber für eine solche Gestaltung nicht vorgesehen ist. Daran dürfte es häufig fehlen, denn der Gesetzgeber wird in aller Regel nicht den Weitblick zur Identifizierung sämtlicher Steuervorteile haben, die eine Regelung des materiellen Steuerrechts mit sich bringen kann<sup>113</sup>. Deshalb wird er einerseits nicht umfassend im Voraus bestimmen, welche Steuervorteile von ihm nicht vorgesehen sind. Andererseits wird er im Sinne der Parabel von Hase und Igel<sup>114</sup> mit dem Erlass von speziellen Normen zur Missbrauchsvermeidung oft nur zu spät tätig werden können. Zudem wird das Verhältnis spezieller Missbrauchsbekämpfungsnormen zur Generalklausel immer wieder zur Verdrängung der Generalklausel führen.

Deshalb bedarf es m. E. einer weiteren Reform des § 42 AO. Welche Steuervorteile gesetzlich nicht vorgesehen sind, sollte mit Regelbeispielen in § 42 AO selbst bestimmt werden<sup>115</sup>. Ein solcher Beispielkatalog müsste die bereits als missbräuchlich identifizierten Gestaltungen auflisten und könnte bei Bedarf um neu in Erscheinung tretende Praktiken ergänzt werden. Damit würden ständig neue – und meist über das zur Missbrauchvermeidung erforderliche Maß hinausgehende<sup>116</sup> – Normen zur Bekämpfung von Missbrauch in Einzelsteuergesetzen entbehrlich<sup>117</sup>. Zugleich würde der abgrenzende Effekt derartiger Normen vermieden, der bewirkt, dass jenseits der tatbestandlich exakt beschriebenen Grenzen keine missbräuchliche Gestaltung mehr angenommen werden kann. Mit einer solchen Regelungstechnik müsste der Gesetzgeber zwar Abschied davon nehmen, die Rechtsanwendungspraxis, insbesondere die Rechtsprechung auf eine Sanktionierung genau beschriebener Gestaltungen festzulegen. Dem stünde aber ein erheblicher Gewinn an Handhabbarkeit der Generalklausel zur Missbrauchsvermeidung gegenüber, denn anhand eines Vergleichs mit den Regelbeispielen würden missbräuchliche Gestaltungen leichter identifiziert werden können. Wenn es dabei gelegentlich zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung kommen sollte, ist das die unvermeidliche Konsequenz einer Generalklausel. Dass auf die Generalklausel zur Missbrauchsbekämpfung aber nicht verzichtet werden kann, deren Handhabbarkeit vielmehr verbessert werden muss, kann jedenfalls ernstlich nicht bezweifelt werden<sup>118</sup>.

113 Diesen Weitblick verlangt allerdings *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358 (361).

114 Vgl. MdB *Scheel*, BT-Plenarprot. 16/123, S. 12806.

115 Für Regelbeispiele auch *Drüen*, DStZ 2006, 539 (547).

116 *Hey*, BB 2009, 1044 (1045) bezeichnet die Normen als paradoxerweise häufig zugleich lückenhaft als auch überschießend.

117 A. A. *Hahn*, DStZ 2008, 483 (494), der die Lösung des Problems wohl eher in der Vermehrung spezieller Missbrauchstatbestände sieht.

118 A. A. aber *Schuhmann*, StBp 2008, 232 (234); *Schenke*, StuW 2008, 206 (215): streichen und durch ausdrückliche Regelung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ersetzen.

# Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch

Prof. Dr. Johanna Hey  
Universität zu Köln

## Inhaltsübersicht

- I. Wachsende Bedeutung spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschriften
- II. Stand der Diskussion und Fragestellung
- III. Einordnung einer Norm als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift und Verhältnis zu § 42 AO
  - 1. Spezialgesetzliche Konkretisierung von Steuerumgehungen i. S. v. § 42 AO
  - 2. Möglichkeit des Rückgriffs auf § 42 AO
- IV. Der Normtypus der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift
  - 1. Unselbständige Fiskalzwecknorm
  - 2. Vereinfachungszwecknorm im Verhältnis zu § 42 AO
  - 3. Lenkungsnebenzwecke und Gestaltungswirkungen
- V. Struktur spezialgesetzlicher Missbrauchskodifikation
  - 1. Unterscheidung zwischen Missbrauchstatbestand und Rechtsfolge
  - 2. Typisierung des Missbrauchstatbestandes
    - a) Typisierung der Unangemessenheit
    - b) Typisierung des Fehlens beachtlicher außersteuerlicher Gründe
    - c) Unterstellung eines steuerlichen Vorteils
  - 3. Eigenständige Rechtsfolgenanordnung
- VI. Arten spezialgesetzlich erfassten Missbrauchs
  - 1. Fallgruppenbildung durch die Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO und Spezialgesetzgebung
  - 2. Gesamtplangestaltungen
  - 3. Unangemessenheit von Austauschverträgen bei fehlendem Interessengegensatz
  - 4. Zwischenschaltung von Rechtsträgern
  - 5. Finanzierungsgestaltungen
  - 6. Verlustnutzung
  - 7. Zwischenergebnis: Typisierbarkeit als Voraussetzung der spezialgesetzlichen Kodifikation
- VII. Techniken spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidung
  - 1. Korrespondenz zwischen Missbrauchstypus und Missbrauchsvermeidungstechnik
  - 2. Flankierung zivilrechtsanknüpfender Tatbestände durch Ersatztatbestände
  - 3. Sperrfristen
    - a) Verfolgung unterschiedlicher Zwecke
    - b) Absicherung von Subventionszwecken
    - c) Fiktion der Verfolgung eines Gesamtplans
  - 4. Aufgriffsgrenzen
  - 5. Spezialgesetzliche Konkretisierungen des Fremdvergleichsgrundsatzes
  - 6. Spezialgesetzliche Lösung von Zurechnungskonflikten, insb. Aktivitäts- und Substanzvorbehalte
  - 7. Formelle oder materielle Missbrauchstypisierung?
  - 8. Absicherung des speziellen Missbrauchstatbestandes gegen Umgehung („Spezialgesetzgebung in der Spezialgesetzgebung“)
  - 9. Zwischenfazit

## VIII. Rechtsmaßstäbe der Spezialgesetzgebung

1. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers hinsichtlich des „Ob“ spezialgesetzlicher Missbrauchskodifikation
2. Vorgaben für das „Wie“ spezialgesetzlicher Missbrauchskodifikation
  - a) Verfassungsgerichtliche Konkretisierung fehlt weitgehend
  - b) Anforderungen an eine gleichheitssatzkonforme Typisierung

c) Vereinbarkeit spezialgesetzlicher Missbrauchstypisierung mit Art. 6 GG

d) Freiheitsrechtliche Grenzen spezieller Missbrauchsgesetzgebung

e) Rechtsstaatlichkeit der Missbrauchsgesetzgebung

f) Europa- und völkerrechtliche Vorgaben

IX. Auslegung spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschriften

X. Zusammenfassung

## I. Wachsende Bedeutung spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschriften

Die spezialgesetzliche Regelung von Missbrauchstatbeständen ist kein neues Phänomen, sondern steht spätestens seit dem Missbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz 1993<sup>1</sup> ganz oben auf der Prioritätenliste des Gesetzgebers. Obwohl schon *Enno Becker* konstatierte, dass die spezialgesetzliche Erfassung einer jeden Umgehungsgestaltung ein zum Scheitern verurteiltes Unterfangen sei<sup>2</sup>, bemüht sich der moderne Steuergesetzgeber um möglichst lückenlose Normierung.

Die wachsende Bedeutung der Spezialgesetzgebung lässt sich im Kern auf folgende drei Ursachen zurückführen:

- Erstens veranlasst die zunehmende Schedulingisierung der Besteuerung den Gesetzgeber dazu, die Ausnutzung begünstigender Steuerregime zu verhindern und durch umfangreiche Missbrauchsvorschriften zu flankieren. Ob Beteiligungsertragsbefreiung<sup>3</sup>, Abgeltungsteuer<sup>4</sup> oder Erbschaftsteuerprivileg für Betriebsvermögen<sup>5</sup> – der Gesetzgeber wartet die Ausnutzung günstiger Vorschriften nicht mehr ab, sondern bedenkt die Umgehungsmöglichkeiten von vornherein mit.

1 StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310.

2 *E. Becker* in *Becker/Riewald/Koch*, RAO, 9. Aufl. 1963, § 6 StAnpG Anm. 2 (10).

3 § 8b Abs. 4 KStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433, mittlerweile aufgehoben und ersetzt durch § 22 UmwStG; vgl. dazu *I. Stangl* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut* (Hrsg.), 2007, § 22 UmwStG Rz. 4.

4 § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG.

5 §§ 13a Abs. 5, 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG.

- Zweitens führen Misstrauen<sup>6</sup> und abnehmender Respekt gegenüber der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 42 AO dem Gesetzgeber die Feder. Nahezu reflexartig werden Entscheidungen, in denen die Anwendung von § 42 AO verneint wird, mit – häufig über die reine Missbrauchsvermeidung hinauschießenden – spezialgesetzlichen Missbrauchstatbeständen beantwortet. Bedeutende Spezialgesetze wie die Regelung der Überentnahme in § 4 Abs. 4a EStG<sup>7</sup>, die Gesellschafterfremdfinanzierung<sup>8</sup> oder die Bekämpfung des Treaty Shopping durch die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG<sup>9</sup> als Reaktion auf die sog. Hilversum II-Entscheidung<sup>10</sup> des Ersten BFH-Senats sind auf diese Weise entstanden. Die eher restriktive Anwendung der Generalklausel durch die Rechtsprechung zeigt folglich oft nur temporär Wirkung, bevor der Gesetzgeber eingreift.
- Schließlich, drittens, sind Missbrauchsnormen ein Muster für experimentelle Gesetzgebung, weil es dem Gesetzgeber häufig nicht auf Anhieb gelingt, die ihm unerwünschten Gestaltungen treffsicher zu erfassen. Sie rufen zudem einen Wettlauf zwischen Steuerpflichtigen und Gesetzgeber hervor und bedürfen permanenter Nachjustierung, will der Gesetzgeber jeden neu auftretenden Missbrauchsfall erfassen. Freilich verschärft der Gesetzgeber die Missbrauchsgesetzgebung häufig auch mit rein fiskalischer Zielsetzung.

## II. Stand der Diskussion und Fragestellung

Trotz der praktischen Bedeutung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidung ist die Kategorie der „speziellen Missbrauchsvorschrift“ – von Ausnahmen wie dem grundlegenden Aufsatz von *Georg Crezelius* aus dem Jahr 1993 abgesehen<sup>11</sup> – bisher wenig erforscht<sup>12</sup>. Die dogmatische Einordnung und der Versuch einer Systematisierung spezialgesetzlicher Regeln werden dadurch erschwert, dass spezielle Missbrauchsnormen naturgemäß weit

---

6 *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), AO/FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 9 (2008).

7 BFH v. 4.7.1990 – GrS. 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 und BFH v. 8.12.1997 – GrS. 1–2/95, BStBl. II 1998, 193. Nach *G. Söffing*, BB 2008, 417 ff. ist § 4 Abs. 4a EStG in seiner konkreten Ausgestaltung nicht durch den Missbrauchsvermeidungszweck gerechtfertigt.

8 BFH v. 5.2.1992 I – R 127/90, BStBl. II 1992, 532, wo § 42 AO als Rechtsgrundlage für BMF BStBl. I 1987, 373 verneint wurde.

9 JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878.

10 BFH v. 31.5.2005 – I R 74/04, BStBl. II 2006, 118.

11 *G. Crezelius*, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1993, 313 ff.

12 Der Mühe einer Systematisierung hat sich *Frank Roser* in seinem Beitrag „Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“, FR 2005, 178 ff., unterzogen. Siehe ferner *J. Hey*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuer-systematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, StuW 2008, 167.

über die Einzelgesetze verstreut sind, auf den ersten Blick sehr unterschiedliche Regelungsgegenstände enthalten und vielfach nicht auf Missbrauchsvermeidung beschränkt sind. Zudem bedient sich der Gesetzgeber sehr heterogener Techniken der Missbrauchstypisierung<sup>13</sup>.

Gerade diese Unübersichtlichkeit der Missbrauchsgesetzgebung wirft die Frage auf, ob der Gesetzgeber weiß, was er tut, wenn er spezialgesetzliche Missbrauchsregeln konzipiert. Handelt er dabei eher intuitiv, einzelfallbezogen? Oder folgt die Spezialgesetzgebung bestimmten Regeln?

Zur Beantwortung dieser Frage müssen zunächst Kriterien der Identifikation und systematischen Einordnung der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm ermittelt werden. Sodann soll analysiert werden, welche Missbrauchskategorien den Gesetzgeber zu einem spezialgesetzlichen Einschreiten veranlassen und ob sich die hierfür zum Einsatz gebrachten Missbrauchsvorschriften systematisieren lassen. Bestenfalls sollten Art des Missbrauchs und Art der Missbrauchsbekämpfung miteinander korrespondieren. Nur so lässt sich ein Wildwuchs spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen verhindern. Abschließend werden Maßstäbe der Ausgestaltung und Anwendung spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen erörtert.

### III. Einordnung einer Norm als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift und Verhältnis zu § 42 AO

#### 1. Spezialgesetzliche Konkretisierung von Steuerumgehungen i. S. v. § 42 AO

Die Einordnung einer Vorschrift als spezielle Missbrauchsnorm ist unerlässlich zum einen für die *gleichheitsrechtliche Rechtfertigung*<sup>14</sup> der durch sie bewirkten Belastung, zum anderen für ihre *teleologische Auslegung*<sup>15</sup>. Darüber hinaus bedarf es der Einordnung für die Bestimmung des *Konkurrenzverhältnisses* zu § 42 AO<sup>16</sup>.

Der durch Jahressteuergesetz 2008 eingefügte § 42 AO definiert in Abs. 1 Satz 2 AO die spezielle Missbrauchsnorm als „Regelung in einem Einzelsteuergesetz, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient“. Aus der systematischen Stellung von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO geht hervor, dass es sich um Steuerumgehungen im Sinne der neuen Legaldefinition des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO handeln muss<sup>17</sup>.

13 Dazu unten VII.

14 Dazu unten VIII.2a.

15 Dazu unten IX.

16 Dazu unten III.2.

17 Spezialvorschriften als gesetzliche Typisierungen von § 42 AO, vgl. K.-D. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 18 (Nov. 2007).



Zu eng wäre allerdings ein Verständnis, wonach eine spezialgesetzliche Missbrauchsnorm nur dann vorliegt, wenn die Vorschrift auf die Erfassung von Gestaltungen beschränkt ist, die den Tatbestand von § 42 AO erfüllen, denen also auch ohne das Spezialgesetz die steuerliche Anerkennung verwehrt werden könnte. Auch wenn sich der Spezialgesetzgeber auf die Erfassung von Umgehungen i. S. v. § 42 Abs. 2 AO beschränkt, ist der Tatbestand der Spezialnorm nicht notwendigerweise deckungsgleich mit § 42 AO, sondern kann, bezogen auf den spezialgesetzlichen Regulationsgegenstand, weiter oder enger sein. Deshalb ist auch in Fällen, in denen der Gesetzgeber tätig geworden ist, nachdem der Bundesfinanzhof die Anwendung von § 42 AO verneint hat (z. B. Mantelkauf gem. § 8 Abs. 4 KStG a. F.), von einer spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift auszugehen, solange der Missbrauchszweck in der Vorschrift in typisierender Weise zum Ausdruck kommt. Ob es sich dabei um eine sachgerechte Typisierung handelt, ist keine Frage der Einordnung, sondern der Rechtfertigung.

Abweichungen zwischen Spezialnorm und § 42 AO haben ihre Ursache darin, dass der Gesetzgeber eigene Wertungen an die Stelle der von der Rechtsprechung bei Anwendung von § 42 AO angelegten Wertungen setzt, wenn er das Tatbestandsmerkmal der Steuerumgehung in sachlicher, zeitlicher oder personeller Hinsicht konkretisiert<sup>18</sup>. Zum anderen folgen Abweichungen gegenüber § 42 AO aus dem Wesen der Spezialgesetzgebung als Vereinfachungszwecknormen. Um die gewünschte Vereinfachung gegenüber § 42 AO zu bewirken, muss der Gesetzgeber notwendigerweise vergrößern. Der Technik der Typisierung sind Gestaltungs- und Wertungsspielräume immanent. Zwangsläufig werden durch die Typisierung „an den Rändern“ liegende Fallgestaltungen erfasst, die bei Durchführung einer Einzelfallprüfung im Ergebnis als nicht missbräuchlich eingestuft werden würden.

Aufgrund der für den Steuerpflichtigen letztlich nicht vorhersehbaren Konkretisierung der Umgehung durch den Gesetzgeber scheidet eine *Vorwirkung spezieller Missbrauchsvorschriften* über § 42 AO vor ihrem Inkrafttreten grundsätzlich aus<sup>19</sup>. Dies gilt umso mehr, wenn sich der Spezialgesetzgeber über die Bewertung der Angemessenheit durch die Rechtsprechung hinweggesetzt hat. Aber auch wenn es an einer richterrechtlichen Konkretisierung bisher fehlt, bindet die in der Spezialvorschrift zum Ausdruck kommende Wertung den Gesetzesanwender erst ab ihrem Inkrafttreten. Für Vorzeiträume bleibt die Rechtsprechung frei, der Auslegung von § 42 AO eigene, von der Spezialgesetzgebung abweichende Wertungen zugrunde zu legen.

Nicht entscheidend für die Einordnung ist die subjektive Vorstellung des Gesetzgebers. In Gesetzesbegründungen findet sich häufig der pauschale Hinweis, eine Vorschrift diene der Missbrauchsvermeidung<sup>20</sup>. Indes macht

18 K.-D. Drüen in Tipke/Kruse (Fn. 17), § 42 AO Rz. 20.

19 Wie hier H.-P. Schmieszek in Beermann/Gosch, AO/FGO, Loseblatt, § 42 AO Rz. 89.

20 Z. B. BT-Drucks. 12/5630 zum StMBG.

die bloße Behauptung eines Missbrauchsvermeidungszwecks eine Vorschrift noch nicht zur spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm. Vielmehr muss dieser Zweck im gesetzlichen Tatbestand zum Ausdruck kommen. Ist der potentielle Missbrauch dagegen lediglich Anlass für eine generelle Regelung, so handelt es sich, ungeachtet des Umstandes, dass die Vorschrift *auch* Missbrauchsfälle erfasst, nicht um eine spezielle Missbrauchsnorm.

Allgemeine Betriebsausgabenabzugsverbote oder Verlustverrechnungsbeschränkungen können folglich nicht der Spezialgesetzgebung zugeordnet werden. Dies trifft etwa zu auf § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002<sup>21</sup> oder § 8c KStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008<sup>22</sup>. Der in § 8c KStG zum Anknüpfungspunkt genommene Erwerb von mehr als 25 % der Anteile an einer Verlust-Kapitalgesellschaft indiziert auch bei typisierender Betrachtung keine unangemessene Gestaltung, sondern nur dann, wenn der Verlustmantel anschließend für einen anderen Unternehmensgegenstand verwendet wird. Eben jener Aspekt findet jedoch in der Nachfolgeregel zum Mantelkauf keinen Niederschlag mehr. Hieran ändert auch die dauerhafte Aufnahme einer Sanierungsklausel nichts<sup>23</sup>, weil es sich lediglich um eine Regelung zur Vermeidung unbilliger Härten handelt. Auch in § 1 Abs. 2a GrEStG kommt kein Missbrauchsvermeidungszweck zum Ausdruck, da der Tatbestand nicht auf die Übertragung von Anteilen an (reinen) Grundstücksverwaltungsgesellschaften beschränkt ist. § 1 Abs. 2a GrEStG erfasst damit auch bei typisierender Betrachtung nicht lediglich die Fälle, in denen zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer statt eines Grundstücks Gesellschaftsanteile übertragen werden. Vielmehr wurde ein neuer Grunderwerbsteuertatbestand geschaffen<sup>24</sup>, wonach die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer Personengesellschaft generell Grunderwerbsteuer auslöst.

Vereinfachungszwecknormen zur *typisierenden Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre*, wie sie § 4 Abs. 5 EStG enthält, sind keine spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen i. S. v. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO. Hier geht es nicht um die Angemessenheit *rechtlicher* Gestaltungen, sondern um Probleme der *Tatsachenfeststellung* und -bewertung. Sie überwinden Beweisschwierigkeiten und sind im Bereich der Steuerhinterziehungsprävention angesiedelt, weil sie verhindern, dass private Aufwendungen als beruflich/betrieblich maskiert werden.

21 Vom 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

22 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912. Letztlich ändern auch die vielfältigen Nachbesserungsversuche (Einfügung einer Sonderregel für Wagniskapitalgesellschaften in § 8c Abs. 2 KStG durch MoRaKG v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1672; Einfügung einer temporären Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG; sowie weitere Erleichterungen durch Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.) nichts an diesem Befund.

23 Durch Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

24 Ebenso P. Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 16. Aufl. 2007, § 1 GrEStG Rz. 818a: „Ergänzungstatbestand beugt Steuerumgehungen vor. Das ist aber nicht sein Inhalt: Es handelt sich vielmehr um einen selbständigen Tatbestand.“

Ebenfalls nicht als Missbrauchsnormen, sondern als *Bestandteil des Subventionstatbestandes* sind Vorschriften anzusehen, die Steuervergünstigungen (innerhalb bestimmter Fristen) von einem bestimmten Verhalten des Steuerpflichtigen abhängig machen<sup>25</sup>. So dienen die 5- bzw. 7-jährige Bindung durch die Arbeitsplatzklausel des § 13a Abs. 1, 8 ErbStG und die Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG nicht der Missbrauchsvermeidung, sondern sollen eine Zweckverfehlung der Subvention verhindern. Die Verschönerung der Unternehmensnachfolge soll die Fortführung des Unternehmens und den Erhalt von Arbeitsplätzen sichern. Mit den Fristen will der Gesetzgeber der im Erbschaftsteuerbeschluss vom 7.11.2006<sup>26</sup> angemahnten zielgenaueren Ausgestaltung des Begünstigungstatbestandes Rechnung tragen.

## 2. Möglichkeit des Rückgriffs auf § 42 AO

Anders als § 42 Abs. 2 AO i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2001<sup>27</sup> enthält § 42 AO i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2008 keine ausdrückliche Regelung zur Zulässigkeit des Rückgriffs auf § 42 AO für den Fall, dass die Spezialnorm nicht eingreift. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO regelt nur den Vorrang der Rechtsfolge der Spezialnorm, wenn diese eingreift, lässt aber offen, wie zu verfahren ist, wenn der Tatbestand der Spezialnorm nicht erfüllt ist<sup>28</sup>.

Ausgehend von der Einordnung als Spezialnorm<sup>29</sup> ist diese Frage des Rückgriffs auf § 42 AO wie folgt zu beantworten:

- Soweit der spezialgesetzliche Missbrauchstatbestand einen Fall von § 42 AO typisiert, scheidet ein Rückgriff nach dem *lex specialis* Grundsatz bereits konkurrenzrechtlich aus<sup>30</sup>. Der Normzweck der Vereinfachung und Schaffung von Rechtssicherheit spricht gegen einen Rückgriff. Für einen solchen bedarf es besonderer Anhaltspunkte, etwa die Ausgestaltung der Spezialnorm als bloßes Regelbeispiel. Als abschließend ist dagegen insbesondere die Anordnung genau bestimmter Sperrfristen und Aufgriffsgrenzen anzusehen. Im spezialgesetzlichen „safe haven“ ist der Steuerpflichtige vor dem Rückgriff auf § 42 AO sicher. Im Übrigen

25 Z. B. Bindungszeitraum i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 2 InvZulG 2007.

26 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (43).

27 Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I, 3794; als Reaktion u. a. auf die Entscheidung des BFH zum Dividendenstripping, der bei Nichteingreifen von § 50c Abs. 10 EStG die Möglichkeit des Rückgriffs auf § 42 AO verneinte, vgl. BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 (532 f.).

28 Zutreffend H.-P. Schmieszek in Beermann/Gosch (Fn. 19), § 42 AO Rz. 80.

29 K.-D. Drüen in Tipke/Kruse (Fn. 17), § 42 AO Rz. 20b unterscheidet, um das Konkurrenzverhältnis zu § 42 AO zu verdeutlichen, zwischen *echten* und *unechten* Spezialvorschriften. Dabei geht er von einer unechten Spezialvorschrift aus, wenn ihre Auslegung ergibt, dass sie den missbrauchsanfälligen Bereich nicht abschließend konkretisieren will, sondern nur im Sinne von Regelbeispielen exemplifiziert.

30 Zutreffend G. Crezelius, StuW 1995, 313 (325).

liefere § 42 AO im Ergebnis leer, weil davon auszugehen ist, dass der Spezialgesetzgeber den unbestimmten Rechtsbegriff der Unangemessenheit abschließend konkretisiert hat<sup>31</sup>. Selbst bei einem Rückgriff müsste sich der Rechtsanwender des § 42 AO am Leitbild der spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnorm orientieren. Wer die spezialgesetzlich aufgezeigten Grenzen nicht überschreitet, nimmt keinen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“<sup>32</sup> in Anspruch nimmt,

- Anders zu beurteilen ist der Fall, in dem der Gesetzgeber eine Gestaltung zum Anlass einer spezialgesetzlichen Regelung genommen hat, die von der Rechtsprechung nicht als Missbrauchsfall i. S. v. § 42 AO eingestuft worden ist. Hier bleibt der Rückgriff auf § 42 AO grundsätzlich möglich<sup>33</sup>, freilich folgenlos, weil der Tatbestand des § 42 AO nicht erfüllt ist.

*Innerhalb* der Spezialnorm bleibt § 42 AO unabhängig davon, ob der Gesetzgeber die Umgehung abschließend spezialgesetzlich normieren wollte, anwendbar, um zu verhindern, dass die Spezialnorm ihrerseits umgangen wird<sup>34</sup>. Voraussetzung ist, dass die Gestaltung vom Regelungszweck der speziellen Missbrauchsnorm mit erfasst ist. Jedoch muss bei Anwendung von § 42 AO im Anwendungsbereich einer spezialgesetzlichen Umgehungsnorm die gesetzgeberische Wertentscheidung hinsichtlich der Angemessenheit der Gestaltung beachtet werden.

## IV. Der Normtypus der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift

### 1. Unselbständige Fiskalzwecknorm

Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften sind wie § 42 AO Ausdruck wirtschaftlicher Betrachtungsweise, indem sie sich zur Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen über die gewählte (zivil)rechtliche Einkleidung hinwegsetzen. Sie sind den Fiskalzwecknormen zuzuordnen. Allerdings ist die Missbrauchsnorm insofern unselbständig, als sie keine eigene Steuerwürdigkeitsentscheidung<sup>35</sup> trifft, sondern lediglich

31 Überzeugend *K.-D. Drißen* in Tipke/Kruse (Fn. 17), § 4 AO Rz. 20b (Nov. 2007).

32 Zur Bedeutung dieses neu in § 42 AO aufgenommenen Tatbestandsmerkmals vgl. *M. Wendt* in diesem Band, S. 117 ff.

33 Die Anwendung des *lex specialis*-Grundsatzes setzt voraus, dass die Normen zumindest z. T. deckungsgleich sind; a. A. für § 8a KStG (*lex specialis* zu § 42 AO) *Köplim/Koch* in Erle/Sauter (Hrsg.), 2. Aufl. 2006, § 8a KStG Rz. 26.

34 *K.-D. Drißen* in Tipke/Kruse (Fn. 17), Vor § 42 AO Rz. 14; *Lichtinghagen/Verpoorten*, StuB 2007, 734 (736); *F. Roser*, FR 2005, 178 (180); *M. Wienbracke*, DB 2008, 664 (669); *H.-P. Schmieszek* in Beermann/Gosch (Fn. 19), § 42 AO Rz. 83; *W. Sturm*, StVj. 1994, 63 (73).

35 Siehe *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 20.

die in anderen Normen getroffenen Belastungsentscheidungen flankiert<sup>36</sup>. Die spezialgesetzliche Missbrauchsnorm kann nicht ohne die Vorschrift, deren Umgehung sie verhindern soll, gedacht werden. Sie verfolgt keinen eigenständigen Fiskalzweck. Vorschriften mit eigenständigem Belastungsgrund – wie z. B. § 8c KStG – sind schon deshalb nicht als Missbrauchsvorschriften einzuordnen.

## 2. Vereinfachungszwecknorm im Verhältnis zu § 42 AO

Mit spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften strebt der Gesetzgeber gegenüber der Anwendung von § 42 AO eine Vereinfachung der Rechtsanwendung an, indem unter Ausblendung des Einzelfalls – zumeist unwiderleglich – festgelegt wird, wann eine Gestaltung als unangemessen anzusehen ist. Das Gros der Spezialtatbestände enthält *materielle Typisierungen*. Aber auch wenn die spezialgesetzliche Missbrauchsvermutung ausnahmsweise widerlegbar ist<sup>37</sup>, kommt es zu einer Entlastung der Finanzverwaltung, weil – genau entgegengesetzt zu § 42 AO – den Steuerpflichtigen die Darlegungs- und Beweislast trifft, dass die gewählte Gestaltung (ausnahmsweise) nicht unangemessen war<sup>38</sup>.

Ob die spezielle Missbrauchsvorschrift auch aus Sicht des Steuerpflichtigen Vereinfachungswirkung im Sinne größerer Rechtssicherheit entfaltet, hängt wesentlich von ihrer konkreten Abfassung ab. Vielfach sind die spezialgesetzlichen Vorschriften so komplex und mit unbestimmten Rechtsbegriffen durchsetzt<sup>39</sup>, dass die Ermittlung des Anwendungsbereichs der Spezialvorschrift mit ähnlichen prognostischen Schwierigkeiten behaftet ist wie die Anwendung von § 42 AO, zumal hier in vielen Bereichen auf eine gefestigte Rechtsprechung zurückgegriffen werden kann.

## 3. Lenkungsnebenzwecke und Gestaltungswirkungen

Missbrauchsvermeidungsnormen entfalten darüber hinaus zum Teil gewollte, zum Teil ungewollte Gestaltungswirkungen. Schließlich sind sie auf Vermeidung ihres Tatbestandes angelegt. Als „safe haven“ geben sie dem Steuerpflichtigen genau vor, wie er sich zu verhalten hat, um der Steuerlast

36 BFH v. 3.12.1969 – II 162/65, BStBl. II 1970, 279 (281): „Ergänzungstatbestand“.

37 Z. B. § 8 Abs. 2 AStG, § 15 Abs. 6 AStG.

38 § 42 AO teilt die Darlegungs- und Beweislast dagegen auf. Die Unangemessenheit muss von der Finanzverwaltung dargelegt werden (*K. Tipke*, StbJb. 1972/73, S. 509 [518]); erst wenn dies geschehen ist, geht die Beweislast für das Vorliegen außersteuerlicher Gründe auf den Steuerpflichtigen über, zu Darlegungs- und Beweislastfragen im Rahmen von § 42 AO vgl. *K.-D. Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 17), vor § 42 AO Rz. 28 ff. (Juli 2008).

39 Beispiele: § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG: „modellhafte Gestaltung“; § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG: „vergleichbarer Sachverhalt“; § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG: „Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen“.

auszuweichen. So haben Sperrfristen und Beteiligungsgrenzen deutlich wahrnehmbaren Einfluss auf die ökonomischen Entscheidungen des Steuerpflichtigen. Negative Folgen, die sich hieraus ergeben, etwa wenn eine wirtschaftlich notwendige oder sinnvolle Transaktion unterbleibt oder nicht rechtzeitig umgesetzt wird, um das Eingreifen der Missbrauchsnorm auszusetzen, sind vom Gesetzgeber grundsätzlich nicht intendiert. Letztlich sind sie Folge der fehlenden Widerlegbarkeit, weil sie dem Steuerpflichtigen die Berufung auf außersteuerliche Gründe – z. B. Insolvenzabwendung – abschneiden. Andererseits können Missbrauchsvermeidungsnormen die Steuerpflichtigen davon abhalten, zivilrechtlich komplizierte und wirtschaftlich unsinnige (Umweg-)Konstruktionen einzuschlagen, nur um sich steuerliche Vorteile zu verschaffen.

Unspezifisch begünstigend wirkt die Festsetzung unrealistisch günstiger „safe haven“. So ordnet § 21 Abs. 2 EStG die Aufteilung der Nutzungsüberlassung von Wohnungen in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil erst ab einem Unterschreiten der ortsüblichen Miete von 56 % an. Damit bleiben die Aufwendungen – Einkünfteerzielungsabsicht vorausgesetzt<sup>40</sup> – in vollem Umfang abzugsfähig, auch wenn das Nutzungsentgelt im Rahmen eines verdeckten Unterhaltsverhältnisses als Folge eines privat veranlassenen Einnahmeverzichts unterhalb der ortsüblichen Miete bleibt<sup>41</sup>. Dabei ist das Begünstigungsziel einigermaßen unklar<sup>42</sup>.

Darüber hinaus werden Missbrauchsnormen bewusst eingesetzt, um den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten vom Gesetzgeber aus fiskalischen oder außerfiskalischen Gründen für erstrebenswert angesehenen Verhalten zu veranlassen. So soll die Zinsschranke des § 4h EStG Unternehmen dazu anhalten, Gewinne im Inland entstehen zu lassen, um auf diese Weise durch ein höheres EBITDA die Bemessungsgrundlage für den Zinsabzug günstig zu beeinflussen<sup>43</sup>. Die hierdurch bewirkte Stärkung der unternehmerischen Eigenkapitalbasis ist ein zentrales wirtschaftspolitisches Anliegen.

---

40 Siehe Fn. 41.

41 Korrektur durch die Rechtsprechung über das der Angemessenheit der Gegenleistung vorgelagerte Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht vgl. BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; s. hierzu *W. Spindler* in FS Korn, 2005, S. 165 (176 ff).

42 Siehe auch *B. Paus*, DStZ 1987, 88; *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 457 (465 f.): Unge-rechtfertigte Steuervergünstigung; dagegen *E. Kulosa* in Herrmann/Heuer/Raupach (HHR), EStG/KStG, Loseblatt, § 21 EStG Anm. 202: noch gerechtfertigt im Hinblick auf die Vereinfachungswirkung.

43 Siehe hierzu in diesem Band *C. Dorenkamp*, S. 301 ff.

## V. Struktur spezialgesetzlicher Missbrauchskodifikation

### 1. Unterscheidung zwischen Missbrauchstatbestand und Rechtsfolge

Die spezialgesetzliche Missbrauchstypisierung setzt sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenebene an und löst sich damit vollständig von § 42 AO. Sowohl Tatbestandstypisierung als auch Rechtsfolge können überschießen, indem sie über die Missbrauchsvermeidung und -korrektur hinausgehen.

### 2. Typisierung des Missbrauchstatbestandes

#### a) *Typisierung der Unangemessenheit*

Kern jeder Spezialnorm ist die Typisierung der Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung. Damit soll das § 42 AO inhärente Problem überwunden werden, dass sich die Unangemessenheit nicht abstrakt, sondern nur norm-spezifisch feststellen lässt, indem die gewählte rechtliche Gestaltung mit dem zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalt sowie dem Normzweck der umgangenen oder erschlichenen Norm verglichen wird. Diese Wertung wird im Wege der spezialgesetzlichen Typisierung für eine Vielzahl von Fällen vorweggenommen.

In der Regel sind die spezialgesetzlichen Vermutungen der Unangemessenheit nicht widerlegbar. Nur gelegentlich ist ein Drittvergleich vorgesehen (§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Hs. 2 KStG a. F.; § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG). Infolge der Rechtsprechung des EuGH zum Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Steuerflucht- und Steuervermeidung<sup>44</sup>, geht der Gesetzgeber neuerdings aber dazu über, in Spezialtatbeständen, die sich gegen die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland richten, Exkulpationsmöglichkeiten zu schaffen (§§ 8 Abs. 2<sup>45</sup>, 15 Abs. 6 AStG<sup>46</sup>), freilich beschränkt auf EU/EWR-Sachverhalte.

#### b) *Typisierung des Fehlens beachtlicher außersteuerlicher Gründe*

Die Motive des Steuerpflichtigen spielen grundsätzlich keine Rolle. Der Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe, wie in § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nun ausdrücklich vorgesehen, wird in Spezialnormen regelmäßig nicht zugelassen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs kann in spezialgesetzliche Missbrauchsnormen ein subjektives Element auch nicht im Wege

44 Insb. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), EuGHE 2006, I-7995, Rz. 51 ff.; siehe hierzu *J. Englisch* in *StuW* 2009, 3 (15 ff.).

45 Durch Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150; zweifelnd, ob damit den europarechtlichen Vorgaben Genüge getan ist *J. Schönfeld* in *Flick/Wasermeyer/Baumhoff, Loseblatt*, § 8 AStG Rz. 405 ff. (März 2009).

46 *J. Hey*, *ISr* 2009, 181 (182 ff.).

der Auslegung oder teleologischen Restriktion hineingelesen werden<sup>47</sup>. Selbst im Rahmen langjähriger Gesamtplantypisierungen, wie etwa in § 18 Abs. 3 UmwStG, der Beteiligungsveräußerungen innerhalb von 5 Jahren nach Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterwirft, sollen die Gründe für den Verkauf unbeachtlich sein<sup>48</sup>. Die Vorschrift greift unabhängig davon ein, ob die Veräußerung auf einem neuen, nicht in Zusammenhang mit der Umwandlung stehenden außersteuerlichen Entschluss beruht. Aus Sicht des Verhältnismäßigkeitsprinzips ist dies problematisch<sup>49</sup>.

Zum Teil verzichtet die Spezialgesetzgebung offen auf das subjektive Missbrauchselement, indem eine Korrektur auch dann erfolgt, wenn der Steuerpflichtige außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung geltend machen kann. So versagt § 50d Abs. 3 EStG i.d.F des JStG 2007<sup>50</sup> in seinen Nr. 2 und 3 *alternativ* zum Fehlen beachtlicher außersteuerlicher Gründe (Nr. 1) den Abkommenschutz, wenn die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, d. h. auch dann, wenn es für diese Gestaltung außersteuerliche Gründe gibt. Damit lässt sich § 50d Abs. 3 EStG nicht mehr als Missbrauchsvorschrift rechtfertigen<sup>51</sup>. Es handelt sich um eine – abkommens- und europarechtswidrige<sup>52</sup> – Einschränkung der subjektiven Abkommensberechtigung in Abhängigkeit rein objektiver Umstände.

### c) Unterstellung eines steuerlichen Vorteils

Voraussetzung des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne von § 42 AO Abs. 2 Satz 1 AO ist, dass der Steuerpflichtige oder ein Dritter einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil erlangt. Die Spezialgesetzgebung greift dagegen zum Teil unabhängig davon ein, ob die inkriminierte Gestaltung für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist.

Während die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG nur bei Niedrigbesteuerung im Ausland zur Anwendung kommt (vgl. § 8 Abs. 3 AStG, ebenso § 2 Abs. 2 AStG für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht), wird das in einer ausländischen Familienstiftung erwirtschaftete positive Einkommen gem. § 15 AStG auch dann hinzugerechnet, wenn die Einschaltung der ausländischen Familienstiftung statt zu einer Minder- zu einer Mehrbelastung führt<sup>53</sup>.

47 Siehe dazu im Einzelnen unten IX.

48 BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474 (478 f.).

49 Siehe dazu unten VIII.2a.

50 Vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878.

51 Anders Gesetzesbegründung, vgl. BT-Drucks. 16/2712, 60, 61.

52 Siehe *M. Klein* in HHR (Fn. 42), Jahresband 2007, § 50d Anm. J 06–5; *F. Kaiser*, IStR 2009, 121 ff.; *J. Bron*, DB 2007, 1273.

53 Zu der Frage, ob der Umstand, nicht im Inland besteuert zu werden und der hierdurch bewirkte Verlust inländischem Steuersubstrats, als missbrauchsbegründender Steuervorteil eingeordnet werden kann näher *J. Hey*, StuW 2008, 167 (171 f.).



Richtigerweise sind spezielle Missbrauchsnormen dahingehend restriktiv auszulegen, dass sie nicht Platz greifen, wenn ein Steuervorteil objektiv nicht erzielbar ist<sup>54</sup>.

### 3. Eigenständige Rechtsfolgenanordnung

Ausreichend für die Verwirklichung des Vereinfachungszecks wäre es, wenn der Gesetzgeber lediglich die Tatbestandsvoraussetzungen des Gestaltungsmissbrauchs kodifizieren und für die Rechtsfolgen auf § 42 AO verweisen würde. Indessen wird schon anhand von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO, der den Vorrang der spezialgesetzlich normierten Rechtsfolge anordnet, deutlich, dass sich die Spezialgesetzgebung nicht auf die Tatbestandsseite beschränkt, sondern eigenständige, von der Rechtsfolge in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO abweichende Rechtsfolgen setzt.

Ein einheitliches Muster lässt sich nicht erkennen.

- Schädliche Transaktionen innerhalb gesetzlicher Sperrfristen führen in der Regel zu einer rückwirkenden Versagung der Begünstigung, etwa indem stille Reserven rückwirkend auf den Zeitpunkt der ursprünglich begünstigten Transaktion aufgedeckt werden müssen (z. B. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG; § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG). Ausnahmsweise ist eine nur zeitanteilige Korrektur für den nach der schädlichen Transaktion verbleibenden Rest der Sperrfrist vorgesehen (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG; § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG).
- Zum Teil gehen die Rechtsfolgen aber über die bloße Rückgängigmachung bzw. den Ansatz der Besteuerungsfolge, der sich bei Zugrundelegung des angemessenen Sachverhalts ergeben hätte, hinaus und ordnen eigenständige Steuerpflichten an. So erstreckt § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG nunmehr – wohlgemerkt rechtsprechungsbrechend<sup>55</sup> – die Gewerbesteuerpflicht innerhalb eines Fünfjahreszeitraums nach Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft auch auf solche stillen Reserven, die bereits vor der Umwandlung im Betriebsvermögen des übernehmenden Personenunternehmens vorhanden waren<sup>56</sup> bzw. erst nach der Umwandlung entstanden sind. § 4h EStG führt, anders als die frühere Umqualifikation in verdeckte Gewinnausschüttungen durch § 8a KStG, zu einer Doppelbelastung, indem die als unangemessen angesehenen Zinsen beim

54 BFH v. 27.6.1967 – II 50/64, BFHE 89, 573 (576); *H.-U. Viskorf* in Boruttau (Fn. 24), § 5 GrEStG Rz. 88; a. A. *Pablke/Franz*, 3. Aufl. 2005, § 5 GrEStG Rz. 32.

55 BFH v. 16.11.2005 – X R 6/04, BFH/NV 2006, 693; BFH v. 20.11.2006 – VIII R 47/05, BFH/NV 2007, 637 und VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793.

56 Siehe die Kritik an dieser überschießenden Rechtsfolge *Wernsmann/Desens*, DStR 2008, 221 ff.; *J. Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 5. Aufl. 2009, § 18 UmwStG Rz. 37.

Schuldner nicht abzugsfähig sind, beim Gläubiger aber zu Zinseinkünften führen, was freilich darauf zurückzuführen ist, dass die Vorschrift (überschießend) normiert und nicht mehr auf Gesellschafterfremdfinanzierungen beschränkt ist.

Rechtsfolgen, die über die Besteuerung hinausgehen, die sich bei Verwirklichung der den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung ergeben hätten, sind grundsätzlich nicht mehr vom Missbrauchsvermeidungszweck gedeckt<sup>57</sup>. Sie bedürfen zusätzlicher Rechtfertigung, die in erster Linie in einem eigenständigen Vereinfachungsanliegen begründet sein kann. So ließe sich für § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG anführen, dass es zu schwierig ist, nachträglich zwischen den im Zeitpunkt der Umwandlung bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft und den bei dem aufnehmenden Personenunternehmen vorhandenen bzw. erst nach der Umwandlung entstandenen stillen Reserven zu differenzieren<sup>58</sup>. Freilich ist dieses Argument wenig überzeugend angesichts des Umstandes, dass der Gesetzgeber in anderen Fällen sehr wohl eine rückwirkende Feststellung von stillen Reserven für möglich erachtet (z. B. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG: Teilwertansatz rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsguts).

## VI. Arten spezialgesetzlich erfassten Missbrauchs

### 1. Fallgruppenbildung durch die Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO und Spezialgesetzgebung

Da die Aufgabe der Spezialgesetzgebung darin besteht, die Generalklausel des § 42 AO zu konkretisieren, liegt es nahe, Spezialnormen in all jenen Fällen zu erwarten, in denen sich der Bundesfinanzhof – sei es positiv oder negativ – mit der Frage des Vorliegens einer Steuerumgehung beschäftigt. Die Typologie des spezialgesetzlich erfassten Missbrauchs kann nicht grundsätzlich von der Typologie des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne von § 42 AO abweichen. In der Tat lässt sich die Spezialgesetzgebung – soweit sie sich auf die Missbrauchsabwehr beschränkt – den aus der Rechtsprechung bekannten Kategorien zuordnen.

Die Kommentarliteratur pflegt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 42 AO in typische Fallgruppen einzuteilen. Dies geschieht größtenteils steuerartbezogen ohne größeren systematischen Anspruch<sup>59</sup>. Um eine stär-

57 *F. Roser*, FR 2005, 178 (182); *Wernsmann/Desens*, DStR 2008, 221, 228; *J. Hey*, StuW 2008, 167 (175).

58 So BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474 (479 f.).

59 Vgl. den alphabetischen Fallgruppenkatalog bei *H.-P. Schmieszek* in *Beermann/Gosch* (Fn. 19), § 42 AO Rz. 120–203; nach *Steuerraten* und *Gestaltungsformen bei Rose/Rose-Glorius*, *Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch*, 3. Aufl. 2002,

kere Systematisierung sind dagegen *Susanne Sieker*<sup>60</sup> und *Peter Fischer*<sup>61</sup> bemüht. Nach *Peter Fischer* soll sich die Steuerumgehung typologisch in drei Fallgruppen erfassen lassen<sup>62</sup>:

- Verschieben und Zwischenschalten einer anderen Person
- Gesamtplanmäßige Verbindung von Ausweich- und Korrekturgeschäft
- Zuordnung von Wertbewegungen zum wirtschaftlich richtigen Rechtsgrund, einschließlich Korrektur fremdunüblicher Verträge

Auch die Spezialgesetzgebung lässt sich diesen drei Missbrauchskategorien zuordnen, wobei im Folgenden – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – zusätzlich einzelne besonders bedeutsame Felder der Spezialgesetzgebung sachverhaltsbezogen herausgegriffen werden:

## 2. Gesamtplangestaltungen

Das Gros der Spezialgesetzgebung auf dem Gebiet des Unternehmensteuerrechts hat die Bekämpfung von Gesamtplangestaltungen zum Gegenstand<sup>63</sup>:

- Verhindert wird, dass mittels Übertragungen (§§ 6 Abs. 5 Satz 4 ff., 16 Abs. 3 Satz 3 ff. EStG), Einbringungen (§ 22 UmwStG) Umwandlungen (§ 18 Abs. 3 UmwStG) und Spaltungen (§ 15 Abs. 2 UmwStG) *Statusverbesserungen* für eine spätere Veräußerung von Wirtschaftsgütern herbeigeführt werden.
- Einen Gesamtplan hat der Steuerpflichtige auch, wenn er ein Rechtsgeschäft vornimmt, das er alsbald wieder rückgängig macht, nur um kurzfristig die Voraussetzungen für die Anwendung eines Steuertatbestandes zu schaffen. Sog. *U-Turn-Gestaltungen*, d. h. Hin- und Hergeschäfte zur Erlangung steuerlicher Vorteile, sind Anlass, wenngleich nicht alleiniger Gegenstand des gegen Anteilsrotationen gerichteten § 50c EStG a. F.<sup>64</sup> sowie der in § 8b Abs. 10 KStG bekämpften Wertpapierleihe<sup>65</sup>.

---

S. 33–42.; nach Steuerarten bei *H.-W. Kruse* in *Tipke/Kruse* (Fn. 17), § 42 AO Rz. 55–103.

60 *S. Sieker*, *Umgebungsgeschäfte*, 2001, S. 46–57: (1) Verschleierung der zivilrechtlichen causa; (2) Aufspaltung einer einheitlichen Gestaltung; (3) gegenläufige Gestaltungen; (4) Verschieben oder Zwischenschalten einer anderen Person; (5) Kombination verschiedener Umgehungsstrategien.

61 *P. Fischer* in *HHSp* (Fn. 6), § 42 AO Rz. 84 ff. (2008).

62 *P. Fischer* in *HHSp* (Fn. 6), § 42 AO Rz. 84 (2008).

63 Zur Frage, ob der Gesamtplan ein Anwendungsfall von § 42 AO ist ablehnend s. *G. Förster* (Fn. 41), S. 3 (14); a. A. *P. Fischer* in *HHSp* (Fn. 6), § 42 AO Rz. 357 (2009)

64 Spätestens seit Anfügung von § 50c Abs. 11 EStG durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590 nicht mehr

- Ebenfalls von einem Gesamtplan getragen sind Rechtsgeschäfte, die der Steuerpflichtige zur *Beeinflussung von Stichtagswerten* vornimmt<sup>66</sup>. Derartigen Manipulationen beugt der Spezialgesetzgeber häufig bereits in der stichtagswertbezogenen Norm vor, etwa indem er im Fall kurzfristiger Einlage eines Wirtschaftsguts die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung der Unternehmensnachfolge versagt (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG) oder eine kurzfristige Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze nicht ausreichen lässt für die Berücksichtigung der Verluste aus einer Anteilsveräußerung (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG). Soweit steuerliche Folgen an das Überschreiten bestimmter Beteiligungsgrenzen geknüpft sind, wird der *Fraktionierung* des Vorgangs vorgebeugt, indem mehrere Erwerbe innerhalb eines bestimmten Zeitraums zusammengerechnet werden (z. B. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG<sup>67</sup>; § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG; § 1 Abs. 2a GrEStG).

### 3. Unangemessenheit von Austauschverträgen bei fehlendem Interessengegensatz

Eine zweite Gruppe spezieller Missbrauchsvorschriften ist gegen die Unangemessenheit von Austauschverträgen bei fehlendem Interessengegensatz gerichtet. In erster Linie greift der Spezialgesetzgeber die Fälle der gesellschaftsrechtlichen Einflussnahmemöglichkeit bei qualifizierter Beteiligung auf. Dies gilt zum Beispiel für den durch Jahressteuergesetz 2008<sup>68</sup> eingefügten § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, der Teilwertabschreibungen auf Darlehen wesentlich beteiligter Gesellschafter verbietet, oder die Verrechnungspreiskorrektur des § 1 Abs. 1 AStG zwischen nahestehenden Personen (Legaldefinition in § 1 Abs. 2 AStG). Dabei orientiert sich der Steuergesetzgeber an der gesellschaftsrechtlichen Sperrminorität (unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mehr als 25 %). Die qualifizierte Beteiligung begründet die Vermutung der Unangemessenheit, die der Steuerpflichtige aber mittels Drittvergleichs widerlegen kann. Die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG<sup>69</sup> greift dagegen ohne besonderes Beteiligungserfordernis im

---

auf die Erfassung von Umgehungen beschränkt, vgl. *M. Kempermann* in HHR (Fn. 42), § 50c EStG Anm. 3; s. auch EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (Glaxo Wellcome), Rz. 93 ff., wonach § 50c EStG nur insoweit europarechtskonform ist, als die Vorschrift auf Missbrauchsfälle beschränkt wird.

65 Diese lässt sich typologisch auch als Zurechnungsproblem einordnen. § 8b Abs. 10 KStG sieht allerdings statt der (steuerpflichtigen) Erfassung der Einkünfte i. S. v. § 8b Abs. 1 und 2 KStG beim Verleiher, ein Abzugsverbot des Nutzungsentgelts beim Entleiher vor. Damit erfolgt die Korrektur nicht nach Zurechnungskriterien.

66 *P. Fischer* in HHSp (Fn. 6), § 42 AO Rz. 430 (2009).

67 Zum Gesetzeszweck der Verhinderung von Steuerumgehungen durch Teilveräußerungen s. Begründung zu § 30 Abs. 3 EStG 1925, S. 55 ff.; siehe etwa *Strutz*, EStG 1925, § 30 Anm. 2.

68 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

69 Zur Einordnung als Norm zur Verhinderung von Steuerumgehungen vgl. *H.-J. Tebler* in Reiß/Kraeusel/Langer, Loseblatt, § 10 UStG Rz. 488.

Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. diesen nahestehenden Personen ein und ist auch nicht widerlegbar.

Keine Kodifizierung hat bisher die Familienangehörigen-Rechtsprechung des BFH erfahren. Dass die bloße Angehörigenstellung grundsätzlich nicht zum Anlass spezialgesetzlicher Missbrauchsvermutungen genommen wird, mag daran liegen, dass sie sich wegen Art. 6 GG und dem hierzu ergangenen „Oderkonten-Beschluss“<sup>70</sup> des Bundesverfassungsgerichts jedenfalls nicht für unwiderlegbare Missbrauchstypisierungen eignen<sup>71</sup>.

#### 4. Zwischenschaltung von Rechtsträgern

Als ein Zurechnungsproblem bezeichnet *Peter Fischer* Umgehungsgestaltungen, die in der Zwischenschaltung von Rechtsträgern oder der Verlagerung von Einkunftsquellen bestehen<sup>72</sup>.

Auch diesbezüglich wird der Spezialgesetzgeber tätig, geht allerdings über eine Typisierung der Tatbestandsverwirklichung unter Zurechnungsgesichtspunkten hinaus, weil durchaus auch Fälle erfasst werden, in denen der Rechtsträger eine eigene steuerrechtlich relevante Tätigkeit entfaltet. § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG verhindern die Umgehung von Grunderwerbsteuer in Fällen, in denen statt Grundstücken Gesellschaftsanteile übertragen werden, sind allerdings, da sie nicht auf grundstücksverwaltende Gesellschaften beschränkt sind, keine reinen Missbrauchsnormen<sup>73</sup>. Gegen die Ausnutzung der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft in grenzüberschreitenden Besteuerungsfällen richtet sich insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG; gegen die Abschirmwirkung der Betriebsstätte bei Anwendung der Freistellungsmethode § 20 Abs. 2 AStG.

#### 5. Finanzierungsgestaltungen

Besonders großes Gestaltungspotential bietet sich dem Steuerpflichtigen im Bereich der Finanzierung. Dies liegt vor allem an der traditionellen Ungleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapitalvergütungen, die durch Einführung der Abgeltungsteuer noch verschärft worden ist. Gleichzeitig lässt sich die Finanzierung mit verhältnismäßig geringem Aufwand gestalten.

Dementsprechend sieht der Gesetzgeber auf diesem Gebiet eine besondere Notwendigkeit gegenzusteuern. Finanzierungsgestaltungen sind in zweierlei Hinsicht Gegenstand spezialgesetzlicher Missbrauchsgesetzgebung:

70 BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34.

71 Siehe auch unten VIII.2.b.

72 *P. Fischer* in HHSp (Fn. 6), § 42 AO Rz. 77 ff. 461 (2009).

73 *P. Fischer* in Boruttau (Fn. 24), § 1 GrEStG Rz. 818b ff.; *Hofmann*, 8. Aufl. 2004, § 1 GrEStG Rz. 89.

- Zum einen geht es um die Zuordnung der Finanzierungsaufwendungen zur beruflich/betrieblichen Sphäre zwecks Erlangung ihrer Abzugsfähigkeit. Hier ist die Überentnahmeregelung des § 4 Abs. 4a EStG<sup>74</sup> angesiedelt sowie Vorschriften, die eine Umgehung der Zuordnung zu steuerfreien Einnahmen mit der Folge der Nichtabzugsfähigkeit verhindern sollen. Dies ist Ziel von § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG, aber auch von § 4h EStG, der sich nicht mehr nur gegen Gesellschafterfremdfinanzierungen richtet, sondern auch gegen den Abzug von Zinsaufwendungen im Inland, die dazu dienen, Auslandsinvestitionen zu finanzieren, deren Gewinne in Deutschland steuerfrei gestellt werden<sup>75</sup>.
- Zum anderen wird der Steuerpflichtige durch die Ungleichbehandlung von Zinseinkünften gegenüber Dividenden im Rahmen des Körperschaftsteuersystems sowie im Vergleich zu anderen Einkunftsarten durch die Abgeltungsteuer zur Beeinflussung der Qualifikation durch die zivilrechtliche Ausgestaltung verleitet. Zielgerichtet hat der Spezialgesetzgeber dem mit dem früheren § 8a KStG entgegengewirkt, jetzt unspezifisch § 4h EStG, sowie im Rahmen der Abgeltungsteuer durch § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG<sup>76</sup>.

## 6. Verlustnutzung

Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten ist weder per se missbräuchlich, noch handelt es sich bei Verlustausgleich und Verlustabzug um Steuervergünstigungen. Vielmehr folgt die steuerrechtliche Anerkennung von Verlusten nach richtiger Auffassung als Ausprägung des objektiven Nettoprinzips unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG<sup>77</sup>.

Damit stellt sich die Frage, inwieweit Vorschriften, die die Verlustverrechnung einschränken, der Typisierung missbräuchlicher Gestaltungen dienen. § 15a EStG – obwohl aus einer Diskussion über die Eindämmung der „Abschreibungsbranche“ entstanden<sup>78</sup> – enthält einen allgemeinen Grundsatz des Leistungsfähigkeitsprinzips, wonach eine steuerliche Zurechnung von Verlusten nur in dem Maße stattfinden darf, wie der Steuerpflichtige wirtschaftlich belastet ist<sup>79</sup>. Gestaltungen, die eine Verlustnutzung über das Maß der wirtschaftlichen Belastung hinaus, herbeizuführen suchen, können als

74 Siehe Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 14/23, 169.

75 Vgl. zu dieser Zielsetzung *Rödler/Stangl*, DB 2007, 479.

76 *Wattrin/Wittkowski/Strohm*, GmbHR 2007, 785, 790; *Weber-Grellet* in Schmidt, 28. Aufl. 2009, § 32d EStG Rz. 6: Beitrag zur Finanzierungsneutralität.

77 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 35), § 9 Rz. 61.

78 *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 487 f.

79 Siehe *J. Hey* in *Tipke/Lang* (Fn. 35), § 18 Rz. 42; *Stubermann* in Blümich, Loseblatt, § 15a EStG Rz. 19.

missbräuchlich angesehen werden. Ihrer Bekämpfung dienen § 15b EStG<sup>80</sup> sowie § 20 Abs. 7 EStG. Interessanterweise wird hier – während die Motivation des Steuerpflichtigen normalerweise in speziellen Missbrauchstatbeständen keine Rolle spielt – die Besteuerung ausschließlich auf der Grundlage der Vorstellungen des Steuerpflichtigen vorgenommen. Es kommt allein darauf an, ob die Erzielung von Steuervorteilen nach dem vorgefertigten Konzept intendiert war, d. h. auf die prognostizierten, nicht auf die tatsächlich entstandenen Verluste<sup>81</sup>.

Nicht auf Missbrauchsvermeidung angelegt war dagegen § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002<sup>82</sup>, da der Gesetzgeber – nachdem zunächst erörtert worden war, nur sog. „unechte Verluste“ vom Verlustabzug auszuschließen<sup>83</sup> – den vertikalen Verlustausgleich allgemein eingeschränkt hatte. Ebenso ist § 8c KStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – auch nach dreifacher Nachbesserung<sup>84</sup> – nicht auf Missbrauchsvermeidung beschränkt.

## 7. Zwischenergebnis: Typisierbarkeit als Voraussetzung der spezialgesetzlichen Kodifikation

Auch wenn die Spezialgesetzgebung sich den in der Rechtsprechung etablierten Kategorien zu § 42 AO zuordnen lässt, betätigt sich der Gesetzgeber keineswegs auf allen Gebieten der Rechtsprechung. Der Vergleich mit der Rechtsprechung zu § 42 AO und den seitens des Bundesfinanzhofs entwickelten „Rechtsinstituten“<sup>85</sup> der verdeckten Mitunternehmerschaft, des gewerblichen Grundstückshandels oder der Betriebsaufspaltung<sup>86</sup> belegt, dass Voraussetzung der spezialgesetzlichen Kodifikation ist, dass die Umgehung relativ schematisch erfolgt. Andernfalls lässt sie sich nicht durch (unwiderlegbare) gesetzliche Typisierungen erfassen.

80 Dabei soll § 15b EStG die übermäßige Ausnutzung von Steuervergünstigungen eindämmen, indem ihr massenhafter Einsatz im Rahmen von Steuersparmodellen sanktioniert wird, vgl. *W. Reiß* in Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar*, 8. Aufl. 2008, § 15b EStG Rz. 7.

81 *W. Reiß* in P. Kirchhof (Fn. 80), § 15b EStG Rz. 46; *Seeger* in Schmidt (Fn. 76), § 15b EStG Rz. 14; *Brandtner/Lechner/Schmidt*, BB 2007, 1922 (1927).

82 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

83 *Raupach/Böckstiegel*. FR 1999, 487 (488 ff.); *F. Kohlbaas*, BB 2001, 1665 (1667).

84 Siehe Fn. 22.

85 BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483 (485); krit. *B. Knobbe-Keuk* (Fn. 78), S. 864 ff.

86 Zur Einordnung der Betriebsaufspaltung als Fall des § 42 AO vgl. *H.-W. Arndt*, *Gerd Roelcke und die Betriebsaufspaltung*, in FS Roelcke, 1997, S. 23 ff.

## VII. Techniken spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidung

### 1. Korrespondenz zwischen Missbrauchstypus und Missbrauchsvermeidungstechnik

Es stellt sich die Frage, nach welchen Regeln der Gesetzgeber die einzelnen Missbrauchskategorien bekämpft. Zwar ist eine einheitliche Ausgestaltung der Spezialgesetzgebung nicht zu erwarten. Denn die Angemessenheit einer Gestaltung kann ja gerade nicht abstrakt, sondern nur normspezifisch anhand des umgangenen Steuertatbestandes ermittelt und spezialgesetzlich typisiert werden. Freilich sollte man erwarten, dass der Gesetzgeber gleichgelagerte Missbrauchsfälle in gleicher oder doch ähnlicher Weise bekämpft.

Gesetzmäßigkeiten sind jedoch nicht ohne weiteres zu erkennen. Der Gesetzgeber entfaltet bei der Ausgestaltung der spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen eine beeindruckende Kreativität, zumal Fiskal-, Vereinfachungs- und Lenkungszwecke zum Teil nahezu unentwerrbar vermischt werden. Hierin liegt ein Grund dafür, dass die Missbrauchsgesetzgebung – obwohl sie ihre Rechtfertigung aus der mit ihr angestrebten Vereinfachung bezieht – ein besonderer Quell der Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des Steuerrechts ist.

Einzelne Gemeinsamkeiten lassen sich jedoch trotz der Heterogenität der über die Einzelgesetze verstreuten Spezialnormen feststellen:

### 2. Flankierung zivilrechtsanknüpfender Tatbestände durch Ersatztatbestände

Bei Anknüpfung eines Steueranspruchs an zivilrechtliche Vorgänge, statt an wirtschaftliche Sachverhalte wie Einkommen oder Umsätze, bemüht sich der Gesetzgeber, mit Hilfe von Ersatztatbeständen sicherzustellen, dass der den Belastungsgrund bildende wirtschaftliche Sachverhalt vollständig erfasst wird<sup>87</sup>. Derartige Ersatztatbestände stellen keine Missbrauchstatbestände im eigentlichen Sinne dar. Sie sind nicht auf die Erfassung von Umgehungen gerichtet, sondern dienen zusammen mit dem Grundtatbestand der – häufig dennoch unvollständig bleibenden – Umschreibung des eigentlich zu erfassenden wirtschaftlichen Vorgangs. Sowohl in der Grunderwerbsteuer- als auch im Erbschaftsteuergesetz operiert der Gesetzgeber dabei mit enumerativen Aufzählungen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 5–7, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3; § 6 Abs. 4 GrEStG und § 3 Abs. 2 ErbStG).

---

87 P. Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 2007, 675 (676): „Hauptsteuerobjekt wird, um auf der Hand liegende Umgehungstatbestände mitzuerfassen, durch sog. Ersatztatbestände ergänzt“.



Obwohl die Grunderwerbsteuer materiell als Sonderumsatzsteuer auf Grundstücksumsätze zu verstehen ist<sup>88</sup>, normiert das Gesetz nicht analog zum Umsatzsteuerrecht die Lieferung von Grundstücken und die sonstige Leistung von Grundstücksrechten als Steueratbestand, sondern listet statt dessen zivilrechtliche Sachverhalte auf<sup>89</sup>. Eine alleinige Anknüpfung des Grunderwerbsteueratbestandes an einen Kaufvertrag bzw. ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG), wäre offensichtlich zu eng, weil er nur einen Ausschnitt des zu erfassenden wirtschaftlichen Sachverhalts widerspiegelt. Deshalb finden sich zahlreiche Ersatztatbestände (§§ 1 Abs. 1 Nr. 5–7, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3; § 6 Abs. 4 GrEStG). Der eigentliche Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer kommt erst in dem als Ersatz- bzw. Auffangtatbestand normierten § 1 Abs. 2 GrEStG zum Ausdruck. Dabei lässt sich durchaus streiten, was Grund- und was Ersatztatbestand ist.

Auch das ebenfalls an den zivilrechtlichen Vorgang des Erbanfalls anknüpfende Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht benötigt in § 3 Abs. 2 ErbStG Ersatz- und Ergänzungstatbestände. Dagegen stellt die auf den ruhenden Vermögensbestand erhobene Erbsatzsteuer des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG einen Fremdkörper in dem auf die Erfassung des Vermögenstransfers gerichteten Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht dar<sup>90</sup>, der eine Umgehung des Erbschaftsteueratbestandes (Grund- und Ergänzungstatbestände) verhindern soll.

### 3. Sperrfristen

#### a) Verfolgung unterschiedlicher Zwecke

Die wohl am häufigsten eingesetzte Technik der spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidung, die sich insbesondere gegen Gesamtplangestaltungen richtet, besteht in der Anordnung von Sperrfristen. Dabei soll der Begriff der Sperrfrist<sup>91</sup> alle Regeln umschreiben, welche die Verwirklichung eines Tatbestandes innerhalb einer bestimmten Frist als schädlich definieren.

Kritisiert wird an den weit über die Einzelsteuergesetze verstreuten Sperrfristen vor allem, dass sich der Gesetzgeber nicht auf eine Frist beschränkt, sondern eine Vielzahl unterschiedlicher Fristen normiert. Am häufigsten sind 3- und 5-Jahres-Fristen, seltener 2, 7 oder 10 Jahre. Die ohnehin kosten- und fehlerträchtige Fristenkontrolle wird durch unterschiedlich lange Beobachtungszeiträume noch erschwert. Dies führt zur Forderung nach Vereinheitlichung<sup>92</sup>. Zudem wird eine drei Jahre überschreitende Bindung des

88 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 1017; W. Reiß in Tipke/Lang (Fn. 35), § 15 Rz. 2.

89 Berechtigte Kritik an dieser Technik K. Tipke (Fn. 88), S. 1018.

90 R. Seer in Tipke/Lang (Fn. 35), § 13 Rz. 132; Troll/Gebell/Jülicher, Loseblatt, § 1 ErbStG Rz. 38.

91 J. Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Loseblatt, § 6 EStG Anm. L 41 hält den Begriff der Sperrfrist für irreführend und will stattdessen von „Behaltefristen“ sprechen, da die Frist nicht die Veräußerung verhindere, sondern Begünstigungen an eine bestimmte Behaltdauer knüpfe.

92 F. Roser, FR 2005, 178 (180, 184).

Steuerpflichtigen als unverhältnismäßig angesehen<sup>93</sup>, weil sie einen unrealistisch langen Gestaltungshorizont zugrunde lege. So plausibel diese Kritik auf den ersten Blick ist, scheint sie doch zu pauschal, weil die spezialgesetzlichen Sperrfristenregelungen unterschiedliche Zwecke verfolgen, die möglicherweise unterschiedlich lange Fristen rechtfertigen können.

*b) Absicherung von Subventionszwecken*

Zunächst ist nicht jede Sperrfrist gegen Missbrauch gerichtet. Vorschriften, die Steuervergünstigungen fristgebunden von einem bestimmten Verhalten des Steuerpflichtigen abhängig machen, sind nicht als Missbrauchsnormen, sondern als Bestandteil des Subventionstatbestandes anzusehen. So dient die 5- bzw. 7-jährige Bindung durch die Arbeitsplatzklausel und die Behaltensfrist des § 13a ErbStG nicht in erster Linie der Missbrauchsvermeidung, sondern soll eine Zweckverfehlung der Subvention verhindern. Dem Gesetzgeber kommt diesbezüglich – mag man auch an der ökonomischen Sinnhaftigkeit derartiger langer Bindungsfristen zweifeln – ein großer Gestaltungsspielraum zu.

*c) Fiktion der Verfolgung eines Gesamtplans*

Der Missbrauchsvermeidung dient dagegen § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG, der die Anwendung der Begünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen davon abhängig macht, dass das Wirtschaftsgut mindestens seit 2 Jahren zum Betriebsvermögen gehört, also eine sog. Statusverbesserung verhindert. Das Gros der Sperrfristen richtet sich gegen derartige steuerliche Statusverbesserungen. Ihnen liegt eine Gesamtplanfiktion zugrunde. Verhindert werden soll, dass mittels kurzfristiger Transaktionen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer steuerlichen Verschonung geschaffen werden.

Dabei löst sich die Spezialgesetzgebung allerdings nahezu vollständig von der Gesamtplanrechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>94</sup>. Nach dem BFH ist Voraussetzung der einheitlichen Betrachtung von Einzelvorgängen, dass diese auf einem Gesamtplan beruhen und in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen. Der Gesamtplantatbestand setzt sich folglich aus einem Umstands- und einem Zeitmoment zusammen<sup>95</sup>. Ausschlaggebend ist dabei aber der sachliche Zusammenhang, während die zeitliche Abfolge lediglich ein Indiz für die sachliche Abhängigkeit und das Vorliegen des Gesamtplans darstellt<sup>96</sup>. Die Spezialgesetzgebung fingiert dagegen den

<sup>93</sup> Vgl. zur Siebenjahresfrist in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG J. Werndl (Fn. 91), § 6 EStG Anm. L 41 („außerhalb der Planbarkeit“).

<sup>94</sup> Siehe dazu in diesem Band M. Tanzer, S. 189 ff.

<sup>95</sup> In begrenztem Substitutionsverhältnis vgl. Förster/Schmidtman, StuW 2003, 1114 (121).

<sup>96</sup> Zutreffend J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 35), § 5 Rz. 102; Förster/Schmidtman, StuW 2003, 1114 (121).

Gesamtplan unwiderleglich allein anhand des zeitlichen Zusammenhangs, wobei angesichts von Fristen von bis zu 10 Jahren (§ 50c EStG a. F.) nicht ohne weiteres von einem „engen“ Zusammenhang gesprochen werden kann<sup>97</sup>.

Dass die Fristen, auch soweit sie der Verhinderung von Gesamtplangestaltungen dienen, variieren, ist nicht per se ein Problem. Wann von einem einen sachlichen Zusammenhang indizierenden zeitlichen Zusammenhang auszugehen ist, lässt sich nämlich nicht allgemein bestimmen, sondern nur in Abhängigkeit zu der umgangenen Norm<sup>98</sup>. Auch der Bundesfinanzhof bestimmt den zeitlichen Zusammenhang nicht allgemein, sondern abhängig von den Umständen des Einzelfalles. Immerhin beschränkt sich der Gesetzgeber auf 3, 5 und 7 Jahre, meidet 4- oder 6-Jahres-Fristen. Warum 5 beziehungsweise 3 und nicht 6 oder 4 Jahre, erklärt dies freilich nicht<sup>99</sup>. Die vom Spezialgesetzgeber zugrundegelegte Sachgesetzlichkeit ist nicht erkennbar. Weder gibt es ein gesetzesspezifisches Muster – so kennt das Umwandlungssteuergesetz Fristen von 3 Jahren (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG), 5 Jahren (§§ 15 Abs. 2 Satz 4, 18 Abs. 3 UmwStG) und 7 Jahren (§ 22 UmwStG) – noch lässt sich zwingend von der Art des bekämpften Missbrauchs auf eine bestimmte Frist schließen, auch wenn sich hier gewisse Regelmäßigkeiten erkennen lassen. So ist beispielsweise der Zeitraum, innerhalb dessen der Gesetzgeber Transaktionen zusammenrechnet, wenn es um bestimmte Beteiligungsgrenzen geht, regelmäßig auf 5 Jahre bemessen (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG; § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG; § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG). Der Verhinderung von Transaktionen zur steuerlichen Statusverbesserung beugt der Gesetzgeber in der Regel mit 3-Jahres-Fristen vor, so etwa in § 6 Abs. 5 Satz 4, 2. Halbsatz EStG. Andererseits wird die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen zur Erlangung der Gewerbesteuerfreiheit einer späteren Unternehmensveräußerung 5 Jahre lang sanktioniert (§ 18 Abs. 3 UmwStG).

Entscheidend für die Bemessung der Frist müsste der Telos der steuerlichen Regelung sein, die auf den letzten Teilschritt Anwendung finden soll<sup>100</sup>. Ein Kriterium für die Länge der Frist, für das sich auch in der Gesamtplanrechtssprechung des BFH Anhaltspunkte finden<sup>101</sup>, wären ferner Art und Volumen des Geschäfts. Zu unterscheiden wäre zwischen Geschäften des täglichen Lebens und der Umstrukturierung größerer Vermögen<sup>102</sup>. Je größer die Steuerlast, der man auszuweichen versucht, desto länger wird man wohl

97 Ein solcher ist nach BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 (231) unzweifelhaft bei einem zeitlichen Abstand von weniger als 8 Wochen.

98 M. Strabl, KÖSDI 2003, 13918 (13923).

99 F. Rosner, FR 2005, 178 (179).

100 M. Strabl, KÖSDI 2003, 13918 (13923).

101 Dazu Förster/Schmidtman, StuW 2003, 1114 (122).

102 P. Fischer in HHSp (Fn. 6), § 42 AO Rz. 371 a.E. (2009).

bereit sein, mit der Vollendung der Transaktion zuzuwarten. Freilich differenzieren die in Spezialnormen festgelegten Fristen nicht nach dem Volumen des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts.

Umso problematischer ist angesichts der Länge der Fristen von bis zu 7 Jahren, häufig 5 Jahren, dass dem Steuerpflichtigen der Beweis des Gegenteils abgeschnitten wird. Je größer der zeitliche Abstand zwischen den einzelnen Teilschritten, desto weniger lässt sich unterstellen, der Steuerpflichtige folge einem von Anfang an gefassten Plan<sup>103</sup>. Dennoch kann der Steuerpflichtige im Rahmen materiell typisierender Spezialtatbestände nicht darlegen, dass die steuerschädliche Transaktion innerhalb der Frist Ergebnis einer neuen – möglicherweise durch äußere Umstände erzwungen – Entscheidung ist und gerade nicht von Anfang an geplant und lediglich aus steuerlichen Gründen erst später durchgeführt wurde<sup>104</sup>. Damit werden auch Handlungen zusammengefasst, zwischen denen gerade kein sachlicher Zusammenhang besteht.

Unter Typisierungsgesichtspunkten ließe sich allein aus der zeitlichen Abfolge der Einzelschritte zwar dann auf einen Gesamtplan schließen, wenn die Einzelschritte innerhalb weniger Wochen oder Monate aufeinander folgen, nicht aber wenn mehrere Jahre dazwischen liegen. Je mehr Zeit zwischen den einzelnen Handlungen verstreicht, desto schwächer wird die Vermutung für einen Gesamtplan und desto schwerer lässt es sich rechtfertigen, den Sachverhalt *insgesamt* umzuqualifizieren. Wenn man dem Steuerpflichtigen schon die Möglichkeit des Nachweises außersteuerlicher Gründe abschneidet, dann sollten wenigstens die Rechtsfolgen abgemildert werden, indem die Umqualifikation nur anteilig stattfindet. Dies gilt umso mehr, je länger der Gesetzgeber die Wohlverhaltensfrist ansetzt. Zutreffend geht die pro-rata temporis-Regel in § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG von einer mit Fristablauf abnehmenden Missbrauchsvermutung aus<sup>105</sup>.

Die Gesamtplan-Rechtsprechung des BFH erfährt gelegentlich Kritik, sie führe zu Rechtsunsicherheit<sup>106</sup>. Die spezialgesetzlich angeordneten Fristen helfen über diese Unsicherheit hinweg. Lähmen den Steuerpflichtigen aber für einen Zeitraum, der weit über jeden normalen Planungshorizont hinausgeht.

#### 4. Aufgriffsgrenzen

Sogenannte „safe haven“ können nicht nur in Form von festen Sperrfristen, sondern auch durch Aufgriffsgrenzen normiert werden. Sie haben teilweise

103 P. Fischer in HHSp (Fn. 6), § 42 AO Rz. 370 (2009).

104 Kritisch F. Roser, FR 2005, 178 (180).

105 BT-Drucks. 16/2710, 46; I. Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Fn. 3), § 22 UmwStG Rz. 7: abnehmende Missbrauchsvermutung.

106 Z. B. C. Jebens, BB 2009, 2172 (2176).

die Funktion der Typisierung einer angemessenen Gestaltung, teilweise lediglich Vereinfachungscharakter.

Als – wengleich untauglichen, weil der Finanzierungsrealität deutscher Unternehmen nicht entsprechenden<sup>107</sup> – Versuch einer Typisierung der Angemessenheit ließ sich die Festlegung des zulässigen Fremd-/Eigenkapitalverhältnisses in § 8a KStG a. F. verstehen. Auch mit § 21 Abs. 2 EStG, wonach (erst) ab einem Unterschreiten von 56 % der ortsüblichen Marktmiete eine Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil erfolgt, legt der Spezialgesetzgeber fest, ab wann er die Gestaltung für so unangemessen hält, dass eine Korrektur erforderlich wird<sup>108</sup>, wobei allerdings die Korrektur in Fällen, in denen die Unterschreitung der Marktmiete nicht privat veranlasst ist, nicht der Missbrauchsvermeidung dient, sondern ein systemwidriges Sollertragsselement darstellt<sup>109</sup>.

Absolute Freigrenzen wie die frühere Freigrenze in § 8a KStG von 250000 Euro oder jetzt von 3 Mio. Euro in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG dienen nicht der Typisierung der Angemessenheit der Gestaltung. Dies könnten nur relative, d. h. auf die in Umsatz oder Betriebsvermögen gemessene Größe des Betriebes bezogene Freigrenzen leisten. Stattdessen geht es um die Vereinfachung der Anwendung der speziellen Missbrauchsnorm, indem die Zahl der erfassten Fälle pauschal reduziert wird.

## 5. Spezialgesetzliche Konkretisierungen des Fremdvergleichsgrundsatzes

Bei fehlendem Interessengegensatz, d. h. bei verwandtschaftlicher und/oder gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit, wendet die Rechtsprechung den Fremd- oder Drittvergleichsgrundsatz als zentrale Methode zur Ermittlung der Angemessenheit der Gestaltung an. Auch der Spezialgesetzgeber ordnet in den von ihm besonders geregelten Fällen fehlenden Interessengegensatzes die Möglichkeit der Exkulpation mittels Drittvergleichs an (§ 8b Abs. 3 Satz 6 KStG; § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG a. F.). § 21 Abs. 2 EStG basiert ebenfalls auf dem Fremdvergleichsgrundsatz, bestimmt aber nicht nur, dass ein solcher vorzunehmen ist und den Vergleichsmaßstab (ortsübliche Marktmiete), sondern auch ab welchem Grad der Fremdunüblichkeit eine Korrektur vorzunehmen ist.

107 Die nach Absenkung der Fremd-/Eigenkapitalverhältnisses auf 1:1,5 zugrunde gelegte Eigenkapitalquote von 40 % durch sog. Korb II-Gesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840, entsprach nicht der Realität deutscher Unternehmen; vgl. *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (939).

108 Zu der zusätzlichen Korrektur durch die Rechtsprechung über das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht siehe BFH (Fn. 41).

109 *R. Mellinghoff* in Kirchhof (Fn. 80), § 21 EStG Rz. 152.

Konkrete Vorgaben für die Durchführung des Drittvergleichs macht der Gesetzgeber seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ferner in § 1 Abs. 1 AStG für den Bereich der Verrechnungspreise, indem nicht nur angeordnet wird, wann und dass eine Einkommenskorrektur nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu erfolgen hat, sondern § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG auch vorgibt, welche Annahmen dabei zugrunde zu legen sind und in Satz 3 welche Korrekturfolgen zu ziehen sind<sup>110</sup>.

## 6. Spezialgesetzliche Lösung von Zurechnungskonflikten, insb. Aktivitäts- und Substanzvorbehalte

Spezialgesetzliche Aktivitäts- und Substanzvorbehalte sind Folge der Anknüpfung des Steuerrechts an zivilrechtliche Rechtsformen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, funktionslose Rechtsträger zur Erlangung von Steuervorteilen einzuschalten<sup>111</sup>. Dabei beschränkt sich der Spezialgesetzgeber jedoch nicht auf die Identifikation funktionsloser Rechtsträger, die sich entweder bereits nach Zurechnungsgrundsätzen oder nach § 42 AO unproblematisch eliminieren ließen. Denn für die Einschaltung einer funktionslosen Gesellschaft kann es grundsätzlich keine außersteuerlichen Gründe geben<sup>112</sup>. Stattdessen fordern § 8 Abs. 1 AStG ebenso wie § 50d Abs. 3 EStG die Ausübung *bestimmter* Funktionen. Eine vermögensverwaltende, und damit passive Gesellschaft, kann nicht per se als funktions- oder substanzlos bezeichnet werden. Die Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Einkünften kann zwar als Typisierung dahingehend verstanden werden, dass Einkünfte aus passiver Tätigkeit leichter verlagerbar sind und dass außersteuerliche Standortfaktoren eine geringere Rolle spielen, dies bedeutet aber nicht, dass die Gesellschaft nicht im Ansässigkeitsstaat tatsächlich Einkünfte erwirtschaftet. Das bloße Abstellen auf die Art der Tätigkeit ist aus europarechtlicher Sicht<sup>113</sup> nicht geeignet, die Rechtsfolge der Hinzurechnung zu rechtfertigen<sup>114</sup>, was der Gesetzgeber nun mit § 8 Abs. 2 AStG für EU-Sachverhalte eingesteht. Der gegen die Einschaltung funktionsloser bzw. funktionsarmer Rechtsträger zur Erlangung von Abkommens- und Richtlinienvorteilen gerichtete § 50d Abs. 3 EStG sieht dagegen

110 Krit. zu dieser Modifikation des Fremdvergleichsgrundsatzes *G. Kraft*, 2009, § 1 AStG Rz. 125.

111 *H. Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 76), § 2 EStG Rz. 39.

112 Insofern bedarf es, sollte sich die Missbrauchsnorm wirklich auf den Fall der funktionslosen Gesellschaft beschränken, auch unter Beachtung der EuGH-Rechtsprechung grundsätzlich nicht der gesonderten Überprüfung außersteuerlicher Gründe, vgl. *J. Englisch*, *StuW* 2009, 3 (14).

113 Siehe insb. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), *EuGHE* 2006, I-7995.

114 *J. Schönfeld*, *Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 2005, S. 452 f.

keine Exkulpationsmöglichkeit vor<sup>115</sup>, obwohl die Vorschrift keineswegs nur reine Briefkastengesellschaften erfasst, denen bereits gemäß § 42 AO bzw. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO begegnet werden könnte<sup>116</sup>.

Dabei stellt der Spezialgesetzgeber, obwohl es sich um gleichgelagerte Fälle handelt, in §§ 8 Abs. 1, 15 AStG und § 50d Abs. 3 EStG unterschiedliche Kriterien auf, wann er den zwischengeschalteten Rechtsträger steuerlich anerkennt. Noch eklatanter ist die fehlende Abgestimmtheit der gegen die Zwischenschaltung gerichteten Spezialgesetzgebung im Vergleich von § 50d Abs. 3 EStG und § 50g Abs. 4 EStG<sup>117</sup>. In beiden Fällen geht es um die Abwehr einer vom Gesetzgeber als unberechtigt angesehenen Inanspruchnahme einer abkommensrechtlichen bzw. EU-richtlinienrechtlichen Quellensteuerreduktion. Zwar mag der Grund für die unterschiedliche Ausgestaltung darin liegen, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hinsichtlich § 50g EStG unmittelbar durch den in der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie vorgegebenen Missbrauchsbegriff begrenzt war. Doch dies verstärkt nur die Zweifel hinsichtlich der mangelnden Europarechtskonformität von § 50d Abs. 3 EStG, ohne zu erklären, warum gleichgelagerte Fälle unterschiedlich behandelt werden.

## 7. Formelle oder materielle Missbrauchstypisierung?

Das Gros der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften ist unwiderleglich. Dies gilt namentlich für die spezialgesetzliche Bekämpfung von Gesamtplangestaltungen. In anderen Konstellationen, insbesondere wenn es um die Angemessenheit einer Gestaltung bei fehlendem Interessengegensatz geht, eröffnet der Gesetzgeber dagegen über den Fremdvergleich die Möglichkeit der Exkulpation. Den Beweis des Gegenteils sieht der Gesetzgeber zudem als Folge der Rechtsprechung des EuGH zum Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung neuerdings in Missbrauchsnormen vor, die auf grenzüberschreitende Gestaltungen beschränkt sind. Diesen europarechtlichen Vorgaben ist die Einfügung von § 8 Abs. 2 AStG und § 15 Abs. 6 AStG geschuldet.

## 8. Absicherung des speziellen Missbrauchstatbestandes gegen Umgehung („Spezialgesetzgebung in der Spezialgesetzgebung“)

Der Gesetzgeber steht vor der Schwierigkeit, den Missbrauchsfall einerseits so präzise wie möglich, andererseits so umgehungssicher wie nötig abzufassen. Ein der Spezialgesetzgebung immanentes Problem liegt daher darin, dass je exakter sie den Missbrauch definiert, desto eher neue Umgehungs-

115 *P. Fischer* in HHSp (Fn. 6), § 42 AO Rz. 573 ff. (2009).

116 *F. Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Fn. 45), § 7 AStG Rz. 8.1 (August 2004); *P. Protzen* in Kraft, 2008, § 7 AStG Rz. 86.

117 Siehe dazu auch *M. Klein*, in diesem Band S. 243 ff.

möglichkeiten geschaffen werden. Der Steuerpflichtige wird nun nicht mehr versuchen, die Norm zu dessen Schutz die Spezialgesetzgebung eingeführt wurde, zu umgehen, sondern die spezielle Missbrauchsnorm selbst<sup>118</sup>. Insofern bleibt ein Rückgriff auf § 42 AO möglich<sup>119</sup>, auch wenn man davon ausgeht, dass die Spezialnorm den Missbrauch im Verhältnis zu § 42 AO abschließend regelt<sup>120</sup>. Zum Teil wird der Umgehung der Spezialnorm aber auch innerhalb der Spezialnorm vorgebeugt, so etwa mit der Erweiterung von § 8c KStG auf der Anteilsübertragung vergleichbare Sachverhalte (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) und das Überschreiten der Beteiligungsgrenzen durch Erwerbergruppen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG) oder durch die Einbeziehung von Back-to-Back-Gestaltungen in Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln (§ 32d Abs. 2 Nr. 1c EStG; § 8a Abs. 1 Satz 2, 2. Alt. KStG a. F.).

## 9. Zwischenfazit

Schon eine kursorische Analyse der Spezialgesetzgebung belegt, was man intuitiv ohnehin schon geahnt hat: Die Spezialgesetzgebung ist nicht nur häufig überzogen, sondern auch regellos und chaotisch, was ihren Vereinfachungszweck konterkariert. Herr werden kann man diesem Chaos der Spezialgesetzgebung nur, indem man den Spezialgesetzgeber an die rechtlichen Grenzen der speziellen Missbrauchstypisierung erinnert.

## VIII. Rechtsmaßstäbe der Spezialgesetzgebung

### 1. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers hinsichtlich des „Ob“ spezialgesetzlicher Missbrauchskodifikation

Bezüglich des „Ob“ der spezialgesetzlichen Kodifikation des Missbrauchs verfügt der Gesetzgeber über einen weiten Gestaltungsspielraum. Zwar ist mit *Klaus-Dieter Drüen* Art. 3 Abs. 1 GG eine Pflicht zu entnehmen, gegen Gestaltungsmissbrauch einzuschreiten<sup>121</sup>. Ob der Staat hierfür aber auf § 42 AO zurückgreift oder sich einer spezialgesetzlichen Konkretisierung bedient, liegt in seinem Ermessen. Auch hinsichtlich des Vereinfachungsbedürfnisses, das die spezialgesetzliche Regelung rechtfertigt, ist dem Gesetzgeber ein weiter Beurteilungsspielraum einzuräumen. Dabei muss allerdings zwischen der Legitimität des Vereinfachungsinteresses als solchem und der Verhältnismäßigkeit der konkreten Vereinfachungsvorschrift diffe-

118 Siehe schon die Zweifel von *E. Becker* in *Becker/Riewald/Koch* (Fn. 2), § 6 StAnpG Anm. 2 (10) hinsichtlich der Dauerhaftigkeit einer Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen durch Spezialtatbestände.

119 Z. B. Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen von § 8c KStG, BMF-Schreiben zu § 8c KStG v. 4.7.2008 – IV C 7 – S 2745, BStBl. I 2008, 736 Tz. 19.

120 *K.-D. Drüen* in *Tipke/Kruse* (Fn. 17), § 42 AO Rz. 20b.

121 *K.-D. Drüen*, *StuW* 2008, 154.



renziert werden. Diese lässt sich nur anhand der konkreten Ausgestaltung der jeweiligen Spezialnorm feststellen. Vereinfachungsbedürfnis und Vereinfachungswirkung sind ins Verhältnis mit den durch die Norm bewirkten Nachteilen für den Steuerpflichtigen zu setzen.

Aus dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zu § 22 Nr. 3 EStG vom 30.9.1998 lässt sich zudem entnehmen, dass der Gleichheitssatz die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, einen vermeintlichen Missbrauch zu bekämpfen, negativ begrenzt<sup>122</sup>. Zwar gibt es wohl keine Pflicht, in allen Fällen gleichgelagerter Missbrauchsgefahr spezialgesetzlich tätig zu werden. Wenn der Gesetzgeber dann aber nur in einem einzelnen dieser Fälle einschreitet, muss er zur Rechtfertigung von Eingriffen in systemtragende Prinzipien wie etwas das objektive Nettoprinzip darlegen, warum es des Einschreitens gerade in diesem Fall bedurfte. Hinsichtlich § 22 Nr. 3 EStG war es dem Gesetzgeber nicht möglich, ein *besonderes*, sich von der Verlustverrechnung innerhalb anderer Einkunftsarten unterscheidendes Missbrauchspotential im Bereich der sonstigen Einkünfte darzulegen<sup>123</sup>.

## 2. Vorgaben für das „Wie“ spezialgesetzlicher Missbrauchskodifikation

### a) Verfassungsgerichtliche Konkretisierung fehlt weitgehend

Das eigentliche Problem liegt jedoch in der inhaltlichen Ausgestaltung, im „Wie“ der Missbrauchstypisierung<sup>124</sup>. Während sich der Europäische Gerichtshof regelmäßig mit den Anforderungen an spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidung beschäftigt<sup>125</sup>, fehlt es bisher – von dem erwähnten Beschluss zu § 22 Nr. 3 EStG abgesehen<sup>126</sup> – an spezifischen verfassungsgerichtlichen Vorgaben. Der Gesetzgeber wähnt sich folglich bei der Nutzung seines Typisierungs- und Gestaltungsspielraums weitgehend frei. Folge sind Normen, deren Tatbestand den Missbrauchsvermeidungszweck nicht mehr erkennen lässt und deren Rechtsfolgen über den Missbrauchskorrektur hinausgehen.

### b) Anforderungen an eine gleichheitssatzkonforme Typisierung

Spezialgesetzliche Missbrauchsnormen dienen wie § 42 AO grundsätzlich gerade der Herstellung einer den Grundsätzen wirtschaftlicher Leistungs-

122 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (97).

123 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (97): Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts war nicht erkennbar, dass Leistungseinkünfte i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG in besonderem Maße zu unerwünschten Steuergestaltung genutzt würden.

124 Hierzu ausführlich *J. Hey*, *StuW* 2008, 167 (176).

125 Siehe hierzu *G. Kofler*, in diesem Band S. 213 ff., und grundlegend *J. Englisch*, *StuW* 2009, 3 ff.

126 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

fähigkeit entsprechenden Besteuerung. Insofern fehlt es an einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung<sup>127</sup>. Der Missbrauchstypisierung ist jedoch – wenn sie nicht widerlegbar ist – immanent, dass auch Fälle erfasst werden, in denen kein Missbrauch vorliegt. Hieraus erwächst ein gleichheitsrechtliches Rechtfertigungsbedürfnis.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, ist der Gesetzgeber berechtigt, zur Ordnung von Massenerscheinungen typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen<sup>128</sup>. Zwar darf er für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht einen Durchschnittsfall zugrunde legen. Zudem dürfen die Vorteile der Vereinfachung nicht außer Verhältnis zu der notwendig mit der Typisierung verbundenen Ungleichbehandlung stehen<sup>129</sup>. Soweit sich die gleichzeitige Erfassung von Sachverhalten, die nicht durch Missbrauch gekennzeichnet sind, auf Einzelfälle beschränkt, handelt es sich aber um eine unvermeidbare, verfassungsrechtlich hinzunehmende Folge des Einsatzes von Vereinfachungszwecknormen. Ob sich die Unschärfe der Typisierung tatsächlich nur auf Einzelfälle erstreckt, ist gegebenenfalls verfassungsgerichtlich zu überprüfen.

Das Verhältnismäßigkeitsprinzip ist sowohl bei der Ausgestaltung des Missbrauchstatbestandes, als auch bei der Rechtsfolgenanordnung zu berücksichtigen. Die Missbrauchsnorm muss folgerichtig am Missbrauchsvermeidungszweck ausgerichtet sein. Die Rechtsfolgenanordnung darf grundsätzlich nicht über den Steueranspruch hinausgehen, den der Steuerpflichtige bei der Wahl der vom Gesetzgeber als angemessen zugrundegelegten Gestaltung verwirklicht hätte. Die Typisierung des Missbrauchs selbst trägt keine über § 42 AO hinausgehende Rechtsfolge. Insofern bedarf es eines eigenständigen Vereinfachungszwecks.

Unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten begegnen insbesondere nicht widerlegbare Missbrauchsvermutungen verfassungsrechtlichen Bedenken. Für unwiderlegbare Typisierungen gelten auch nach Auffassung des BVerfG strengere Anforderungen<sup>130</sup>. Je gröber der Gesetzgeber den Missbrauchstatbestand typisiert, desto eher muss er dem Steuerpflichtigen eine – realis-

127 J. Hey, StW 2008, 167 (174).

128 BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6 f.); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (127); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 116 (182 f.).

129 Zu Recht gegen eine Herabsetzung der Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips im Bereich der Missbrauchsvermeidung K.-D. Drißen, StW 2008, 3 (14).

130 Grundlegend BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12 (27).

tische – Chance der Exkulpation einräumen. Dies gilt umso mehr, als die Spezialgesetzgebung auf dem Gebiet des Unternehmensteuerrechts häufig gerade nicht Massenfälle betrifft, so dass die Überprüfung der vom Steuerpflichtigen zu seiner Entlastung vorgebrachten Fakten nicht die Gefahr birgt, den Vereinfachungszweck zu konterkarieren.

Selbst wenn man mit dem Bundesverfassungsgericht dem typisierenden Gesetzgeber einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zugesteht, so muss er die Norm gegebenenfalls nachträglich der Realität anpassen. Der Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum korrespondiert mit einer *Beobachtungspflicht*.

Nicht zu rechtfertigen sind dagegen Anpassungen aus fiskalischen Gründen. Die Verschärfung eines sog. „safe haven“ kann nur dadurch begründet werden, dass zu viele missbräuchliche Fälle unerfasst bleiben, nicht aber mit Gegenfinanzierungsinteressen<sup>131</sup>.

Die Herabsetzung des Fremd-/Eigenkapitalverhältnisses durch das Steuersenkungsgesetz<sup>132</sup> in § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG a. F. von 3 auf 1,5 hätte sich, auch wenn sich der Steuerpflichtige diesbezüglich immerhin durch den Drittvergleich exkulpieren konnte, nur dann rechtfertigen lassen, wenn dem Gesetzgeber aufgefallen wäre, dass die ursprünglich als unverdächtig angesetzte Eigenkapitalquote von 25 % realitätsfremd niedrig war, während statt dessen eine Eigenkapitalquote von 40 % der Realität näher komme<sup>133</sup>. Statistische Werte der Eigenkapitalausstattung deutscher Unternehmen ergeben ein genau entgegengesetztes Bild<sup>134</sup>.

### c) *Vereinbarkeit spezialgesetzlicher Missbrauchstypisierung mit Art. 6 GG*

Eine – vom Gesetzgeber weitgehend respektierte – Schranke für die spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung bildet Art. 6 GG. Zwar schließt Art. 6 GG aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes zwischen Angehörigen Missbrauchsvermutungen nicht grundsätzlich aus. Diese müssen jedoch – wie das BVerfG im Oder-Konten-Beschluss gegenüber dem BFH unmiss-

131 So wäre die Heraufsetzung der Grenze in § 21 Abs. 2 EStG von 50 % auf 56 % der ortsüblichen Marktmiete durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076, unter dem Aspekt der Missbrauchsvermeidung nur dann gerechtfertigt gewesen, wenn sich herausgestellt hätte, dass bereits ab diesem Verhältnis zwischen vereinbarter und ortsüblicher Miete außersteuerliche Gründe den Mietpreis bestimmen. Freilich zeigt, dass der Gesetzgeber die Vorschrift in den Subventionsabbau einbezogen hat, einmal mehr ihre Zwitterhaftigkeit.

132 Steuersenkungsgesetz (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

133 In der Gesetzesbegründung wird lediglich auf die Anpassung an „international übliche Standards für die Gesellschafter-Fremdfinanzierung“ abgehoben (BT-Drucks. 14/2683, 124), die allerdings in der vom Gesetzgeber behaupteten Form nicht bestanden (siehe den Überblick über die in der EU gebräuchlichen safe haven-Regeln bei *Kessler/Obser*, IStR 2004, 187 ff.).

134 Kritik an der Realitätsferne dieser Typisierung z. B. bei *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (939).

verständlich deutlich gemacht hat<sup>135</sup> – widerlegbar sein. Damit bleibt für Spezialgesetzgebung, der es ja regelmäßig darum geht, den Missbrauch materiell zu typisieren, kein Raum. Unwiderlegliche Missbrauchsvermutungen für Rechtsgeschäfte zwischen Familienangehörigen sind mit Art. 6 GG unvereinbar.

*d) Freiheitsrechtliche Grenzen spezieller Missbrauchsgesetzgebung*

Weniger eindeutig sind die sich aus den Freiheitsrechten ergebenden Schranken der Spezialgesetzgebung. Spezialtatbestände, die sich über die vom Steuerpflichtigen gewählte rechtsgeschäftliche Ausgestaltung hinwegsetzen, greifen in die Vertragsfreiheit ein. Der Bundesfinanzhof stützt seine zum Teil restriktive Anwendung von § 42 AO auf die grundrechtlich fundierten Grundsätze der Finanzierungsfreiheit<sup>136</sup>, der Freiheit in der Wahl der Rechtsform oder des Standortes<sup>137</sup>.

Die Freiheitsrechte hindern den Gesetzgeber indes nicht, durch spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften Belastungseffekte zu beseitigen, die ausgehend von der zivilrechtlichen Gestaltung wirtschaftlich gleiche Sachverhalte ungleich behandeln. Solange sich der Gesetzgeber auf die Missbrauchsbekämpfung beschränkt, greift er nicht in die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen ein. Im Gegenteil, mit der Beseitigung der steuerlichen Verzerrung, wird der Steuerpflichtige wieder frei, seine Gestaltungsentscheidungen nach wirtschaftlichen Kriterien statt im Interesse der Steuerminimierung zu treffen. Freilich setzt dies voraus, dass der Steuerpflichtige tatsächlich über Handlungsalternativen verfügt. Eine allgemeine Sanktionierung von Fremdfinanzierung, wie sie jetzt § 4h EStG vorsieht, verkennt, dass Missbrauch voraussetzt, dass der Steuerpflichtige statt der gewählten Fremdfinanzierung auch die Möglichkeit der Eigenkapitalfinanzierung gehabt hätte. Dies lässt sich so pauschal nicht unterstellen und belegt einmal mehr, dass § 4h EStG in seiner konkreten Ausgestaltung nicht als Norm zur Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden kann<sup>138</sup>.

135 BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; siehe ferner BVerfG 24.1.1962 – 1 BvL 32/57 (Ehegattenarbeitsverhältnisse), BVerfGE 13, 290 (316); BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, 321 (326) (KVStG 1959); BVerfG v. 12.13.1985 – 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188 (205 ff.) zur Betriebsaufspaltung unter Ehegatten.

136 Vgl. BFH v. 16.9.1958 – I 88/57 U, BStBl. III 1958, 451 (452); BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; BFH v. 24.4.1997 – VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342 (343); BFH v. 8.12.1997 – GrS. 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 (197); BFH v. 15.2.2002 – I R 53/00, BStBl. II 2003, 327 (329); siehe auch das Plädoyer von U. Prinz, FR 2009, 593 ff.

137 P. Fischer in HHSp (Fn. 6), § 42 AO Rz. 531 (2009).

138 Dagegen ist das Grundkonzept von § 4h EStG nach C. Dorenkamp (in diesem Band, S. 301 ff.) durchaus auf einen Missbrauchsvermeidungszweck zurückführbar.

Die Freiheitsrechte sollten den Gesetzgeber ferner dazu anhalten bei der Ausgestaltung der Spezialgesetzgebung insofern Maß zu halten, als er die Steuerpflichtigen nicht übermäßig mit Kontrollerfordernissen und Nachweispflichten belastet<sup>139</sup>.

#### e) Rechtsstaatlichkeit der Missbrauchsgesetzgebung

Spezialgesetzliche Missbrauchsnormen stehen in einem rechtsstaatlichen Spannungsverhältnis, indem sie einerseits die Generalklausel des § 42 AO konkretisieren und damit für ein Mehr an Vorhersehbarkeit sorgen, andererseits aber häufig aufgrund ihrer Komplexität sowie den zur Umschreibung des Missbrauchs verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffen (z. B. „modellhafte Gestaltung“, § 15b EStG) dem ebenfalls aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Grundsatz der Normenklarheit und Verständlichkeit zuwider laufen<sup>140</sup>.

Meiner Ansicht nach lässt sich dies nicht mit dem durch die Missbrauchsgesetzgebung verfolgten Ziel der Abschreckung rechtfertigen. Im Gegenteil, die mit spezialgesetzlichen Missbrauchstypisierungen einhergehenden Grundrechtseingriffe sind nur dann zu rechtfertigen, wenn sie zu einer Konkretisierung der Missbrauchsvoraussetzungen des § 42 AO führen. Andernfalls sind sie zur Erreichung des Vereinfachungszwecks ungeeignet, zumal sie nicht nur den Steuerpflichtigen mit Rechtsunsicherheit konfrontieren, sondern auch die Finanzverwaltung mit unverhältnismäßigen Vollzugslasten belasten.

#### f) Europa- und völkerrechtliche Vorgaben

Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Europarechts überlagert das vom EuGH entwickelte Missbrauchsverständnis<sup>141</sup> die Vorgaben des nationalen Rechts für die Ausgestaltung der Spezialgesetzgebung<sup>142</sup>, soweit sie auf die Erfassung grenzüberschreitender Gestaltungen beschränkt ist. Hieraus folgt nicht nur die Notwendigkeit, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Gegenbeweises einzuräumen<sup>143</sup>. Der EuGH setzt darüber hinaus Grenzen für die Ausgestaltung der Missbrauchstypisierung, weil diese von vornherein

139 Näher *J. Hey*, *StuW* 2008, 167 (177).

140 Zwar ist die diesbezüglich dem BVerfG seitens des BFH vorgelegte Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt gewesen, die gesamte Debatte um die Beschränkung der Verlustverrechnung (Ausschluss sog. „unechter“ Verluste) war aber von Missbrauchsüberlegungen geprägt. Am Ende derartiger Diskussionen stehen häufig überkomplexe Regeln.

141 Hierzu grundlegend *W. Schön*, *IStR* Beihefter zu Nr. 2/1996, 1–16; *P. Fischer* in *HHSp* (Fn. 6), § 42 AO Rz. 167 f., 201 ff. (2008); *J. Englisch*, *StuW* 2009, 3 ff.

142 Hierzu ausführlich *J. Hey*, *StuW* 2008, 167 (178–183).

143 Siehe z. B. *EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 (X und Y)*, *EuGHE* 2002, I-10829 Rz. 40 ff.; *EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst)*, *EuGHE*

darauf beschränkt sein muss, im Regelfall nur künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu erfassen<sup>144</sup>.

Spezialgesetzgebung, die sich gegen treaty shopping richtet, kann zudem mit den völkerrechtlichen Abkommenspflichten konfliktieren<sup>145</sup>. Zwar obliegt die Beurteilung der Abkommensvoraussetzungen dem jeweiligen Abkommenspartner nach seinem jeweiligen nationalen Recht<sup>146</sup>. Die Anwendung von Zurechnungsregeln oder der allgemeinen Vorschriften zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise in §§ 39 ff. AO, einschließlich § 42 AO<sup>147</sup>, führt daher nicht zu einem völkerrechtswidrigen treaty override. Anders ist dies indes für Spezialnormen zu beurteilen, die wie § 50d Abs. 3 EStG über die Erfassung von Missbrauchsgestaltungen i. S. v. § 42 AO hinausgehen. Sie sind gerade nicht „Teil der grundlegenden innerstaatlichen Vorschriften“<sup>148</sup> zur Feststellung des Sachverhalts, sondern schränken gezielt die abkommensrechtlichen Verpflichtungen ein<sup>149</sup>.

## IX. Auslegung spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschriften

Angesichts der häufig überschießenden Fassung der spezialgesetzlichen Missbrauchstatbestände stellt sich die Frage, inwieweit die dargelegten Grenzen der Missbrauchsgesetzgebung im Wege der Auslegung Berücksichtigung finden können.

Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften müssen – wie der BFH z. B. im Rahmen seiner Rechtsprechung zu § 8 Abs. 4 KStG deutlich gemacht hat<sup>150</sup> – entsprechend ihres Zwecks ausgelegt werden und bieten hierzu in der Regel reichlich Gelegenheit, da sie oftmals unbestimmte Rechtsbegriffe

- 
- 2002, I-1179 Rz. 37 f.; EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), EuGHE 2006, I-609 Rz. 74.
- 144 Vgl. z. B. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), EuGHE 2006, I-7995, Rz. 63.
- 145 Hierzu *J. Hey* in *J. Lüdicke* (Hrsg.), *Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?*, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 35, 2009, S. 137 (148 ff.).
- 146 BFH v. 12.7.1989 – I R 46/85, BStBl. II 1990, 113; BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235.
- 147 Anwendbarkeit von § 42 AO im Bereich von Doppelbesteuerungsabkommen BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235; BFH v. 31.5.2005 – I R 74/04, BStBl. 2006, 118; BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BFH/NV 2008, 1044.
- 148 MA-Kommentar Ziff. 9.2.
- 149 Wie hier geht von einem völkerrechtswidrigen treaty override aus *J. Schönfeld*, Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften in In- und Outboundfällen, Sonderdruck aus *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Fn. 45), § 50d AStG Rz. 31; a. A. aus innentheoretischer Sicht *P. Fischer* in *HHSp* (Fn. 6), § 42 AO Rz. 573 (2009).
- 150 Aktuell BFH v. 1.7.2009 – I R 101/08, BFH/NV 2009, 1838; zuvor BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602; BFH v. 29.4.2008 – I R 91/05, BFHE 222, 240; anders *E. Dötsch* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Pung*, *Loseblatt*, § 8 Abs. 4 KStG Rz. 25, der in der wirtschaftlichen Identität keinen Ausdruck von Miss-

enthalten, die weite Interpretationsspielräume zulassen. Dabei ist grundsätzlich eine an § 42 AO orientierte enge Auslegung zu fordern<sup>151</sup>. Dies gilt insbesondere für die Unzulässigkeit der steuererhöhenden Einbeziehung neuer, nach der missbräuchlichen Gestaltung verwirklichter Tatsachen<sup>152</sup>, die Behandlung von Fällen, in denen eine Steuerungsebene objektiv ausscheidet<sup>153</sup>, oder den Verzicht auf die Anwendung der Spezialnorm, wenn der Steuerpflichtige durch die inkriminierte Gestaltung keinen Steuervorteil erlangt hat<sup>154</sup>.

Fraglich ist, ob sich der Gesetzesanwender zur Vermeidung von durch die Typisierung bedingten Härtefällen auch über einen eindeutigen entgegenstehenden Wortlaut hinwegsetzen darf. Der entgegenstehende Wortlaut kann nur im Wege der Rechtsfortbildung durch teleologische Reduktion überwunden werden. Allerdings würde man dem Gesetzgeber dann unterstellen, dass das Überschießen der Vorschrift planwidrig ist<sup>155</sup>. Dies ist m. E. zulässig, solange sich der Gesetzgeber nicht ausdrücklich – rechtsprechungsbreakend – einer einschränkenden Auslegung durch den BFH entgegenstellt. Zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit ist dem Steuerpflichtigen auch der Vortrag außersteuerlicher Gründe zu erlauben, und zwar unabhängig davon, ob die spezialgesetzliche Missbrauchsnorm als materielle Typisierung formuliert ist. Dem steht nicht entgegen, dass einzelne spezielle Missbrauchsnormen (wie z. B. § 6 Abs. 3 UmwStG: „triftige Gründe“) eine Exkulpation ausdrücklich zulassen, andere nicht. Ein derartiger Gegenschluss würde ein in sich konsistentes System der Spezialgesetzgebung voraussetzen, das aber nicht existiert. Zudem geht die Pflicht zu verfassungskonformer Rechtsanwendung unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips einem derartigen e contrario-Schluss vor. Der Bundesfinanzhof hält dagegen, obwohl einige Senate explizit für eine einschränkende, am Missbrauchszweck orientierte Anwendung der Spezialnormen eintreten<sup>156</sup>, den Beweis des Gegenteils, soweit dieser nicht ausdrücklich vorgesehen ist, im Hinblick auf die vom Gesetzgeber intendierte Vereinfachung, für nicht zulässig<sup>157</sup>.

---

brauchsvermeidung, sondern eine zusätzliche Voraussetzung des körperschaftsteuerlichen Verlustausgleichs sieht.

151 Ebenso *F. Roser*, FR 2005, 178 (180 f.), der allerdings die Grenzen zwischen Rechtsanwendung innerhalb des Wortlauts (enge Auslegung) und Rechtsfortbildung („umgekehrte teleologische Reduktion“) nicht klar zieht.

152 *F. Roser*, FR 2005, 178 (182 f.) mit Beispielen.

153 *H.-U. Viskorf* in Boruttau (Fn. 24), § 5 GrEStG Rz. 88.

154 *F. Roser*, FR 2005, 178 (183 f.).

155 Zu den Voraussetzungen für eine wortlautübersteigende teleologische Reduktion vgl. *K. Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 391 ff.

156 Insbesondere der II. Senat zu §§ 5, 6 GrEStG vgl. z. B. BFH v. 16.7.1997 – II R 27/95, BStBl. II 1997, 663 (665).

157 BFH v. 3.8.2005 – I R 62/04, BStBl. II 2006, 391 (392); BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474 (478 f.) zu § 18 Abs. 3 UmwStG und BFH v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl. II 1997, 605 (606), wonach § 21 Abs. 2 EStG selbst dann ein-

Für Missbrauchsnormen, die auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt sind bzw. auf Richtlinienrecht beruhen, kann hieran jedoch nicht länger festgehalten werden. Der Anwendungsvorrang des Europarechts verpflichtet den Rechtsanwender dazu, den Gegenbeweis zu akzeptieren, da der EuGH in ständiger Rechtsprechung die Möglichkeit des Nachweises außersteuerlicher Gründe zur Voraussetzung für die Verhältnismäßigkeit von Missbrauchsvorschriften macht. Dabei führt das Fehlen einer derartigen Öffnungsklausel grundsätzlich nicht dazu, dass die Norm insgesamt unanwendbar ist<sup>158</sup>, sondern, dass sie im Wege „geltungserhaltender Reduktion“ auch für Zeiträume vor einem korrigierenden Einschreiten des Gesetzgebers um die Möglichkeit eines Entlastungsbeweises ergänzt werden muss<sup>159</sup>.

## X. Zusammenfassung

1. Die Einordnung einer Vorschrift als spezialgesetzliche Missbrauchsnorm ist Voraussetzung der *Rechtfertigung* des durch sie bewirkten Eingriffs, ihrer *teleologischer Auslegung* sowie der Bestimmung des *Konkurrenzverhältnisses* zu § 42 AO.
2. § 42 AO definiert in Abs. 1 Satz 2 die spezielle Missbrauchsnorm als „Regelung in einem Einzelsteuergesetz, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient“. Dabei muss es sich grundsätzlich um eine Steuerumgehung im Sinne von § 42 Abs. 2 AO handeln. Allerdings bedingt die Technik der Typisierung, dass der Spezialgesetzgeber im Rahmen seines Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums auch Regelungen erfasst, in denen kein Missbrauch vorliegt. Dabei treten die Wertungen des Gesetzgebers an die Stelle der Wertungen der Rechtsprechung bei Auslegung von § 42 AO. Ist der potentielle Missbrauch dagegen lediglich Anlass für eine generelle Regelung, so handelt es sich, ungeachtet des Umstandes, dass die Vorschrift auch Missbrauchsfälle erfasst und ungeachtet der Gesetzesbegründung, nicht um eine spezielle Missbrauchsnorm (Beispiel: § 8c KStG).
3. Steuersystematisch können Missbrauchsnormen als unselbständige Fiskalzwecknormen mit Vereinfachungszweck charakterisiert werden. Sie treffen keine eigenständige Steuerwürdigkeitsentscheidung, sondern beziehen ihre Rechtfertigung aus der Norm, deren Umgehung sie verhindern sollen.
4. Kern jeder Spezialnorm ist die – in der Regel nicht widerlegbare – norm-spezifische Typisierung der Unangemessenheit der rechtlichen Gestal-

---

greifen soll, wenn der Vermieter aus rechtlichen Gründen an der Erhöhung der Miete gehindert ist.

158 So aber A. *Schumacher* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Fn. 3), § 15 UmwStG Rz. 220.

159 So z. B. BfM v. 8.1.2007 – IV B 4 S 1351 1/07, BStBl. I 2007, 99 zu § 8 AStG für Zeiträume vor Einföhrung von § 8 Abs. 2 AStG.



tung. Der Nachweis außersteuerlicher Gründe, wie nun in § 42 Abs. 2 Satz 2 AO ausdrücklich vorgesehen, ist im Anwendungsbereich der Spezialnorm regelmäßig nicht zulässig und soll nach Auffassung des BFH im Hinblick auf das Vereinfachungsinteresse auch nicht in den Spezialtatbestand hineingelesen werden können. Die Spezialnormen beschränken sich nicht auf die Typisierung des Missbrauchstatbestandes, sondern setzen eigenständige Rechtsfolgen, die von der in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO angeordneten Rechtsfolge abweichen können. Soweit sie über den Steueranspruch hinausgehen, der sich bei Zugrundelegung der angemessenen Gestaltung ergeben hätte, sind sie vom Missbrauchsvermeidungszweck nicht mehr gedeckt und bedürfen zusätzlicher Rechtfertigung.

5. Die *Typologie des spezialgesetzlich erfassten Missbrauchs* weicht nicht grundsätzlich von der Typologie des Gestaltungsmissbrauchs i. S. v. § 42 AO ab. Die von der Spezialgesetzgebung erfassten Gestaltungen lassen sich den aus der Rechtsprechung bekannten Kategorien zuordnen. Das Gros der Spezialnormen richtet sich gegen *Gesamtplangestaltungen* (zur Statusverbesserung: z. B. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG; §§ 15 Abs. 2 Satz 1, 18 Abs. 3; 22 UmwStG; zur Beeinflussung von Stichtagswerten: § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 6 EStG; § 8c Abs. 1 Satz 1, § 1 Abs. 2a GrEStG); die *Unangemessenheit von Austauschverträgen bei fehlendem Interessengegensatz* (z. B. § 8a Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 KStG a. F.; § 8a Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 KStG n. F.; § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG; § 1 Abs. 2 AStG; § 10 Abs. 5 UStG) und die *Zwischenschaltung von Rechtsträgern* (z. B. §§ 7 ff. AStG; § 50d Abs. 3 EStG; § 1 Abs. 2a, 3 GrEStG)
6. *Techniken spezialgesetzlicher Missbrauchsbekämpfung* sind insbesondere die Flankierung zivilrechtsanknüpfender Tatbestände durch Ersatztatbestände (insb. GrEStG, ErbStG); Sperr- und Behaltefristen; betragsmäßige „safe haven“; Vermutungen fehlenden Interessengegensatzes bei qualifizierter Beteiligung mit der Folge der Anordnung und Konkretisierung des Fremdvergleichs (§ 1 Abs. 1 AStG); Aktivitäts- und Substanzvorbehalte (§ 8 Abs. 1 AStG; § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 u. 3 EStG).
7. Bezüglich des „Ob“ der Spezialgesetzgebung hat der Gesetzgeber einen weiten Ermessensspielraum. Auch wenn man aus Art. 3 Abs. 1 GG eine öffentliche Pflicht zur Missbrauchsbekämpfung ableitet, steht es dem Staat frei, ob er auf § 42 AO oder eine Spezialnorm zurückgreift.
8. Vorrangiger Maßstab der Überprüfung des „Wie“ der Spezialgesetzgebung ist Art. 3 Abs. 1 GG. Spezialgesetzliche Missbrauchsnormen dienen grundsätzlich der Verwirklichung gleichmäßiger Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Als Vereinfachungszwecknormen müssen sie den Anforderungen an eine gleichheitssatzkonforme Typisierung genügen (Orientierung am realistischen Durchschnittsfall; Vermeidung unverhältnismäßiger Härten). Grob typisierende, nicht widerlegbare Fristenregeln begegnen unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten

Bedenken. Eine Anknüpfung (unwiderlegbarer) Spezialnormen an das Angehörigenverhältnis scheidet wegen Art. 6 GG grundsätzlich aus. Die Freiheitsrechte und die hieraus ableitbaren Grundsätze der Finanzierungsfreiheit, der freien Rechtsform- oder Standortwahl hindern den Spezialgesetzgeber nicht an einer an der gleichmäßigen Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausgerichteten Missbrauchsbekämpfung. Rechtsstaatskonforme Spezialgesetzgebung muss den Grundsätzen der Vorhersehbarkeit und Normenklarheit genügen. Diesen Anforderungen laufen überkomplexe, unklar abgefasste Missbrauchsnormen zuwider.

9. Spezialnormen, die auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt sind, müssen der Rechtsprechung des EuGH zum Rechtsfertigungsgrund der Bekämpfung von Steuerflucht beachten, andernfalls verstoßen sie gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages. Soweit die spezialgesetzliche Norm über die Kodifikation allgemeiner Zurechnungsgrundsätze bzw. die Abwehr von Missbrauch i. S. v. § 42 AO hinausgehende Anforderungen an die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen stellt, handelt es sich zudem um ein völkerrechtswidriges treaty override.

## Diskussion

zu den Referaten von *Michael Wendt*  
und Prof. Dr. *Johanna Hey*

Leitung

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Prof. Dr. *Fischer*

Herr *Wendt*, ich möchte zu Ihrem Referat ein paar Bemerkungen machen. Ihr Vortrag hat mich sehr ratlos zurückgelassen. Vielleicht hätten Sie mich auf Ihren Erkenntnisstand gebracht, wenn Sie an einem ganz konkreten, nur an einem einzigen Fall einmal durchgespielt hätten, wie § 42 AO anzuwenden ist alternativ vor 2008 und ab 2008. Das wäre sehr hilfreich gewesen und deswegen möchte ich Ihnen die Diskussion über einen solchen Fall aufnötigen. Ich möchte vorab drei Bemerkungen machen.

Ich gebe Ihnen zu, der neue § 42 ist so ein wenig wie ein Kaleidoskop: Wenn man die Worte schüttelt, kommt jedes Mal ein neues Bild heraus. Aber Sie haben völlig Recht, dass das Tatbestandsmerkmal „gesetzlicher vorgesehener Vorteil“ eine deutliche Objektivierung bringt. Deswegen meine ich, der Steuervorteil, der als unangemessen verworfen und gerade nicht gewährt wird, der existiert nur in der Zielprojektion des Steuerpflichtigen. Er ist sein unangemessener, weil dem objektiven Gesetz nicht entsprechender Subsumtionsvorschlag.

Das war die erste Vorbemerkung, die zweite wäre die: Die Diskussion über die Innen- und die Außentheorie führt nicht weiter. Die Rechtsanwendung vollzieht sich in Wirklichkeit völlig anders. Auch gerichtsintern ist es ja nicht so, dass sich Richter hinter einem Feldzeichen zusammen scharen, die Kohorten sichten und aufeinander losschlagen, sondern es geht darum, dem Steuerpflichtigen, vor allem dem unterlegenen Kläger, eine gute Urteilsbegründung zu liefern mit der Aussicht und der Zielsetzung der Konsensfähigkeit. Das wäre wohl auch die angemessene Sicht.

Wenn man danach fragt, was in der Realität der Rechtsprechung geschieht, muss man wahrnehmen, dass es Senate des BFH gibt, die Missbrauchvermeidung und Missbrauchsbewältigung praktizieren, ohne den § 42 AO zu bemühen.

Ich möchte Ihnen dazu einen ganz kurzen Fall vorstellen. Sie kennen ihn, wir haben ihn gestern kurz an der Hotelbar andiskutiert. Es geht um den Steuerpflichtigen, einen Steuerberater, der eine saure Wiese im Blick hatte und mit erheblichen Bemühen sich als Erschließungs- und Aufschließungsunternehmer betätigt, die saure Wiese zu einem wertvollen Grundstück

heraufgezogen hat, sämtliche Bedenken der Gemeindeverwaltung, des Landeskonservators – es waren dort allemannische Gräber gefunden worden – bei Seite geräumt hat. An dem Tag, als er auch schon einen Käufer gefunden hat, übertrug er das Grundstück seinen drei Söhnen, die taggleich den Verwertungsgewinn realisierten. Der Fall kam zum BFH. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Sachverhalt diskutiert worden unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit. Mit dem Effekt der bekannten Misslichkeit, dass sich die streitenden Parteien behelligt haben mit den Kaskaden von sich gegenseitig substituierenden Begriffen der Unangemessenheit. Vor allen Dingen wurde dadurch dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, den Motivtest abzuliefern und wirtschaftlich beachtliche Gründe darzulegen. Und natürlich fanden sich reichlich außersteuerliche „gute Gründe“ (good business reasons). Z. B. wies er darauf hin, er sei als Vater berechtigt, seine Söhne mit Vermögen auszustatten. Der angerufene Senat des BFH führte aus, das interessiere alles nicht. Maßgebend sei das Gesetz und deswegen sei die Frage zu stellen, wer hier als Zurechnungssubjekt der Unternehmer sei. Hier möchte ich anschließen an das, was heute Morgen Herr *Kirchhof* gesagt hat. Der Senat hat schlicht die Markteinkommenstheorie angewendet und die Entscheidung darauf gestützt, dass der Vater den Verwertungsgewinn generiert hat durch seine eigene unternehmerische Tätigkeit. Wenn er dann den Verwertungsgewinn seinen Söhnen überlässt – durch das Konstrukt der Schenkung zum Zwecke der Weiterveräußerung – verfügt er über den von ihm selbst bezogenen Gewinn. Ich meine, diese Begründung lässt sich heute immer noch hören. Und vor allen Dingen kam es dann auf den Motivtest nicht mehr an. Hier sind wir an einem Punkt, den man weiter verfolgen sollte. Es geht gerade in den Fällen, in denen Werte zugerechnet werden – also Werte wie Einkünfte, Umsätze und Vermögen – darum, dass man auf subjektive steuerschuldrechtliche Zurechnungskriterien zurückgreifen muss. Diese müssen ausgeformt werden, dann nämlich erübrigt sich die Anwendung des § 42.

Im Umsatzsteuerrecht sind wir mittlerweile auf diesem Erkenntnisstand. Ich könnte das erläutern anhand der Entscheidung in der Rechtssache *Planzer S.à.r.l.*, die der EuGH getroffen hat ausschließlich auf der Grundlage der normativen Vorgabe „Mittelpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit“. Das ist das Tatbestandsmerkmal, das dazu geeignet ist, in subjektiver Hinsicht Umsätze zuzurechnen, aber auch Zurechnungsgrundsätze für grenzüberschreitende Gestaltungen territorial richtig zu verankern. In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht darf ich verweisen auf die Entscheidung *Cadbury Schweppes*. Ich könnte beispielsweise auf die Textziffern 100 ff. des Generalanwalts *Léger* in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache, wo er die subjektive Zurechnung von unternehmerischen Einkünften materiellrechtlich substantiiert hat. Das ist der richtige Weg. Hiervon ausgehend meine ich, wir bekommen den § 42 AO selbst als kaleidoskopartige Vorschrift so hin, dass wir die eigentliche steuerschuldrechtliche Dogmatik praktizieren können mit Gewinn für unsere Rechtskultur.

Prof. Dr. *Piltz*

Herr *Wendt*, eine Frage. Der § 42 AO ist vom Gesetzgeber geschaffen worden, um das Recht zu ändern. Das neue Recht soll anders sein als das alte. Sie haben gesagt, das sei zum Teil nicht gelungen, da altes Recht kodifiziert worden sei, aber Sie haben auch gesagt, dass nicht alles so geblieben ist, wie es war. Die Zielrichtung des Gesetzgebers war, eine bestimmte Rechtsprechung des BFH zu ändern, wesentlich zu den Dublin Docks Fällen, also ausländischen Kapitalgesellschaften. Meine Frage an Sie ist: Würden Sie diese Fälle und andere BFH-Fälle nach dem neuen Wortlaut anders entscheiden als früher?

Prof. Dr. Dres. h. c. *Kirchhof*

Herr *Wendt*, ich habe Ihre Überlegungen mit innerer Zustimmung gehört, insbesondere wenn Sie ausführen, die entscheidende Frage sei, ob dem Steuerpflichtigen der Steuervorteil zustehe. In der Umkehrung dieser Frage wird dann geprüft, ob die Steuerlast den Steuerpflichtigen zu Recht treffe. Diese Frage beantwortet sich aus den Tatbeständen des Einkommensteuerrechts, des Umsatzsteuerrechts, des Erbschaftsteuerrechts. Haben wir diese Normen ausgelegt, ist die Aufgabe der vollziehenden und der rechtsprechenden Gewalt erfüllt. Wir brauchen den Missbrauchstatbestand nicht mehr.

Doch dann kommen Sie doch wieder auf die Unangemessenheit der Gestaltung, sogar auf die Gestaltungsabsicht, die Erstreckung auf Dritte, den Nachweis außersteuerlicher Gründe zurück. Das sind meines Erachtens Ablenkungstatbestände, die von der strikten Legalität – steht dem Steuerpflichtigen der begehrte Vorteil nach dem Gesetz zu? – wegführen, die Beurteilungsperspektive verzerren, den Auftrag des Richters komplizierter machen. Blicken wir einmal auf die konkreten Fälle der Hin- und Rückzahlung beim Lohn oder bei der Miete. Ein Eigentümer sucht den Status des Vermieters, damit er Aufwendungen absetzen kann. Deswegen spricht er eine ihm nahestehende Person an, sie solle ihm einen Mietzins zahlen, den er sogleich zurückzahlen werde. Im zweiten Fall ist ein Mietvertrag unter Fremden geschlossen und die Miete gezahlt worden. Doch der Gegenstand des Vertrages ist ein nicht nutzbares Gebäude. Der Vermieter zahlt den Mietzins zurück. Beide Fälle sind gleich zu beurteilen. Der Vermieter hat kein zum Erwerb geeignetes Grundstück und nutzt es nicht zum Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Insofern ist kein Rechtsverhältnis entstanden.

Prof. Dr. *Seer*

Ich möchte mich zur Innen- und Außentheorie hier nicht äußern. Stattdessen möchte ich aber *Johanna Hey* für ihren Vortrag danken; einfach, weil in dem Bereich bisher, meines Erachtens, nichts geleistet worden ist. D. h. wir müssen hier jetzt endlich zu dem Punkt kommen, wo diese Missbrauchstatbestände auch verfassungsrechtlich geprüft werden. *Johanna Hey* hat einen

Maßstab geliefert, der zu konkreten Ergebnissen führt. Ein konkretes Ergebnis ist, dass § 8c KStG verfassungswidrig ist. Meine Frage, die sich anschließt, lautet: Wie ist dies für die anderen Tatbeständen zu beurteilen, die *Johanna Hey* genannt hat?

Dr. *Weckerle*

Ich möchte das Augenmerk auf die Funktion des § 42 AO als Ursprung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung richten. Herr *Lang* hat schon vor vielen Jahren dargelegt, dass ein Großteil der Rechtsinstitute richterlicher Rechtsfortbildung auf § 42 AO beruht, insbesondere in Verbindung mit Besteuerungslücken, die sich aus dem Einkünfte dualismus ergeben. Zu nennen wären etwa Betriebsaufspaltung, gewerblicher Grundstücks handel oder auch verdeckte Gewinnausschüttung. Letztlich sind also auch die Regelungen dieser Rechtsinstitute Missbrauchsvorschriften. Die von Frau *Hey* angesprochenen spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften, da sind wir uns ja glaube ich einig, müssen einschränkend ausgelegt werden. Die Rechtsprechung hat allerdings die Tendenz, diese Rechtsinstitute immer weiter auszudehnen. Das widerspricht nach meiner Einschätzung dem Spezialcharakter, dem Missbrauchscharakter. Herr *Wendt*, dazu hätte ich gerne Ihre Meinung gehört.

Dr. *Anzinger*

Herr *Wendt*, mich bewegt Ihr Vorschlag § 42 AO durch Regelbeispiele zu ergänzen. Folgt man Ihrem Vorschlag, müsste der Gesetzgeber deutlich Farbe bekennen und offenlegen, wo er gesetzliche Vorteile oder Steuervorteile vorsieht. Darf man erwarten, dass der Gesetzgeber die Kraft dazu aufbringt? Wir reden stets generalisierend vom Gesetzgeber. Mit Blick auf die Entstehungsgeschichte eines Gesetzes verbergen sich dahinter aber zunächst die Referenten im Bundesfinanzministerium, später die Abgeordneten des Bundestages und schließlich die 16 Bundesländer. Dieser in innerer Zerissenheit lebende und häufig nur durch Formelkompromisse handlungsfähige Gesetzgeber müsste, wenn ich Sie richtig verstanden habe, z. B. in § 21 EStG oder bei § 42 AO regeln, dass die Einbeziehung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein gesetzlich vorgesehener Steuervorteil sein kann. Dazu wird er sich kaum durchringen können. Die Bereiche, in denen der Gesetzgeber steuerliche Folgen bewusst hinnimmt, über die er wohl nicht offen beschließen würde, erscheinen mir zahlreich. Wie könnte man den Katalog der Regelbeispiele vor diesem Hintergrund formulieren?

Prof. Dr. *Lang*

Ich möchte an das anknüpfen, was Herr *Seer* zu § 8c KStG gesagt hat. Frau *Hey* hat in Ihrem Vortrag die Auffassung vertreten, die Verletzung des Nettoprinzip durch § 8c KStG sei verfassungswidrig, weil sich § 8c KStG nicht

als Missbrauchsnorm rechtfertigen lasse. Dieser Auffassung stimme ich zu. Indessen besteht im Falle des § 8c KStG immerhin die Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs. Meine Frage ist, ob es über die konkrete tatbestandliche Erfassung des Gestaltungsmissbrauchs hinaus einen Rechtfertigungsspielraum gibt. Die Finanzverwaltung vertritt die Meinung, dass § 8c KStG keine Missbrauchsnorm sei. Kann die Durchbrechung des Nettoprinzips gleichwohl gerechtfertigt werden? Oder ist eine Norm wie der § 8c KStG stets verfassungswidrig, wenn sie einen Gestaltungsmissbrauch tatbestandlich nicht konkret erfasst?

*Viskorf*

Ich stimme den zutreffenden Feststellungen von Frau Prof. *Hey* hinsichtlich der Überhänge bei den spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsregelungen zu. Es gibt in meinem Senat die Tendenz, solche Missbrauchsverhinderungsvorschriften auf die Fälle zu beschränken, in denen objektiv ein Missbrauchspotential steckt. Ich denke da an die Rechtsprechung zu §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 4 GrEStG, wo wir einen Regelungsüberhang erkennen. Hier legen wir die Vorschrift gegen ihren Wortlaut eng aus und fassen nur die Fälle unter diese Vorschrift, in denen tatsächlich ein Missbrauchspotential vorliegt. Deswegen möchte ich die Frage stellen, können wir nicht in vielen Fällen des Überhangs diesen mit einer teleologischen Reduktion der Vorschrift einfangen und so die Vorschriften auf die tatsächlich missbrauchsbelasteten Fallgruppen beschränken?

Prof. Dr. Dr. h. c. *Schön*

Herzlichen Dank. Ich bin Herrn *Wendt* sehr dankbar, dass er den Text des § 42 AO noch mal mit ganz neuen frischen Augen angeschaut hat. Ich will aber vielleicht doch an zwei Punkten Anmerkungen machen. Das Eine ist: Sie haben das Merkmal das gesetzlich vorgesehenen Steuervorteils betont und das Merkmal der (Un-)Angemessenheit vollständig dahinter verschwinden lassen. Die Rechtsprechungsentwicklung sieht anders aus. In der Rechtsprechung ist das Angemessenheitsmerkmal der traditionelle Schwerpunkt und gerade der I. Senat des BFH hat dann zusätzlich gesagt, dass es auch Gestaltungen gibt, und zwar sehr gezielte Gestaltungen, die einen gesetzlich gewollten Steuervorteil in den Blick nehmen. Daher müssen wir die Frage nach der Teleologie des Gesetzes und der Zulässigkeit des angestrebten Steuervorteils zusätzlich stellen. Und ich würde es auch für gefährlich halten, die Angemessenheitsfrage vollständig auszublenden, denn sie führt letztlich dazu, darauf hat Herr *Kirchhof* zutreffend hingewiesen, dass man dann nur noch nach dem Normzweck fragt und dann verwenden wir die Norm des § 42 AO sehr extensiv im Sinne einer teleologischen Erweiterung. Die einzige Bremse, die dann noch verbleibt, ist die Frage nach der Konkretion des Normzwecks durch den Gesetzgeber, z. B. in Regelbeispielen, in Präambeln, in der Gesetzesbegründung, wo auch immer.

Das ist auch deshalb gefährlich, weil wir es ja im Steuerrecht typischerweise nicht mit der Erlangung von Vorteilen im Sinne einer Steuersubvention zu tun haben, sondern mit der Vermeidung von finanziellen Nachteilen, mit der Vermeidung von Gewinnrealisierungen, mit der Vermeidung von Gewerbesteuerpflichten, mit der Vermeidung der Zurechnung zum Betriebsvermögen etc. im Rahmen der Fiskalnormen, bei denen eine teleologische Bremse nur schwer eingebaut werden kann. Ich möchte es daher nicht aufgeben, das Merkmal der Unangemessenheit.

Gefreut hat mich bei beiden Referaten, dass die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung stark im Vordergrund gestanden hat. Ich darf auch Frau *Hey* in allem zustimmen. Zu Herrn *Fischer* möchte ich doch Bedenken anmelden. Wir können keine Fälle lösen, indem wir unter theoretische Konzepte, z. B. die „Markteinkommenstheorie“ subsumieren. Wir sind rechtsstaatlich gezwungen, uns an das Gesetz und seine Schranken zu halten.

Prof. Dr. *Raupach*

So hervorragend eigentlich die Untersuchung von Frau *Hey* war, in einem Punkt bin ich nicht recht überzeugt. Es kommt hier immer wieder bei uns der Gedanke auf, es sei eigentlich besser, diese spezialgesetzlichen Normen zu haben, als wenn die Verwaltung tätig würde. Für mich ist auch die Alternative, dass es eben Fallgruppenbildung durch die Rechtsprechung gibt. Das hat es ja in der Vergangenheit auch gegeben. Denken Sie an die Basisgesellschaften oder so etwas. Zuzugeben ist, es ist vielleicht nicht realistisch zu hoffen, dass diese spezialgesetzlichen Regelungen nun plötzlich auf einen Ritt verschwinden, aber wenn wir, ihnen sozusagen, noch den Vorrang geben, dann wird es ja noch schwerer sie zu bekämpfen. Das wäre so mein Gedanke dabei und dabei denke ich an zwei Dinge. Sie selber haben ja gesagt, diese spezialgesetzlichen Regelungen haben immer Überhänge, d. h. sie regeln eben gar nicht oder nehmen nicht nur den nicht gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil, sondern sie regeln neu, was denn eigentlich gesetzlich gewollt sein sollte. Das merkt man ja an all diesen Einzelheiten, die da sind, Sperrfristen oder dergleichen, da merkt man ja sofort es treten völlig neue Vorstellungen darüber in den Blick und die könnten im Erlasswege gar nicht geschaffen werden, diese Überhänge. Das ist das Eine. Und das Zweite: Ich habe aber noch andere Bedenken: Natürlich ist es immer richtig den parlamentarischen Gesetzgeber zu stärken, die Verfassungsrechtsprechung tut das und das ist sicher auch richtig, nur man muss doch deutlich sehen, wir sprechen hier immer vom „Gesetzgeber“. Natürlich haben wir einen Gesetzgeber, aber dieser Gesetzgeber ist gerade in diesen Fällen häufig mehr oder weniger nur Instrument der Finanzverwaltung. Seien Sie mir nicht böse, aber wir kennen ja die Entstehung dieser Vorschriften und insofern bin ich mir auch gar nicht sicher, ob die Parlamentarier dieses Umfeld kennen und die Abwägung, die dafür erforderlich ist, überhaupt getroffen haben. Das ändert natürlich nichts daran, dass das dann ein Gesetz ist, das ist voll-



kommen klar, aber ich finde es nicht unbedingt einen Vorteil, wenn die eine Gewalt die andere instrumentalisiert, ist das für mich kein Vorteil.

Dr. *Schönfeld*

Meine Frage schließt sich unmittelbar an die Anmerkung von Herrn *Viskorf* an sowie an Ihren Vorschlag, Frau *Hey*, bei typisierenden Missbrauchsvorschriften in jedem Einzelfall einen Gegenbeweis zuzulassen. Meine Frage geht dahin: Sind wir von Verfassungswegen nicht vielleicht sogar gezwungen, bei typisierenden Missbrauchsvorschriften stets den Gegenbeweis zuzulassen? Könnten wir dazu nicht eine entsprechende Anleihe beim EuGH nehmen, der für die Grundfreiheiten judiziert hat, dass eine typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschrift, will sie vor dem gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgebot bestehen, stets den Gegenbeweis im Einzelfall zulassen muss? Denn auch Art. 2 GG konstituiert ein Freiheitsrecht, dessen Beschränkung durch eine typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschrift vor dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgebot Bestand haben muss. Muss ich daher nicht auch hier zur Rechtfertigung in jedem Einzelfall darlegen können, dass der typisierte Missbrauchsvorwurf nicht verfangt? Danke.

*Wendt*

Lieber Herr *Fischer*, Sie haben gesagt, den § 42 AO bekommen wir schon hin. Aber der Gesetzgeber hat den § 42 AO hibekommen und wir müssen zur Kenntnis nehmen, dass § 42 AO geändert worden ist. Es ist ein Tatbestandsmerkmal geschaffen worden, das bisher nicht dar war, das auch von der Rechtsprechung niemals verwendet worden ist. Wir müssen uns also die Frage stellen, was hat der Gesetzgeber damit beabsichtigt. Und der Gesetzgeber war in diesem Fall zwar von der Finanzverwaltung beraten, aber ob er, Herr *Raupach*, Instrument der Finanzverwaltung war, das wage ich in diesem Fall zu bezweifeln, denn der Finanzausschuss hat sich intensiv mit der Sache beschäftigt und ist zu einer neuen Lösung gekommen. Ja ich weiß, dass Sie diesen Fall nicht gemeint haben, aber verbreitet wird ja angenommen, dass der Gesetzgeber ständig Instrument der Finanzverwaltung ist. In diesem Fall kann man wirklich feststellen, er war es nicht.

Wir müssen also zur Kenntnis nehmen, dass hier eine neue Norm vorliegt, und uns die Frage stellen, wie sie sich auswirkt auf das, was wir bisher, angeleitet durch die Rechtsprechung und die Wissenschaft, herausgefunden haben.

Den Fall des Steuerberaters mit seinen Söhnen, der in vielen Beiträgen von *Peter Fischer* auftaucht, den ich natürlich deswegen kenne und mit dem ich mich auch auseinandergesetzt habe, den kann ich praktisch nur lösen, wenn ich ihn mir ganz genau anschau. Und dann stelle ich mir die Frage, sind die Kinder wirtschaftliche Eigentümer dieses Grundstücks geworden. Wenn sie

nicht wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks geworden sind, dann hat der Vater ein Veräußerungsgeschäft getätigt und dann ist ihm das Einkommen aus dem Geschäft zuzurechnen. Und dass wir uns darüber so grämen, liegt daran, dass der Gesetzgeber den Dualismus der Einkunftsarten beibehält und bestimmte Gewinne nicht besteuert. Wir müssen uns einfach daran gewöhnen, dass das so ist. Daraus resultieren auch alle die Punkte, die Herr *Rödter* heute aufgeführt hat. Sie betrafen solche Fälle, in denen das Gesetz eben Sprünge enthält, unsystematisch ist. Es sind alles keine Fälle von § 42 AO.

Herr *Kirchhof*, darf ich gleich anschließen. Ich bin auch der Meinung, dass wir die Tatbestände voll ausreizen und sehen müssen, ob der Steuervorteil vom Gesetz für diesen Fall vorgesehen ist. Nur wenn gar nichts mehr geht, so wie Herr *von Groll* gerade vorhin gesagt hat, dann müssen wir noch an § 42 AO denken. Das ist eigentlich ja der Kern der Auseinandersetzung über Innen- und Außentheorie, über die ich auch nichts weiter sagen will. Wenn die Ergebnisse identisch sind, dann kommt es nicht darauf an, wie wir sie theoretisch begründen. Ich glaube aber, dass der gedankliche Unterschied darin liegt, dass die Vertreter der Innentheorie sagen, wir können alles durch Auslegung des Gesetzes finden. Und ich meine, dass jedenfalls an der Grenze des Wortsinns auch die Auslegungsgrenze ist. Außerstenfalls, Sie haben es ja gerade vorhin gesagt, kommt es zur verfassungskonformen Auslegung. Dann ist das Ende der Auslegung erreicht und dann brauchen wir noch § 42 AO. Und nur für diese Fälle, meine ich, mich geäußert zu haben. Sie sagen, dann gibt es keine Besteuerung mehr. Die Frage ist aber, ob der Gesetzgeber sagen kann, dass beispielsweise eine bestimmte Steuervergünstigung nicht genutzt werden soll von bestimmten Personen, auf die sich an sich der weite Tatbestand auch erstrecken würde. Und ich meine, das kann er nur, indem er es ausdrücklich regelt. Er soll es im Einzelgesetz regeln, da haben wir gar kein Problem mit § 42 AO, und er soll es meiner Meinung nach in § 42 AO mit Regelbeispielen versuchen, soweit wir heute Spezialgesetzgebung haben. Wir bräuchten alles das, was Frau *Hey* dankenswerter Weise an Systematisierung gefunden hat oder versucht hat zu finden, für Spezialnormen nicht, wenn wir mit dieser Technik vorgehen würden. Wir könnten diese lange Latte von Normen, die wir mittlerweile im Gesetz haben, die üblicherweise mit kleinen Buchstaben a, b, c versehen sind, abschaffen, wenn wir mit einer anderen Regelungstechnik vorgehen würden. Und ich glaube, dass wir das heute über den Schlüssel des vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Steuervorteils versuchen könnten. Ich bin auch kein Utopist und weiß, dass diese Normen nicht von heute auf morgen wieder abgeschafft werden. Den § 8a KStG, den § 4h EStG, den § 15a EStG, den § 4 Abs. 4a EStG und wir können das beliebig lange fortsetzen. Die werden wir noch lange sehen. Ich befürchte nur, wenn wir so weiter machen wie bisher, werden wir immer noch mehr von diesen Normen bekommen, die alle wieder zu denselben Problemen führen.

Herr *Piltz*, Dublin Docks, würden die heute anders entschieden als damals? Wahrscheinlich nein. Sie würden wahrscheinlich nicht anders entschieden, weil das Verhältnis zwischen Spezialnorm und Generalnorm gerade nicht anders bestimmt worden ist, weil das meiner Meinung nach auch gar nicht geht. Dementsprechend bleibt es für Dublin Docks, mal abgesehen von der Argumentationskette des I. Senats, die ja diskutiert werden kann, im Ergebnis bei dieser Entscheidung. Deswegen würde der Gesetzgeber weiter machen müssen mit Spezialnormen und wir würden in 10 Jahren hier wieder sitzen und die nächsten 50 Normen beklagen, von denen wir nicht wissen, wie weit sie greifen, die aber alle weiter greifen als eigentlich zur Abwehr von Missbrauch erforderlich wäre.

Herrn *Weckerle*, Sie haben gefragt, wie das ist mit den richterlichen Rechtsinstituten. Die vGA war ursprünglich eine Missbrauchsbekämpfungsregelung, als sie noch nicht im Gesetz stand. Heute steht sie im Gesetz, niemand wird sie mehr entfernen. Also alle Rechtsinstitute, die bis heute in Gesetzesform gegossen worden sind, werden bleiben, solange sie der Gesetzgeber nicht ausdrücklich abschafft. Über bloßes Richterrecht wird man in der Tat nachdenken müssen. Meiner Meinung nach werden alle Finanzgerichte sich jetzt, wenn erstmals Fälle kommen, für die der neue § 42 AO anzuwenden ist, fragen müssen, können wir an der bisherigen Handhabung festhalten oder hat diese Gesetzesänderung dazu geführt, dass wir den Fall anders beurteilen müssen.

Herr *Anzinger*, Sie bezweifeln, dass der Gesetzgeber die Kraft hat, die Regelbeispiele tatsächlich ins Gesetz zu schreiben. Immerhin hat er die Kraft gehabt, den § 42 AO neu zu regeln, leider in einer ziemlich unglücklichen Hauruckaktion. Mir wäre lieber gewesen, wir hätten hier heute und morgen darüber diskutiert und anschließend hätte der Gesetzgeber gehandelt. Dann wäre vielleicht etwas Besseres herausgekommen. Das ist leider nicht geschehen. Aber, dass er die Kraft haben könnte, das glaube ich schon. Er hat ja auch die Kraft, alle speziellen Missbrauchsregelungen zu erlassen. Dann könnte er das auch mit Regelbeispielen machen. Ich bin vielleicht von Ihnen falsch verstanden worden. Sie haben gesagt, er müsse immer sagen, wann ein Steuervorteil zustehen soll. Nein umgekehrt: Er muss sagen, wann er nicht zustehen soll. Dann sieht es, glaube ich, ein bisschen einfacher aus. Dann muss der Gesetzgeber nicht in § 21 EStG das von Ihnen Vermutete herein schreiben.

Herr *Schön*, Sie möchten gerne das Angemessenheitskriterium weiter behalten. Aber das ist doch gerade das eigentliche Problem der Auslegung von § 42 AO. Denn es ist reine Willkür, was in § 42 AO hereingelesen wird. Ich selber habe als Richter mehrere Entscheidungen treffen müssen, in denen ich mich gefragt habe, an welchen Maßstäben soll ich denn messen. Ist es angemessen oder ist es unangemessen nach meinem Erkenntnisstand, und der ist begrenzt, wie er für jeden Menschen begrenzt ist. Und deshalb meine ich,

der Gesetzgeber hat hier einen genialen Schachzug, wahrscheinlich ohne es zu merken, vollzogen, indem er den gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil tatsächlich zu einem Kriterium macht, hinter dem die Angemessenheit verschwindet. Wir prüfen die Angemessenheit also nur noch nach den Wertungen des Gesetzes und nicht mehr nach den Wertungen des Rechtsanwenders.

Prof. Dr. *Hey*

Lassen Sie mich auf der grundsätzlichen Ebene mit der Frage von Herrn *Raupach* beginnen, nämlich – das war eine auch für mich relativ schwer zu beantwortende Frage – sollen wir das Feld der Missbrauchsvermeidung lieber der Rechtsprechung überlassen oder ist es vorzugswürdig, wenn der Gesetzgeber hier spezialgesetzlich eingreift. Ich gebe Ihnen, Herr *Raupach*, Recht, dass man von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sicherlich mehr Orientierung am und Beschränkung auf den Missbrauchsvermeidungszweck erwarten darf. Und Sie haben vollkommen zu Recht kritisiert, dass der Gesetzgeber ständig über das Ziel hinaus schießt. Das ist jedoch zunächst mehr ein empirischer Befund. Es müsste nicht so sein. Deshalb mein Plädoyer an die Spezialgesetzgebung, mit einem strengeren Maßstab heranzugehen, statt jede überschießende Norm mit dem weiten gesetzgeberischen Beurteilungs-/Typisierungsspielraum abzusegnen. Statt dessen muss dem Gesetzgeber im Grunde genommen genau die zweckorientierte Gesetzgebung abverlangt werden, die der Bundesfinanzhof zum Teil durch einschränkende Auslegung korrigierend auf Rechtsprechungsebene leistet. Ich sehe einfach, dass, wenn wir das ganze Feld – Herr *Seer* hat das heute Morgen sehr schön an der Gesellschafterfremdfinanzierung aufgezeigt – der Rechtsprechung überlassen, dann wird sich letztlich auf Rechtsprechungsebene die Kasuistik entwickeln, die jetzt im Gesetz steht, möglicherweise dogmatisch sauberer, aber was die Frage der Vereinfachungswirkung, bzw. Vermeidung der Komplexität der Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr angeht, sehe ich keine Unterschiede. Auch im Rahmen von § 42 AO, Herr *Wendt* hat sogar eben von Willkür gesprochen, gibt es Wertungsspielräume, und die kann aus meiner Sicht durchaus auch der Gesetzgeber ausfüllen.

Dies alles setzt freilich voraus, dass der Gesetzgeber, wofür ja auch Herr *Seer* plädiert hat, „an die Kandare genommen wird“. Dabei scheint mir besonders wichtig, dass man hier ganz klar unterscheidet zwischen dem Vereinfachungsinteresse als solchem, das den Gesetzgeber grundsätzlich zur Typisierung berechtigt, und den Grenzen, die das Verhältnismäßigkeitsprinzip setzt. Und dabei kann es immer nur um die Typisierung von Missbrauch gehen. Natürlich kann der Gesetzgeber die, den Gestaltung überhaupt erst ermöglichenden Ungleichbehandlungen beseitigen, etwa Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung gleichbehandeln. Wenn er das aber nicht tut, sondern nur an den Rändern mittels Spezialgesetzgebung, korrigiert, dann muss er sich dabei auf die Missbrauchsvermeidung beschränken. Und der Miss-

brauchsvermeidungszweck muss im gesetzlichen Tatbestand zum Ausdruck kommen. Das wäre meine Antwort auf Herrn *Lang*, natürlich erfasst § 8c KStG auch unsere alten Mantelkauffälle. Aber er geht eben darüber hinaus, hat keinen Bezug mehr zu Missbrauchsfällen, freilich ohne das Trennungsprinzip konsequent zugunsten einer transparenten Besteuerung der Kapitalgesellschaft aufzugeben. Eine derartige Norm ist verfassungswidrig, und kann auch nicht im Wege einer Art geltungserhaltenden Reduktion für die Fälle, in denen tatsächlich ein missbräuchlicher Verlusthandel vorliegt, aufrecht erhalten werden. Dies leitet auf die 2. Ebene über, nämlich wie die Rechtsanwendung mit solchen überschießenden Missbrauchsnormen umzugehen hat. Ich meine, einen § 8c KStG kann man nicht verfassungskonform auslegen, sondern die Vorschrift ist, weil sie eben keine eigene innere Rechtfertigung hat, verfassungswidrig.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, inwieweit Spezialnormen, die tatbestandlich durchaus als Missbrauchsnormen zu erkennen sind, aber überschießend formuliert sind, durch restriktive Auslegung auf ihren Missbrauchsvermeidungszweck beschränkt werden können. Das war die Frage von Herrn *Viskorf*. Die Grenzen einer derartigen restriktiven Auslegung gibt auch hier der Wortlaut vor, gleichwohl können wir den Wortlaut unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten teleologisch reduzieren. Dem Bundesfinanzhof ist eine solche Vorgehensweise ja, wie die Auslegung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zeigt, keineswegs fremd. Problematisch wird es natürlich in den Fällen, in denen der Gesetzgeber auf eine teleologische am Missbrauchsvermeidungszweck ausgerichtete Auslegung des Bundesfinanzhofs reagiert, indem er sie einfach mit einem Nichtanwendungsgesetz „overruled“. Dann wird der Rechtsanwender schwerlich von einem planwidrigen Überschießen des Gesetzes ausgehen können, das im Wege der teleologischen Reduktion behoben werden kann. Wünschenswert wäre, wenn ein solches Gesetz dann dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt würde, um zu erfragen, wo eigentlich die Grenzen zulässiger Missbrauchstypisierung verlaufen.

Und damit bin ich noch bei Herrn *Schönfeld*: Auch wenn die spezielle Missbrauchsnorm keine Möglichkeit vorsieht, dass die Typisierung widerlegt wird, bin ich der Meinung, dass man dies durchaus im Wege der Auslegung unter dem Gesichtspunkt des Verhältnismäßigkeitsprinzips hineinlesen kann, dies gilt umso mehr, wenn der Gesetzgeber den Missbrauch sehr großräumig typisiert hat. Der Bundesfinanzhof sieht dies allerdings leider anders, z. B. in der Rechtsprechung zu § 18 Abs. 3 Umwandlungssteuergesetz, die ich jedoch nicht recht befriedigend finde. § 18 Abs. 3 UmwStG unterstellt dem Steuerpflichtigen, der nach Umwandlung verkauft, für einen 5 Jahreszeitraum einen Gesamtplan, trotzdem interessieren den BFH vom Steuerpflichtigen vorgetragene außersteuerliche Gründe nicht. Das scheint mir eine nicht mehr realitätsgerechte Typisierung. Und ich meine auch nicht, dass man im Umkehrschluss zu Normen, die einen Beweis das Gegenteils

zulassen, ableiten muss, dass der Gesetzgeber, soweit ein solcher nicht ausdrücklich vorgesehen ist, den Gegenbeweis immer ausschließen will, auch wenn die Norm dann gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip verstößt. Meine Ihnen hier wirklich nur holzschnittartig vorgeführte Analyse des Bereichs der Spezialnormen belegt für mich, dass der Gesetzgeber sich häufig auch nicht viel denkt, sondern einfach mal eine Spezialnorm ins Gesetz hineinschreibt, ohne dass dem ein abgestimmtes System zugrunde liegt, daher lässt sich auch aus dem Vergleich der Spezialtatbestände untereinander nicht viel ableiten.

# Der Gesamtplan im Rahmen steuerlicher Tatbestände

Prof. Dr. *Michael Tanzer*  
Universität Wien \*

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Der Gesamtplan als umfassendes Steuerrechtsphänomen</li><li>1. Zum Wesen des Gesamtplans</li><li>2. Erscheinungsformen und Auswirkungen eines Gesamtplans<ul style="list-style-type: none"><li>a) Sich ergänzende Zwischenschritte</li><li>b) Sich aufhebende Zwischenschritte</li></ul></li><li>3. Ein erster Befund</li><li>II. Der „Gesamtplan“ und seine Verprobung an einzelnen Steuertatbeständen</li><li>1. Vorbemerkung</li><li>2. Das Beispiel der Rückgewähr einer Schenkung als Darlehen<ul style="list-style-type: none"><li>a) Unterschiedliche Rechtsprechungslinien</li><li>b) Schlussfolgerungen</li></ul></li><li>3. Das Beispiel der Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft oder von beschenkten Personen zwecks Unterlaufen der „Drei-Objekt-Grenze“ im gewerblichen Grundstückshandel<ul style="list-style-type: none"><li>a) Der fallweise Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>b) Kritik</li><li>c) Das Beschenken naher Angehöriger zwecks Umgehung eines gewerblichen Grundstückshandels</li><li>4. Die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu Steueroasenfällen<ul style="list-style-type: none"><li>a) Die gängigen Sachverhalte</li><li>b) Die Beurteilung durch den Verwaltungsgerichtshof</li><li>c) Schlussfolgerungen</li></ul></li><li>III. Der „Gesamtplan“ als Rechts- und Gestaltungsmissbrauch</li><li>1. Die Ausgangslage</li><li>2. Der Gesamtplan bei ergänzender Heranziehung von § 42 AO<ul style="list-style-type: none"><li>a) Innentheoretische Grundüberlegungen ganz allgemein auch des EuGH</li><li>b) Die Gefahr einer nur ergebnisbezogenen Rechtsfindung</li></ul></li><li>3. Der Gesamtplan in eigenständiger Würdigung nach § 42 AO</li><li>IV. Zusammenfassende Schlussbetrachtung</li></ul> |
|--|--|

## I. Der Gesamtplan als umfassendes Steuerrechtsphänomen

### 1. Zum Wesen des Gesamtplans

Der „Gesamtplan“ ist seit geraumer Zeit eine geläufige Vorstellung in der Steuerrechtsprechung<sup>1</sup>, taucht aber auch schon in der alten Steuerrechtsliteratur auf. *Max Lion* drückt es wie folgt aus: „Häufig wird zwischen das erste

---

\* Der Verfasser dankt seiner wissenschaftlichen Mitarbeiterin, Frau Mag. *Corinna Engenhardt*, für die wertvolle Unterstützung bei der Erstellung dieses Beitrages.

und das letzte Glied einer Reihe, die den Tatbestand herbeiführt, ein Zwischenglied eingeschoben, das aber wirtschaftlich bedeutungslos ist oder eben zwangsläufig wirkt<sup>2</sup>. Fasst man die diesbezüglichen Aussagen zusammen<sup>3</sup>, so ergibt sich folgendes Bild: Ein Steuerpflichtiger tätigt in der Gestaltung eines Sachverhaltes einen oder mehrere Zwischenschritte zwecks Verwirklichung eines von ihm von allem Anfang an gewollten Endzustandes. Diese Zwischenschritte haben ihrerseits nur die Bedeutung, die Erreichung des betreffenden Zieles sicherzustellen. Anders gewendet wären sie so unterblieben, denkt man sich den beabsichtigten endlichen Erfolg weg. Der oder die Zwischenschritte haben damit keine eigenständige, sondern nur eine dienende Funktion gegenüber dem letztendlich bezweckten Effekt. Das – bislang durchaus überschaubare – speziell einschlägige Schrifttum zur selbständigen Systematisierung dieses Phänomens<sup>4</sup> hebt dementsprechend drei Merkmale hervor, die einen regelrechten Gesamtplan auszeichnen sollen:

Zum Einen ist es die schon ursprünglich gegeben sein müssende Absicht des Steuerpflichtigen, mit Hilfe bestimmter Zwischenschritte einen ebenso bestimmten endgültigen Erfolg herbeiführen zu wollen. Zufälligkeiten können daher ebenso wenig in die Annahme eines Gesamtplans münden wie ad hoc gefasste Willensentscheide.

Zum Zweiten setzt bereits der Begriff des Planes die Planbarkeit voraus. Das bedeutet die umfassende Beherrschbarkeit des gesamten Geschehens durch den Steuerpflichtigen allein oder im Verein mit gleichgerichteten oder von ihm beherrschten Belangen anderer Personen oder Personengemeinschaften.

Mit dem Zweiten hängt das Dritte innig tatsächlich zusammen. Der Zeithorizont für das zu vollendende Vorhaben muss so bemessen sein, dass keinerlei tatsächliche oder rechtliche Zufälligkeiten zu gewichtigen und vernünftigerweise einzukalkulierenden Störfaktoren werden können. Dieses dritte Merkmal eines „Gesamtplans“ kann aber nur indiziellen Charakter haben<sup>5</sup>. Seine Bedeutung ist naturgemäß von dem konkreten Vorhaben abhängig. Dessen ungeachtet bemühen sich Verwaltungspraxis und Literatur um handhabbare absolute Grenzziehungen. *Söffing* meint etwa, dass es „nach der Lebenserfahrung durchaus möglich“ wäre, „zu der Annahme zu kommen, dass ein Gesamtplan nach Ablauf von allerhöchstens fünf Jahren nicht mehr

1 Vgl. die jüngste Zusammenfassung entsprechender Beispiele durch *P. Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (HHSp), Loseblatt, § 42 AO Rz. 390 ff.

2 *Lion*, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, Vierteljahresschrift für Steuern und Finanzrecht 1927, 132 (165 f.).

3 Vgl. insbesondere *Förster/Schmidtman*, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht, *StuW* 2003, 114 (120 ff.) und *Damas/Ungemach*, Schreckgespenst Gesamtplanrechtsprechung? *DStZ* 2007, 552 sowie *Kugelmüller-Pugh*, Der „Gesamtplan“ im deutschen Steuerrecht – mehr als nur ein plastischer Name? *FR* 2007, 1139.

4 Vgl. Fn. 3.

5 Vgl. auch *Spindler*, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, *DStR* 2005, 1.



angenommen werden kann<sup>6</sup>. Dies dürfte jedoch in einer, jeglicher Tatbestandsbildung weit vorausseilenden, typisierenden Betrachtungsweise erfolgen. Will – und muss man – dagegen am „Gesamtplan“ als weithin außertatbestandlichem Phänomen festhalten, so können wahrhaft nur die Umstände des Einzelfalles erweisen, ob im Sinne der Geplantheit und auch vernünftigen Planbarkeit ein in sich einheitlich geschlossener Sachverhalt noch vorliegt oder nicht.

Im Übrigen verbindet auch das Zivilrecht gegebenenfalls mit Gesamtplänen ebenso gesamthafte Rechtsfolgen<sup>7</sup>. *Sieker* versucht sogar, steuerliche Gesamtplanfälle mit dem Instrumentarium des Privatrechts zu lösen<sup>8</sup>. Auch ausländische Steuerrechte kennen in ihrer praktischen Handhabung dieses Phänomen. Hier sind vor allem das englische und US-amerikanische Recht zu nennen, die bereits sehr weitgehende „Substance Over Form“ Doktrinen entwickelt haben<sup>9</sup>. Diese sollen es – ebenso wie in Deutschland – ermöglichen, in der Besteuerung an den gesamthafte erzielten Erfolg anzuknüpfen, ohne die Zwischenschritte mit eigenen Rechtsfolgen versehen zu müssen<sup>10</sup>. In Belgien ist der „Gesamtplan“ sogar allgemein vertatbestandlicht<sup>11</sup>. Dies wohl auch vor dem Hintergrund einer weitgehend zivilrechtlich-formalen Anknüpfung des dortigen Steuerrechts. Im deutschen wie im österreichischen Steuerrecht wird der Gesamtplan immerhin in Spezialtatbeständen gegen die Steuerumgehung angesprochen. Hier sei in neuester Zeit etwa an die „gestreckte“ Anteilsübertragung erinnert, die (auch) zum Untergang des Verlustabzuges gemäß § 8c KStG führen soll<sup>12</sup>. Das österreichische Steuerrecht stuft mögliche Gesamtsachverhalte als Rechtsmissbrauch vor allem gegenüber dem Ausland ein. Das betrifft Gewinnverlagerungen in und aus „Passivgesellschaften“ in Steueroasenländern im Sinne von § 94a Abs. 2 Z. 2 öEStG sowie § 10 Abs. 4 öKStG.

Ansonsten scheint zumindest zunächst und vordergründig zu gelten: Ohne durchgängige wirtschaftliche Betrachtungsweise aus dem oder den Tatbeständen keine Beachtlichkeit eines „Gesamtplans“. Die diesbezügliche Rechtsprechung soll auch bei im Übrigen zutreffender Annahme eines

---

6 *Söffing*, Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans, BB 2004, 2777 (2787). *Förster/Schmidtman* reden sogar einem unter drei Jahren liegenden Zeitraum das Wort (StuW 2003, 114 [123]).

7 Vgl. die Beispiele bei *P. Fischer* in HHSp (Fn. 1), § 42 AO Rz. 357.

8 *Sieker*, Umgehungsgeschäfte, 2001, S. 181 ff.

9 Vgl. *P. Fischer*, Substanz und Form – oder: „Das Steuergesetz kann nicht umgangen werden“, StuW 1995, 87, in Besprechung von *Nevermann*, Justiz und Steuerumgehung, 1994.

10 Vgl. auch *Osterlob*, Methodenprobleme im Steuerrecht in Häberle (Hrsg.), Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Bd. 56 (2008), 141 (149).

11 Vgl. wiederum *Förster/Schmidtman*, StuW 2003, 114 (120).

12 S. dazu auch das Schreiben des BdF v. 4.7.2008, BStBl 2008 I 736 sowie *Pohl*, Gesplittete Anteilsübertragung und § 8 c KStG, GmbHR 2009, 132.

Gesamtplans niemals über die wirtschaftliche Betrachtungsweise hinausgelangen können. Selbst wenn beispielsweise eine Fremdfinanzierung des Betriebes durch planvolle Entnahmen für private Zwecke erforderlich wird, kommt es nur auf den Veranlassungszusammenhang in der entsprechenden Verwendung der so dem Betrieb ersatzweise zugeführten Mittel an<sup>13</sup>. Die Inanspruchnahme eines steuerbegünstigten Berlin-Darlehens soll es so nicht ausschließen, selbst ein – fremdfinanziertes – Berlin-Darlehen zu vergeben<sup>14</sup>. Nur über die Wege zur Gewinnung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise herrschen durchaus beachtliche Auffassungsunterschiede; darauf wird im Folgenden noch einzugehen sein.

## 2. Erscheinungsformen und Auswirkungen eines Gesamtplans

### a) *Sich ergänzende Zwischenschritte*

Wendet man sich vorerst den Erscheinungsformen und Auswirkungen eines Gesamtplans zu, so gilt es zwei Grundtypen zu unterscheiden: Den Gesamtplan mit sich ergänzenden Zwischenschritten und jenen mit sich aufhebenden Teilakten. Sich ergänzende Zwischenschritte liegen dann vor, wenn der Steuerpflichtige auf ihnen aufbauend, sie jedoch nicht wieder zunichte machend, sein Endziel erreichen will<sup>15</sup>. Von einem „Gesamtplan“ kann man dennoch sprechen, weil auch diese Zwischenschritte so nicht gesetzt worden wären, ohne das betreffende Endziel mitzubedenken. Sie sind und bleiben damit wirtschaftlich wirksam, aber vollkommen unselbständig im Sinne einer unbedingten Abhängigkeit von dem damit angestrebten Enderfolg. Es greift daher durchaus zu kurz, wollte man einen Gesamtplan nur dann annehmen, wenn die dabei festzustellenden Zwischenschritte letztendlich wirtschaftlich völlig bedeutungslos sind<sup>16</sup>.

Beispiele aus der Rechtsprechung mögen dies verdeutlichen. So hat der BFH – wenngleich nur in einem obiter dictum – einen insgesamt begünstigten Veräußerungsgewinn aus einem Mitunternehmeranteil für durchaus rechtmöglich gehalten. Dies ungeachtet der Tatsache, dass vorher wesentliche Betriebsgrundlagen unentgeltlich übertragen worden sind. Sofern nur die beiden Akte, nämlich die Schenkung und der Verkauf, „auf einem einheitlichen Gesamtplan beruhend als einheitlicher Vorgang zu werten wären“<sup>17</sup>. So kann auch der Entnahmegewinn aus der vorab mit dem entgelt-

13 Vgl. besonders deutlich und die Leitlinie vorgehend, BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. 1998 II, 193; ähnlich die Finanzierungsfreiheit betonend, BFH v. 20.6.2000 – VIII R 57/98, BFH-NV 2001, 28.

14 BFH v. 7.3.2001 – X R 192/96, BStBl. 2002 II, 126, auch im Anschluss an BFH v. 4.3.1993 – X R 30/91, BStBl. 1993 II, 404.

15 Vgl. *Kugelmüller-Pugh*, FR 2007, 1139 (1142).

16 So aber *P. Fischer*, StuW 1995, 87 (97) und *Förster/Schmidtman*, StuW 2003, 114 (120).

17 BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. 2003 II, 194.

lichen Erwerber eines Mitunternehmeranteils und den übrigen Gesellschaftern vereinbarten Entfernung von Wirtschaftsgütern ebenso begünstigt sein, wie der eigentliche Veräußerungsgewinn<sup>18</sup>. Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes ist ihrerseits in Einzelakten vorstellbar, „wenn sie auf einem einheitlichen Willensentschluss beruht und zwischen den einzelnen Übertragungsvorgängen ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht“<sup>19</sup>. Sie bleibt dennoch und insgesamt unentgeltlich. Zurückhaltend und vorsichtig äußert sich zu derartigen Gestaltungen allerdings *Strahl*<sup>20</sup>.

#### *b) Sich aufhebende Zwischenschritte*

Diese, im Englischen als „selfcancelling schemes“ bezeichneten, Gestaltungen bestehen darin, dass auf Ausweich- entsprechende Korrekturgeschäfte folgen<sup>21</sup>. Das lässt naturgemäß an irgendeinem wirtschaftlichen Sinn solcher Zwischenschritte zweifeln<sup>22</sup>. So sieht etwa § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine unmittelbare steuerverneutrale Übertragung von Gesamthandvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandvermögen einer Schwestergesellschaft nicht vor. Man mag sich solcherart behelfen, dass in einem Zwischenschritt in das Sonderbetriebsvermögen bei der Schwester übertragen wird, um diesen Akt schließlich durch die Einlage in deren Gesamthandvermögen zu erübrigen<sup>23</sup>. Dieser Umweg ist nur vor dem Hintergrund der damit beabsichtigten Steuerneutralität des Gesamtvorganges erklärbar.

Die Erscheinungsform der „flüchtigen“, das heißt wirtschaftlich sogleich zunichte gemachten, Zwischenschritte ist auch dem europäischen Steuerrecht durchaus geläufig. Ein hervorragendes Beispiel dafür bietet der Rechtsfall „*Emsland Stärke*“, vom EuGH mit 14.12.2000 entschieden: Für Ausführungen wurden Erstattungen gewährt, die betreffenden Waren aber sogleich aus dem Drittland mit denselben Transportmitteln nach Deutschland zurückgebracht. Die Erstattungen wurden sodann laut EuGH rechtens rückgefordert, da dies keine „normalen Handelsgeschäfte“ gewesen wären, als vielmehr und nur der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Ausgleichszahlungen gedient hätten<sup>24</sup>. Gerade bei diesen sich absichtsvoll auf-

18 BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. 1990 II, 132.

19 BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. 1989 II, 653.

20 *Strahl*, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929.

21 Vgl. *P. Fischer*, § 42 Abs. 1 AO i. d. F. des Entwurfs eines JStG 2008 – ein rechtskultureller Standortnachteil, FR 2007, 857 (861).

22 Vgl. wiederum *P. Fischer*, Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“, FR 2001, 1212 (1213).

23 Vgl. *Clausen*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, 1589 (1593).

24 EuGH v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99, EuGHE 2000, I-11569.

hebenden Zwischenschritten liegt auch national der Gedanke an einen Rechts- und Gestaltungsmissbrauch nahe<sup>25</sup>. Ob es immer der Berufung auf § 42 AO bedarf, soll späterhin noch erörtert werden. Die Ergründung des eigenständigen Gehaltes sowie des Verhältnisses der einzelnen, von den Zwischenschritten nur vordergründig oder tatsächlich berührten, Steuertatbestände ist hier jedenfalls besonders notwendig.

### 3. Ein erster Befund

Das Phänomen einer sachverhalts- und auch tatbestandsmäßigen Erfassung nach einem „Gesamtplan“ wird zum Teil sehr begrüßt<sup>26</sup>, zum Teil hingegen<sup>27</sup>, aber auch recht kritisch hinterfragt: Jedenfalls ist *Crezelius* darin vollauf zuzustimmen, dass keine Überhöhung zu einem subsumtionsfähigen Obersatz und damit zu einem allgemeinen Quasisteuertatbestand stattfinden darf<sup>28</sup>. Aus eben diesem Grund verträgt die Vorstellung von einem „Gesamtplan“ auch keine verselbständigende typisierende Betrachtungsweise<sup>29</sup>. Diese gesamthafte wirtschaftliche Betrachtungsweise, die sich gemeiniglich an die Annahme eines Gesamtplanes anschließt, muss stets unter Gesetzesvorbehalt stehen<sup>30</sup>. Weniger schwer wiegt dagegen wohl der Einwand, dass die „an sich griffige Rechtsfigur“ des Gesamtplans erhebliche Planungsunsicherheiten heraufbeschwören würde<sup>31</sup>. Denn werden die von den Zwischenschritten jedenfalls vordergründig angesprochenen Einzeltatbestände des Steuerrechts trotz Annahme eines Gesamtplans zutreffend gehandhabt, dann hat es damit sein Bewenden. Andernfalls gilt es zwei Fehlerquellen zu unterscheiden: Die Überhöhung des Gesamtplans zu einem Quasitatbestand oder die unrichtige Rechtsanwendung auf die Zwischenschritte. Letzterenfalls kann man nur und vielleicht vermuten, dass das Erkennen eines Gesamtplans in der Art eines – sodann unangebrachten – Vorverständnisses die Qualität der Rechtsfindung beeinträchtigt haben mag.

25 Vgl. auch *P. Fischer*, Gedanken zum Gesamtplan im deutschen und europäischen Recht, FR 2006, 297.

26 So *Kugelmüller-Pugh*, FR 2007, 1139.

27 So *Clausen*, DB 2003, 1589, allerdings von einer außentheoretischen Handhabung des § 42 AO ausgehend, und *Damas/Ungemach*, DStZ 2007, 552.

28 *Crezelius*, Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans, FR 2003, 537 (540).

29 *Crezelius*, FR 2003, 537 (542) und *Haas*, Der Missbrauchstatbestand des § 42 AO – ein unkalkulierbares Risiko für die unternehmerische Gestaltungspraxis, in *Kirchhof* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Raupach, 2006, S. 13 (15).

30 Vgl. insb *Söffing*, BB 2004, 2777 (2783 f.).

31 *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO, FGO, Loseblatt, vor § 42 AO Tz 36.

## II. Der „Gesamtplan“ und seine Verprobung an einzelnen Steuertatbeständen

### 1. Vorbemerkung

Im Folgenden sollen drei prominente Sachverhaltskonstellationen zu „Gesamtplänen“ aus und mit der Rechtsprechung herausgegriffen werden. Dies dient der näheren Prüfung des Umganges mit diesem Phänomen.

Vorweg mögen dogmatisch an sich sehr interessante Erscheinungsformen eines Gesamtplans ausgeblendet bleiben, weil sie durch die Gesetzgebung weithin überholt sind. Das gilt zum Einen für die Anteilsrotation, die als „Veräußerung an sich selbst“ die völlige Freistellung erzielter Gewinne von der Einkommen- und Körperschaftsteuer zum Ziel gehabt hat<sup>32</sup>. Durch die Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG auf 10 % und die Einführung eines Sperrbetrages bei ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen gemäß § 50c Abs. 11 EStG wurden die Möglichkeiten der Steuerminimierung durch Anteilsrotation beträchtlich verringert. Ein weiterer Anreiz ging mit der Abschaffung des Anrechnungssystems verloren. Zum Anderen sind es die diversen, ebenso durchaus phantasievollen, Modelle zwecks Erlangung der Eigenheimzulage ohne wirtschaftlich-tatsächliche Belastung durch Anschaffungskosten. Mit dem Auslaufen dieser Zulage aufgrund des Gesetzes vom 22.12.2005<sup>33</sup> gehören auch diese Gestaltungen der Vergangenheit an.

Näher eingegangen wird auf Schenkungsrückflüsse als Darlehen sowie auf Ausweichgestaltungen gegenüber dem gewerblichen Grundstückshandel durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft oder Schenkungen im Verwandtenkreis. Beispiele zur Steueroasennutzung wird die österreichische Rechtsprechung liefern. Damit wird die Thematik aus deren Sicht abgerundet.

### 2. Das Beispiel der Rückgewähr einer Schenkung als Darlehen

#### a) Unterschiedliche Rechtsprechungslinien

Angesprochen sind dabei die Tatbestände der steuerbeachtlichen Betriebsausgaben oder Werbungskosten gegenüber grundsätzlich unerheblichen, wenngleich verschleierten, freiwilligen Zuwendungen. Der geläufige Ausgangssachverhalt ist folgender: Ein Elternteil schenkt seinem Kind einen Geldbetrag, der laut Vertrag sogleich an den Schenker oder diesem nahestehende Personen oder Gebilde als verzinsliches Betriebsdarlehen zurückfließen soll. Im „Leading Case“ aus 1984 hat sich der BFH viel Mühe gegeben,

<sup>32</sup> Vgl. näher P. Fischer, Zum Streit um das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans am Beispiel der Anteilsrotation, FR 2003, 1013.

<sup>33</sup> Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage v. 22.12.2005, BGBl. 2005 I, 76.

ein solches Konstrukt als nicht einmal zivilrechtliche Schenkung zu enttarnen<sup>34</sup>. Das Geben und Nehmen in ein- und demselben Rechtsakt sei vielmehr als aufschiebend bedingtes Schenkungsversprechen zu werten. Derselbe Senat, der 1984 noch zivilrechtlich argumentierte, um den Betriebsausgabenabzug der so vermeintlichen Darlehenszinsen zu verneinen, verlagerte in einem Urteil aus 1990 die Begründung einer letztendlich freiwilligen Zahlung ganz entscheidend: Es sollte nämlich die Fremdüblichkeit fehlen, weil der „geschenkte“ Betrag als Darlehen ohne Bestellung entsprechender Sicherheiten an eine vom Schenker beherrschte Personengesellschaft zurückfließen musste<sup>35</sup>. Der X. Senat schloss sich dagegen späterhin, nämlich 1992, ausdrücklich der Leitentscheidung des VIII. Senats aus 1984 an, indem er in derartigen Fällen einer vorweg gebundenen Schenkung wiederum die Rechtsfigur des bloß aufschiebend bedingten Schenkungsversprechens bemühte<sup>36</sup>. Das hat wohl den BdF in seinem Schreiben vom 1.12.1992 bewogen, die Fremdüblichkeit eines Darlehens zwischen nahen Angehörigen gar nicht mehr prüfen zu lassen, wenn der oder die Beschenkte keine freie Verfügungsmacht über die betreffenden Geldmittel erhält<sup>37</sup>. Dem widersprach wiederum der IV. Senat, der in seinem Urteil vom 18.1.2001 eine entsprechende Konstruktion aus zweierlei Gründen anerkannte: Zum einen wäre das Darlehen im Entscheidungsfall fremdüblich ausgestaltet und zum anderen ein „Gesamtplan“ zwischen Schenkung und Darlehenshingabe nicht auszumachen gewesen<sup>38</sup>.

Wohl erstmalig in einem Erkenntnis des IX. Senats vom 26.3.1996 taucht ungeachtet einer weitgehend bejahten Fremdüblichkeit des Darlehens zufolge der Annahme eines Gesamtplans zwecks Schaffung von Werbungskosten auf Seiten des Schenkers das Verdikt des Rechts- und Gestaltungsmissbrauchs auf. Dies trotz grundsätzlicher Anerkennung sowohl der Schenkung als auch des Darlehens<sup>39</sup>. Unbeschadet etwaiger Überlegungen zur Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung hat der IV. Senat mit 15.4.1999 in weiterer Folge einen Gesamtplan zwecks Rückfluss der Schenkungsaluta als Darlehen an eine vom Schenker beherrschte Personengesellschaft angenommen. Auch ohne § 42 AO dagegen in Stellung zu bringen, gelangt das Urteil wiederum und unter anderem im Anschluss an die Grundentscheidung des VIII. Senats aus 1984 zu der Auffassung, es läge nur ein aufschiebendes Schenkungsversprechen vor<sup>40</sup>. Der IX. Senat ließ in einem Urteil aus dem Jahr 2002 immerhin eine „echte“, das heißt ohne Verpflichtung zur valutarischen Rückgewähr getätigte Schenkung in den darauf fol-

34 BFH v. 10.4.1984 – VIII R 134/81, BStBl. 1984 II, 705.

35 BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. 1991 II, 391.

36 BFH v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. 1992 II, 468.

37 Schreiben des BdF v. 1.12.1992, BStBl. 1992 I, 729.

38 BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. 2001 II, 393.

39 BFH v. 26.3.1996 – IX R 51/92, BStBl. 1996 II 443.

40 BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. 1999 II, 524.

genden Darlehenszinsen zum Abzug zu, wobei ihm die Gesamtkonstruktion letztlich als auch im Interesse der vordem beschenkten Darlehensgeber gelegen erschien<sup>41</sup>. Letztendlich hat der VIII. Senat im selben Jahr 2002 abermals und wesentlich an seine Entscheidung aus 1984 angeschlossen und einen Gesamtplan zwischen Schenkung und Rückgewähr als Darlehen auch dann als bloßes Schenkungsversprechen gedeutet, wenn längere zeitliche Abstände zwischen den beiden Vereinbarungen gegeben waren<sup>42</sup>.

### b) Schlussfolgerungen

All dies ergibt ein überaus buntes Bild. Dabei wurde entsprechend der notwendigen Einheitlichkeit auch der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf eine Aufgliederung nach Senaten zugunsten der Ersichtlichmachung des Wechselspiels der Entscheidungen verzichtet. Vor allem das Urteil des IV. Senats aus 1999 musste sich literarischer Kritik stellen. Von einer Eröffnung schlauer Ausweigungsgestaltungen ist ebenso die Rede<sup>43</sup>, wie von einem Fehlen einer klaren Richtschnur<sup>44</sup>. *Grob* greift dagegen und überhaupt die Grundentscheidung des VIII. Senats aus 1984 an und wirft ihr ein Verkennen der maßgebenden Zivilrechtslage vor: Unter der Voraussetzung der wahrhaften Fremdüblichkeit des folgenden Darlehens sei eben nicht der Geldbetrag, als vielmehr das Darlehen selbst die Geschenksache<sup>45</sup>. Dieser Ansatz hat wohl viel für sich. Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit der diesbezüglichen Geldgewährung stehen damit auf dem Prüfstand. Aus der bloßen Tatsache, dass die Endfälligkeit erst nach dem Ableben des Schenkers und Darlehensnehmers eintreten dürfte, ist dagegen auch nichts Entscheidendes zu gewinnen; denn dann lebt die Forderung des seinerzeit Beschenkten gegenüber dem Nachlass fort. Wer solchen Konstrukten beikommen will, ist offenbar und vielleicht doch auf § 42 AO angewiesen. Dessen Sichtweisen werden schlussendlich auch noch darzustellen sein.

41 BFH v. 19.2.2002 – IX R 32/98, BStBl. 2002 II, 674.

42 BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. 2002 II, 685.

43 So *Paus*, DSzZ 1999, 952.

44 So *Gosch*, Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, StBp 1999, 247.

45 *Grob*, Darlehensgewähr aus Auflagenschenkung im Ertragsteuerrecht, DSzR 2000, 753.

### 3. Das Beispiel der Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft oder von beschenkten Personen zwecks Unterlaufen der „Drei-Objekt-Grenze“ im gewerblichen Grundstückshandel

#### a) Der fallweise Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft

Als Ausgangspunkt mag das oftmals geoffenbarte Bekenntnis der in Rechtsprechung und Schrifttum gleichermaßen herrschenden Auffassung zur auch steuerrechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft dienen<sup>46</sup>. Diese Rechtstatsache soll einen Durchgriff an sich nicht vertragen. Dessen ungeachtet schloss sich der X. Senat des BFH im Jahr 1998 einer Entscheidung des III. Senats aus dem Jahr 1991 an und bejahte eine Zurechnung der betreffenden Einkünfte bei „gesamtplanmäßiger Auslagerung des Geschehens“ an den beherrschenden Gesellschafter bei einer im Übrigen sonst funktionslosen GmbH<sup>47</sup>. Das bezogene Urteil aus 1991 betraf allerdings eine Personengesellschaft<sup>48</sup>. Entscheidend sollte aber hier wie dort die „mittelbare Tatherrschaft“ des Gesellschafters über den gesamten Vorgang sein<sup>49</sup>. Diese führte im Urteilsfall zu einer Zusammenfassung aller veräußerten Liegenschaften bei der dahinter stehenden Person mit der Rechtsfolge der Gewerblichkeit. Wurde vom X. Senat in der besagten Entscheidung aus 1998 § 42 AO nur hilfswiese herangezogen, so sah sich der III. Senat im selben Jahr genötigt, seinen ergebnishaft gleichlautenden Beschluss unter ausdrücklicher Anerkennung der Kapitalgesellschaft im Gegensatz zur Personengesellschaft unmittelbar auf einen Rechts- und Gestaltungsmissbrauch zu gründen<sup>50</sup>. Auf eben dieser Linie liegt eine jüngere Entscheidung dieses Senats aus dem Jahr 2004<sup>51</sup>.

Dieser Judikatur hat sich etwa das FG-Münster in einem Urteil aus 2005 verweigert. Es hat nämlich die Minimierung eines persönlichen Haftungsrisikos des beherrschenden Gesellschafters unter besonderen Umständen sehr wohl als ausschlaggebenden Beweggrund für die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft anerkannt<sup>52</sup>. Diesfalls wurde eine im Umbau befindliche Eigentumswohnung allerdings als Sacheinlage in eine vom Steuerpflichtigen als Alleingesellschafter gegründete GmbH eingebracht, von dieser auf sechs Einheiten aufgeteilt und deren Ausbau unter Einsatz erheblicher eigener Mittel fertig gestellt. Die Tatsache, dass es sich dabei keinesfalls um sonst erwirtschaftete

46 Vgl. zumal in jüngerer Zeit und sehr deutlich, BFH v. 29.5.2008 – IX R 77/06, BB 2008, 2612.

47 BFH v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. 1998 II, 667.

48 BFH v. 12.7.1991 – III R 47/88, BStBl. 1992 II, 143.

49 Den – an sich inkriminierenden – Ausdruck dürfte *von Groll* in die Debatte um den Gesamtplan eingebracht haben (vgl. *von Groll*, Zur mittelbaren Tatbestandsverwirklichung im Steuerrecht, *StuW* 1995, 326 [332]).

50 BFH v. 20.5.1998 – III B 9–98, BStBl. 1998 II, 721.

51 BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. 2004 II, 787.

52 FG Münster v. 16.3.2005 – 10 K 1121/05, EFG 2005, 1011; beim BFH zu X R 14/05 anhängig.



Eigenmittel der GmbH gehandelt hat, war für das Finanzgericht ebenso wenig ausschlaggebend, wie die schon vordem vom Kläger betriebene Aufteilung in sechs Wohneinheiten. Vor dem Hintergrund der Rechtsfigur einer „mittelbaren Tatherrschaft“ kann es wohl kaum darauf ankommen, ob ein Verkauf oder eine Sacheinlage vorliegt. Bleibt letztlich nur die gegenüber den mit der Fertigstellung beauftragten Handwerkern und den späteren Käufern verminderte Haftung, deren wirtschaftlicher Wert auch noch zu hinterfragen wäre.

#### *b) Kritik*

Die Rechtsprechung lässt letztendlich auch deshalb Unsicherheit aufkommen, weil Durchgriffe durch eine Kapitalgesellschaft in der Einkünftezurechnung schon an ihrer Wurzel fragwürdig sein müssen. Rasch ist das Argument bei der Hand, die Gesellschaft werde nicht beiseite geschoben, sondern nur als Zurechnungsträgerin ausgeschaltet<sup>53</sup>. Damit wird jedoch übersehen, dass es zum Wesen eines vollwertigen Körperschaftsteuersubjektes gehört, trotz vollkommener Beherrschung durch die dahinter stehenden physischen Personen unbedingter Einkommensträger zu sein. Schon der seinerzeitige Reichsfinanzhof hat in seiner richtungsweisenden Entscheidung vom 8.9.1931 betont, dass damit die gesamte Körperschaftsbesteuerung steht und fällt<sup>54</sup>. Die oben angesprochene „mittelbare Tatherrschaft“ ergibt sich idealtypisch auch beim 100 %-Gesellschafter, der noch dazu einziger Geschäftsführer seiner GmbH ist. Auch gegenüber diesen Fällen würde daher – wenn überhaupt – ein direkter Einsatz von § 42 AO klarere Fronten schaffen. Nur in jenen Fällen, wo die Körperschaft in Wahrheit gar keine Verfügungsmacht über die verkauften Liegenschaften erlangt hat, weil ihr ein vom Beherrscher vollkommen abgeschlossenes Vertragswerk lediglich formal und final überbunden worden ist, werden tatsächlich Fragen der Einkünftezurechnung entscheidend. Dies wird sogleich folgend zu beleuchten sein.

#### *c) Das Beschenken naher Angehöriger zwecks Umgehung eines gewerblichen Grundstückshandels*

In seiner Leitentscheidung vom 6.8.1998 hat der BFH die schenkweise Übertragung einer Eigentumswohnung an den Ehegatten, verbunden mit dem sich anschließenden Weiterverkauf, als möglichen Rechtsmissbrauch bezeichnet, wenn dieser Zwischenschritt nur als Versuch dienen sollte, einen gewerblichen Grundstückshandel zu vermeiden<sup>55</sup>. Mit der Frage der eigentlichen Einkünftezurechnung hat sich der BFH in diesem Urteil nicht aus-

<sup>53</sup> So P. Fischer, Die Steuerumgehung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, SWI 1999, 79 (87 f.).

<sup>54</sup> RFH v. 8.9.1931 – I A 18/31, RStBl. 1931, 741.

<sup>55</sup> BFH v. 6.8.1998 – III R 227/94, BFH-NV 1999, 302.

einandergesetzt. Er musste dies auch nicht, weil es bereits aus anderen Gründen zur Zurückverweisung an das FG gekommen ist. In einem Beschluss vom 17.10.2002 hat der BFH seine Rechtsauffassung insofern verdeutlicht, als er für die Annahme eines Rechts- und Gestaltungsmissbrauchs durch eine derartige Schenkungs-konstruktion (auch) die wirtschaftliche Zurechnung des letztendlichen Veräußerungserlöses an den „Schenker“ für ausschlaggebend erachtet hat<sup>56</sup>. Auf eben dieser Linie liegt eine spätere Entscheidung desselben Senats<sup>57</sup>. Diese Rechtsprechung kann mithin als gefestigt gelten und entspricht im Übrigen vollauf der vom österreichischen VwGH in vergleichbaren Fällen eingenommenen Haltung. So hat dieser die schenkungsweise Umgehung der sonstigen Steuerpflicht eines Veräußerungsgewinnes aus einem qualifizierten Gesellschaftsanteil im Sinne des § 31 öEStG i. d. F. vor dem SteuerreformG 1993 ebenso als Rechtsmissbrauch bezeichnet, wie hinsichtlich des „Spekulationstatbestandes“ nach § 30 öEStG 1972<sup>58</sup>.

In seinem Urteil vom 15.3.2005 übertrug schließlich der X. Senat des BFH seine Überlegungen zu zwischengeschalteten Grundstücksschenkungen auch auf den vorherigen Verkauf von Liegenschaften an nahe Verwandte und dies auch in einer klar ausgedrückten Abwendung vom Einsatz der Rechtsfigur des Gestaltungsmissbrauchs: „Wenn und soweit der Steuerpflichtige den steuerbaren Handlungstatbestand des § 2 Abs. 1 i. V. m. § 15 EStG verwirklicht und ihm deswegen der steuerliche Handlungserfolg zuzurechnen ist, bedarf es keines Rückgriffs auf § 42 AO 1977“<sup>59</sup>. *Hornig* kritisiert zumal an dieser Entscheidung, dass sie den unmittelbaren Geldfluss aus der Veräußerung nicht beachtet habe. So sei der Kaufpreis von allem Anfang an (nur) den Bankkonten der beschenkten Söhne gutgebracht worden. Er will schließlich zwei „Kunstgriffe“ des BFH in dieser Rechtssache ausgemacht haben: „Zum einen geschieht der Durchgriff auf den Steuerpflichtigen über seine mittelbare Tatherrschaft, zum anderen erfolgt die Zurechnung des Veräußerungserlöses der Söhne durch die Überlassung einer unterschrittsreif erwirtschafteten Geschäftschance seitens des Steuerpflichtigen“<sup>60</sup>. Dabei wäre weder die Rechtsfigur der mittelbaren Tatherrschaft rechtlich gedeckt, noch auch könnte ein vorangegangener Verkauf mit einer ebenso vorauf erfolgenden Schenkung gleichgesetzt werden.

56 BFH v. 17.10.2002 – X B 13/02, BFH-NV 2003, 162. Noch weitgehend offen gegenüber nachzuholenden Feststellungen des FG dagegen BFH v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. 2003 II, 238.

57 BFH v. 14.6.2005 – X B 146/04, BFH-NV 2005, 1559.

58 VwGH v. 1.3.2007 – 2006/15/0070 sowie VwGH v. 28.10.2008 – 2004/15/0020.

59 BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl. 2005 II, 817.

60 *Hornig*, Aktuelle Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel – Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 15.3.2005, X R 39/03 und 28.4.2005, IV R 17/04, DStR 2005, 1719 (1722).

Die letztendlich entscheidende Frage in all diesen Fällen, und zwar gleichermaßen bedeutsam für vorherige Schenkungen wie auch Verkäufe an nahe Angehörige, dürfte letztendlich die nach dem wirtschaftlichen Eigentum an den betreffenden Grundstücken im Endverkaufszeitpunkt sein<sup>61</sup>. Mit anderen Worten: Waren die so erworben habenden Verwandten in ihren diesbezüglichen Entscheidungen (noch) frei oder blieb ihnen nurmehr – und sei es auch tatsächlich-wirtschaftlich – der Vollzug des vom Voreigentümer perfekt angebahnten Verkaufsaktes? Im letzteren Fall konnten sie die Liegenschaft nur formalrechtlich, nicht aber und auch wirtschaftlich, erworben haben. Die Vereinnahmung des Kaufpreises mag zwar sodann unmittelbar durch die förmlichen Verkäufer erfolgt sein, doch stellt dies in der Art eines abgekürzten Zahlungsverfahrens eine, an sich steuerunbeachtliche, Vorausverfügung des eigentlichen Verkäufers zu ihren Gunsten dar.

Den Tatbestand über den Rechts- und Gestaltungsmissbrauch gegenüber solchen „Gesamtplänen“ aufzubieten, erscheint überflüssig. Lässt doch das Einkommensteuerrecht (auch) in der Zurechnung von Einkünften Spielräume für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die dem Körperschaftsteuerrecht schon aufgrund seiner formalrechtlichen Anknüpfung in der Steuerrechtssubjektivität fremd sein müssen. In Ansehung des wirtschaftlichen Eigentums bei unvermittelter Einkunftswirksamkeit von Verkaufsgeschäften stehen sich überdies Einkommen- und Körperschaftsteuer gleich. Die Schlussbemerkung im vorangegangenen Abschnitt zur Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften bringt dies näher zum Ausdruck.

#### **4. Die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu Steueroasenfällen**

##### *a) Die gängigen Sachverhalte*

Die Grundstruktur der betreffenden Sachverhalte ist folgende: Es werden von Österreich aus Basisgesellschaften in Niedrigsteuereändern gegründet oder erworben, diese mit entsprechendem Kapital ausgestattet, um damit ertragschöpfend am Wirtschaftsleben teilzunehmen. Da diese Basisgesellschaften zumeist als bloße „Briefkästen“ angelegt sind, können sie die entsprechenden Verwaltungsfunktionen nicht selbst erfüllen, sondern lagern sie an ortsansässige Banken aufgrund von Managementverträgen aus. In einigen Fällen fließt das liquide Vermögen auch direkt an die österreichische Muttergesellschaft oder sonst an konzernzugehörige Gesellschaften als Darlehen zurück. Bei dieser Variante werden nicht nur Erträge in Niedrig- oder gar

---

61 Vgl. auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten für den Österreichischen Juristentag 2003, S. 17 sowie *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe* (Hrsg.), Handbuch der Familienverträge, 2. Aufl. 1985, S. 127 (141).

Nichtsteuerländern, wie etwa auf den englischen Kanalinseln erzeugt, sondern auch die Darlehenszinsen in einem vergleichsweisen „Hochsteuerland“ wie Österreich als Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend gemacht. Zu guter Letzt sollen diese Erträge unter Ausnutzung des internationalen Schachtelprivilegs gemäß § 10 Abs. 2 öKStG (nunmehr § 10 Abs. 1 Z. 7 öKStG) nach Österreich steuerfrei ausgeschüttet werden.

Beizeiten wird die Kapital(erst)-Ausstattung für die Oasengesellschaft durch die Zeichnung von Substanzgenussrechten an der emittierenden österreichischen Bankgesellschaft aufgebracht, um die daraus erzielten Gewinne schließlich wiederum in Österreich steuerfrei, nunmehr aber an die Anteilshaber, ausschütten zu lassen („Jersey-Modell“). Dem steht das „Malta-Modell“ gegenüber: Es fußt zwar ebenfalls auf der Ausgabe von Substanzgenussrechten, nur wird das so aufgebrachte Kapital von der es erhaltenden maltesischen Gesellschaft zur Finanzierung des (österreichischen) Emittenten oder ihm nahestehender Gesellschaften verwendet.

Es kann wohl keinem vernünftigen Zweifel unterliegen, dass hier, und zwar in jeder angesprochenen Variante, Gesamtpläne im „klassischen“ Sinn der letztendlichen Gestaltung zugrunde liegen. Die einzelnen Schritte müssen als vorgeplant bis zur schlussendlichen Rückführung der Erträge nach Österreich aufzufassen sein.

#### *b) Die Beurteilung durch den Verwaltungsgerichtshof*

Geht man die jüngeren Entscheidungen durch, so kann ein Erkenntnis aus 2004 als diesbezügliche Leitlinie gelten. Es betraf die Gründung einer irischen IFSC-Gesellschaft, die das so aufgebrachte Kapital „konservativ“ und noch dazu bei österreichischen Banken in damaliger Schillingwährung veranlagt hatte. Die so erwirtschafteten Zinserträge sollten eben steuerfrei nach Österreich gelangen. Der VwGH bezeichnete diese Gestaltung aus wesentlich zweierlei Gründen als Missbrauch im Sinne von § 22 BAO (wesensgleich mit § 42 AO):

Zum Einen wäre die irische Gesellschaft als sonst völlig funktionsloser „Briefkasten“ einzustufen gewesen. Die maßgeblichen Entscheidungen über die Veranlagung der fraglichen Kapitalien seien daher und in Wahrheit von Österreich aus erfolgt.

Zum Anderen hätte es dem angemessenen Weg entsprochen, derartige Veranlagungen unmittelbar in Österreich vorzunehmen.

Das Fazit war die völlige Ausblendung der irischen Gesellschaft als Trägerin der betreffenden Zinseinkünfte. Sie wurden vielmehr und unmittelbar der österreichischen Mutter zugerechnet<sup>62</sup>. Damit erübrigte sich auch ein Eingehen auf die Missbrauchsklausel im internationalen Schachtelprivileg gemäß

<sup>62</sup> VwGH v. 9.12.2004 – 2002/14/0074.

§ 10 Abs. 4 öKStG. Denn Gewinne, die niemals im Ausland entstanden sind, können per se nicht steuerfrei oder wie auch immer nach Österreich hereingelangen.

In einer Urteilsreihe aus den Jahren 2006 bis 2008 waren direkte Rückflüsse der Kapitalausstattung einer Guernsey-Gesellschaft als Konzerndarlehen zu würdigen. Auch hier wurde der ausländischen Gesellschaft letztendlich die Anerkennung als Eignerin der Darlehensvaluta und damit auch der daraus erwachsenden Zinseinkünfte verwehrt. Wiederum erfolgte eine Zurechnung an die dahinter stehenden Gesellschaften, die allerdings nach Meinung des VwGH im ersten Rechtsgang in der Ausmachung der einzelnen Einkunfts-träger teilweise unzulänglich begründet war<sup>63</sup>. Im fortgesetzten Verfahren konnte sich die belangte Behörde wiederum mit dem Missbrauchsargument durchsetzen. Die unmittelbare Finanzierung im Konzern wäre der angemessene Weg gewesen<sup>64</sup>.

Unter Berufung auf die Entscheidung vom 18.10.2006 wurde in einem vergleichbaren Fall die Missbrauchsannahme der belangten Behörde vom Gerichtshof zwar grundsätzlich geteilt, der Bescheid jedoch wegen Verfahrensmängeln (vorerst) aufgehoben<sup>65</sup>. Die vorerwähnten „Jersey und Malta-Modelle“ beschäftigten den VwGH in einem Urteil vom Oktober 2008. Die bloße Bündelung von Geldern einzelner „Genussrechtsscheinzeichner“ wurde auch im Zusammenhang mit Ausschüttungen steuerfreier Beteiligungserträge (noch) nicht als Missbrauch erkannt. Diese Absprache des VwGH bezog sich allerdings und dem angefochtenen Bescheid entsprechend nur auf die nachgelagerte rein nationale Ebene. Abermals erfolgte eine Aufhebung des Behördenaktes wegen Verfahrens-, nämlich Begründungsmängeln. In diesem Erkenntnis hob der Gerichtshof ausdrücklich hervor, dass „im Allgemeinen“ nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen jenen Sachverhalt verwirkliche, der gemeinhin von § 22 BAO (§ 42 AO) angesprochen sei, wobei er sich auf etliche vorangegangene Entscheidungen zu Steueroasenfällen berief<sup>66</sup>. Ohne es direkt anzusprechen, tritt damit der „Gesamtplan“ geradezu entscheidungstragend in Erscheinung.

Ein Urteil vom selben Tag bringt die Sache schließlich auf den Punkt: Generalisierend führt der VwGH aus: „Ausgehend von der oben zit Rsp zur Zwischenschaltung ausländischer Konzernunternehmen kann die Ausstattung von Konzernunternehmen (zB Tochtergesellschaften) vor allem in Steueroasen oder Niedrigsteuerländern mit Kapital und die Verwendung dieses Kapitals durch diese Konzernunternehmen als Einkunftsquelle (etwa zur Gewährung von Krediten oder Darlehen) oder zum Erwerb von Einkunfts-

63 VwGH v. 18.10.2006 – 2003/13/0031.

64 VwGH v. 3.9.2008 – 2008/13/0031.

65 VwGH v. 29.11.2006 – 2003/13/0026.

66 VwGH v. 1.10.2008 – 2006/13/0032.

quellen (wie etwa Wertpapieren als Quelle der Einkünfte aus Kapitalvermögen) – sofern keine außersteuerlichen Gründe dafür vorliegen und diese so ausgestatteten Konzernunternehmen insoweit keine wirtschaftliche Funktion erfüllen – als unangemessene und – i. S.d. Jud. des EuGH (s. etwa sein Urteil v. 13.3.2007 – C-524/04 [*Test Claimants*]) rein künstliche Gestaltung angesehen werden<sup>67</sup>. In diesem Fall wurde zwar der Bescheid der belangten Behörde aufgehoben, weil er es unterlassen hatte auszuführen, welche Gestaltung in concreto angemessen gewesen wäre. Damit greift der VwGH aber nur und wohl vorläufig Nachlässigkeiten im vorangegangenen Verwaltungsverfahren auf, ohne in der Sache selbst auch nur entfernt nachzugeben. Gleichgelagert sind zwei nachfolgende Entscheidungen, von denen die Letztere zu einem „Malta-Modell“ ergangen ist<sup>68</sup>.

### c) Schlussfolgerungen

Vorerst ist festzustellen, dass diese Rechtsprechungslinie Österreich bislang ein eigenes Außensteuerrecht zu ersparen scheint. Seitens der Finanzverwaltung lässt sie wohl keine Wünsche offen. Ohne sich mit Zurechnungsfragen in Bezug auf die förmlichen Auslandseinkünfte auseinanderzusetzen und auch ohne die Rechtssubjektivität der betreffenden „Briefkästen“ samt ihrer steuerlichen Ausländereigenschaft anzuzweifeln, werden die Entscheidungen letztendlich ausschließlich auf den Missbrauchstatbestand gegründet. Dies ist zum Einen methodenehrlich, zum Anderen doch erheblich erkenntnisverkürzend. *Michael Lang* meint dazu, dass eine genauere Untersuchung der Sachverhalte, vor allem in Bezug auf den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung der Oasengesellschaften, dasselbe Ergebnis, wenngleich wesentlich „sauberer“ begründet, gezeitigt hätte<sup>69</sup>. *Peter Fischer* schließt sich dem im Wesentlichen an<sup>70</sup>. Fragwürdig bleibt auch, ob die unmittelbare und ausschließliche Berufung auf den Missbrauchstatbestand überhaupt Sinn macht. Denn gesetzt den Fall, dass die Oasengesellschaft kein „Briefkasten“ ist, sondern sehr aktiv und überwiegend etwa Bankgeschäfte auch mit ganz fremden Kunden betreibt, bleibt zumal bei irischen IFSC-Gesellschaften der dortige Steuervorteil vollkommen erhalten. Der steuerfreie Zufluss dieser, sodann tendenziell noch viel höheren, Gewinne nach Österreich wäre jedenfalls nicht zu verwehren. Dessen ungeachtet mag die Gesamtkonstruktion so oder so ausschließlich steuerlich motiviert sein. Der noch weitere Umweg über auch steuerlich vorteilhafte Fremdgeschäfte soll zwecks Erreichung desselben Zieles, nämlich der ebenso steuervorteilhaften

67 VwGH v. 1.10.2008 – 2006/13/0036; wohl zustimmend *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2009, 50.

68 VwGH v. 17.12.2008 – 2006/13/0028 und VwGH v. 27.1.2009 – 2006/13/0175.

69 *M. Lang*, VwGH zur Anwendung des § 22 auf irische IFSC-Gesellschaften, SWI 2005, 67 (78).

70 *P. Fischer*, Zum Streit zwischen „Außentheorie“ und „Innentheorie“, FR 2005, 585 (588).

Eigenfinanzierung aus einem Steueroasenland, sodann kein Missbrauch mehr sein? Die Trennschärfe einer nur aus § 22 BAO (§ 42 AO) geschöpften Entscheidung lässt solcherart zu wünschen übrig.

### III. Der „Gesamtplan“ als Rechts- und Gestaltungsmissbrauch

#### 1. Die Ausgangslage

So gelangen wir abschließend zur Stellung und Bedeutung des § 42 AO gegenüber Gesamtplänen. Auch diese Bestimmung ist ein, wenngleich vielfach ungeliebter, weil in einer einhelligen Meinung kaum je ergründbarer Steuertatbestand. § 42 AO hat durch das Jahressteuergesetz 2008 seine bislang letzte Änderung erfahren<sup>71</sup>. Im Schrifttum wurde bald bedauert, dass die bisher anscheinlich gewachsene Rechtsprechung zum Gesamtplan auch in der Neufassung schlichtweg ausgespart wurde. Dabei wäre das Klärungsbedürfnis in Bezug auf die dogmatische Einordnung dringlicher denn je<sup>72</sup>. Immerhin gibt die diesbezügliche Änderung des Anwendungserlasses zur AO in ihrer beispielhaften Hinwendung zur „Vor- und Zwischenschaltung von Angehörigen“ als indiziell unangemessene Gestaltungen Anklänge an Gesamtpläne sehr wohl zu erkennen<sup>73</sup>. *Hahn* meint etwa, dass die Unangemessenheit ihren einzig fassbaren Ausdruck in einander wirtschaftlich aufhebenden Zwischenschritten im Rahmen eines Gesamtplans fände<sup>74</sup>. Gesamtplan und Gestaltungsmissbrauch sind jedoch keineswegs deckungsgleich. Ein steuerlicher Rechtsmissbrauch ist auch ohne Gesamtplan vorstellbar. Man denke nur an die gebiets- und einsatzfremde Zulassung eines Kraftfahrzeugs in Berlin ausschließlich zwecks Erlangung der damaligen Kfz-Steuerbefreiung<sup>75</sup>. Immerhin wird der Gesamtplanfall der sich wechselseitig wirtschaftlich aufhebenden Zwischenschritte wohl vielfach in den Generalverdacht eines Rechts- und Gestaltungsmissbrauchs geraten. In weiterer Folge stehen sich dabei zwei Denkschulen gegenüber. Die eine will die mit dem Endschrift umgangen erscheinenden Normen aus sich heraus zur Geltung bringen und § 42 AO nur zur zusätzlichen Unterstützung der rechtlichen Argumentation heranziehen; dies entspricht der Innentheorie. Die andere sucht die Entscheidung unmittelbar aus § 42 AO und das ist der außentheoretische Ansatz.

71 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. 2007 I, 3150.

72 So *Hey*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, 1044 (1048).

73 Vgl. die Änderung des Anwendungserlasses zur AO (AEAO), DStR 2008, 1591.

74 *Hahn*, „Gestaltungsmissbrauch“ im Sinne des § 42 AO, DStZ 2006, 431 (441).

75 BFH v. 13.8.1985 – VII R 172/83, BStBl. 1985 II, 636.

## 2. Der Gesamtplan bei ergänzender Heranziehung von § 42 AO

### a) *Innentheoretische Grundüberlegungen ganz allgemein auch des EuGH*

Im Fall des BFH-Urteils vom 13.12.1992 hatten zwei Gesellschafter einer GmbH deren Stammkapital vorerst erhöht, um einen neuen Gesellschafter gegen ein von diesem zu leistendes Agio aufzunehmen. Das Agio wurde umgehend und nur an die Altgesellschafter ausbezahlt. Der Gerichtshof erblickte darin vorzüglich und unmittelbar einen Gestaltungsmissbrauch. Der angemessene Weg wäre ein nach § 17 EStG steuerpflichtiger Verkauf entsprechender Teile der Beteiligungen gewesen<sup>76</sup>. *Peter Fischer* meint dagegen, dass dieser sich selbst aufhebende Vorgang der Ein- und Auszahlung des Agios bereits aus der Wertungsperspektive des § 17 EStG auszublenden und eben ein Anteilsverkauf anzunehmen sei<sup>77</sup>. Auch sonst befürwortet er – durchaus innentheoretisch orientiert – die Rechtsfindung unmittelbar durch Analogie oder teleologische Extension respektive Reduktion der umgangen erscheinenden Tatbestände<sup>78</sup>. Er will diese eben aus sich heraus, „von innen“, zur Geltung bringen.

Auch der Rechtsprechung des EuGH ist grundsätzlich zu bescheinigen, Missbrauchsgedanken nur ergänzend heranzuziehen<sup>79</sup>. Das belegt etwa die Entscheidung in der Rechtssache „*Halifax*“, die geradezu als Prototyp eines gesamtplanhaften „Ringelreihen“ zwecks bester Ausnutzung umsatzsteuerrechtlicher Vorteile gelten kann<sup>80</sup>. Das Urteil zu „*Cadbury Schweppes*“ setzt diese Linie auf ertragsteuerrechtlichem Gebiet fort. Dies insofern als die „Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates“ den Ausgangspunkt für die Betrachtung abzugeben hat, ob eine rein künstliche Gestaltung zum Zweck der Steuerflucht ins Werk gesetzt worden ist<sup>81</sup>. Auch diese Entscheidung hatte einen klaren Gesamtplanfall zum Gegenstand. In jüngerer Zeit hat der EuGH die ebenso gesamtplanmäßig anmutende Aufspaltung eines Leasingvertrages in eine gar nicht kostendeckende, aber umsatzsteuerpflichtige, Miete und eine unecht steuerbefreite Kreditfinanzierung als möglichen Missbrauch bezeichnet und wiederum aus den einzelnen Tatbeständen der nunmehrigen Systemrichtlinie argumentiert<sup>82</sup>.

76 BFH v. 13.12.1992 – VIII R 3/89, BStBl. 1993 II, 477.

77 *P. Fischer*, Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, 644 (651 f.).

78 *P. Fischer*, Die Steuerumgehung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, SWI 1999, 79; *P. Fischer*, Zum Streit um das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans am Beispiel der Anteilsrotation, FR 2003, 1013; *P. Fischer*, Substanz und Form – oder: „Das Steuergesetz kann nicht umgangen werden“, StuW 1995, 87.

79 So auch *M. Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*, SWI 2006, 273 (275).

80 EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), vor allem in Rz. 74.

81 EuGH v. 15.9.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), in Rz. 51; vgl. auch die Rz. 55, 70 und 72.

82 EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 (*Part Service*), in den Rz. 57 bis 61.



### b) Die Gefahr einer nur ergebnisbezogenen Rechtsfindung

Gerade bei Gesamtplänen mit sich wirtschaftlich aufhebenden Zwischenschritten besteht allerdings die Gefahr, dass die Rechtsauslegung zu ergebnisbezogen ausfällt. Stets ist die grundsätzliche Eigenständigkeit und Eigenwertigkeit auch jener Normen zu beachten, die – wenngleich nur vorübergehend – angesprochen sind. Nur wenn es deren Rechtsgehalt erlaubt, ja geradezu verlangt, sie gegenüber bloß transitorischen Gestaltungen unangewendet zu lassen, darf sich der Blick dem endgültig bewirkten Ergebnis und dessen steuerrechtlicher Einordnung zuwenden. Eine Verkürzung der Rechtsfindung derart, dass die Zwischenschritte vorweg beiseite geschoben werden und nur nach dem Rechtsgehalt des schlussendlich bewirkten Sachverhaltes gefragt wird, hieße das Pferd beim Schwanz aufzäumen. So gehandhabt würde die Rechtsfigur des Gesamtplans tatsächlich zum allgemein unzulässigen Quasitatbestand.

### 3. Der Gesamtplan in eigenständiger Würdigung nach § 42 AO

Diese Bedenklichkeiten vermeidet zweifellos eine außentheoretische Handhabung von § 42 AO. Sie bedeutet, dass auch die Zwischenschritte eines Gesamtplans trotz ihrer scheinbaren oder auch tatsächlichen wirtschaftlichen Erübrigung steuerrechtlich anerkannt werden, aber aufgrund ihrer Unangemessenheit insgesamt in einen Rechts- und Gestaltungsmissbrauch münden können. Dabei soll die Feststellung eines Gesamtplans naturgemäß nicht genügen. Erst in Verbindung mit dem Moment der ausschließlichen Erreichung eines Steuervorteils soll § 42 AO schlagend werden<sup>83</sup>. Unterschiedliche Teilaspekte des so bewirkten Gesamtgeschehens herauszugreifen, wird der Rechtsprechung in diesem Zusammenhang fallweise zum Vorwurf gemacht<sup>84</sup>. Die schlichte Kombination von Steuervorteilen ergäbe so noch keinen Missbrauch. Erst die Unangemessenheit in der Erreichung des Endziels soll § 42 AO auf den Plan rufen<sup>85</sup>. Die Vorstellung vom Gesamtplan möge dazu dienen, die Wortsinnengrenzen der davon berührten Normen nur mit Hilfe von § 42 AO zu überschreiten<sup>86</sup>. Das Bild vom Gesamtplan hat insbesondere nach *Gerd Rose* seinen rechtssichereren, weil widerlegbaren, Platz in der Auslotung der damit verfolgten Missbrauchsabsicht<sup>87</sup>.

83 Vgl. *G. Rose/C. Glorius-Rose*, Bemerkungen zur aktuellen Missbrauchs-Rechtsprechung (§ 42 AO) des BFH, DB 2003, 409 (412).

84 Wiederum *G. Rose/C. Glorius-Rose*, Zur jüngsten Rechtsprechung des BFH hinsichtlich § 42 AO, DB 2004, 2174 (2175).

85 Vgl. *Clausen*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, 1589 (1593).

86 Vgl. *Damas/Ungemach*, Schreckgespenst Gesamtplanrechtsprechung?, DStZ 2007, 552 (557); ähnlich *Gosch*, § 42 AO – Anwendungsbereich und Regelungsreichweite, Harzburger Steuerprotokoll 1999, 225 (227 f.).

87 Vgl. *G. Rose*, Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, FR 2003, 1274 (1276 f.).

Besonders deutlich wird auch diese Art der Handhabung der Idee des Gesamtplans in einer Entscheidung des III. Senats des BFH vom 13.3.1997<sup>88</sup>. Dabei ging es um die Vermeidung steuerlich nachteiliger Folgen einer Betriebsaufspaltung durch die Einräumung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit mit anschließender Rückvermietung des betreffenden Grundstücks. So wird einer gesamthaften wirtschaftlichen Betrachtungsweise vornehmlich nicht aus den Einzelatbeständen, als vielmehr aus § 42 AO selbst zum Durchbruch verholfen.

Damit mündet auch die Handhabung des Gesamtplans letztendlich in die Glaubensfrage Außen- versus Innentheorie. Wer mit *Ruppe* den „möglichen Wortsinn“ einer Norm in vielen Fällen als Scheingrenze bezeichnet, weil über den Sinn eines Tatbestandes oder auch eines in ihm gebrauchten Begriffs unbegrenzt viele Meinungen mit Wahrheitsanspruch denkbar sind<sup>89</sup>, wird eher der Innentheorie zuneigen. Dies auch vor dem Hintergrund, dass das Verbot einer steuerverschärfenden Analogie so gemeinlich nicht mehr vertreten wird<sup>90</sup>.

#### IV. Zusammenfassende Schlussbetrachtung

Was bleibt somit vom Gesamtplan? Die entsprechende Vorstellung lässt sich vielleicht noch griffiger mit dem dadurch hervorgerufenen Bild einer „Gesamtgestaltung“ umschreiben. Dieser Begriff taucht jedenfalls in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Steueroasenfällen auf<sup>91</sup>. Von einer Gesamtgestaltung ist es nicht weit zur Annahme eines Gesamtsachverhaltes. Die Wirkung eines Gesamtplans als Ursache eines Gesamtsachverhaltes ist damit zu würdigen. Kehrt man zu den eingangs erwähnten Grundtypen derartiger Gesamtsachverhalte zurück, so bedeutet dies zum Einen die Zusammenfassung für sich bedeutsam bleibender, aber gemessen am Endziel völlig unselbständiger, Zwischenschritte mit dem endgültig bewirkten Sachverhalt in einer dementsprechend einheitlichen rechtlichen Beurteilung. Zum Anderen werden sich wechselseitig aufhebende Zwischenschritte um ihre steuerrechtliche Bedeutsamkeit gebracht und wiederum nur der tatsächliche Endzustand tatbestandlich gewürdigt.

Gibt es aber derartige Gesamtsachverhalte? Ja und nein. Ja dann, wenn die Unselbständigkeit oder Flüchtigkeit der Zwischenschritte für sich gesehen, also aus den von ihnen berührten Steuertatbeständen heraus, eine derartige

88 BFH v. 13.3.1997 – III R 300/94, BFH-NV 1997, 659.

89 *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, 1991, S. 43 (68).

90 Vgl. schon *Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht, StuW 1981, 201 sowie *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 58; umfassend auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, S. 177 bis 204.

91 Vgl. VwGH v. 9.12.2004 – 2002/14/0074.

Zusammenfassung oder Ausblendung interpretativ erforderlich macht. Das bleibt stets eine Auslegungsfrage. Wohlverstanden nicht jener Normen, die vom Endsachverhalt angesprochen erscheinen; solches wäre im Sinne *Gadamer's* „Vorverständnis und Methodenwahl“, allerdings unberechtigt<sup>92</sup>. Nur die Zwischenschritte sind es, die subsumtionsmäßig vorerst interessieren müssen. Wozu brauche ich dann aber diese Rechtsfigur, wenn ohnedies nicht vorweg auf das Gesamtsubstrat eines oft komplexen Sachverhaltes rechtsanwendend zugegriffen werden darf? Die Antwort darauf mag so ausfallen, dass die Idee eines durch einen Gesamtplan verwirklichten Gesamtsachverhaltes allenfalls groben Fehlbeurteilungen vorbeugt: Nämlich insofern, als einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise letztendlich nicht entsprechend, vereinzelt Rechtsfolgen ausgemacht werden, obwohl dies den wahren Gegebenheiten und dem Normensinn nicht gerecht wird. Diese, in der Rechtsprechung eben auch und sehr treffend als „zusammenfassende wirtschaftliche Betrachtung“ bezeichnete<sup>93</sup> interpretative Richtschnur bedarf naturgemäß ihrer normlogischen Rechtfertigung im Einzelnen. Ohne Belastung durch Vorverständnisse gehandhabt, lässt sie jedoch tatbestandlich gebotene Rechtsziele leichter und sicherer erreichen, als dies ohne diese Rechtsfigur möglich wäre. Dies gilt vor allem gegenüber Gesamtplänen mit sich ergänzenden, nicht aber wiederum aufhebenden, Zwischenschritten.

Im Übrigen ist die Annahme eines wirtschaftlich einheitlich zu beurteilenden Gesamtsachverhalts nicht unbedingt vom Vorliegen eines Gesamtplans abhängig. Werden etwa Betriebsschulden von völlig fremder Seite, aber in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Aufgabe des Betriebes erlassen, so ist dieser Vorgang seitens des schuldnerischen Steuerpflichtigen gewiss nicht im Sinne eines Gesamtplans einseitig gestaltbar oder gar beherrschbar. Trotzdem mündet der entsprechende Vermögensvorteil einheitlich in den Aufgabegewinn<sup>94</sup>. Dieses Beispiel zeigt, dass Gesamtpläne nur eine, wenngleich häufige, Ursache von Gesamtsachverhalten sind. Entscheidend wird aber letztendlich ihre Wirkung, nämlich der Gesamtsachverhalt, der seinerseits nicht ausschließlich auf einem Gesamtplan beruhen muss.

92 Vgl. *Gadamer*, Wahrheit und Methode, 2. Aufl. 1965, S. 261 ff., 314 f.

93 So BFH v. 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl. 2006 II, 359.

94 Vgl. BFH v. 26.1.1989 – IV R 86/87, BStBl. 1989 II, 456.

## Diskussion

zum Referat von Prof. Dr. *Michael Tanzer*

Leitung

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Prof. Dr. *Fischer*

Zwei Bemerkungen, diesmal ganz kurz. Herr *Tanzer* hat völlig zu Recht hingewiesen auf die EuGH-Urteile „Emslandstärke“ und „Halifax“. Dazu zwei Anmerkungen. In einem späteren Schlussantrag hat der Generalanwalt *Maduro* zum Fall „Emslandstärke“ gesagt, eigentlich handele es sich um den Fall eines klassischen Scheingeschäfts. Ich glaube, hier müssen wir die Fälle ausloten, in denen ein Scheingeschäft vorliegt oder zumindest eine wertungsmäßige Nähe zum Scheingeschäft. Zum Falle Halifax möchte ich sagen: Dies war eine abenteuerlich karussellförmig gesteuerte Ringveranstaltung. Der EuGH hat in den Gründen seiner Entscheidung sorgfältig abgewogen zwischen dem Erfordernis einer subtilen, genauen und tatbestandskonkreten Normsetzung einerseits und der Notwendigkeit einer sinnhaften Auslegung andererseits. Er hat die Verantwortung des Steuergesetzgebers betont, kam aber schließlich zu dem Ergebnis, hier liege der Verstoß gegen den Sinn des Vorsteuerabzugs so deutlich vor, dass dies nicht zu akzeptieren sei. Generalanwalt *Maduro* hatte in dem Zusammenhang ausgeführt: Wenn wir eine solche Gestaltung akzeptieren würden, würde das Steuerrecht „der Wilde Westen der Rechtsordnung“ werden. Ich glaube, die Entwicklung auf der europäischen Ebene müssen wir einbeziehen, weil gerade in diesem Bereich der EuGH Wertestandards setzen wird.

Prof. Dr. *Drüen*

Herr *Tanzer*, Ihr Vortrag über den Gesamtplan hat uns noch einmal das Problem von Theorie und Praxis der Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen vor Augen geführt. Sie haben die Figur des Gesamtplans scharfsinnig hinterfragt und die einzelnen Voraussetzungen dogmatisch aufgegliedert, aber gleichwohl bleiben natürlich Fragen offen: Wann fällt der Startschuss für den Gesamtplan? Wie lange dauert die „Gesamt-Phase“ an? Ist dabei bei einzelnen Steuerarten zu unterscheiden? Wie sieht es mit komplexen Gestaltungen aus, die notwendigerweise Produkt einer Planung sind? Denken Sie an die Unternehmensnachfolge oder an Unternehmensumstrukturierungen. Dabei ist jeder Berater – Herr *Rödder* würde uns das sicherlich veranschaulichen können – gefordert, eine langfristige, natürlich angestimmte und „steueroptimierte“ Gestaltung zu entwickeln. Über ein „Grundrecht auf Steueroptimierung“ kann man streiten, ich selbst plädiere gar nicht dafür. Wenn aber die Rechtsprechung anerkennt, dass kein Steuerpflichtiger seine

Verhältnisse so einrichten muss, dass er möglichst viel Steuern zahlt, kann nicht jede Steuerplanung schädlich sein. Das muss auch für den sog. Gesamtplan gelten.

Da Sie mich unmittelbar zitiert haben, möchte ich auch konkret replizieren: Ich habe die in der Praxis anzutreffenden Unsicherheiten mit dem Gesamtplan angesprochen und mit Herrn *Wendt* sitzt auch ein Mitglied des IV. Senats auf dem Podium, der bekanntlich „diese Geister“ gerufen hat. Sie führen bei Betriebsprüfungen zum Teil dazu, dass alleine wenn irgendwas abgestimmt geplant und durchgeführt wird, der von der Literatur als „Schreckensgespenst“ titulierte Gesamtplan im Raume steht. Gegen einen Gesamtplan zu argumentieren, fällt indes schwer. Man weiß nicht, was genau darunterfällt und wie lange die Planungsdauer läuft. Es ist wie der Kampf gegen ein wandlungsfähiges Ungeheuer. Überdies bekommen Sie mitunter auch keine verbindliche Auskunft, ob und wann ein Gesamtplan gegeben ist. Darum stellt sich für mich dringend die auch von Frau Kollegin *Hey* angesprochene Frage, ob nicht der Gesetzgeber versuchen sollte, dem Gesamtplan stärkere Konturen zu geben und ihn zeitlich einzugrenzen. Das ist in Deutschland zwischendurch mal erwogen worden, wurde aber nicht realisiert. Damit sind wir wieder bei der allgemeinen Frage des heutigen Nachmittags: Soll es der Gesetzgeber richten oder die Verwaltung? Da bei der Missbrauchsabwehr leider in Randbereichen auch das Phänomen des „Missbrauchs der Missbrauchsabwehr“ auszumachen ist, gilt es überschießende Tendenzen einzugrenzen. Dies sind die Gründe für meine Reserve gegenüber dem Gesamtplan. Insbesondere habe ich Sorge, dass mittels dieser amorphen Figur selbst wirtschaftlich fundierte und auch volkswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen von Unternehmen behindert werden können. Darum war vom „Schreckensgespenst“ die Rede.

Prof. *Schwidetzky*

Ich hoffe, dass Sie mein Deutsch verstehen können. Ich habe mehrmals über die amerikanische „substance-over-form“-Regel gehört, zuletzt von Herrn *Tanzer*. Als Amerikaner möchte ich gerne meine amerikanische Perspektive mit Ihnen teilen. Gewissheit hat die „substance-over-form“ uns ganz bestimmt nicht gebracht, noch hat sie Missbrauch gestoppt.

Ich möchte mich deshalb, wenn ich ihn richtig verstanden habe, Herrn *Kirchhof* anschließen. Für mich wäre es logisch und auch zuverlässiger, wenn sich die Frage darauf beschränken würde, ob die Steuervorteile vorgesehen sind oder nicht. Das ist keine perfekte Lösung, aber ich kann Ihnen versprechen, dass es unmöglich ist, Missbrauch zu definieren. Dieser Versuch kann viel Verwirrung erzeugen. Ich möchte Ihnen deshalb vorschlagen, auf die Steuervorteile zu achten.

Prof. Dr. *Tanzer*

Zunächst einmal zu Herrn *Fischer*. Natürlich ist es ein sehr interessanter Bereich, die sich aufhebenden Schritte bei einem Gesamtplan auch nach § 41 AO zu würdigen. Darauf bin ich auch aus Zeitgründen, ich bitte um Verständnis, nicht zu sprechen gekommen. Aber dass derartige, sich aufhebende Akte zumindest wertungsmäßig einem Scheingeschäft entsprechen, liegt wohl auf der Hand. Es ist nur die Frage, ob auch ein Scheingeschäft im rechtstechnischen Sinn angenommen werden darf. Wenn man sich der vorherrschenden Auffassung anschließt, dass § 41 AO mit dem Zivilrecht gleichläuft, wird man dabei Schwierigkeiten haben. Wenn man dagegen doch eine teleologisch losgelöste Theorie des Scheingeschäftes versucht, allein für Steuerrechtszwecke, dann sind wir schon weitgehend in der Nähe von § 41 AO.

Nun zu Herrn *Drüen*. Ich glaube auch, dass die Vorstellung vom Gesamtplan gewisse Unsicherheiten heraufbeschwören mag. Das haben ja die Beispielfälle aus der Rechtsprechung, die ich gebracht habe, hoffentlich anschaulich werden lassen. Das ändert nichts daran, dass weder Rechtsprechung noch Verwaltungspraxis dazu berufen sind, den Gesamtplan allgemein zu vertypisieren und damit zu vertatbestandlichen. Das kann nur die Vorbehaltsaufgabe des Gesetzgebers sein und bleiben. Und im Übrigen hat der Gesamtplan für mich insoweit nichts Anrüchiges an sich, als auch sonst im Steuerrecht nicht nach dem Motto, die Tat tötet den Mann, nur danach gefragt wird, was letzten Endes bewirkt worden ist, sondern auch Absichten entscheidend werden. Man denke nur an vorbereitende Betriebsausgaben oder Werbungskosten, da kommt es darauf an, die Absicht des Steuerpflichtigen natürlich aus äußerlich erschließbaren Umständen zu ergründen oder auch im Zusammenhang mit der Liebhaberei. Verlust ist nicht gleich Verlust. Wird der Verlust vom Steuerpflichtigen aus privaten Motiven auf sich genommen, dann ist er von vornherein unbeachtlich. Will der Steuerpflichtige sachgerecht in die Gewinnzone kommen, bemüht er sich, ist es ein echtes erwerbswirtschaftliches Tun, dann wird der Verlust natürlich anders beurteilt werden müssen. Das hat auch wieder mit der inneren Einstellung des Steuerpflichtigen insoweit zu tun, als diese natürlich aus den Umständen nach außen hin erweislich sein muss. Aber das ist Beweisfrage und nicht Rechtsfrage.

Zur dritten Wortmeldung möchte ich nur anmerken, dass die „substance over form“-Doktrin des U.S.-amerikanischen Steuerrechts nicht unbedingt und direkt auf einem Rechts- und Gestaltungsmissbrauch aufbaut. Es geht dabei viel mehr um das Durchgreifen auf einen wirtschaftlich tatsächlich vorhandenen Sachverhalt. Es ist eine, wenn man so will, besonders entwickelte wirtschaftliche Betrachtungsweise, die natürlich auch zur Missbrauchsbekämpfung eingesetzt werden kann, aber mit einem regelrechten Missbrauch nicht unmittelbar zusammenhängen muss.

# Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht

Prof. DDr. *Georg Kofler*, LL. M. (NYU)  
Johannes Kepler Universität Linz

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Einleitung und Abgrenzung der Themenstellung</li><li>II. „Directive Shopping“<ul style="list-style-type: none"><li>1. Das „Einkaufen“ in die Mutter-Tochter-Richtlinie</li><li>2. „Missbräuche“ i. S. d. Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL</li><li>3. Implementierung im nationalen Steuerrecht</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>III. Internationale Steuerarbitrage<ul style="list-style-type: none"><li>1. Steuerplanung durch die Nutzung von Unterschieden nationaler Steuerrechtsordnungen</li><li>2. Kernbereiche internationaler Steuerarbitrage</li><li>3. Steuerpolitische Aspekte internationaler Steuerarbitrage</li></ul></li><li>IV. Resümee</li></ul> |
|--|--|

## I. Einleitung und Abgrenzung der Themenstellung

Auch eine nur ansatzweise Untersuchung sämtlicher Fragen im Umfeld der „Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht“ vermag dieser Beitrag nicht zu leisten. Allein die Diskussion im Gemeinschaftsrecht zur Abgrenzung von Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch hat in den vergangenen Jahren monumentale Dimensionen angenommen.<sup>1</sup> Die Rechtsprechung des EuGH hat hier einen langen Weg zur Herausarbeitung eines gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsansatzes hinter sich, der mittlerweile sowohl das harmonisierte Steuerrecht als auch die Dogmatik der Grundfreiheiten durchdringt. Der Gerichtshof bezieht sich hier mittlerweile gar auf einen „allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts“.<sup>2</sup> Zumal jedoch eine optimierende Steuerplanung in der Gemeinschaft unstrittig erlaubt ist, die Grenzen des Missbrauchskonzepts schwer festzumachen sind und nicht zuletzt Rechtssicherheitsargumente eine tragende Rolle spielen, nähert sich der EuGH diesen Fragen mit einiger Zurückhaltung.<sup>3</sup>

1 S. aus jüngerer Zeit z. B. *De Broe*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, 2008, S. 745 ff.; *De la Feria*, CML Rev. 2008, 395 ff.; *Schön* in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, 2008, S. 571 ff.; *Thömmes* in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 2008, S. 207 ff.; *Englisch*, StuW 2009, 3 ff.

2 EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 38; für eine detaillierte Analyse s. *de la Feria*, CML Rev. 2008, 395 (433 ff.).

3 S. auch *Terra/Wattel*, European Tax Law, 5. Aufl. 2008, S. 557 f.; für eine ausführliche Analyse der Position des EuGH im dogmatischen Ringen zwischen selbst-erhaltender Interpretation und dem Erfordernis eines außentheoretischen Miss-

Die neuere Rechtsprechung des EuGH nahm ihren Ausgang in jenen Bereichen des harmonisierten Rechts, die die Eigenmittel der Gemeinschaft betreffen. Beginnend im Zollrecht in *Emsland-Stärke*<sup>4</sup> und kulminierend im Mehrwertsteuerrecht in *Halifax*<sup>5</sup> und *Part Service*<sup>6</sup> hat der Gerichtshof dargelegt, dass die Vermeidung des Missbrauchs ein vom Gemeinschaftsrecht anerkanntes Ziel ist.<sup>7</sup> Die Akzeptanz eines allgemeinen Missbrauchskonzepts in diesen Bereichen des indirekten Steuerrechts ist offenbar dazu angeht, gemeinschaftsrechtliche Steuersysteme vor Transaktionen zu schützen, die auf eine missbräuchliche Inanspruchnahme gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen hinauslaufen und ihre Zielsetzung unterwandern würden („Gesetzeserschleichung“), ohne dass es darauf ankäme, ob im entsprechenden Sekundärrecht eine entsprechende explizite Missbrauchsklausel enthalten ist.<sup>8</sup> Die Problemstellung liegt somit im Grunde gänzlich anders als im Bereich der Grundfreiheiten, wo der EuGH – kulminierend in *Cadbury Schweppes*<sup>9</sup> und *Thin Cap Group Litigation*<sup>10</sup> – anerkannt hat, dass prinzipiell diskriminierende nationale Steuervorschriften unter gewissen Voraussetzungen dadurch gerechtfertigt werden können, dass sie der Missbrauchsvermeidung dienen,<sup>11</sup> wodurch einer missbräuchlichen Umgehung des nationalen Steuerrechts unter Berufung auf die Grundfreiheiten vorgebeugt werden soll („Gesetzesumgehung“). Wiederum anders gelagert sind die Fragestellungen im direkt-steuerlichen Richtlinienrecht, zumal hier angesichts explizit vorgesehener Anti-Missbrauchsklauseln der Fokus primär auf der Frage liegt, ob nationale Anti-Missbrauchbestimmungen mit den Standards des Richtlinienrechts übereinstimmen.<sup>12</sup> Angesichts dieser unterschiedlichen Perspektiven sind die vom EuGH gesetzten Nuancen demensprechend (noch) unterschiedlich.<sup>13</sup> Der EuGH scheint aber jedenfalls um die Schaffung eines einheitlichen, abstrakten Missbrauchskonzepts bemüht,<sup>14</sup> was aufgrund

brauchskonzepts s. z. B. *Lang*, SWI 2006, 273 (274 ff.), und *Fischer* in FS Reiß (Fn. 1), S. 621 (634 ff.).

- 4 EuGH v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), Slg. 2000, I-1569.
- 5 EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), Slg. 2006, I-1609.
- 6 EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 (*Part Service*), Slg. 2008, I-897.
- 7 Dazu ausführlich *Henze* in Seer (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 32 (2009), S. 246 (246 ff.).
- 8 S. EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-251/06 (Ing. Auer), Slg. 2007, I-9689, Tz. 40–41, und EuGH v. 7.6.2007 – C-178/05 (Kommission/Griechenland), Slg. 2007, I-4185, Tz. 32 (betreffend die KapitalansammlungsRL).
- 9 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Slg. 2006, I-7995.
- 10 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (*Thin Cap Group Litigation*), Slg. 2007, I-2107.
- 11 S. zu dieser Rechtsprechung z. B. *Thömmes* in FS Wassermeyer (Fn. 1), S. 207 (215 ff.).
- 12 *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (572).
- 13 S. z. B. auch *Vanistendael*, EC Tax Rev. 2006, 192 (192 ff.); *de la Feria*, CML Rev. 2008, 395 (395 ff.); *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (593 f.).
- 14 Deutlich auch Schlussanträge GA *Kokott* v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 39.



der unterschiedlichen Zielsetzungen der Gemeinschaftsrechtsakte allerdings nicht auf eine Identität in der konkreten Anwendung hinauslaufen muss.<sup>15</sup> Umgekehrt scheint es auch vom jeweiligen Rechtsgebiet und dem erreichten Harmonisierungsgrad abzuhängen, ob die Mitgliedstaaten zur Bekämpfung des Missbrauchs bloß berechtigt oder aber gar gezwungen sind.<sup>16</sup>

Diese Dynamik kann freilich nicht verwundern, gilt es doch, sich beständig einer Balance zwischen der zulässigen und erwünschten Ausübung der Freiheiten und der Nutzung des gemeinschaftsinternen Steuerwettbewerbs durch die Steuerpflichtigen einerseits und den berechtigten Interessen der Mitgliedstaaten andererseits anzunähern. Dass dieses Unterfangen durchaus Schwierigkeiten bereitet, liegt auf der Hand, ist doch das Konzept des Missbrauchs bzw der Steuerumgehung in den 27 Mitgliedstaaten auch vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Rechtstraditionen weder einheitlich noch unumstritten. Auch ein Blick auf das internationale Steuerrecht kann diesen Eindruck nur verstärken. So ist beispielsweise das oftmals bemühte Konzept des „Abkommensmissbrauchs“ ebenso schillernd wie unbestimmt, impliziert es doch, dass der zulässige „Gebrauch“ eines Doppelbesteuerungsabkommens stets klar identifiziert werden könnte. Gerade vor dem Hintergrund dieser evidenten Unklarheit in einer an steuerlicher Komplexität zunehmenden Wirklichkeit ist diese Thematik in den vergangenen Jahren auch von der OECD<sup>17</sup> und der UNO<sup>18</sup> erhebliches Augenmerk geschenkt worden. Fokussiert man hier exemplarisch den Bereich des typischen „Treaty Shoppings“, hängt die Frage, ob ein solches „Einkaufen“ in ein vorteilhaftes Doppelbesteuerungsabkommen durch die Errichtung einer juristischen Person zum quellensteueroptimalen Bezug von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren gelingt, maßgeblich von der Beurteilung ab, ob die zwischengeschaltete Gesellschaft als „Nutzungsberechtigte“ angesehen werden kann. Dieses Konzept wurde bereits 1977 die Art. 10, 11 und 12 des OECD-MA aufgenommen und liegt – zumindest retrospektiv – in der Vermeidung des Abkommensmissbrauchs durch die Zwischenschaltung eines Vertreters oder sonstigen Beauftragten begründet.<sup>19</sup> Trotz der 2003 erfolgten

---

15 S. auch *Tumpel/Prechtl* in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, 2009, S. 67 (74 f.); weiters Schlussanträge GA *Kokott* v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 60 ff.

16 Dazu *Weber*, LIEI 2004, 43 (54 f.); *Englisch*, StuW 2009, 3 (21).

17 S. die Berichte „*Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*“ (in Issues in International Taxation No. 1, Paris 1987), „*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*“ (1986), und „*Restricting the Entitlement to Treaty Benefits*“ (in Issues in International Taxation No. 8, Paris 2002).

18 S. z. B. den Bericht des Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2008/CRP.2/Add.1 (17.10.2008).

19 S. nunmehr Art. 1 Tz. 10 OECD-MK, und *Walser* in IFA (Hrsg.), *The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties*, IFA Congress Seminar Series Vol. 23a, 2000, S. 15 (16).

Änderungen im OECD-MK<sup>20</sup> und der Einbeziehung von „Durchlaufgesellschaften“ ist weiterhin zu konstatieren, dass bislang keine Einigkeit über die Auslegung dieses Konzeptes erzielt werden konnte.<sup>21</sup> Auch die existierende Rechtsprechung hinterlässt in der praktischen Anwendung einen gemischten Eindruck, oszilliert sie doch zwischen einer restriktiven und damit der Steuerplanung zuträglichen Auslegung<sup>22</sup> über eine „Durchlaufbetrachtung“<sup>23</sup> bis hin zu einem Verständnis als allgemeines Missbrauchsvermeidungskonstrukt<sup>24</sup>.

Als Gegenstück zum international-steuerrechtlichen „Treaty Shopping“ kann im europäischen Binnenmarkt wiederum das „Directive Shopping“ angesehen werden, bei dem sich ein Steuerpflichtiger durch das Zwischenschalten einer juristischen Person in Richtlinienvorteile „einzukaufen“ versucht. Diesem bisher weniger diskutierten Phänomen soll am Beispiel der Mutter-Tochter-RL auch der erste Teil dieses Beitrages gewidmet sein.<sup>25</sup> Abseits dieser geradezu klassischen „Missbrauchsfrage“ darf jedoch nicht übersehen werden, dass sich gerade im internationalen Steuerrecht durchaus Planungspotentiale bestehen, die aus dem Blickwinkel der Abgrenzung von Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch auf den ersten Blick keine besondere Beachtung verdienen würden. Angesprochen sind hier Gestaltungen, in denen der Steuerpflichtige in seiner grenzüberschreitenden Aktivität bewusst Unterschiede zwischen den Steuersystemen nutzbar macht und solcherart Vorteile genießt, die die bei rein nationaler Tätigkeit nicht zur Verfügung stünden. Dieses – auch und vor allem rechtspolitische – Problem der

20 Dies hat freilich die Frage aufgeworfen, inwieweit die 2003 erfolgten Änderungen des OECD-MK auf bestehende Abkommen Anwendung finden können; s. zu dieser Diskussion z. B. *Prokisch* in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 1 Rz. 120a; *Matteotti*, Intertax 2005, 336 (336 ff.); *Kandev/Wiener*, 54 Tax Notes Int'l 667 (667 ff.) (May 25, 2009).

21 S. dazu ausführlich *Avery Jones et al*, BTR 2006, 695 (695 ff.); *De Broe* (Fn. 1), S. 653 ff.; *Canete/Staringer* in Lang/Schuch/Staringer (Fn. 15), S. 169 (171 ff.).

22 S. Niederländischer Hoge Raad 1994 – *Royal Dutch*, Fall Nr. 28638, BNB 1994/217, und Tax Court of Canada 2008 – *Prevost Car Inc. v. The Queen*, 2008 TCC 231, bestätigt durch Federal Court of Appeal v. 26.2.2009 – *The Queen v. Prevost Car Inc.* 2009 FCA 57.

23 S. Eidgenössische Steuerrekurskommission v. 28.2.2001 – V. SA, SRK 200–055, und England and Wales Court of Appeal v. 2.3.2006 – *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N. A. London Branch* [2006] EWCA Civ 158, zuvor anders England and Wales High Court v. 7.10.2005 – *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N. A. London Branch* [2005] EWHC 2103 (Ch).

24 Conseil d'Etat v. 29.12.2006 – *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c. Société Bank of Scotland*, No. 283314, zuvor anders Cour Administrative d'Appel de Paris v. 23.5.2005 – *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c. Société Bank of Scotland*, 01PA04068.

25 Kapitel II.

„internationalen Steuerarbitrage“ soll im zweiten Teil dieses Beitrages aufgegriffen werden.<sup>26</sup>

## II. „Directive Shopping“

### 1. Das „Einkaufen“ in die Mutter-Tochter-Richtlinie

Das Phänomen des „Directive Shopping“<sup>27</sup> betrifft unter anderem Gestaltungen, bei denen sich ein durch die Richtlinie nicht Berechtigter (zB eine natürliche Person, eine nicht-qualifizierte Muttergesellschaft oder eine Drittstaatsgesellschaft) der Zwischenschaltung einer Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat bedient, um beispielsweise in den Genuss der Quellensteuerbefreiung nach der Mutter-Tochter-RL zu gelangen.<sup>28</sup> Diese 1990<sup>29</sup> verabschiedete Richtlinie hat die Problematik der juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Ausschüttungen zwischen qualifizierten Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten durch ein Verbot der Quellenbesteuerung im Staat der Tochtergesellschaft (Art. 5) bei gleichzeitiger Anrechnungs- oder Freistellungsverpflichtung im Staat der Muttergesellschaft gelöst (Art. 4). Vor dem Hintergrund der formalen Definition ihres Anwendungsbereiches enthält die Mutter-Tochter-RL – ebenso wie andere Richtlinien im direkten Steuerrecht<sup>30</sup> – eine „Anti-Missbrauchsklausel“. So steht sie nach ihrem Art. 1 Abs. 2 „*der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerverhinderungen und Mißbräuchen nicht entgegen*“.

Die Frage nach der Zulässigkeit von „Directive Shopping“ durch die Zwischenschaltung von Gesellschaften erweist sich aus europarechtlicher Sicht aus mehreren Perspektiven als interessant. Ein rein grundfreiheitsrechtlicher Ansatz greift mE jedoch zu kurz. Möchte man nämlich mit der hA<sup>31</sup> – auch im Lichte des europarechtlich geprägten Judikaturwechsels des BFH zu

26 Kapitel III.

27 Zum Begriff zuerst *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (490).

28 *Thömmes* in Haarmann (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, 1994, S. 27 (35); *Thömmes* in FS Wassermeyer (Fn. 1), S. 207 (226 f.); *De Broe* (Fn. 1), S. 23 f.

29 Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl. L 225/6 ff. (20.8.1990), berichtigt in ABl. L 266/20 (28.9.1990), und in ABl. L 16/98 (18.1.1997), geändert unter anderem durch die Richtlinie 2003/123/EG, ABl. L 7/41 ff. (13.1.2004).

30 S. Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL, Art. 15 Abs. 1 der kodifizierten FusionsRL (früher: 11 Abs. 1); Art. 5 der Zinsen-Lizenzgebühren-RL; s. auch Art. 8 Abs. 1 der Schiedskonvention und Art. 4 der AmtshilfeRL.

31 S. speziell zu § 50d Abs. 3 dEStG *Stoschek/Peter*, IStR 2002, 656 (662); *Ritzer/Stangl*, FR 2005, 1063 (1067); *Kessler/Eicke*, IStR 2006, 577 (580 f.); *Kessler/Eicke*, DStR 2007, 781 (782); *Korts*, IStR 2007, 663 (663 ff.).

Basisgesellschaften, der mittlerweile implizit auch auf Fälle des (vermeintlichen) Directive Shopping ausgedehnt wurde<sup>32</sup> – einen „gespaltenen Missbrauchs begriff“ aus grundfreiheitsrechtlichen Überlegungen ablehnen, läuft die Frage auf eine diskriminierungsfreie Besteuerung von Hinausausschüttungen im Vergleich zu Inlandsausschüttungen hinaus. Allerdings wäre die daraus erfließende allgemeine Wirkung der Grundfreiheiten im Unterschied zur Quellensteuerbefreiung nach Art. 5 der Mutter-Tochter-RL dennoch in zweifacher Weise eingeschränkt: Einerseits kann auf Basis einer Nichtdiskriminierungsüberlegung nur eine Gleichbehandlung mit dem Inlandsfall erwirkt werden, was sowohl in Deutschland wie auch in Österreich allenfalls in einer Erstattbarkeit, nicht jedoch einer Quellenentlastung münden könnte.<sup>33</sup> Andererseits kann nach der Rechtsprechung selbst eine prinzipiell diskriminierende Quellensteuer beibehalten werden, sofern im Ansässigkeitsstaat eine Anrechnung dieser Steuer und solcherart eine „Neutralisierung“ erfolgt,<sup>34</sup> während das unbedingte Quellenentlastungsgebot des Art. 5 der Mutter-Tochter-RL unter keinem derartigen Vorbehalt steht.

## 2. „Missbräuche“ i. S. d. Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL

Die konkrete Bedeutung der wohl gültigen,<sup>35</sup> aber hochgradig undefinierten Klausel des Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL erschließt sich auch aus der Rechtsentwicklung nicht. Weder war eine vergleichbare Bestimmung im ursprünglichen Richtlinien vorschlag enthalten, noch finden sich Hinweise

32 S. BFH v. 29.1.2008 – IR 26/06, BFHE 220, 392, BStBl. 2008 II, 978 (SOPARFI), wo hinsichtlich der Substanzanforderungen die Anforderungsgleichheit bei in- und ausländischen Gesellschaften betont wird.

33 Auf Drängen der Kommission (IP/07/1152 vom 23.7.2007) wurde in Österreich durch das BudgetbegleitG 2009 (BGBl. 2009 I, 52) dementsprechend in § 21 Abs. 1 Z. 1a öKStG eine Erstattbarkeit der Dividendenquellensteuer an EU- und qualifizierte EWR-Gesellschaften gesetzlich vorgesehen, „soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann“. Deutschland hat sich hingegen bei durchaus vergleichbarer Rechtslage dem Druck der Kommission bislang nicht gebeugt; die Kommission hat dementsprechend Klage wegen der deutschen diskriminierenden Besteuerung von Hinausausschüttungen erhoben (anhängig als Rs. C-284/09; s. dazu IP/09/435 v. 19.3.2009), während der BFH unlängst keine Bedenken gegen die deutsche Rechtslage hegte (BFH v. 22.4.2009 – IR 53/07, IStR 2009, 551 m. Anm. Wassermeyer und Schön).

34 EuGH v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05 (Denkavit Internationaal), Slg. 2006, I-11949, Tz. 45 ff.; EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 (Amurta), Slg. 2007, I-9569, Tz. 79 ff.

35 Zweifel an der Gültigkeit könnten aufkommen, weil aufgrund der späten Einfügung des Art. 1 Abs. 2 (s. Fn. 36) dieser weder begründet wurde noch es zu einer Befassung des Wirtschafts- und Sozialausschusses und des Europäischen Parlaments gekommen ist. Da Art. 1 Abs. 2 aber nur einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts konkretisiert (s. EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 (Kofod), Slg. 2007, I-5795, Tz. 38, zur FusionsRL), wird von seiner Gültigkeit ausgegangen werden können (s. zu den entsprechenden Kriterien EuGH v. 25.9.2003 – Rs.

auf entsprechende Diskussionen im Rahmen der Verhandlungen.<sup>36</sup> Es steht jedoch zu vermuten, dass die Mitgliedstaaten Art. 1 Abs. 2 als „Allheilmittel“ gegen steuerstrafrechtlich zwar nicht relevante, aber zu missbilligende Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen anlegen wollten.<sup>37</sup> Insofern mag auch bezweifelt werden, ob sich die Bedeutung des Art. 1 Abs. 2 tatsächlich in einer Klarstellung dahingehend erschöpft, auf eine methodisch korrekte Interpretation der Richtlinienbestimmungen hinzuweisen.<sup>38</sup>

Der konkrete Missbrauchsbegriff des Art. 1 Abs. 2 muss freilich im systematischen Kontext der gesamten Richtlinie, ihrem Wortlaut und ihrer Zielsetzung gesehen werden.<sup>39</sup> Insofern ist ihm auch ein gemeinschaftsrechtlicher

---

C-58/01 (Océ van der Grinten), Slg. 2003, I-9809, Tz. 90 ff., zu Art. 7 der Mutter-Tochter-RL).

36 Erst im Finale der Verhandlungen brachte die französische Delegation vor, dass sie eine Ergänzung des Richtlinienvorschlages begrüßen würde, „*wonach bestimmte Steuerabzüge an der Quelle nicht entfallen, wenn dies zur Folge hätte, dass Mutter- und Tochtergesellschaft verschiedener Mitgliedstaaten vollständig befreit würden*“ (s. Dok. 9774/88 FISC 109 (5.12.1988), 3). Der Text der Richtlinie solle dementsprechend dahingehend ergänzt werden, dass ein Mitgliedstaat die „*Anwendung dieser Richtlinie teilweise oder vollständig verweigern*“ könne, „*wenn die Gründung, der Erwerb oder das Aufrechterhalten der betreffenden Gesellschaften bzw. die Führung ihrer Geschäfte als Hauptziel oder als eines ihrer Hauptziele dem Betrug bzw. der Steuerflucht dienen*“ (Dok. 9774/88 FISC 109 (5.12.1988), 3). Die Kommission hatte hingegen vorgezogen, Art. 1 Abs. 2 so zu formulieren, dass die Mutter-Tochter-RL der „*Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen*“ steht (Dok. 9774/88 FISC 109 (5.12.1988), 3), und nachfolgend Dok. 4769/89 FISC 24 (22.2.1989), 2 und Anl I), worüber ohne weitere Begründung oder inhaltliche Ausfüllung Ende April 1989 auch Einvernehmen erzielt wurde (Dok. 6219/89 FISC 62 (28.4.1989), 6).

37 So war beispielsweise bei der Diskussion um das In-Kraft-Treten der Richtlinie von Spanien und Portugal beantragt worden, Art. 8 der Stammfassung durch eine Bestimmung zu ergänzen, „*wonach die Richtlinie nur für Dividenden gilt, die auf nach ihrem Inkrafttreten erzielte Gewinne ausgeschüttet werden*“ (s. Dok. 9774/88 FISC 109 (5.12.1988), 17, Dok. 4769/89 FISC 24 (22.2.1989), 5, sowie Dok. 6771/89 FISC 78 (25.5.1989), 9). Dass dieser Vorschlag letztlich nicht umgesetzt wurde, beruht darauf, dass sich die Kommission und mehrere Mitgliedstaaten gegen eine solche Änderung aussprachen, „*weil jedes Problem, das bei der Ausschüttung der Dividenden auf vor der Anwendung dieser Richtlinie erzielte Gewinne auftreten könnte, mit Hilfe der neuen Missbrauchs Klausel (Artikel 1) gelöst werden könnte*“ (s. Dok. 4769/89 FISC 24 (22.2.1989), 6, sowie Dok. 6219/89 FISC 62 (28.4.1989), 12).

38 S. allgemein auch *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (10 m. w. N.).

39 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bleum), Slg. 1997, I-4161, Tz. 45, und Schlussanträge GA Kokott v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 51; s. weiters die Mitteilung der Kommission KOM(2007) 785 endg., 5; ebenso z. B. *Farmer*, ET 1994, 314 (314); *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (576); *Tumpel/Precht* in Lang/Schuch/Staringer (Fn. 15), S. 67 (81 f.); *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (10 m. w. N.).

Inhalt beizumessen,<sup>40</sup> der trotz eines gewissen Ermessensspielraumes nicht gänzlich in der Definitionskompetenz der Mitgliedstaaten liegt,<sup>41</sup> sondern an dem nationalen Recht zu messen ist<sup>42</sup> und der in die Auslegungskompetenz des EuGH fällt.<sup>43</sup> Dies wird auch darin deutlich, dass – wie in den anderen Sprachfassungen der Mutter-Tochter-RL deutlich hervortritt<sup>44</sup> – die Maßnahme zur Verhinderung von Missbräuchen „erforderlich“ sein muss und solcherart eine „willkürliche“ Einschränkung des Anwendungsbereiches der Richtlinie unzulässig ist.<sup>45</sup> Dies steht wiederum im Einklang mit der Rechtsprechung, wonach Abweichungen von einer Grundregel eng auszulegen sind<sup>46</sup> und spiegelt sich etwa auch darin wider, dass ungeachtet des Art. 1 Abs. 2 dem Quellensteuerverbot des Art. 5 vom EuGH – in Übereinstimmung mit der hA im Schrifttum<sup>47</sup> – unmittelbare Wirkung zugesprochen wurde.<sup>48</sup> Denn nur solcherart lässt sich sicherstellen, dass – anders als bei einem rein nationalen Missbrauchsverständnis – die Gefahr einer voneinander divergierenden Rechtspraxis in den jeweiligen Mitgliedsstaaten vermieden wird.<sup>49</sup>

- 
- 40 Für ein autonomes Verständnis z. B. *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (488 f.); *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (339 ff.); *Maisto*, Intertax 1992, 502 (504); *Farmer/Lyal*, EC Tax Law, 1994, S. 258; *Farmer*, ET 1994, 314 (314); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 286; *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 6 ff.; *Weber*, EC Tax Rev. 1996, 63 (64); *Weber*, EC Tax Rev. 1997, 22 (24); *Hoenjet*, EC Tax Rev. 1997, 206 (213); *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg.), FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, 1998, S. 549 (553 ff.); *Bullinger*, IStR 2004, 406 (410 f.); *Bron*, DB 2007, 1273 (1273 f.); *Thömmes* in FS Wassermeyer (Fn. 1), S. 207 (229); *De Broe* (Fn. 1), S. 996 f.; offen in BFH v. 20.3.2002 – IR 38/00, BFHE 198, 514, BStBl. 2002 II, 819 (Hilversum I).
- 41 So aber z. B. *Vanistendael*, 5 Tax Notes Int'l 599 (602) (Sept. 21, 1992); *Raby*, EC Tax Rev. 1992, 216 (220); *van der Geld*, EC Tax Rev. 1992, 224 (225 f.); s. auch *Terra/Wattel* (Fn. 3), S. 508 f.
- 42 S. zu Art. 1 Abs. 2 z. B. *Bataillon* in Campbell (Hrsg.), International Tax Planning, 1995, S. 45 (60); *Weber*, EC Tax Rev. 1996, 63 (64); *Hoenjet*, EC Tax Rev. 1997, 206 (213 f.); *Bron*, DB 2007, 1273 (1274); *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (572).
- 43 S. z. B. auch *Stoschek/Peter*, IStR 2002, 656 (662 f.); *Thömmes* in FS Wassermeyer (Fn. 1), S. 207 (223).
- 44 In der englischen Sprachfassung ist z. B. von Vorschriften „required for the prevention of fraud or abuse“ die Rede.
- 45 *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 6; *Züger* in Gassner/Lang (Fn. 40), S. 549 (554).
- 46 S. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit), Slg. 1996, I-5063, Tz. 27 (zur Mindestbehaltdauer nach Art. 3 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL), und Schlussanträge GA *Kokott* v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 68 (zur Missbrauchsvorschrift der FusionsRL); ebenso speziell zu Art. 1 Abs. 2 bereits *Farmer/Lyal* (Fn. 40), S. 260.
- 47 So z. B. *van der Geld*, EC Tax Rev. 1992, 224 (225); *Weber*, EC Tax Rev. 1997, 22 (24); s. im Hinblick auf Art. 1 Abs. 2 auch *Raby*, EC Tax Rev. 1992, 216 (223).
- 48 EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit), Slg. 1996, I-5063, Tz. 37 ff.
- 49 Zu diesem Risiko bereits *Schoneville*, Intertax 1992, 13 (13); *Mavraganis*, Intertax 1994, 129 (130); *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (488); *Schön*, IStR 1996, Beihef-

Neben der Binnenmarktorientierung der Mutter-Tochter-RL als überwältigende Zielsetzung bietet sie selbst durch die Definition ihres Anwendungsbereiches einen ersten Anhaltspunkt für die Feststellung des konkreten Missbrauchskonzepts des Art. 1 Abs. 2: So dient beispielsweise das Erfordernis der Steuerpflicht in Art. 2 Abs. 1 lit. c der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung;<sup>50</sup> der Ausschluss von abkommensrechtlich in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften in Art. 2 Abs. 1 lit. c soll sicherstellen, dass eine Quellenentlastung nicht effektiv zum Vorteil eines Drittstaates gereicht; und die optionale Mindestbeholdendauer des Art. 3 Abs. 2 soll verhindern, „daß das System der Steuervergünstigung durch eine rasche Wiederveräußerung der erworbenen oder gezeichneten Filialanteile zweckentfremdet wird“.<sup>51</sup> Umgekehrt wurde explizit von der Einführung wirtschaftlicher Kriterien zur Definition des Mutter-Tochter-Verhältnisses abgesehen; ein entsprechender Vorstoß wurde aufgrund des ohnehin bestehenden Erfordernisses einer Mindestbeteiligung ausdrücklich abgelehnt.<sup>52</sup> Auch ein Abstellen auf den Gesellschafterkreis zur Definition qualifizierter EU-Gesellschaften findet sich in der Richtlinie nicht.<sup>53</sup> Die Systematik der Richtlinie erzwingt weiters, außerhalb des Art. 2 Abs. 1 lit. c das Steuerniveau im Staat der Muttergesellschaft als irrelevant zu erachten; denn einerseits ist es gerade der Zweck der Richtlinie, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung unter anderem durch die Befreiungsmethode zu verhindern, andererseits zeigt die Rechtsentwicklung deutlich, dass allenfalls sogar eine gänzliche Nichtbesteuerung der Empfängerkörperschaft nach nationalem Recht hinzunehmen ist.<sup>54</sup>

Vor diesem Hintergrund und mangels expliziter „Tätigkeitserfordernisse“ scheint es auch nicht abwegig, eine „reine“ Holdinggesellschaft unabhängig vom ausländischen Steuerniveau als prinzipiell von der Richtlinie begünstigt anzusehen.<sup>55</sup> Gerade der häufig anzutreffende Fall der Bündelung von EU-Beteiligungen in einer Europa-Holding sollte daher im Lichte des Art. 1 Abs. 2 anzuerkennen sein.<sup>56</sup> Angesichts der sorgfältig definierten Anwendungsvoraussetzungen der Richtlinie scheint es auch undenkbar, jedes Verhalten, das ausschließlich den Zweck hat, in den Anwendungsbereich der Richtlinie zu gelangen, als missbräuchlich zu betrachten. Ganz im Gegenteil:

---

ter zu Heft 2, 7; Weber, EC Tax Rev. 1996, 63 (64); s. auch BFH v. 20.3.2002 – IR 38/00, BFHE 198, 514, BStBl. 2002 II, 819 (Hilversum I).

50 Deutlich Thömmes in Haarmann (Fn. 28), S. 27 (34 f.).

51 Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69)6 endg., 6.

52 S. dazu die Diskussionen in Dok. R/1599/73 FIN 378 (3.7.1973), Anl I, 4, Dok. R/129/74 FIN 38 (25.1.1974), 4, sowie Dok. 6446/84 FISC 42 (18.4.1984), 2.

53 Dazu auch Thömmes in Haarmann (Fn. 28), S. 27 (36).

54 S. z. B. Tumpel (Fn. 40), S. 252 ff.

55 Offen gelassen in BFH v. 20.3.2002 – IR 38/00, BFHE 198, 514, BStBl. 2002 II, 819 (Hilversum I).

56 So bereits Knobbe-Keuk, Intertax 1992, 485 (490).

Gerade wenn etwa – von der Richtlinie nicht erfasste – indirekte in direkte Beteiligungen umstrukturiert werden oder eine formwechselnde Umwandlung in eine von der Richtlinie begünstigte Rechtsform erfolgt, ist der Förderungsziel der Richtlinie erreicht und sind die Richtlinienbegünstigungen zu gewähren.<sup>57</sup> Weniger klar erscheint die Situation allerdings dann, wenn etwa zur Erlangung von Richtlinienvorteilen im Falle einer der Höhe nach nicht qualifizierten Beteiligung eine 100 %ige Holding-Tochtergesellschaft „zwischen geschaltet“ wird<sup>58</sup> oder eine natürliche Person eine Zwischengesellschaft zum steuerfreien Bezug ausländischer Dividenden errichtet.<sup>59</sup>

Eine Annäherung an den Anwendungsbereich des Art. 1 Abs. 2 kann solcherart darin bestehen, dass aus der Sicht des Quellenstaates traditionell jene Situationen kritisch betrachtet wurden, in denen der „ultimate shareholder“ keine qualifizierte EU-Gesellschaft ist, die EU-Zwischengesellschaft also von einer Person „kontrolliert“ wird, die selbst nicht zur Inanspruchnahme der Richtlinienbegünstigungen berechtigt wäre.<sup>60</sup> Diesen Fall griff auch die Kommission auf und wies darauf hin, dass

„[d]ie Körperschaftssteuer Richtlinien [...] nur für in den Mitgliedstaaten niedergelassene Unternehmen [gelten], und ihr Hauptziel darin [besteht], innerhalb der Gemeinschaft analoge Bedingungen zu denen eines Binnenmarkts zu schaffen, indem sie steuerliche Hindernisse für grenzübergreifende Unternehmensumstrukturierungen und für die Zahlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren beseitigen. Daher sollte es nicht in ihrem Geltungsbereich liegen, beispielsweise Konstruktionen zur Umgehung von Quellensteuern auf Zahlungen an nichteuropäische Einrichtungen zu erleichtern, wenn solche Konstruktionen keine kommerziellen Zwecke verfolgen.“<sup>61</sup>

Diese auch von einigen Mitgliedstaaten im nationalen Recht implementierte Überlegung wirkt zwar auf den ersten Blick bestechend, stößt in dieser Breite jedoch sogleich auf systematische Bedenken.<sup>62</sup> Die Richtlinie nimmt nämlich – auch in Übereinstimmung mit Art. 55 VAEU (ex-Art. 294 EG)

57 S. zu diesen Beispielen *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (488 f.), und *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (339 f.); die Lösung offengelassen bei *Vanistendael*, 5 Tax Notes Int'l 599 (602 f.) (Sept. 21, 1992).

58 Dies als missbräuchlich ansehend *Weber*, EC Tax Rev. 1996, 63 (66); gegenteilig wohl *Rousselle/Liebman*, ET 2006, 559 (563); generell einschränkend *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (489), und *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (340), die Art. 1 Abs. 2 lediglich in Drittstaatssituationen Bedeutung beizumessen; ebenso jüngst *Picq*, ET 2009, 471 (475).

59 Eine Begünstigung versagend FG Köln v. 8.8.2001 – 2 K 6630/99, EFG 2002, 541 m. Anm. *Herlinghaus*.

60 *De Hosson*, Intertax 1990, 414 (427); *Terra/Wattel* (Fn. 3), S. 509.

61 Mitteilung der Kommission betreffend Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer), KOM(2007)785 endg., 10.

62 S. auch *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (489); *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (340); *Farmer/Lyal* (Fn. 40), S. 259; *Rädler*, ET 1994, 311 (313); *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 4 und 13.



und der Rechtsprechung<sup>63</sup> – keinen Bezug auf die Anteilseigner der Muttergesellschaft, sodass grundsätzlich auch Anteilseigner, auf welche die Richtlinie nicht anwendbar ist, mittelbar von den Begünstigungen profitieren können.<sup>64</sup> Es besteht daher im Grunde Einigkeit, dass die Ansässigkeit des „ultimate shareholders“ für sich genommen kein Grund ist, Richtlinienvorteile zu versagen.<sup>65</sup> Die Kommission nähert sich dementsprechend der Grenze zum Missbrauch iSd Art. 1 Abs. 2 auf Basis der vom EuGH zu den Grundfreiheiten entwickelten Kriterien,<sup>66</sup> sodass es auch im Rahmen der Mutter-Tochter-RL auf die „Künstlichkeit“ der Gestaltung ankommen soll.<sup>67</sup> Zu den Grundfreiheiten stellt der EuGH diesbezüglich auf eine „tatsächliche Ansiedelung“ mit dem Zweck, „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten“ nachzugehen, ab,<sup>68</sup> wobei dies aus Anhaltspunkten wie dem Vorhandensein von „Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen“ deduziert werden könne,<sup>69</sup> eine „Briefkastenfirma“ oder eine „Strohfirma“ zähle – soweit sie überhaupt Einkünftezurechnungsobjekt ist<sup>70</sup> – solcherart jedenfalls zur *familia suspecta*.<sup>71</sup> Gerade die literarische Diskussion über die Anforderungen an eine solche Marktintegration<sup>72</sup> zeigt deren Schwächen, zumal das Abstellen auf die physische Existenz von Räumlichkeiten, Personal und Ausrüstungsgegenständen natürlich insofern unbefriedigend ist, als der Verlagerungsproblematik in – notgedrungen substanzschwachen – Vermögensverwaltungssituationen nur unzureichend Rechnung getragen wird.<sup>73</sup> Im Detail besteht dementsprechend im hier interessierenden Bereich

63 S. z. B. EuGH v. 14.10.2004 – Rs. C-299/02 (Kommission/Niederlande), Slg. 2004, I-9761.

64 *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (489); *Tumpel* (Fn. 40), S. 290.

65 So zur Missbrauchsvorschrift des Art. 5 der Zinsen-Lizenzgebühren-RL der Bericht der Kommission KOM(2009)179 endg., 10; ebenso z. B. *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (340); *Farmer/Lyal* (Fn. 40), S. 259; *De Broe* (Fn. 1), S. 1013 f.

66 Implizit auch EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 38; s. auch Schlussanträge GA *Kokott* v. 8.2.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 57; Schlussanträge GA *Kokott* v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 45 und Tz. 61.

67 KOM(2009)179 endg., 10; ebenso bereits *Farmer/Lyal* (Fn. 40), S. 260; *Weber*, EC Tax Rev. 1996, 63 (65).

68 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Tz. 65 f.

69 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Tz. 67

70 S. auch *Leclercq*, BIFD 2007, 235 (243); *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (589 m. Fn. 76).

71 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Tz. 68; ebenso *Kokott*, FR 2008, 1041 (1042); *De Broe* (Fn. 1), S. 1014 ff.

72 S. zur Diskussion *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (587 ff.).

73 S. zu Überlegungen speziell im Hinblick auf Kapitalanlage- und Finanzierungsfunktionen BFH v. 29.1.2008 – IR 26/06, BFHE 220, 392, BStBl. 2008 II 978 (SO-PARFI); für den Vorschlag eines Proportionalitätstests s. *Leclercq*, BIFD 2007, 235 (243).

des „Directive Shoppings“ in der Mutter-Tochter-RL jedoch erheblicher Klärungsbedarf. Deshalb betont die Kommission auch Folgendes:

„Die Aufdeckung einer rein künstlichen Konstruktion entspricht damit im Grunde einem Vergleich zwischen Substanz und Form. Bei den einschlägigen Prüfungen im Zusammenhang mit den im EG-Vertrag gewährten Freiheiten und von Körperschaftssteuerrihtlinien müssen deren Ziele und Zwecke mit denen der Konstruktionen verglichen werden, die die voraussichtlich Begünstigten (die Steuerpflichtigen) vorgesehen haben. Im Zusammenhang mit der Niederlassung eines Unternehmens ist es immer schwierig, den Grad der wirtschaftlichen Präsenz und die realen kommerziellen Elemente zu beurteilen. Objektive Faktoren für die Feststellung, ob eine angemessene Substanz vorhanden ist, umfassen nachprüfbar Kriterien wie den tatsächlichen Ort der Unternehmensführung und die konkrete Präsenz der Niederlassung wie auch das von ihr tatsächlich eingegangene Wirtschaftsrisiko. Allerdings ist nicht völlig sicher, wie diese Kriterien z. B. auf Finanzdienste innerhalb einer Unternehmensgruppe oder auf Holdings anzuwenden sind, deren Tätigkeiten nicht unbedingt eine physische Präsenz erfordern.“<sup>74</sup>

Zudem ist im steuerlichen Richtlinienrecht zu beachten, dass – anders als im Bereich der Grundfreiheiten – das Streben nach steuerlichen Vorteilen nicht prinzipiell schützenswert erscheint.<sup>75</sup> Gerade zur Mutter-Tochter-RL hat der EuGH einerseits deutlich gemacht, dass Gestaltungen, die „*nur zu dem Zweck, von den vorgesehenen Steuervergünstigungen zu profitieren*“ gewählt werden, den Missbrauchstatbestand erfüllen.<sup>76</sup> Eine Steuerersparnis ist jedoch andererseits dann legitim, wenn „*dieser Zweck tatsächlich aus einer Entscheidung zwischen unterschiedlichen Steuerregelungen folgt, die der Gemeinschaftsgesetzgeber absichtlich zur Verfügung gestellt hat*“.<sup>77</sup> Vor diesem Hintergrund erscheint es auch bemerkenswert, dass der EuGH nicht nur zwischen dem allgemeinen Missbrauchsgrundsatz und den spezifischen Regelungen der Richtlinien,<sup>78</sup> sondern auch innerhalb einer Richtlinie eine Hierarchie herleitet. Solcherart tritt auch die allgemeine Missbrauchsklausel des Art. 1 Abs. 2 zumindest in jenen Fällen zurück, in denen die Richtlinie – wie zB hinsichtlich der Mindestbehaltdauer in Art. 3 Abs. 2 – eine spezielle Missbrauchsvorschrift enthält.<sup>79</sup> Somit erscheint es aber auch nicht möglich,

74 Mitteilung der Kommission KOM(2007)785 endg., 5.

75 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bleum), Slg. 1997, I-4161, Tz. 40 und Tz. 46 f. (zur Erlangung eines horizontalen Verlustausgleichs durch Fusion nach der FusionsRL); Schlussanträge GA Kokott v. 8.2.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 59 (FusionsRL); s. dazu auch *Zalasiński*, Intertax 2008, 156 (165); *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (594).

76 EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit), Slg. 1996, I-5063, Tz. 31.

77 Schlussanträge *Poiars Maduro* v. 7.4.2005 – Rs. C-255/02 (Halifax), Slg. 2006, I-1609, Tz. 88.

78 S. nur Schlussanträge GA Kokott v. 8.2.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 67; Schlussanträge GA Kokott v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 62.

79 EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit), Slg. 1996, I-5063, Tz. 31; s. z. B. auch *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (339 ff.); *van der Geld*, EC Tax Rev. 1992, 224 (226); *Tumpel* (Fn. 40), S. 264 f.; *Weber*, EC Tax Rev. 1996,

außerhalb des Art. 3 Abs. 2 (vermeintlich) missbräuchlichen Gestaltungen in Form von kurzfristigen Beteiligungsübertragungen zu begegnen.<sup>80</sup> Wendet man sich von dieser Perspektive wiederum der Problematik des „Directive Shoppings“ durch Drittstaatsgesellschaften zu, tritt freilich Art. 2 Abs. 1 lit. b der Mutter-Tochter-RL ins Blickfeld, der doppelt ansässige Gesellschaften vom Anwendungsbereich der Richtlinie ausschließt, wenn sie aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in einem Drittstaat als ansässig gelten. Insofern wird auch argumentiert, dass eine von der Richtlinie akzeptierte Doppelansässigkeit niemals eine missbräuchliche Struktur darstellen könne.<sup>81</sup> Treibt man diese Überlegungen auf die Spitze und misst Art. 2 Abs. 1 lit. b die Bedeutung eine abschließenden und spezifischen Anti-Missbrauchsregelung für all jene Fälle zu, in denen Richtlinienvorteile letztlich Drittstaatsgesellschaften zu Gute kommen, wäre außerhalb ihres (engen) Anwendungsbereiches eine (zusätzliche) Berufung auf Art. 1 Abs. 2 nicht möglich und solcherart die hier diskutierten Formen des „Directive Shopping“ durch die Richtlinie „mitgedacht“ und akzeptiert.

Trotz der bestehenden materiellen Unschärfen bleibt stets zu beachten, dass vom EuGH – auch und gerade für das Richtlinienrecht – eine globale Untersuchung aller Umstände des konkreten Einzelfalles gefordert wird, die der gerichtlichen Überprüfung unterliegt. Diese zur FusionsRL entwickelte Judikatur<sup>82</sup> hat unzweifelhaft auch im Bereich der Mutter-Tochter-RL Bedeutung.<sup>83</sup> Pauschale, unwiderlegliche Missbrauchsvermutungen sind unzulässig.<sup>84</sup> Überdies gebietet der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass dem Steuerpflichtigen Richtlinienvorteile „*nur insoweit versagt werden, als dies erforderlich ist, um eine drohende Steuerumgehung zu verhindern oder eine bereits eingetretene Steuerumgehung auszugleichen*“.<sup>85</sup> Es ist daher stets sorgfältig abzuwägen, ob die Nichtanwendung der Richtlinie ein geeignetes Mittel zur Missbrauchsbekämpfung darstellt.<sup>86</sup>

---

63 (68 f.); *Weber*, EC Tax Rev. 1997, 22 (25); *Thömmes/Eicker*, ET 1999, 9 (12); *Panayi*, ET 2006, 139 (153); *Terra/Wattel* (Fn. 3), S. 509; *Englisch*, StuW 2009, 3 (14).

80 *Weber*, EC Tax Rev. 1996, 63 (68 f.); *Panayi*, ET 2006, 139 (153).

81 So *Bergmann* in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*, 2009, S. 457 (465).

82 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bleum), Slg. 1997, I-4161, Tz. 41 ff. (FusionsRL); EuGH v. 11.12.2008 – Rs. C-285/07 (A.T.), BStBl. 2009 II, 940 ff., Tz. 31 (FusionsRL); s. auch Schlussanträge GA *Kokott* v. 8.2.2007 – Rs. C-321/05 (Kofod), Slg. 2007, I-5795, Tz. 60 (FusionsRL).

83 Ebenso *Weber*, EC Tax Rev. 1996, 63 (66 f.); *Schelppe*, EC Tax Rev. 1997, 17 (21); *Hoenjet*, EC Tax Rev. 1997, 206 (212 f.).

84 Dazu ausführlich *Zalasiński*, ET 2007, 571 (574 f.).

85 Schlussanträge GA *Kokott* v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 67 (zur Frage, ob die Umgehung einer Verkehrssteuer zur Versagung der Vorteile der FusionsRL führen kann).

86 Ebenso *Bullinger*, IStR 2004, 406 (410).

### 3. Implementierung im nationalen Steuerrecht

Richtlinien bedürfen der Umsetzung in das nationale Recht, wobei etwa die Mutter-Tochter-RL den Mitgliedstaaten lediglich Mindeststandards der zu begünstigenden Strukturen vorgibt. Da es den Mitgliedstaaten somit freisteht, günstigere Regelungen vorzusehen, erscheint es auch konsequent, dass sich ein Mitgliedstaat gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht auf die Existenz des Art. 1 Abs. 2 oder gar auf ein generelles Prinzip des Gemeinschaftsrechts zur Missbrauchsvermeidung stützen kann, sofern das nationale Recht trotz richtlinienkonformer Auslegung keinerlei Umsetzung<sup>87</sup> enthält.<sup>88</sup>

Sowohl Österreich und Deutschland haben jedoch diesbezügliche Missbrauchsvermeidungsmechanismen vorgesehen. So wurde die Quellenentlastung in Österreich in § 94a öEStG implementiert.<sup>89</sup> Allerdings bleibt es nach § 94a Abs. 2 öEStG iVm der diesbezüglichen Verordnung<sup>90</sup> in gewissen Fällen zunächst beim Kapitalertragsteuerabzug, die ausländische Muttergesellschaft wird auf ein Rückerstattungsverfahren verwiesen. Dieser Methodenwechsel durch Umstieg von der Kapitalertragsteuerbefreiung auf das Rückerstattungsverfahren greift unter anderem, wenn „*Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Mißbrauchs im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung sprechen und ein Mißbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre*“. Ein Missbrauch ist dabei „*von dem zum Abzug Verpflichteten nur dann nicht zu vertreten, wenn er über eine schriftliche Erklärung der die Kapitalerträge empfangenden Gesellschaft verfügt*“, aus der hervorgeht, dass die Gesellschaft eine Betätigung entfaltet, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, eigene Arbeitskräfte beschäftigt und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt, und er an der Richtigkeit der Angaben nicht zweifeln musste.

87 Diese „Umsetzung“ kann aber auch in einer allgemeinen Missbrauchsklausel und sogar in ungeschriebenen, richterrechtlichen Doktrinen bestehen kann; EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 44 ff. (zur FusionsRL); s. auch *Terra/Wattel* (Fn. 3), S. 549; *Zalasiński*, ET 2007, 571 (574); a. A. zuvor z. B. *Maisto*, ET 2002, 287 (291). Damit sind auch allgemeine Vorschriften wie § 42 AO oder § 22 BAO angesprochen; s. bereits *De Hosson*, Intertax 1990, 414 (427); *Thömmes* in Haarmann (Fn. 28), S. 27 (37).

88 EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 40 ff.; Schlussanträge GA *Kokott* v. 8.2.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795, Tz. 66; Schlussanträge GA *Kokott* v. 16.7.2009 – Rs. C-352/08 (Zwijnenburg), Tz. 60 ff.; ebenso z. B. *Hoenjet*, EC Tax Rev. 1997, 206 (213); *Zalasiński*, ET 2007, 571 (573 f.); *Zalasiński*, Intertax 2008, 156 (164 und 166); *Schön* in FS Reiß (Fn. 1), S. 571 (574); *Lohse* in FS Reiß (Fn. 1), S. 645 (662); *De Broe* (Fn. 1), S. 1029 ff.; *Englisch*, StuW 2009, 3 (21 m. w. N.); a. A. z. B. *Rousselle/Liebman*, ET 2006, 559 (562); *de la Feria*, CML Rev. 2008, 395 (438).

89 EU-AnpG, öBGBI 1994/681.

90 öBGBI 1995/56.

Zweck dieser Bestimmung ist die Verhinderung von „Directive Shopping“: Die Zwischenschaltung von „Briefkastengesellschaften“, „deren man sich gerne für internationale Steuerumgehungsstrategien bedient“, sollen von der Quellenentlastung des § 94a Abs. 1 EStG ausgeschlossen werden,<sup>91</sup> eine steuerfreie Ableitung von Gewinnen durch die Zwischenschaltung funktionsloser Gesellschaften soll unterbunden werden.<sup>92</sup> Solcherart wird durch § 94a Abs. 2 öEStG auch keine eigener Missbrauchstatbestand geschaffen.<sup>93</sup> Der Wechsel von der Befreiung zur Rückerstattung stellt vielmehr eine „Vorbeugemaßnahme“<sup>94</sup> dar: Kommt es wegen eines vertretbaren Missbrauchsverdachts zum Kapitalertragsteuerabzug, ist im nachfolgenden Rückerstattungsverfahren das tatsächliche Vorliegen eines Missbrauchs nach § 22 BAO zu beurteilen. Die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO muss sich dabei freilich innerhalb der Zielsetzung der Richtlinie sowie innerhalb der Grundfreiheiten bewegen.<sup>95</sup> Kann die Muttergesellschaft den Missbrauchsverdacht entkräften, hat eine gänzliche Erstattung der Kapitalertragsteuer zu erfolgen. Dieser Methodenwechsel wird im österreichischen Schrifttum als durchwegs gemeinschaftsrechtskonform angesehen.<sup>96</sup> In materieller Hinsicht scheint die Rechtsprechung überdies davon auszugehen, dass – der außentheoretisch verstandene – § 22 BAO und die dort gewonnenen Auslegungsgrundsätze uneingeschränkt auch auf Fälle des „Directive Shopping“ im Rahmen der Mutter-Tochter-RL Anwendung findet.<sup>97</sup> Wann aber die vom VwGH für das Vorliegen eines Missbrauchs geforderte *„rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet“*,<sup>98</sup> vorliegt, entzieht sich letztlich einer allgemeingültigen Beantwortung. Auch der höchstgerichtliche Ansatz, *„zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre“*,<sup>99</sup> bietet letztlich in Grenzbereichen keine trennscharfe Abgrenzung. Allerdings kann nach der Rechtsprechung des UFS auch eine Holding ohne Per-

91 Vgl auch die ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP, 6

92 EAS 672 = SWI 1995, 329; EAS 1464 = SWI 1999, 322 = ÖStZ. 1999, 49; EAS 1550 = SWI 2000, 51; s. auch UFS Wien v. 23.8.2006 – RV/1915-W/04

93 UFS Salzburg v. 11.4.2007 – RV/0323-S/06.

94 EAS 635 = SWI 1995, 211; EAS 652 = SWI 1995, 287.

95 UFS Salzburg v. 11.4.2007 – RV/0323-S/06.

96 S. z. B. *Marschner* in Jakom, 2. Aufl. 2009, § 94a EStG Rz. 22.

97 Zumindest in diese Richtung z. B. VwGH v. 10.8.2005 – 2001/13/0018, ÖStZ. B. 2006/65, 86 (Dublin Docks II); VwGH v. 22.9.2005 – 2001/14/0188, ÖStZ. B. 2006/195, 249 (Jersey I); VwGH v. 24.7.2007 – 2007/14/0029, ÖStZ. B. 2007/520, 704 (Jersey II); s. auch *Zorn* in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), FS Doralt, 2007, S. 527 (527 ff.).

98 S. z. B. VwGH v. 19.1.2005 – 2000/13/0176, ÖStZ. B. 2005/308 (Dublin Docks II).

99 S. z. B. VwGH v. 22.9.2005 – 2001/14/0188, ÖStZ. B. 2006/195, 249 (Jersey I).

sonal und Betriebsräumlichkeiten „*sinnvolle Funktionen innehaben*“.<sup>100</sup> Die Praxis bewahrt hier durchaus Augenmaß: Stehen zB hinter einer EU-Holding operative EU-Großmuttergesellschaften, bestehen gegen eine steuerentlastete Ausschüttung von Gewinnen grundsätzlich keine Bedenken, zumal auch beim direkten Dividendenbezug durch die Großmuttergesellschaften das österreichische Besteuerungsrecht erloschen wäre.<sup>101</sup>

Im Gegensatz zu Österreich hat Deutschland die Problematik des „Directive Shoppings“ durch eine spezielle Anti-Missbrauchsklausel aufgegriffen: Solcherart steht die auf der Mutter-Tochter-RL basierende Entlastung nach § 43b dEStG dann nicht zu, wenn § 50d Abs. 3 dEStG eingreift. Die ursprüngliche Fassung des § 50d Abs. 3<sup>102</sup> war mit Wirkung ab 1994 – vor dem Hintergrund des *Monaco-Urteils*<sup>103</sup> – eingeführt worden und sollte konkretisieren, „*daß bilaterale Abkommen und Maßnahmen supranationaler Organisationen unter einem Umgehungsvorbehalt stehen*“.<sup>104</sup> Der Quellensteuervorteil wurde einer ausländischen Gesellschaft verweigert, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Steuerentlastung bei direkter Einkünfteerzielung nicht zustände, und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. Die deutsche Finanzgerichtsbarkeit<sup>105</sup> und der BFH<sup>106</sup> haben – in Übereinstimmung mit Teilen des Schrifttums<sup>107</sup> – einen Verstoß des früheren § 50d Abs. 3 dEStG gegen die

100 UFS Salzburg v. 11.4.2007 – RV/0323-S/06; s. aber auch EAS 2787 = SWI 2007, 148 = ÖSTz. 2008/437, 215, zum österreichisch-deutschen Verhältnis, und dazu sogleich unten.

101 EAS 652 = SWI 1995, 287; EAS 672 = SWI 1995, 329; EAS 746 = SWI 1996, 3; EAS 871 = SWI 1996, 330; EAS 1072 = SWI 1997, 332; EAS 1756 = SWI 2001, 4; EAS 1803 = SWI 2001, 52; EAS 2606; s. auch UFS Wien v. 23.8.2006 – RV/1915-W/04; anders womöglich EAS 611 = SWI 1995, 202

102 Als § 50d Abs. 1a dEStG eingefügt durch das StMBG, dBGBI I 1993, 2310 (mit Wirkung ab VZ 1994), inhaltlich unverändert in § 50 Abs. 3 dEStG überführt durch das StÄG 2001, dBGBI. I 2001, 3794.

103 So der ausdrückliche Hinweis der BT-Drucks. 12/5764, 26, auf BFH v. 29.10.1981 – IR 89/80, BFHE 134, 245, BStBl. 1982 II, 150, ausdrücklich aufgegeben durch BFH v. 29.10.1997 – IR 35/96, BFHE 184, 476, BStBl. 1998 II, 235; s. zu diesem Hintergrund auch BFH v. 31.5.2005 – IR 74/04, BFHE 210, 117 = BStBl. 2006 II, 118 (Hilversum II).

104 BT-Drucks. 12/5764, 26. S. zur damaligen Regelung z. B. *Rädler*, ET 1994, 311 (313); *Rädler* in Lindencrona/Lodin/Wiman (Hrsg.), *Liber Amicorum Leif Mutén*, 1999, S. 297 (297 ff.); *Haug*, 29 *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 1996, 191 (270 ff.); *Stoschek/Peter*, IStR 2002, 656 (657 ff.).

105 FG Köln v. 22.6.2001 – 2 K 5087/95, EFG 2001, 1378; FG Köln v. 8.8.2001 – 2 K 6630/99, EFG 2002, 541 m. Anm. *Herlinghaus*.

106 BFH v. 20.3.2002 – IR 38/00, BFHE 198, 514, BStBl. 2002 II 819 (Hilversum I); kritisch zur Nichtvorlage z. B. *Stoschek/Peter*, IStR 2002, 656 (661 ff.); *Thömmes* in FS Wassermeyer (Fn. 1), S. 207 (229).

107 S. tendenziell *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 13; *Höppner*, IWB 1996/3, Fach 3 Gr. 3, 1153 (1164); *Bron*, DB 2007, 1273; *Thömmes/Eicker*, ET 1999, 9 (13);

Mutter-Tochter-RL verneint. Implizite Nebenbedingung dieser Sichtweise war jedoch, dass die Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe in gemeinschaftsrechtskonformer Weise ausgelegt werden können.<sup>108</sup> Trotz der erheblichen Auslegungsunsicherheiten<sup>109</sup> ließ sich hier durchaus ein mittelbarer Effekt der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in der zunehmend einschränkenden Interpretation des früheren § 50d Abs. 3 dEStG ausmachen.<sup>110</sup> Denn einerseits wurde das kumulative Vorliegen der Kriterien gefordert,<sup>111</sup> andererseits wurde die Ausübung einer Holdingfunktion als wesentlicher Grund für die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft anerkannt,<sup>112</sup> was in einer Konzerngesamt Betrachtung auch dahingehend konkretisiert wurde, dass es einen wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Grund iSd § 50d Abs. 3 dEStG für die Zwischenschaltung darstellt, wenn der Unternehmenszweck des Haltens der Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften auf eigene Rechnung, dauerhaft und eigenwirtschaftlich betrieben wird.<sup>113</sup>

---

*Thömmes* in FS Wassermeyer (Fn. 1), S. 207 (227); a. A. *Rädler* in Liber Amicorum Leif Mutén (Fn. 104), S. 297 (305 f.); *Kischel*, IWB 1997/16, Fach 11a, 207 (216); *Stoschek/Peter*, IStR 2002, 656 (661 ff.).

- 108 S. nur *Bron*, DB 2007, 1273 (1275); *Thömmes* in FS Wassermeyer (Fn. 1), S. 207 (227).
- 109 S. einerseits BFH v. 20.3.2002 – IR 38/00, BFHE 198, 514, BStBl. 2002 II, 819 (Hilversum I) (ein Missbrauch ist „*offensichtlich und nach jedem denkbaren Verständnis gegeben*“) und andererseits diese Ansicht für eine vergleichbare Konstellation revidierend BFH v. 31.5.2005 – IR 74/04, BFHE 210, 117, BStBl. 2006 II, 118 (Hilversum II).
- 110 So auch die Einschätzung von *Wagner* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Loseblatt (102. Lfg. 2009), § 50d EStG Rz. 57. Deutlich auch – wenngleich ohne Bezugnahme auf die Mutter-Tochter-RL – der Hinweis des BFH v. 29.1.2008 – IR 26/06, BFHE 220, 392, BStBl. 2008 II, 978 (SOPARFI), auf EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Tz. 55.
- 111 BFH v. 31.5.2005 – IR 74/04, BFHE 210, 117, BStBl. 2006 II, 118 (Hilversum II); BFH v. 29.1.2008 – IR 26/06, BFHE 220, 392, BStBl. 2008 II, 978 (SOPARFI); FG Köln v. 16.3.2006 – 2 K 1139/02, EFG 2006, 896 m. Anm. *Herlinghaus* = IStR 2006, 425 m. Anm. *Korts*; FG Köln v. 16.3.2006 – 2 K 2916/02, EFG 2006, 980; FG Köln v. 27.4.2006 – 2 K 7004/01, EFG 2007, 594; ebenso z. B. *Ritzer/Stangl*, FR 2006, 757 (759 f.); *Grotherr*, IWB 2006/17, Fach 4 Gr. 2, 1281 (1316); a. A. das dBMF z. B. im Nichtanwendungserlass BStBl. 2006 I, 166.
- 112 FG Köln v. 16.3.2006 – 2 K 1139/02, EFG 2006, 896 m. Anm. *Herlinghaus* = IStR 2006, 425 m. Anm. *Korts*, und nachfolgend BFH v. 29.1.2008 – IR 26/06, BFHE 220, 392, BStBl. 2008 II, 978 (SOPARFI); weiters z. B. FG Köln v. 27.4.2006 – 2 K 7004/01, EFG 2007, 594; ebenso z. B. *Ritzer/Stangl*, FR 2005, 1063 (1067 f.).
- 113 S. wiederum BFH v. 31.5.2005 – IR 74/04, BFHE 210, 117, BStBl. 2006 II, 118 (Hilversum II); zustimmend z. B. *Breuninger/Schade*, GmbHR 2005, 1375 (1377); *Ritzer/Stangl*, FR 2006, 757 (757 ff.); s. aber auch den Nichtanwendungserlass BStBl. 2006 I, 166, und dazu *Hergeth/Ettinger*, IStR 2006, 307 (307 ff.); *Grotherr*, IStR 2006, 361 (361 ff.); *Lieber*, IWB 2006/12, Fach 3 Gr. 3, 1433 (1433 ff.).

Der deutsche Gesetzgeber hat auf diese gemeinschaftsrechtsfreundliche Judikaturentwicklung mit einer Verschärfung des § 50d Abs. 3 dEStG im JStG 2007 reagiert,<sup>114</sup> die geboten sei, „um zunehmenden Steuerplanungstechniken zu begegnen, mit denen die Besteuerung von Dividendenausschüttungen beim Endempfänger durch die gezielte Zwischenschaltung von spezifisch ausgestalteten ausländischen Gesellschaften umgangen werden soll“.<sup>115</sup> Die sich deutlich gegen die Rechtsprechung stellende Neufassung normiert hierbei eine alternativen Relevanz der einzelnen Ausschlussgründe, das Erfordernis einer substanziellen Geschäftsausstattung und einen Ausschluss der Betrachtung des Gesamtkonzerns („Merkmalsübertragung“). An Holdinggesellschaften werden somit durchaus hohe Anforderungen gestellt.<sup>116</sup> Die Gesetzesmaterialien verweisen zur Begründung der Neuregelung des § 50d Abs. 3 dEStG im JStG 2007 zwar auf die nach nationalem Verfassungsrecht eingeräumte, weitgehende „Befugnis zur Typisierung der Vielzahl der Einzelfälle“,<sup>117</sup> enthalten jedoch keinen Hinweis zu den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen. Hier scheint von der deutschen Finanzverwaltung die Sichtweise vertreten zu werden, dass aufgrund des Missbrauchsvorbehalts der Mutter-Tochter-RL „die Vorteile nur für eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, d. h. für die aktive Teilnahme am Markt eines Mitgliedstaates, zu gewähren sind“.<sup>118</sup> Dieser Ansicht steht freilich zu Recht die hA<sup>119</sup> im Schrifttum gegenüber, die § 50d Abs. 3 dEStG wegen unzulässiger Typisierung ohne Möglichkeit zur Widerlegung durch den Steuerpflichtigen als gemeinschaftswidrig ansieht, weshalb „§ 50d Abs. 3 EStG in seiner derzeitigen Form ein eher kurzes Leben zu prophezeien“.<sup>120</sup> Gerade auch die Rückschritte gegenüber der gemeinschaftsrechtsorientierten Auslegung der Vorgängerbestimmung durch die deutsche Judikatur machen deutlich, dass der deutsche Gesetzgeber sehenden Auges das Risiko der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auf sich genommen hat.

Die unterschiedlichen Zugänge zur „Directive Shopping“-Problematik in Österreich und Deutschland führen auch zu plastischen Verzerrungen, wie das einfache Beispiel einer Familienholding zu demonstrieren vermag: Eine

114 dBGBI. 2006 I, 2878.

115 BT-Drucks. 16/2712, 60.

116 Tz. 6.1 ff. des BMF-Schreibens BStBl. 2007 I, 446 = IStR 2007, 793; dazu auch Kessler/Eicke, IStR 2006, 577 (579); Kessler/Eicke, DStR 2007, 781 (783 f.).

117 BT-Drucks. 16/2712, 60.

118 S. den Diskussionsbeitrag von Wichmann, wiedergegeben bei Günther/Simander/Tüchler, IStR 2009, 490 (491); ähnlich auch Tz. 6.1 des BMF-Schreibens BStBl. 2007 I, 446 = IStR 2007, 793.

119 S. z. B. Kessler/Eicke, IStR 2006, 577 (582); Korts, IStR 2007, 663 (665); Bron, DB 2007, 1273 (1275); Kessler/Eicke, DStR 2007, 781 (786); Gosch, IStR 2008, 413 (415); Haarmann in Brähler/Lösel (Hrsg.), FS Djanani, 2008, S. 281 (294); Kaiser, IStR 2009, 121 (126 f.); Schenke/Mohr, DStZ 2009, 439 (444); differenzierend Wagner in Blümich (Fn. 110), § 50d EStG Rz. 59 f.

120 Gosch, IStR 2008, 413 (415).



deutsche Holdinggesellschaft bezieht als unstrittiger Zurechnungsempfänger Dividenden von deutschen Kapitalgesellschaften. Zwischen die deutsche Holding und die österreichischen Gesellschafter ist eine österreichische Familienholding geschaltet, die der Vermeidung der Zersplitterung des in den Händen mehrerer Familienmitgliedern befindlichen Aktienbesitzes dient, ansonsten jedoch „funktionslos“ ist. Von deutscher Seite wurde die Steuerfreistellung der Ausschüttung wegen § 50d Abs. 3 dEStG versagt. Österreich nahm für diesen Fall zunächst die gegenteilige Position ein; die Versagung der Quellensteuerfreiheit sei „EU-rechtlich nicht gedeckt“ und führe „zudem zu einer Doppelbesteuerung“.<sup>121</sup> Eine missbräuchliche Gestaltung sei nicht ersichtlich, zumal die Bündelung des Beteiligungsbesitzes zur Vermeidung einer Zersplitterung und zur konzentrierten Stimmrechtsausübung ein „wirtschaftlich beachtlicher Gründungsgrund“ sei; da überdies eine Steuerersparnis nicht eintrete,<sup>122</sup> könne „dieser Gestaltungsweg nicht mehr als missbräuchlich gewertet werden“. Österreich hat dennoch die deutsche Auffassung anlässlich österreichisch-deutscher Konsultationsgespräche zur Kenntnis genommen<sup>123</sup> und die deutsche Ansicht insofern akzeptiert, als diese Auslegung in der österreichischen Judikatur Deckung findet, wonach eine Zurechnung von Einkünften an eine Gesellschaft, die „*am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt*“, nicht in Betracht kommt.<sup>124</sup> In einem gegengleichen Fall einer deutschen Familienholding, die Ausschüttungen einer österreichischen Gesellschaft bezog, versuchte das öBMF dementsprechend in reziproker Anwendung der österreichisch-deutschen Konsultation einen internationalen Besteuerungskonflikt durch die Nichtzurechnung der Gewinnausschüttung an die deutschen Familienholding zu vermeiden. Diese Situation wurde kurz darauf vom österreichischen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) geprüft: Demnach sei eine solche Familienholding durchaus als Empfängerin der Einkünfte anzuerkennen und daher berechtigt, die Quellensteuerfreiheit nach § 94a öEStG in Anspruch zu nehmen; der UFS berief sich auf eine grundfreiheitskonforme Interpretation des Missbrauchstatbestandes des § 22 BAO und nahm hier insbesondere Anleihen an der *Hilversum II*-Judikatur des BFH.<sup>125</sup> Dieser Ansicht hat sich das

121 EAS 2505 = SWI 2004, 537; s. aus der Sicht des öBMF auch den Diskussionsbeitrag von *Jirousek*, wiedergegeben bei *Günther/Simander/Tüchler*, IStR 2009, 490 (491).

122 Eine unmittelbare Zurechnung der Gewinnausschüttung der deutschen AG an die österreichischen Anteilseigner würde ebenfalls zu einer Steuerbelastung von 25 % führen (österreichische Kapitalertragsbesteuerung von 25 % abzüglich der 15 %igen deutschen Quellensteuer).

123 Pkt. 3 des Ergebnisprotokolls AÖF 2007/11.

124 EAS 2787 = SWI 2007, 148, unter Hinweis auf VwGH v. 10.12.1997 – 93/13/0185, ÖStZ. B. 1998, 568.

125 UFS Salz. B.urg v. 11.4.2007 – RV/0323-S/06, uHa BFH v. 31.5.2005 – IR 74/04, BFHE 210, 117, BStBl. 2006 II, 118 (Hilversum II).

öBMF nunmehr angeschlossen und einen beachtlichen wirtschaftlichen Grund für die Zwischenschaltung dann angenommen, wenn ein innerhalb einer Familie verstreuter Anteilsbesitz zur einheitlichen Einflussnahme auf die Beteiligungsgesellschaft gebündelt wird.<sup>126</sup> Die deutsche Seite hat jedoch bereits signalisiert, dieser Ansicht nicht folgen zu können, aber eine reziproke Anwendung der deutschen, in § 50d Abs. 3 dEStG zum Ausdruck kommenden Sichtweise durchaus als zulässig erachten würde.<sup>127</sup> Befriedigen kann diese Divergenz freilich nicht.

### III. Internationale Steuerarbitrage

#### 1. Steuerplanung durch die Nutzung von Unterschieden nationaler Steuerrechtsordnungen

Selbst in globalisierten und teilweise hochintegrierten Märkten differieren die einzelnen nationalen Steuersysteme. Diese Unterschiede können zu Situationen führen, in denen grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige in solider Übereinstimmung mit den Vorschriften der verschiedenen Staaten agieren, aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Tatbestände und Rechtsfolgen aber steuerliche Vorteile erlangen, die bei rein nationaler Tätigkeit nicht zur Verfügung stehen.<sup>128</sup> Wengleich die Definitionen einer derartigen „internationalen Steuerarbitrage“ im Detail variieren,<sup>129</sup> entsteht sie im Wesentlichen, „wenn dieselbe Transaktion in zwei oder mehr Steuerrechtsordnungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterworfen werden“.<sup>130</sup> Die steuerplanerische Nutzung dieser Divergenzen wird zwar bisweilen als „aggressive Steuerplanung“ charakterisiert,<sup>131</sup> unterscheidet sich aber dennoch konzeptionell klar sowohl vom Ausnutzen eines (unfairen) Steuerwettbewerbs als auch von missbräuchlichen Gestaltungen.<sup>132</sup>

Die Erscheinungsformen internationaler Steuerarbitrage sind daher ebenso vielfältig wie die unterschiedlich definierten Steuervorteile (zB Verlustverwertung, beschleunigte Abschreibung, Abzug von Zinszahlungen, Schachtelprivilegien etc), die in den beteiligten Steuerrechtsordnungen bestehen.<sup>133</sup> Steuerarbitrage bietet Steuerpflichtigen die – durchaus elegante – Möglichkeit zur Reduktion ihrer weltweiten Steuerlast ohne signifikante Änderun-

126 EAS 3100 = SWI 2009, 571.

127 S. aus der Sicht des dBMF auch den Diskussionsbeitrag von *Wichmann*, wiedergegeben bei *Günther/Simander/Tüchler*, IStR 2009, 490 (491).

128 BR-Drucks. 544/1/07, 76.

129 Für einen Überblick s. *Kofler/Kofler* in FS Djanani (Fn. 119), S. 381 (382 ff.).

130 BR-Drucks. 544/1/07, 76.

131 S. für eine Übersicht *Steiner*, SWI 2007, 308 (308 ff.).

132 Vgl nur *Boyle*, BTR 2005, 527 (528).

133 Für eine Auflistung möglicher Arbitragesituationen s. auch die Erläuterungen in BR-Drucks. 544/1/07, 77 f.

gen in der Struktur oder Lokalisierung ihrer wirtschaftlichen Operationen. Internationale Steuerarbitrage tritt daher *a prima vista* als natürliches Nebenprodukt nicht harmonisierter oder koordinierter Steuersysteme in globalisierten Märkten auf, wobei selbst relativ kleine Unterschiede substantielle Arbitragemöglichkeiten bieten können.<sup>134</sup> Vor einer geschickten Nutzbarmachung bestehender Unterschiede sind gerade auch Staaten mit sophistizierten Steuersystemen nicht immun, zumal Arbitrage weder auf der Einschaltung von Niedrigsteuerregimen beruht, noch unter dem Gesichtspunkt missbräuchlicher Steuerplanung auf Bedenken stoßen sollte.<sup>135</sup> Steuerarbitrage kann vielmehr „*zulässigerweise die Möglichkeiten nutzen, die sich aus dem fairen Steuerwettbewerb der Staaten ergeben*“.<sup>136</sup> Vor diesem Hintergrund wird bzw wurde in mehreren Staaten auch die Einführung von Meldepflichten im Hinblick auf Arbitragetransaktionen überlegt. Der im Jahr 2007<sup>137</sup> vorgelegte und im federführenden BR-Finanzausschuss<sup>138</sup> modifizierte Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht von (grenzüberschreitenden) Steuergestaltungen war ein solcher Vorstoß,<sup>139</sup> wenngleich er letztlich weder in den Vorschlag des Plenums<sup>140</sup> noch in das JStG 2008<sup>141</sup> aufgenommen wurde. Die darin vorgesehenen Maßnahmen hätten zwar keine unmittelbaren materiell-steuerrechtlichen Konsequenzen nach sich gezogen, allerdings sollte es der Finanzverwaltung dadurch ermöglicht werden, „*legale, jedoch unerwünschte Gestaltungen früher als bisher [zu] erkennen und entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene [zu] ergreifen oder Maßnahmen gesetzgeberischer Art*“ anzuregen.<sup>142</sup>

## 2. Kernbereiche internationaler Steuerarbitrage

Steuerarbitrage durch doppelt ansässige Gesellschaften beruht zunächst auf dem Umstand, dass Staaten oftmals unterschiedliche Kriterien für die steuerliche Ansässigkeit einer Gesellschaft vorsehen (zB Inkorporation, Ort der Geschäftsleitung, Kontrolle). Aus einer doppelten Ansässigkeit auf Basis dieser divergierenden Kriterien kann freilich auch die doppelte Berücksichtigung von Vorteilen in zwei Staaten resultieren. Der typische „Double-Dip Effekt“ entsteht vor allem dadurch, dass Verluste einer doppelt ansässigen Gesellschaft durch Einbeziehung dieser Gesellschaft in die Gruppenbesteue-

134 S. z. B. die ausführliche Untersuchung zur divergierenden Behandlung des Disagios in den USA und Japan bei *Ring*, 44 B. C. L. Rev. 2002, 79 (90 ff.).

135 S. z. B. *Rosenbloom*, 53 Tax Law Rev. 2000, 137 (143).

136 BR-Drucks. 544/1/07, 76.

137 Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Stand: 25.6.2007).

138 BR-Drucks. 544/1/07, 64 ff.

139 Für eine ausführliche Analyse s. *Flämig*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2 ff.; *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370 (2370 ff.).

140 BR-Drucks. 544/07.

141 dBGBI. 2007 I, 3150.

142 BR-Drucks. 544/1/07, 69.

rung bzw Konsolidierung zweier Staaten in beiden Staaten das Einkommen der jeweiligen Gruppe und damit auch die Steuerbelastung in beiden Staaten mindert (sog „Dual Consolidated Loss“).<sup>143</sup> Explizite, umfangreiche gesetzgeberische Reaktionen auf diese Strukturen finden sich beispielsweise in den USA und im Vereinigten Königreich.<sup>144</sup> Aber auch das österreichische und das deutsche Steuerrecht greifen – wenngleich mit unterschiedlicher Stoßrichtung – die Problematik der doppelten Verlustverwertung auf. Österreich schützt sich im Rahmen seiner grenzüberschreitend ausgerichteten Gruppenbesteuerung durch § 9 Abs. 6 öKStG gegen eine doppelte Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder, indem in Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ein Betrag in diesem Ausmaß im Inland wiederum als Gewinn zuzurechnen und nachzuversteuern ist. Das österreichische Steuerrecht sieht jedoch keinen „Schutz“ gegen Gestaltungen vor, bei denen ein österreichischer Verlust aufgrund der Einbeziehung eines Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers in eine ausländische Gruppenbesteuerung auch im Ausland verwertet werden könnte. Genau dieser Punkt wird jedoch vom deutschen Recht in § 14 Abs. 1 Nr. 5 dKStG aufgegriffen,<sup>145</sup> wonach ein negatives Einkommen des Organträgers bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleibt, „soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird.“ Die Einführung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 dKStG wurde als Reaktion auf die amerikanischen Dual-Consolidated-Loss-Regeln auch damit begründet, dass es zu verhindern gelte, dass Verluste „aufgrund entsprechender nationaler Regelungen ausländischer Staaten (z. B. in den USA) stets zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland berücksichtigt werden“.<sup>146</sup> Diese Vorschrift ist aufgrund der damit geschaffenen Auslegungsunsicherheiten nicht unkritisiert geblieben<sup>147</sup> und scheint auch seine Wirkung gerade auch im Verhältnis zu den USA nicht entfalten zu können. Denn das amerikanische Steuerrecht versagt durch die „Mirror Rule“<sup>148</sup> sogar die Einfachverwertung, wenn der andere Staat vergleichbare Regeln implementiert hat, zumal es aus US-Sicht als unerwünscht angesehen wurde, dass der Aufkommenseffekt aus der gesetzgeberischen

143 Dazu *Rosenbloom*, 53 *Tax Law Rev.* 2000, 137 (144 ff.); *Harter*, 41 *Tax Mgm't Memorandum*, Apr. 24, 2000, 139 (141 f.); *Ring*, 44 *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (95 ff.); *Rosenzweig*, 26 *Va. Tax Rev.* 2007, 555 (561 f.).

144 Für eine rechtsvergleichende Übersicht s. z. B. *Hardy*, 84 *Tax Notes* 747 (747 ff.) (Aug. 2, 1999); zu § 1503(d) des Internal Revenue Code (IRC) s. auch *Kofler/Kofler* in *FS Djanani* (Fn. 119), S. 381 (389 f. m. w. N.).

145 Eingefügt durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG), *dBGBI.* 2001 I, 3858.

146 BT-Drucks. 14/6882, 37.

147 S. z. B. *Endres/Thies*, *RIW* 2002, 275 (275 ff.); *Löwenstein/Maier*, *IStR* 2002, 185 (185 ff.); *Schreiber/Meißel*, *IStR* 2002, 581 (581 ff.).

148 *Treas. Reg.* § 1.1503–2(c)(15)(iv) bzw. nunmehr *Treas. Reg.* 1.1503(d)–3(e)(1)(i–iii).

Attacke auf doppelt ansässige Strukturen ausschließlich dem ausländischen Fiskus zu Gute kommen sollte.<sup>149</sup> Kommt solcherart die Verlustverwertung im Ausland aufgrund der bloßen Existenz des § 14 Abs. 1 Nr. 5 dKStG nicht in Betracht, steht diese Bestimmung der Verlustverwertung in Deutschland aber offenbar nicht mehr entgegen.<sup>150</sup> Die rechtspolitische Zielsetzung scheint damit freilich nicht erreicht worden zu sein.

Internationale Steuerarbitrage durch hybride Finanzinstrumente beruht auf der unterschiedlichen Qualifikation dieser Instrumente durch die beteiligten Jurisdiktionen (Eigen- bzw Fremdkapital) mit der typischen Konsequenz, dass Zahlungen in mehreren Steuerrechtsordnungen unterschiedlich eingeordnet werden; während eine Jurisdiktion die Zahlungen als Dividenden betrachtet und allenfalls eine Begünstigung (zB Schachtelprivileg, indirektes Anrechnungsguthaben) gewährt, qualifiziert sie die andere als abzugsfähige Zinszahlungen.<sup>151</sup> In diese Kategorie lässt sich im weitesten Sinne auch die divergierende Behandlung im Hinblick auf die zeitliche Erfassung von Einkünften rechnen. Lässt beispielsweise der Staat des Schuldners den raterlichen Betriebsausgabenabzug für wirtschaftlich aufgelaufene Zinsen bei einer Nullkuponanleihe oder einer Anleihe mit Disagio zu, während der Staat des Gläubigers diese Zinsen erst bei Zahlung besteuert, ist eine Situation für (zeitliche) Steuerarbitrage geschaffen.<sup>152</sup> Die Reaktionen auf derartige Varianten der internationalen Steuerarbitrage sind unterschiedlich, eine internationale akzeptierte Lösung nicht ersichtlich. Während sich das österreichische Steuerrecht zu dieser Frage nicht äußert, hat sie das deutsche Steuerrecht durch das JStG 2007<sup>153</sup> teilweise aufgegriffen. Das Entstehen „weißer Einkünfte“ soll bei verdeckten Ausschüttungen durch eine Versagung des – innerstaatlichen und abkommensrechtlichen<sup>154</sup> – Schachtelprivilegs durch § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 dKStG in Abhängigkeit von der Einkünftewirkung bei der leistenden Körperschaft verhindert werden.<sup>155</sup> Es sei nämlich – so die Gesetzesmaterialien<sup>156</sup> – mit dem in § 8b dKStG zum Ausdruck kommenden Grundsatz der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung

149 S. etwa *Ring*, 44 B. C. L. Rev. 2002, 79 (153 f.).

150 S. z. B. *Schreiber/Meisel*, IStR 2002, 581 (584).

151 Für eine umfassende Diskussion s. vor allem den Generalbericht von *Duncan* in IFA (Hrsg.), Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions, CDFI 85a (2000) 51 (51 ff.); s. auch *Rosenbloom*, 53 Tax Law Rev. 2000, 137 (142); *Harter*, 41 Tax Mgm't Memorandum, Apr. 24, 2000, 139 (148); *Rosenzweig*, 26 Va. Tax Rev. 2007, 555 (563).

152 S. z. B. die Untersuchung zur divergierenden Behandlung des Disagios in den USA und Japan *Ring*, 44 B. C. L. Rev. 2002, 79 (90 ff.).

153 dBGBL. 2006 I, 2878.

154 Zu den dort auftretenden Fragen eines Treaty Overrides s. *Dallwitz/Mattem/Schnitger*, DStR 2007, 1697 (1702), *Gosch*, IStR 2008, 413 (417), und *Menck* in Blümich (Fn. 110), § 8b KStG Rz. 89.

155 Vgl. *Dallwitz/Mattem/Schnitger*, DStR 2007, 1697 (1701 f.).

156 BT-Drucks. 16/2712, 70.

nicht zu vereinbaren, „eine Freistellung einer verdeckten Gewinnausschüttung ohne vorübergehende Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf der Ebene der Kapitalgesellschaft“ zu gewähren.<sup>157</sup> Nach § 8b Abs. 1 Satz 2 dKStG ist solcherart die Freistellung „von der Voraussetzung abhängig, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft das Einkommen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländischem Recht nicht gemindert hat“.<sup>158</sup>

Eine weitere Arbitragemöglichkeit bieten Qualifikationsunterschiede bei Gesellschaften. So spricht man von einer hybriden Gesellschaft, wenn ein Rechtsgebilde in der einen Steuerrechtsordnung als Steuersubjekt und in der anderen nicht als Steuersubjekt qualifiziert wird.<sup>159</sup> Derartige Gebilde sind seit jeher – vor allem aber seit der Einführung des „Check-the-Box-Regimes“<sup>160</sup> in den USA und ähnlicher Optionsmöglichkeiten in anderen Staaten<sup>161</sup> – die Quelle zahlreicher Arbitragemöglichkeiten, insbesondere im Hinblick auf die Umqualifikation von Zahlungsströmen.<sup>162</sup> Gerade die Ausnutzung von Zurechnungskonflikten im Falle hybrider Gesellschaften ist in jüngerer Zeit in das Blickfeld der nationalen Gesetzgeber gerückt und hat zu Gegenmaßnahmen zB in den USA,<sup>163</sup> und im Vereinigten Königreich<sup>164</sup> geführt; auf Ebene der OECD standen derartige Qualifikationskonflikte auch unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung intensiv zur Diskussion.<sup>165</sup> In Deutschland wurden derartige Arbitragemöglichkeiten in einigen Bereichen durch den im Rahmen des JStG 2007<sup>166</sup> eingefügten § 50d Abs. 9 dEStG unterbunden.<sup>167</sup> Nach dieser Bestimmung wird die abkommensrechtliche Freistellung im Ansässigkeits-

157 Zur (beschränkten) Anrechnung einer allfälligen ausländischen Quellensteuer s. § 26 Abs. 6 d KStG.

158 BT-Drucks. 16/2712, 70.

159 Eine Übersicht zu deutsch-amerikanischen Strukturen findet sich bei *Djanani/Brähler*, StuW 2007, 53 (53 ff.).

160 Treas. Reg. §§ 301.7701–2, –3.

161 S. dazu *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370 (2373).

162 Dazu z. B. *Ring*, 44 B. C. L. Rev. 2002, 79 (96 ff.); *Rosenzweig*, 26 Va. Tax Rev. 2007, 555 (562 f.).

163 § 894(c) IRC und Treas. Reg. § 1.894 (Einschränkung von DBA-Vorteilen).

164 S. zu den britischen Anti-Arbitrage-Regelungen betreffend „Double Dips“ etwa *Elphicke*, 39 Tax Notes Int'l 623 (623 f.) (Aug. 15, 2005); *Ball*, BTR 2005, 491 (491 ff.); *Boyle*, BTR 2005, 527 (527 ff.).

165 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6, 1999, sowie darauf basierend Art. 23A Abs. 4 OECD-MA idF des Updates 2000 und Art. 23 Tz. 32.1 ff., Tz. 56.1 ff. OECD-MK.

166 dBGBL 2006 I, 2878.

167 S. zu dieser Neuregelung z. B. *Vogel*, IStR 2007, 225 (225 ff.); *Grotherr*, IStR 2007, 265 (265 ff.); *Dallwitz/Mattem/Schnitger*, DStR 2007, 1697 (1697 ff.); weiters *Wagner* in Blümich (Fn. 110), § 50d EStG Rz. 100 ff.

staat Deutschland in zwei verschiedenen Grundkonstellationen nicht gewährt.<sup>168</sup> § 50d Abs. 9 Nr. 1 dEStG greift (negative) Qualifikationskonflikte auf und versagt – unter Rückgriff auf die Arbeiten der OECD<sup>169</sup> – die Befreiung, wenn „*der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können*“.<sup>170</sup> Dieser völlig überschießende Wortlaut würde allerdings auch Fälle erfassen, in denen beispielsweise beide Staaten den Dividendenartikel anwenden; § 50d Abs. 9 Nr. 1 dEStG ist damit teleologisch – und in Übereinstimmung mit dem OECD-MK<sup>171</sup> – auf „echte“ Qualifikationskonflikte einzuschränken<sup>172</sup> und erfasst damit beispielsweise Konstellationen, in denen der Quellenstaat in „richtiger“ Abkommensanwendung eine Zahlung dem Zinsartikel des jeweiligen Abkommens zuordnet, während Deutschland den Dividendenartikel samt Schachtelbefreiung anwenden würde.<sup>173</sup> Unklar ist, ob § 50d Abs. 9 Nr. 1 dEStG – trotz der Anführung dieser Konstellationen in den Gesetzesmaterialien<sup>174</sup> – die Versagung der Befreiung auch in Fällen der „unrichtigen“ Abkommensanwendung, bei der die DBA-Partnerstaaten von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen oder Abkommensbestimmungen unterschiedlich auslegen, zu tragen vermag;<sup>175</sup> solange das konkrete DBA nämlich keine dem Art. 23 Abs. 4 OECD-MA entsprechende Vorschrift enthält, wäre dies als klarer Treaty Override zu beurteilen.<sup>176</sup> § 50d Abs. 9 Nr. 2 dEStG zielt demgegenüber auf die Vermeidung einer Keimmalbesteuerung aufgrund einer Nichtbesteuerung nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaates ab und versagt eine abkommensrechtliche Befreiung, wenn „*die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person*

168 Zur Vermeidung einer durch Quellensteuern hervorgerufenen Doppelbesteuerung sieht § 34c Abs. 6 Satz 5 dEStG eine ergänzende Regelung vor; s. dazu auch BT-Drucks. 16/2712, 54.

169 S. die Begründung in BT-Drucks. s 16/2712, 61.

170 Einen Treaty Override verneinend z. B. BT-Drucks. 16/2712, 61, und Vogel, IStR 2007, 225 (227), bejahend z. B. Korn, IStR 2007, 890 (892), und Gosch, IStR 2008, 413 (416); keine Bedenken für den Fall, dass die Regelung nur zu einer „einmaligen“ Besteuerung führt bei Wagner in Blümich (Fn. 110), § 50d EStG Rz. 101.

171 Art. 23 Tz. 32.6 OECD-MK; das in BT-Drucks. 16/2712, 61, angeführte Beispiel entspricht dabei jenem in Art. 23 Tz. 32.7 OECD-MK (unterschiedliche Qualifikation eines Rechtsgebildes und darauf basierende Zuordnung eines Veräußerungsgewinnes zu unterschiedlichen Abkommensbestimmungen).

172 So z. B. Vogel, IStR 2007, 225 (227 f.); Dallwitz/Mattern/Schnitger, DStR 2007, 1697 (1698 f.); Loose/Hölscher/Althaus, BB 2006, 2724 (2725); s. zu dieser Problematik unter Hinweis auf die abweichende Formulierung im Referentenentwurf Grotherr, IStR 2007, 265 (266).

173 S. für Beispiele z. B. Dallwitz/Mattern/Schnitger, DStR 2007, 1697 (1698 f.).

174 S. zu diesen Fallgruppen BT-Drucks. 16/2712, 61.

175 Bejahend BT-Drucks. 16/2712, 61, sowie auch Korn, IStR 2007, 890 (892).

176 Ebenso Vogel, IStR 2007, 225 (228).

bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist<sup>177</sup>. Dem Quellenstaat abkommensrechtlich zugewiesene, dort aber nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte,<sup>178</sup> wird somit die Befreiung im Ansässigkeitsstaat vorenthalten,<sup>179</sup> unabhängig von den (standortpolitischen) Gründen, aus denen der Quellenstaat eine Nichtbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger vorsieht;<sup>180</sup> lediglich Dividenden sind von dieser Freistellungsversagung ausgenommen, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden.<sup>181</sup> Damit ordnet aber § 50d Abs. 9 Nr. 2 dEStG einen deutlichen Treaty Override an.<sup>182</sup> Denn auch der neue Art. 23A Abs. 4 OECD-MA vermag dieses Ergebnis wohl nicht zu tragen, da der Ansässigkeitsstaat gerade dann nicht aus seiner Befreiungsverpflichtung entlassen wird, wenn der Quellenstaat nach nationalem Steuerrecht befreit und solcherart die Nichtbesteuerung keine Folge der Abkommensanwendung im Quellenstaat ist.<sup>183</sup> Die beiden Alternativen des § 50d Abs. 9 dEStG betreffen freilich lediglich Einkünfte, die auf Grund eines Abkommens zu befreien wären, weshalb Steuerbefreiungen, die sich aus dem deutschen innerstaatlichen Recht ergeben, unberührt bleiben.<sup>184</sup> Solcherart wird freilich weiterhin steuerplanerisches Gestaltungspotenzial eröffnet.<sup>185</sup>

### 3. Steuerpolitische Aspekte internationaler Steuerarbitrage

Erst in den letzten zwei Jahrzehnten ist das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage vermehrt in den Fokus sowohl der Wissenschaft als auch der nationalen Steuerverwaltungen und Gesetzgeber gerückt. Unklar ist freilich nach wie vor, ob bzw. in welchen Situationen internationale Steuerarbitrage konzeptionell überhaupt als (steuerpolitisches) Problem anzusehen ist. So wirft sich bereits am Ausgangspunkt die – berechnete – Frage auf, auf Basis

177 Zu den Rückausnahmen in Dividendensituationen nach § 50d Abs. 9 dEStG s. *Wagner* in Blümich (Fn. 110), § 50d EStG Rz. 108.

178 Damit berührt § 50d Abs. 9 Nr. 2 dEStG nicht jene Einkünfte, die die nach dem Recht des anderen Staates allgemein von der Besteuerung (also auch bei unbeschränkter Steuerpflicht) ausgenommen sind; s. BT-Drucks. 16/2712, 62. Unklar ist jedoch, ob bereits eine abstrakte (beschränkte) Steuerpflicht die Anwendung des § 50d Abs. 9 Nr. 2 dEStG ausschließt, s. dazu *Dallwitz/Mattem/Schnitger*, DStR 2007, 1697 (1700); *Grotherr*, IStR 2007, 265 (267).

179 S. auch das BMF-Schreiben DStR 2008, 2316 m. Anm. *Korn*.

180 Kritisch daher *Vogel*, IStR 2007, 225 (228).

181 S. dazu *Dallwitz/Mattem/Schnitger*, DStR 2007, 1697 (1700).

182 S. zu dieser Diskussion und den verfassungsrechtlichen Implikationen z. B. *Vogel*, IStR 2007, 225 (228); *Gosch*, IStR 2008, 413 (416); *Korn*, DStR 2008, 2316 (2317).

183 S. dazu Art. 23 Tz. 56.2 OECD-MK.

184 S. BT-Drucks. 16/2712, 61; *Wagner* in Blümich (Fn. 110), § 50d EStG Rz. 102.

185 S. z. B. *Loose/Hölscher/Althaus*, BB 2006, 2724 (2725).



welcher steuerpolitischen Überlegungen ein Staat darüber besorgt sein sollte, dass ein Steuerpflichtiger oder eine nahestehende Person steuerliche Vorteile in einem anderen Staat genießt.<sup>186</sup> Einer möglichen Unbedenklichkeitsbescheinigung für internationale Steuerarbitrage werden allerdings verschiedene Überlegungen entgegengehalten, die von der Annahme eines Prinzips der Einmalbesteuerung als Baustein eines „internationalen Steuerregimes“ über Argumente der Effizienz und Gerechtigkeit bis zu staatlichen Fiskalinteressen rangieren.<sup>187</sup> Denn nahezu unabhängig vom angelegten Maßstab – Kapitalexporthneutralität oder Kapitalimportneutralität – stößt internationale Steuerarbitrage schon deshalb auf Effizienzbedenken, weil ihre steuerlichen Resultate vorteilhafter sind, als sie bei bloß nationalem Handeln in einer der involvierten Jurisdiktionen verfügbar wären.<sup>188</sup> Dies könnte wiederum in einer überproportionalen Konzentration auf jene Transaktionen, für die Arbitragemöglichkeiten bestehen, und damit in erheblichen Effizienzstörungen resultieren,<sup>189</sup> die mangels Gleichgewichtsbildung am Markt bis zur gesetzgeberischen Intervention bestehen bleiben.<sup>190</sup> Auch aus Gerechtigkeitsgesichtspunkten bestehen Bedenken:<sup>191</sup> Einerseits stehen Arbitragemöglichkeiten faktisch lediglich einer beschränkten Gruppe von Steuerpflichtigen mit Kapitalinvestitionen offen,<sup>192</sup> was sowohl den Abgabendruck auf andere Faktoren erhöhen<sup>193</sup> als auch die subjektive Wahrnehmung des Steuersystems durch die Steuerunterworfenen beeinträchtigen könnte.<sup>194</sup> Andererseits kann Steuerarbitrage auch dazu führen, dass ausländische Unternehmen als unfair angesehene Vorteile gegenüber nationalen Unternehmen erlangen können.<sup>195</sup>

Im wissenschaftlichen Diskurs um die Existenz eines das Prinzip der Einmalbesteuerung implizierenden „internationalen Steuerregimes“<sup>196</sup> bleibt freilich zu bedenken, dass die (doppelte) Nichtbesteuerung ebensowenig als

186 *Rosenbloom*, 53 *Tax Law Rev.* 2000, 137 (137 ff., insb. 147 und 154).

187 S. zu den entsprechenden Argumenten *Kofler/Kofler* in FS Djanani (Fn. 119), S. 381 (396 ff. m. w. N.).

188 *Ring*, 44 *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (102 ff.).

189 S. z. B. *Avi-Yonah*, 53 *Tax Law Rev.* 2000, 167 (171); *Ring*, 44 *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (109); *Shaviro*, 3 *Chi. J. Int'l L.* 2002, 317 (325).

190 S. auch *Rosenzweig*, 26 *Va. Tax Rev.* 2007, 555 (566 f.).

191 *Ring*, 44 *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (120 ff.).

192 S. m. w. N. *Ring*, 44 *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (121).

193 S. auch *Boyle*, BTR 2005, 527 (530 f.); zur empirischen Bedeutung *Avi-Yonah*, 53 *Tax Law Rev.* 2000, 167 (172).

194 *Boyle*, BTR 2005, 527 (531).

195 S. z. B. S. Rep. No. 99–313, S. 420 (1986), zur Einführung der amerikanischen Dual Consolidated Loss-Regelungen.

196 S. vor allem *Avi-Yonah*, 53 *Tax Law Rev.* 2000, 167 (167 ff.); *Avi-Yonah*, BIFD 2007, 130 (130 ff.) = Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No. 73 (January 2007); vgl auch *Ring*, *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (79 ff.); kontra z. B. *Rosenbloom*, 53 *Tax Law Rev.* 2000, 137 (137 ff.); *Kane*, 53 *Emory L. J.* 2004, 89 (112 ff.).

prinzipiell bedenklich zu beurteilen ist, wie die Nichtausübung abkommensrechtlich zugestander Besteuereungsrechte.<sup>197</sup> Und selbst wenn man „[e]xtreme Auffassungen [...], wonach doppelte Nichtbesteuerungen hinzunehmen seien“, in ihrer Generalität ablehnen möchte,<sup>198</sup> verbliebe die ungelöste Frage, wo eine Grenzziehung erfolgen soll und ob sich die bisherigen legislativen Reaktionen in ihrer zu weiten oder zu engen Tatbestandsgestaltung innerhalb dieser Grenze bewegen.<sup>199</sup> Die Frage nach dem möglichen Ausmaß einer legislativen Reaktion lässt sich insofern aber auch in ihrer Umkehrung stellen, als diesfalls auch ein konsistentes System zum Schutz des Steuerpflichtigen vor negativen Effekten aufgrund von Divergenzen zwischen verschiedenen Jurisdiktionen gefordert wäre. Gerade im Lichte der stillschweigende Akzeptanz gewisser Arbitragemöglichkeiten<sup>200</sup> oder gar die Vereinfachung von Arbitrage<sup>201</sup> muss ein sorgfältiger Maßstab angelegt werden, zumal auch die staatlichen Reaktionen auf internationale Steuerarbitrage überwiegend durch strategische Erwägungen im Hinblick auf nationale Interessen geleitet sind.<sup>202</sup>

In der Rechtswirklichkeit ist die Reaktion der Staaten und internationalen Organisationen auf das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage beschränkt, inkonsistent und keineswegs international koordiniert. Lediglich punktuell haben einige Staaten einzelne Arbitragevorgänge einer gesetzlichen Regelung zugeführt, freilich zumeist ohne gleichermaßen die negativen Effekte divergierender Steuersysteme und daraus resultierende Doppelbesteuerungseffekte systematisch einzubeziehen. Aus steuerpolitischer Sicht ist hier zu konstatieren, dass eine unilaterale Maßnahme – sofern das Ergreifen von Gegenmaßnahmen durch andere Staaten nicht zu befürchten ist – durchaus zur Erhöhung weltweiter Effizienz und zur Erhöhung staatlicher Einnahmen führen kann.<sup>203</sup> In gewissen Situationen wird freilich die Reaktion anderer Staaten zu einer Totalversagung von Steuervorteilen und damit zu einem weltweiten Effizienzverlust führen,<sup>204</sup> sodass es hier einer – zumindest – bilateralen Koordination bedürfte.

197 Für eine ausführliche Analyse s. den Generalbericht von *Lang* in IFA (Hrsg.), *Double non-taxation*, CDFI 89a, 2004, S. 21 (21 ff.), und die dort abgedruckten Nationalberichte.

198 S. BR-Drucks. 544/1/07, 76.

199 S. dazu die Untersuchung von *Ring*, 44 B. C. L. Rev. 2002, 79 (124 ff.); weiters *Kane*, 53 Emory L. J. 2004, 89 (138 ff.).

200 Etwa im Hinblick auf die Akzeptanz von „Double Dip Leases“ in den USA; s. dazu *Rosenbloom*, 53 Tax Law Rev. 2000, 137 (144 und 153).

201 So z. B. in den USA vor allem durch die Schaffung des „Check-the-Box-Regimes“ (Treas. Reg. §§ 301.7701-2, -3) zur Wahl der steuerlichen Qualifikation einer Gesellschaft.

202 Dazu ausführlich *Kane*, 53 Emory L. J. 2004, 89 (89 ff.).

203 Vgl. *Shaviro*, 3 Chi. J. Int'l L. 2002, 317 (326 f.).

204 *Rosenzweig*, 26 Va. Tax Rev. 2007, 555 (593 ff.).

#### IV. Resümee

Vor allem die Rechtsprechung des EuGH hat den Fragestellungen zur Abgrenzung von Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch neue Konturen gegeben, zugleich aber die Diskussion vielfach auf die Frage verschoben, in welchen Fällen von einer rein künstlichen Konstruktion ausgegangen werden kann. Diese Rechtsprechung strahlt auch auf Fragen des „Directive Shopping“ aus, wenngleich ihr immanent ist, keine allgemeingültigen Abgrenzungskriterien für den Einzelfall offerieren zu können. Abseits der Missbrauchsthematik stellt zudem das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage nationale Gesetzgeber vor spezifische Probleme. Die Frage, ob bzw wie auf die steuerplanerische Nutzung von Qualifikationskonflikten (legistisch) reagiert werden sollte, entzieht sich freilich einer Generallösung. Denn selbst wenn gewisse Formen der internationalen Steuerarbitrage konzeptionell und konsequentuell Bedenken hervorrufen könnten, lässt sich ein sinnvoller Pfad für gesetzgeberische Reaktionen nur schwer identifizieren. Gerade auch vor dem Hintergrund der oftmals als unbefriedigend empfundenen nationalen Reaktionen auf internationale Steuerarbitrage werden in der Auseinandersetzung überdies Regelungskonzepte angedacht, wonach sich die nationale Behandlung einer Transaktion – generell oder wie im deutschen Recht in spezifischen Fällen – an der Behandlung im anderen Staat orientieren könnte.<sup>205</sup> Gegen derartige unilaterale Lösungen kann freilich eingewendet werden, dass das Abstellen auf ausländisches Recht nicht nur auf Souveränitätsbedenken im Hinblick auf die Gestaltung des eigenen Steuerrechts stößt,<sup>206</sup> sondern auch Bedenken im Hinblick auf mögliche Reaktionen anderer Jurisdiktionen, Effizienzverluste und den denkbaren Vorwurf, es sei nicht Sache eines Staates „to police the tax systems of other countries“, hervorrufen könnte.<sup>207</sup>

205 S. *Avi-Yonah*, 53 *Tax Law Rev.* 2000, 167 (173 ff.) („Matching Principle“); *Ring*, 44 *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (141 ff.) („Soak-up Rule“).

206 Dazu *Ring*, 44 *B. C. L. Rev.* 2002, 79 (128 ff.).

207 S. zu dieser Reaktion auf die britischen Anti-Arbitrage-Regelungen insb *Boyle*, *BTR* 2005, 527 (537 f.).



# Internationale Einkünftezurechnung

Dr. *Martin Klein*

Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt a.M.

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>A. Einleitung</li><li>B. Zwei Vorbemerkungen: Einkünfte und Einkünftezurechnung statt -abgrenzung<ul style="list-style-type: none"><li>I. Einkünfte</li></ul></li><li>II. Einkünftezurechnung, nicht Einkünfteabgrenzung</li><li>C. Internationale Zurechnung von Einkünften<ul style="list-style-type: none"><li>I. Grundsatz: Innerstaatliches Recht, nicht DBA regelt Einkünftezurechnung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Deutsches innerstaatliches Recht: Einkünftezurechnung hängt grundsätzlich ab von Disposition über die Leistungserstellung</li><li>2. Unbeachtlichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums</li><li>3. Deutsches innerstaatliches Recht: Besondere Zurechnungsstatbestände</li></ul></li><li>II. Internationale Zurechnung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Ausnahmen: Zurechnungsregeln in DBA<ul style="list-style-type: none"><li>a) „Transparente Gesellschaften“</li><li>b) Nutzungsberechtigung</li><li>c) Durchlaufgesellschaften („conduit companies“) und</li></ul></li></ul></li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>Basisgesellschaften („base companies“)</li><li>aa) Einkünftezurechnung bei „conduit companies“?</li><li>bb) Einkünftezurechnung bei „base companies“</li><li>2. EG Recht/Zins- und Lizenzrichtlinie/§ 50g EStG</li><li>3. Spezielle Regeln innerstaatlichen Rechts zur besonderen Einkünftezurechnung in grenzüberschreitenden Fällen<ul style="list-style-type: none"><li>a) § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG</li><li>b) Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG</li></ul></li><li>4. § 42 AO – insbesondere Basisgesellschaften<ul style="list-style-type: none"><li>a) Büroräume, Faxgeräte, Personal etc.</li><li>b) Führen Substanzdefizite gerade in internationalen Fällen dazu, dass die Einkünfte der dann substanzschwachen Gesellschaft ihren Gesellschaften zugerechnet werden?</li></ul></li><li>D. Exkurs: Einkünftezurechnung – Folgefragen</li><li>E. Fazit</li></ul> |
|--|---|

## A. Einleitung

Wer sich mit dem Thema „Internationale Einkünftezurechnung“ befasst, stößt schnell darauf, dass man es eigentlich mit einem Fragezeichen versehen muss: Gibt es eine spezifisch internationale, also eine (nur) bei grenzüberschreitenden Sachverhalten geltende Einkünftezurechnung? Wenn ja, woraus ergibt sie sich, aus besonderen zwischenstaatlich vereinbarten Regeln, etwa Doppelbesteuerungsabkommen<sup>1</sup>, oder aus innerstaatlichen, aber speziell für grenzüberschreitende Sachverhalte geltenden Regeln?

<sup>1</sup> Nachfolgend „DBA“.

## B. Zwei Vorbemerkungen: Einkünfte und Einkünftezurechnung statt -abgrenzung

### I. Einkünfte

Die internationale Einkünftezurechnung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass schon die Ermittlung dessen, was dann als Einkünfte zugerechnet werden soll, in grenzüberschreitenden Fällen häufig nicht aufeinander abgestimmt ist<sup>2</sup>. Auch DBA, mit denen Staaten ihre Steueransprüche beschränken, um eine Doppelbesteuerung von Einkünften zu vermeiden<sup>3</sup>, definieren nämlich in der Regel nicht ausdrücklich, was unter Einkünften zu verstehen ist. Sofern sich dann auch nicht aus dem Zusammenhang des DBA Näheres über den Begriff der Einkünfte erschließen lässt, gilt das innerstaatliche Recht der Anwenderstaaten (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) und es kann zu Qualifikationskonflikten auch jenseits der Einkünftezurechnung kommen<sup>4</sup>.

### II. Einkünftezurechnung, nicht Einkünfteabgrenzung

Die Einkünftezurechnung ist zudem zu unterscheiden von der Einkünfteabgrenzung. Bei Letzterer geht es – vereinfacht gesagt – darum, Einkünfte zum Beispiel durch die Überprüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen mehreren Personen aufzuteilen, die als die Steuerpflichtigen feststehen, denen Einkünfte zuzurechnen sind<sup>5</sup>. Bei der Einkünfteabgrenzung ist also nicht fraglich, ob, sondern nur, in welchem Umfang einem Steuerpflichtigen Einkünfte zuzurechnen sind. Damit gehen die

---

2 Während z. B. nach deutschem innerstaatlichen Steuerrecht unter Einkünften mit dem Gewinn bzw. dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 EStG) grundsätzlich eine Nettogröße verstanden wird, verwenden DBA in der Regel in ihren Verteilungsnormen (*Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 71; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Anm. 16.204 und 16.537.) und Vermeidungsnormen einen dualen Einkünftebegriff (*Schaumburg* a. a. O., Anm. 16.537), beziehen sich also je nach Einkunftsart auf einen Nettobetrag oder einen Bruttobetrag.

3 *Vogel* (Fn. 2), Einl. Rz. 70.

4 Ein prominentes Beispiel (s. z. B. *J. Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 117 f.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, S. 1315; *Schaumburg* [Fn. 2], Anm. 18.59; *Boller/Sliwka/Schmidt*, Behandlung grenzüberschreitender Sondervergütungen im Inboundfall, DB 2008, 1003; *Hils*, Neuregelung internationaler Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG, DStR 2009, 888 [891]) sind Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, also z. B. die von dem Gesellschafter bezogenen Zinsen für ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen.

5 Insbesondere geht es um die Neutralisierung verdeckter Einlagen, verdeckter Gewinnausschüttungen und um Einkünftekorrekturen nach § 1 AStG, vgl. *Schaumburg* (Fn. 2), Anm. 18.69 ff.

Regeln über die Zurechnung von Einkünften denen über die Abgrenzung von zuvor zugerechneten Einkünften vor.<sup>6</sup>

### C. Internationale Zurechnung von Einkünften

Nach diesen Vorbemerkungen gelten die nachfolgenden Überlegungen der internationalen Zurechnung von Einkünften.

#### I. Grundsatz: Innerstaatliches Recht, nicht DBA regelt Einkünftezurechnung

Beginnt man die Suche nach Regeln zur Zurechnung von Einkünften in internationalen Fällen bei den für solche Fälle vereinbarten DBA, so ist das Ergebnis zunächst ernüchternd. Dabei liegt es nahe, dort zuerst zu suchen. Nach ihrer Umsetzung in innerstaatliches Recht gehen die Normen solcher bilateraler DBA wegen ihres Charakters als *lex specialis* anderen, allgemeineren Regeln des innerstaatlichen Rechts grundsätzlich vor.<sup>7</sup>

Allerdings bestimmen DBA in der Regel nicht, wer Einkünfte erzielt. Dies richtet sich vielmehr grundsätzlich nach dem innerstaatlichen Recht der Anwenderstaaten<sup>8</sup>.

#### 1. Deutsches innerstaatliches Recht: Einkünftezurechnung hängt grundsätzlich ab von Disposition über die Leistungserstellung

Nach deutschem innerstaatlichem Steuerrecht, nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG, unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte, die eine persönlich steuerpflichtige (natürliche) Person „erzielt“. Wer der Steuerpflichtige ist, der die Einkünfte versteuern muss, regelt § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht.<sup>9</sup> Daraus, dass eine Steuer mit der Verwirklichung des Tatbestandes entsteht, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO), könnte gefolgert werden, dass man, um Einkünfte zuzurechnen, eigentlich „nur“ ermitteln müsste,

6 Vgl. BMF v. 23.2.1983, Schreiben betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, (Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1983, 218 Tz. 1.1.2.

7 S. dazu sowie zu Ausnahmen *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 2 AO Rz. 2, 38.

8 BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619; v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, 402: „Nicht zum Regelungsgegenstand der DBA gehören grundsätzlich die Zurechnung der Einkünfte (...), die Einkünftermittlung (...) und die inländische (subjektive und objektive) Steuerpflicht (...).“

9 *Raupach/Schenking* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Loseblatt, § 2 EStG Anm. 118.

wer den Einkünftebestand, also einen Tatbestand insbesondere der §§ 13 bis 24 EStG, erfüllt<sup>10</sup>.

Das klingt indes leichter, als es ist. Die Einkünftebestände beschreiben nämlich – mit einer Ausnahme – ihrerseits nicht selbst, wer als derjenige anzusehen ist, der den Tatbestand erfüllt, und auch sie regeln damit grundsätzlich nicht explizit, wem die Einkünfte zuzurechnen sind.

Dies hat *Ruppe*<sup>11</sup> auf der Jahrestagung der DStJG 1977<sup>12</sup> grundlegend untersucht.<sup>13</sup> Er ermittelte als gemeinsames Merkmal der zumindest meisten Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes die „entgeltliche Verwertung von Leistungen (...) am Markt“<sup>14</sup>. Einkünfte seien daher demjenigen zuzurechnen, der „über die Marktteilnahme, also über die Leistungserstellung disponieren kann, ...“<sup>15</sup> In der Rechtsprechung des BFH wurde daraus die Erkenntnis, Einkünfte seien subjektiv demjenigen zuzurechnen, der wirtschaftlich die Leistungen bewirkt, durch die der Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht wird.<sup>16</sup>

10 BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787 (790 m. w. N.); *Raupach/Schenking* (Fn. 9), § 2 EStG Anm. 100, 101, 125 ff., 130 ff., 118; *Tipke*, StuW 1977, 293 (298); *Döllener* in Stbjb. 1984/85, S. 55 (59).

11 *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 2. Aufl. 1979, S. 7 ff.

12 DStJG Jahrestagung am 16./17.11.1977 in München.

13 S. auch *Raupach/Schenking* (Fn. 9), § 2 EStG Anm. 125.

14 *Ruppe* (Fn. 11), S. 16. S. auch *Raupach*, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in FS H. Beisse, 1997, S. 405 ff. (410), der darauf hinweist, die „Leistung“ sei der gemeinsame Oberbegriff der Tätigkeiten, Betätigungen und Rechtsverhältnisse, die in den die verschiedenen Einkunftsarten regelnden Tatbeständen beschrieben werden (§ 22 Abs. 1 Nr. 3 EStG spricht von den „sonstigen“ zuvor nicht geregelten „Leistungen“).

15 *Ruppe* (Fn. 11), S. 7 ff. (18).

16 BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787 (790 m. w. N.); v. 28.11.2001 – X R 49/97, BFH/NV 2002, 631: „Die subjektive Zurechnung der Nutzungsüberlassung an die Betriebsgesellschaft, die den Tatbestand der personellen Verflechtung erfüllt, folgt damit den allgemeinen Grundsätzen steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung (§ 38 AO 1977 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 6 EStG). Den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter einem anderen entgeltlich auf Zeit zu überlassen, wenn er Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag oder dem Pachtvertrag ist (BFH-Urteil vom 30.6.1999 – IX R 83/95, BFHE 190, 82, BFH/NV 2000, 118 unter 2. der Entscheidungsgründe). Auch ein Treugeber kann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, wenn für ihn ein Treuhänder im eigenen Namen auftritt (BFH v. 17.12.1996 – IX R 30/94, BStBl. II 1997, 406; BFH v. 15.1.1998 – IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994 m. w. N. der Rechtsprechung). Voraussetzung ist u. a., dass der Treugeber die Leistungsbeziehungen beherrscht und die Möglichkeit hat, Wirtschaftsgüter und Nutzungsmöglichkeiten am Markt zu verwerten.“



Diese von *Ruppe* im Zusammenhang mit der Entwicklung von Kriterien für die Einkünftezurechnung vorgetragene sog. „Markteinkommenstheorie“<sup>17</sup> ist insbesondere wegen der aus ihr abgeleiteten Aussage kritisiert worden<sup>18</sup>, es sollten nur solche Vermögenszuwächse der Einkommensteuer unterworfen werden, die am Markt erwirtschaftet worden sind<sup>19</sup>.

Die kritische Auseinandersetzung mit der Markteinkommenstheorie kann hier nicht vertieft werden. Festzuhalten ist aber, dass auch ihre Kritiker ihren Wert für die Zurechnung von Einkünften anerkennen<sup>20</sup>. Meine Erachtens ist daher zu Recht gefolgert worden, dass die Kritik im Kern nicht rührt an der von *Ruppe* herausgearbeiteten und von Schrifttum<sup>21</sup>, Rechtsprechung<sup>22</sup> und Verwaltungspraxis<sup>23</sup> übernommenen These, dass die Einkünftezurechnung abhängt von der Disposition über die Leistungserstellung.<sup>24</sup>

## 2. Unbeachtlichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums

Keine Erkenntnisse über die Zurechnung von Einkünften ergeben sich nach allgemeiner Meinung aus dem sog. wirtschaftlichen Eigentum, also einer Regelung wie § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, derzufolge ein Wirtschaftsgut einem

---

17 Zur Begriffsschöpfung s. *Lang* in DStJG 4 (1980), S. 55; zu ihrem Ursprung s. *Ruppe* (Fn. 11), S. 7 ff. (16) und *Steichen*, Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 365 ff. (367).

18 Es wurde darauf hingewiesen, dass Einkommen auch steuerbar sein könne, wenn es nicht am Markt erzielt worden sei und dass die Markteinkommenstheorie nicht in Frage stellen könne und dürfe, dass auch Nicht-Markteinkommen besteuert werde, wenn es die Leistungsfähigkeit erhöhe; vgl. *Söhn*, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in FS Tipke (Fn. 17), S. 343 ff. (346, 363). Sie bleibe daher hinter dem nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu Erfassenden zurück; s. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2003, Bd. II, S. 629. Sie stelle einen Rückfall in die Einkommenstheorien des 19. Jahrhunderts und damit einen Rückschritt dar, weil sie auf das Objekt, die Tätigkeitsarten und die Erwerbstätigkeit abstelle, nicht aber auf das Subjekt, den Steuerpflichtigen und seine persönliche Leistungsfähigkeit; s. *Steichen* (Fn. 17), S. 365 ff. Immerhin wird aber eingeräumt, dass zwischen dem, was nach der von Kritikern der Markteinkommenstheorie bevorzugten Vermögenszugangstheorie und dem, was nach der Markteinkommenstheorie erfasst wird, faktisch keine großen Abweichungen bestehen; s. *Tipke* a. a. O., S. 629.

19 *Ruppe* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 9), Einf. ESt Anm. 17 m. w. N.

20 *Söhn*, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in FS Tipke (Fn. 17), S. 343 ff. (363).

21 *Raupach/Schenking* (Fn. 9), § 2 EStG Anm. 130.

22 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769); v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330 (331).

23 H 21.2 EStR; BMF v. 1.9.1994, BStBl. I 1994, 604.

24 *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (415).

anderen als dem (rechtlichen) Eigentümer für steuerliche Zwecke zuzurechnen ist, wenn dieser andere den (rechtlichen) Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Einkünfte werden nicht nach § 39 AO zugerechnet<sup>25</sup>. Paradebeispiel<sup>26</sup> ist derjenige, der mit einem nur gemieteten Gegenstand Einkünfte erzielt, indem er ihn z. B. untervermietet.

Nicht unerwähnt bleiben soll allerdings, dass § 20 Abs. 5 EStG – eine explizite Ausnahme von der Regel, dass die Einkünftebestände nicht bestimmen, wer Einkünfte erzielt – dies für bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen ausdrücklich anders regelt: Dividendeneinkünfte erzielt danach der Anteilseigner, und Anteilseigner ist, wem die Anteile im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses nach § 39 AO zuzurechnen sind.

### 3. Deutsches innerstaatliches Recht: Besondere Zurechnungstatbestände

Neben die aus § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG abgeleitete Einkünftezurechnung nach der Disposition über die Leistungserstellung treten im deutschen innerstaatlichen Recht weitere besondere Zurechnungstatbestände<sup>27</sup>.

Über den soeben erwähnten § 20 Abs. 5 EStG hinaus ergeben sich besondere Zurechnungsfragen z. B. bei Personengesellschaften, die das von ihnen bzw. über sie erzielte Einkommen nicht selbst versteuern. In ihrem Fall sind Subjekte der Einkommensteuer generell<sup>28</sup> die einzelnen Gesellschafter, die in ihrer Verbundenheit die Einkünfte erzielen<sup>29</sup> und denen die Tatbestandsverwirklichung durch die Personengesellschaft zugerechnet wird.<sup>30</sup>

Eine weitere, nachfolgend genauer zu betrachtende Fallgruppe ist die der – wie es der BFH auch formuliert – „Zurechnungsverschiebungen“<sup>31</sup> in Fäl-

25 *Kruse* in Tipke/Kruse (Fn. 7), § 39 AO Rz. 18; *Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Loseblatt, § 39 AO Rz. 9; *Kruse*, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1 (2); uneinheitlich die Rechtsprechung des BFH (s. Urteil v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 [543 rechte Spalte] und Urteil v. 27.1.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615 [616]).

26 S. *Fischer*, FR 2001, 1 (2).

27 *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (422 f.).

28 Waren sie nach dem Verständnis früherer Zeiten „für die Einkommensteuer ... überhaupt nicht da“ (*Enno Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 94, 102, 103), sieht man heutzutage in Personengesellschaften an sich und nicht nur in ihren Gesellschaftern zumindest im Hinblick auf einige Aspekte wie z. B. Einkünfteerzielung, die Feststellung der Einkunftsart und die Ermittlung der Einkünfte Steuerrechtssubjekte (*Schmidt/Wacker*, 28. Aufl. 2009, § 15 EStG Rz. 164 m. w. N.).

29 BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 zu C.IV.2.b; v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679 zu C.2.

30 *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (420).

31 BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787.

len, in denen das „Realisieren“ von Einkünften in der Gestalt einer Person, also z. B. einer zwischengeschaltete Gesellschaft, unter dem Verdikt des „Missbrauchs“<sup>32</sup> (insbesondere in internationalen Fällen<sup>33</sup>) Anlass gibt zu hinterfragen, ob die Einkünfte dieser Person auch zuzurechnen sind.

Die Frage der Einkünftezurechnung nach innerstaatlichem Recht berührt an dieser Stelle die Frage nach den theoretischen Grundlagen der Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs:

- Es geht dabei nicht nur darum, ob man einen Missbrauch besser mit Spezialklauseln oder einer Generalklausel wie § 42 AO 1977 bekämpft<sup>34</sup>, der hier als eine steuerschuldrechtliche Norm § 38 AO ergänzt<sup>35</sup>.
- Angesprochen ist vielmehr vorrangig die Frage, ob es zur Bekämpfung von Steuerumgehungen einer „von außen“ ansetzenden Norm wie § 42 AO bedarf (sog. „Außentheorie“) oder ob Umgehungsversuche allein durch die teleologische Auslegung des Gesetzes (und damit von „innen“, sog. „Innentheorie“) verhindert werden können<sup>36</sup>. Diese Diskussion wird seit Jahrzehnten<sup>37</sup> geführt<sup>38</sup>, und da hier weder zeitlich noch thematisch

32 Dazu im übernächsten Abschnitt.

33 Während nämlich eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft von der Rechtsprechung – soweit ersichtlich – noch nie als Rechtsmissbrauch qualifiziert worden ist, sondern vielmehr erkannt wird, dass „kein Missbrauch gegeben ist, wenn ein Steuerpflichtiger“ – wie es der BFH ausdrücklich sagt – „aus welchen Gründen auch immer auf Dauer zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schaltet und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen zieht“ (vgl. BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BB 2004, 1425 [1428]; v. 23.10.1996 – I R 55/95, BStBl. II 1998, 90), wird die Einschaltung von Kapitalgesellschaften im Ausland als Einschaltung so genannter Basisgesellschaften regelmäßig als möglicher Gestaltungsmissbrauch geprüft und bedarf besonderer Rechtfertigungsanstrengungen. S. aber den Hinweis *Fischers* (FR 2001, 1 [5]) darauf, dass auch die Spreizung des inzwischen niedrigen Körperschaftsteuersatz und dem noch immer hohen Einkommensteuersatz ein Anlass sein könne, die Zwischenschaltung einer inländischen Gesellschaft zu prüfen.

34 Schon *Albert Hensel* hatte befürchtet, der Wettlauf zwischen dem Steuerumgeher und dem mit der Waffe der Spezialklauseln ausgerüsteten Gesetzgeber werde „zum fast aussichtslosen Nachjagen des Letzteren“; s. *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 267, in *Albert Hensel*, System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, eingel. und hrsgg. von Ekkehart Reimer und Christian Waldhoff im Auftrag der DStJG e. V., 2000, S. 303 ff.

35 *Drüen* (Fn. 7), § 42 AO Rz. 2.

36 Zu Einzelheiten vgl. *Drüen* (Fn. 7), § 42 AO Rz. 8 f.

37 S. schon die Sorge *Hensels* (Fn. 34), S. 261, die Bekämpfung von Umgehungsversuchen durch Auslegung lasse den Rechtsanwender „gerade da im Stich, wo die echte Umgehung anfängt“, d. h. wo die Norm des umgangenen Steuergesetzes selbst bei der weitesten noch zulässigen Auslegung den der Kognition der Gerichte unterliegenden Tatbestand nicht mehr treffe.

38 *Heintzen*, Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen, FR 2009, 599 (600): „Zu dem Streit um das richtige Verhältnis

vorgesehen ist, sie zu vertiefen, sollen nur die unterschiedlichen Konsequenzen aufgezeigt werden, die sich aus den verschiedenen Ansätzen für die Einkünftezurechnung ergeben:

- Bei Anwendung des § 42 AO würden Einkünfte – ausnahmsweise – in einem zweistufigen Prozess zugerechnet<sup>39</sup>, indem sie nämlich zunächst nach den oben geschilderten Grundsätzen als durch Verwirklichung eines Tatbestandes von einer (zwischengeschalteten) Person erzielt erachtet und dann in einem zweiten Schritt einem Steuerpflichtigen gestützt auf § 42 AO zugerechnet werden<sup>40</sup>.
- Einen Gegenpol bilden die Überlegungen *Fischers*, die Markteinkommenstheorie zu ergänzen um die „Theorie von der Zurechnung der wirtschaftlichen Substanz“ und dabei anzuknüpfen an die einer Person zurechenbare Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz<sup>41</sup>. Nicht über § 42 AO, sondern indem man z. B. bei einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft darauf schaue, ob sie mit ihrer „eigenen“ unternehmerischen Substanz die Leistung, die ihr zugerechnet werden soll, am Markt erbringen kann, könne der „wahre Erbringer der Leistungen“<sup>42</sup> identifiziert und könnten Einkünfte spezifisch steuerschuldrechtlich zugerechnet werden.<sup>43</sup>

Diese grundsätzlichen Überlegungen zur Zurechnung von Einkünften nach deutschem innerstaatlichem Recht gilt es im Hinterkopf zu haben, wenn nachfolgend geprüft wird, ob es eine spezifisch *internationale Einkünftezurechnung*, also Sonderregeln für grenzüberschreitende Fälle gibt.

## II. Internationale Zurechnung

Tatsächlich sind bei internationalen Sachverhalten die Zurechnungsregeln (noch) komplexer:

---

von Generalklausel und Spezialvorschriften, von teleologischer Auslegung, Rechtsfortbildung und konstitutiver Missbrauchsbekämpfungsklausel hat sich wohl jeder akademisch tätige Steuerrechtler der letzten 100 Jahre positioniert.“

39 *Raupach/Schenking* (Fn. 9), § 2 EStG Anm. 114; *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (408).

40 Nach Ansicht *Fischers* (in HHSp [Fn. 25], § 42 AO Rz. 476) wird „die Grundstruktur des Zurechnungsproblems geradezu verfälscht“ dadurch, dass „ein aufgrund bestimmter Indizien sich einstellender Anfangsverdacht“ die Erörterung umlenke auf außenrechtliche „Pseudo-Tatbestandsmerkmale“ des § 42 AO und auf eine wegen Missbrauchs erforderliche Abänderung einer „an sich“ vorrangigen Zurechnung.

41 *Fischer* in HHSp (Fn. 25), § 42 AO Rz. 466, 476.

42 *Fischer* in HHSp (Fn. 25), § 42 AO Rz. 479.

43 *Fischer* in HHSp (Fn. 25), § 42 AO Rz. 479 f.

- Zunächst gibt es in DBA Vorschriften, denen – quasi als Ausnahme von der Regel, dass DBA es dem innerstaatlichen Recht der beteiligten Staaten zu bestimmen überlassen, wem Einkünfte zuzurechnen sind – Anhaltspunkte für eine Einkünftezurechnung zu entnehmen sein könnten.
- Dasselbe gilt in bestimmten Fällen auch für das EG-Recht bzw. auf diesem fußendem nationalem Steuerrecht.
- Darüber hinaus enthält auch das deutsche innerstaatliche Recht spezielle Regeln zur Einkünftezurechnung im Falle von internationalen Sachverhalten.
- Schließlich werden die allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung nach deutschem innerstaatlichem Steuerrecht besonders häufig in grenzüberschreitenden Fällen von einer abweichenden Zurechnung nach § 42 AO verdrängt.

## 1. Ausnahmen: Zurechnungsregeln in DBA

### a) „Transparente Gesellschaften“

In DBA angesprochene Zurechnungsfragen stellen sich zunächst im Hinblick auf sog. transparente Gesellschaften wie Personengesellschaften. Nach deutschem innerstaatlichem Recht sind sie – wie oben geschildert – nicht als solche steuerpflichtig und sie gelten damit als „transparent“<sup>44</sup>. Steuerpflichtig sind die einzelnen Gesellschafter, die in ihrer Verbundenheit die Einkünfte erzielen.<sup>45</sup>

International kann das anders sein. Personengesellschaften können intransparent, das heißt als solche steuerpflichtig sein<sup>46</sup>. Hinzu kommt, dass der jeweils andere Staat es sogar nach deutschem Verständnis intransparenten Gesellschaften wie z. B. einer deutschen GmbH freistellen kann, als transparent behandelt zu werden.<sup>47</sup>

In solchen Fällen geht es dann in erster Linie darum festzustellen, ob eine solche Gesellschaft abkommensberechtigt, d. h. eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ist, für die das DBA gilt (Art. 1 Abs. 1 OECD-MA).

Ein aktuelles Beispiel einer DBA-Vorschrift, im Hinblick auf welche zumindest ein Teil der Literatur annimmt, sie regle darüber hinaus eine Einkünf-

44 *Prokisch* in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 1 Rz. 17.

45 BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 zu C.IV.2.b; v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679 zu C.2; *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (420).

46 Vgl. dazu Anlage III des OECD Reports The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Paris 1999.

47 So z. B. das US-amerikanische „check-the-box“-Verfahren, vgl. *Kleutgens/Sinewe*, RW 2006, Beilage 2, 1 (4).

tezurechnung, ist Art. 1 Abs. 7 DBA USA<sup>48</sup>, der das Ziel hat, Qualifikationskonflikte zu entschärfen, die sich daraus ergeben können, dass Einkünfte aus einem Staat (dem Quellenstaat) von oder über eine Person erzielt werden, die in einem der Vertragsstaaten (dem Quellenstaat oder dem anderen Staat) als transparent behandelt wird. Nach mE zutreffendem Verständnis regelt Art. 1 Abs. 7 DBA USA aber gerade nicht die Zurechnung von Einkünften zu einer bestimmten Person<sup>49</sup>. Denn Art. 1 Abs. 7 bestimmt nicht, dass die Einkünfte *dieser* oder einer bestimmten anderen Person zugerechnet werden, sondern nur, dass sie „als von einer in einem Staat ansässigen Person erzielt“ gelten. Die konkrete Zurechnung bleibt dem Anwenderstaat und den Regeln seines innerstaatlichen Rechts vorbehalten. Art. 1 Abs. 7 DBA USA bindet damit lediglich den Quellenstaat im Hinblick darauf, dass die Einkünfte von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person erzielt werden.

### b) Nutzungsberechtigung

Explizite Ausnahmen von der Regel, dass DBA grundsätzlich nicht bestimmen, wer Einkünfte erzielt, könnten aber auf den ersten Blick die Art. 10, 11 und 12 OECD-MA enthalten, indem sie für die Frage, wem im Falle von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren Abzugsteuererleichterungen zugestehen sind, darauf abstellen, wer deren Nutzungsberechtigter ist.

Nach Art. 10 Abs. 2 und Art. 11 Abs. 2 OECD-MA darf der Quellenstaat Dividenden bzw. Zinsen nur ermäßigt und nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA darf er Lizenzgebühren gar nicht besteuern, wenn deren „Nutzungsberechtigter“ eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist. Mit diesen Regelungen soll der Missbrauch des Abkommens unterbunden werden<sup>50</sup>: Nicht abkommensberechtigte Personen sollen sich die Vorteile des DBA nicht durch Mittelspersonen, die die Einkünfte entgegennehmen, verschaffen können („treaty shopping“).<sup>51</sup>

48 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 in der durch das Protokoll vom 1. Juni 2006 geänderten Fassung.

49 Schönfeld, Der neue Artikel 1 DBA USA – Hinzurechnungsbesteuerung und abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften steuerlich transparenter Rechtsträger, IStR 2007, 274 (276); a. A. wohl Eimmermann, Schachtelprivileg auf Ausschüttungen an eine S-Corporation oder einen anderen hybriden Rechtsträger nach dem DBA USA 2006? – Eine Erwiderung auf die Anmerkungen von Anger/Sewtz in IStR 2008, 852, IStR 2009, 58.

50 MA Kommentar zu Art. 1, Ziff. 10.

51 Vogel in Vogel/Lehner (Fn. 2), Vor Art. 10–12 DBA Rz. 12; Prokisch in Vogel/Lehner (Fn. 2), Anh. zu Art. 1 DBA Rz. 120 f.

Für später folgende Überlegungen wollen wir festhalten, dass der eigentlich abkommensautonom auszulegende Begriff des „Nutzungsberechtigten“ in dem OECD-MA selbst zwar nicht definiert wird, aus Definitionsansätzen in dem OECD-Musterkommentar<sup>52</sup>, Parallelen zu Regelungen in den deutschen DBA mit den USA und Schweden<sup>53</sup> sowie aus Parallelen zu § 20 Abs. 5 EStG<sup>54</sup> aber gefolgert wird, dass der Nutzungsberechtigte der wirtschaftlicher Eigentümer der Einkunftsquelle ist.

Indem die Art. 10, 11 und 12 OECD-MA Steuerermäßigungen oder -befreiungen an die Nutzungsberechtigung des Empfängers knüpfen, regeln sie allerdings keine DBA-eigene Zurechnung von Einkünften. Ist der Empfänger der Dividende, der Zinsen oder der Lizenzgebühren nicht deren Nutzungsberechtigter, so werden ihm lediglich Steuerermäßigungen versagt, nicht aber die Einkünfte auf Grund der Art. 10, 11 oder 12 OECD-MA steuerlich bei jemand anders (nämlich dem Nutzungsberechtigten) erfasst. Zu einer quasi notwendig parallelen Zurechnung beim Nutzungsberechtigten kommt es nur bei Dividenden, die – wie oben geschildert – nach deutschem innerstaatlichem Steuerrecht (§ 20 Abs. 5 EStG) dem wirtschaftlichen Eigentümer der Anteile zugerechnet werden, der, da Art. 10 OECD-MA denselben Maßstab anlegt, zugleich der Nutzungsberechtigte ist.

---

52 Der OECD Musterkommentar erläutert in Nr. 12 zu Art. 10, der Ausdruck „Nutzungsberechtigter“ werde nicht „in einem engen technischen Sinne verwendet, vielmehr solle er aus dem Zusammenhang und im Lichte des Sinn und Zwecks des Abkommens einschließlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Verhütung der Steuerhinterziehung und -umgehung verstanden werden“. Nehme eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte nur als Beauftragter, Vertreter oder Treuhänder (MA Kommentar zu Art. 10, Ziff. 12.1 am Ende.) und damit quasi als Durchlaufstation für eine andere Person entgegen, die in Wirklichkeit in den Genuss der Einkünfte komme, entspreche es nicht dem Sinn und Zweck des Abkommens, dass der Quellenstaat eine Steuerermäßigung oder -befreiung nur aufgrund der Stellung des unmittelbaren Einkünfteempfängers als einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person gewähre (MA Kommentar zu Art. 10, Ziff. 12.1.). Maßgeblich sei vielmehr die Ansässigkeit des Nutzungsberechtigten.

53 Weitere Definitionsansätze findet man in deutschen DBA in Nr. 10 des Protokolls zum DBA USA sowie in Art. 43 Abs. 3 des DBA Schweden. Die Betrachtung dieser Erkenntnisquellen ergibt folgendes: Nach Nr. 10 des Protokolls zum DBA USA gilt für einen Vertragsstaat (den Quellenstaat) der im anderen Vertragsstaat ansässige Bezieher von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren als Nutzungsberechtigter im Sinne der Art. 10, 11 und 12, wenn der Bezieher die Person ist, der die Einkünfte nach dem Recht des erstgenannten Staates (also des Quellenstaates) zuzurechnen sind. Nach Art. 43 Abs. 3 Satz 1 des DBA Schweden gilt im Sinne der Art. 10 bis 12 DBA Schweden eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wenn diese nach der Gesetzgebung dieses Staates dieser Person steuerlich zuzurechnen sind.

54 *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Loseblatt, Art. 10 MA Rz. 62.

c) *Durchlaufgesellschaften („conduit companies“) und Basisgesellschaften („base companies“)*

Empfehlungen der OECD<sup>55</sup> folgend können DBA weitere Klauseln enthalten, die sich auf den ersten Blick mit einer Einkünftezurechnung zu befassen scheinen. Auch dabei geht es darum, den Missbrauch eines DBA durch die Zwischenschaltung einer Person zu verhindern<sup>56</sup>, wobei die OECD die Fälle der „conduit companies“ – Durchlaufgesellschaften – und die der „base companies“ – Basisgesellschaften unterscheidet<sup>57</sup>.

„Conduit companies“ sind Gesellschaften, die eingeschaltet werden, um Steuern im Quellenstaat zu sparen, „base companies“ sind Gesellschaften, die zwischengeschaltet werden, um Steuern im Ansässigkeitsstaat des die „base company“ beherrschenden Steuerpflichtigen zu sparen<sup>58</sup>. Letzteres geschieht regelmäßig dadurch, dass versucht wird, das von der „base company“ erzielte Einkommen vor der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen hinter der „base company“ – z. B. durch Thesaurierung und im Ausschüttungsfall durch Umqualifikation in eine günstiger oder gar nicht besteuerte Einkunftsart (z. B. steuerfreie Dividenden) – abzuschirmen. „Conduit companies“ machen gegenüber dem Quellenstaat Ansprüche auf Quellensteuerermäßigung aus z. B. einem DBA geltend und geben ihre so im Quellenstaat nur ermäßigt oder gar nicht besteuerten Einkünfte weiter an ihre Gesellschafter, die selbst dieselben DBA-Vergünstigungen („treaty benefits“) nicht hätten beanspruchen können (z. B. weil sie selbst in einem Staat ansässig sind, der kein oder nur ein ungünstigeres DBA mit dem Quellenstaat vereinbart hat).

aa) *Einkünftezurechnung bei „conduit companies“?*

Zur Bewältigung<sup>59</sup> der mit der Einschaltung von „conduit companies“ verbundenen Probleme empfohlene Klauseln sind sog. Transparenzklauseln („look through approach“)<sup>60</sup>, allgemeine „Subject to tax-Klauseln“<sup>61</sup>, besondere sog. „Durchlauf-Klauseln“<sup>62</sup> sowie umfassende Klauseln zu „Schranken der Abkommensvergünstigungen“.<sup>63</sup>

55 Grundlage sind die OECD-Berichte vom 27.11.1986 zu den Themen „Doppelbesteuerungsabkommen und der Gebrauch von Basisgesellschaften“ und „Doppelbesteuerungsabkommen und der Gebrauch von Durchlaufgesellschaften“, s. Ziff. 11 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA.

56 Ziff. 11, 13 bis 22 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA.

57 *Prokisch* in Vogel/Lehner (Fn. 2), Anh. zu Art. 1 DBA Rz. 120d.

58 OECD-Report „Double taxation conventions and the use of base companies“, adopted by the OECD Council on 27 November, 1986, Rz. 4.

59 2000er Kommentar zum OECD-MA.

60 Ziff. 13 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA.

61 Ziff. 15 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA.

62 Ziff. 17 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA.



Für die hier zu erörternde Frage der „internationalen Einkünftezurechnung“ ist festzuhalten, dass Rechtsfolge all dieser Klauseln – einschließlich des von der OECD selbst für kritisch gehaltenen<sup>64</sup> „look through approaches“ – (nur) ist, dass die Durchlaufgesellschaft die durch das DBA vorgesehene Entlastung nicht beanspruchen kann. Diese Klauseln rechnen also die fraglichen Einkünfte nicht den hinter Durchlaufgesellschaft stehenden Personen mit der Folge zu, dass sie als Steuerpflichtige die Steuer für diese Einkünfte schulden würden. Es handelt sich also nicht im eigentlichen Sinne um Einkünftezurechnungsnormen.

*bb) Einkünftezurechnung bei „base companies“*

In den Fällen der „base companies“ empfiehlt die OECD ein anderes Instrumentarium, um ein ungerechtfertigtes Abschirmen des erzielten Einkommens vor der Besteuerung zu vermeiden. Neben

- einer Hinzurechnungsbesteuerung wie nach dem deutschen AStG
- soll unter dem Aspekt der „substance over form“ in Betracht kommen, die „base company“ als im Ansässigkeitsstaat des sie beherrschenden Steuerpflichtigen steuerlich ansässig zu behandeln (Ort der Geschäftsleitung, inländische Betriebsstätte) oder
- ihr Einkommen dem Steuerpflichtigen hinter der „base company“ zuzurechnen.<sup>65</sup>

Methodisch erscheint das ein wenig ungeordnet: Hat eine „base company“ ihre (tatsächliche) Geschäftsleitung in Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen hinter ihr, so wäre die „base company“ in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 KStG), ohne dass es zur Begründung dieses Ergebnisses des Rückgriffs auf „substance over form“- oder Missbrauchsüberlegungen (§ 42 AO oder inentheoretisches

---

63 S. Ziff. 20 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA. Mit Ausnahme der umfassenden Klausel zu „Schranken der Abkommensvergünstigungen“ leiden diese Klauseln darunter, dass sie mangels einer Definition der Fälle, die als missbräuchlich anzusehen sind (vgl. *Prokisch* in Vogel/Lehner [Fn. 2], Anh. zu Art. 1 DBA Rz. 120e a.E.), auch geeignet sind, „echte wirtschaftliche Tätigkeiten“ zu erfassen, weshalb sie mit sog. „Bona-fide-Klauseln“ wie z. B. Aktivitätsklauseln etc. (Ziff. 19 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA.) kombiniert werden müssen und nur in wirklichen Missbrauchsfällen angewandt werden sollten, um nicht zu unangemessenen Ergebnissen zu führen (Ziff. 22.2 MA Kommentar zu Art. 1 OECD-MA; *Prokisch* in Vogel/Lehner [Fn. 2], Anh. zu Art. 1 DBA Rz. 120e).

64 Nr. 24 des OECD-Berichts vom 27.11.1986 zu „Doppelbesteuerungsabkommen und der Gebrauch von Durchlaufgesellschaften“.

65 OECD-Report (Fn. 58), Rz. 21: The sheltering of the income may be disregarded, i.e. the activity of the base company or the income derived from it may be disregarded as an activity or as income of the taxpayer himself. »

Äquivalent) bedürfte. Auch eine Hinzurechnungsbesteuerung scheidet dann aus.

Nur bei der Einschaltung von Basisgesellschaften, deren Sitz und Geschäftsleitung nicht in Deutschland liegen, kommt unter bestimmten Voraussetzungen eine Zurechnung der Einkünfte beim inländischen Gesellschafter in Betracht, und dazu greift die herrschende Meinung zurück auf § 42 AO.<sup>66</sup>

## 2. EG Recht/Zins- und Lizenzrichtlinie/§ 50g EStG

Nach den DBA nun ein kurzer Blick auf das EG Recht bzw. darauf basierendes innerstaatliches Recht: § 50g EStG, mit dem die europäische Zins- und Lizenzrichtlinie<sup>67</sup> in nationales Recht umgesetzt wurde<sup>68</sup>, sieht vor, dass unter anderem Lizenzgebühren in Deutschland abweichend von § 50a EStG nicht der Quellensteuer unterworfen werden dürfen, wenn sie an ein (verbundenes) Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates der EU gezahlt werden und dieses der „Nutzungsberechtigte“ ist (§ 50g Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 Nr. 1 EStG).

§ 50g Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) EStG definiert den Nutzungsberechtigten als den, der die Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 EStG erzielt. Da Einkünfte nicht nach § 39 AO zugerechnet werden (s. o.), sollte man annehmen, dass es zur Bestimmung des Nutzungsberechtigten nicht auf das wirtschaftliche Eigentum an der Einkunftsquelle ankommt.

Allerdings verweist die Begründung des Gesetzentwurfs<sup>69</sup> darauf, der Begriff des Nutzungsberechtigten in § 50g EStG sei den DBA entnommen. Das spricht dafür, ihn wie dort nach dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle zu bestimmen.<sup>70</sup>

Es gibt allerdings eine weitere Übereinstimmung mit den Art. 10 bis 12 OECD-MA: Ebenso wenig wie diese Abkommensvorschriften weist § 50g EStG die betroffenen Zins- oder Lizenz Einkünfte dem Nutzungsberechtigten zu. Auch § 50g EStG ist daher keine wirkliche Einkünftezurechnungsnorm.

---

66 S. dazu unten unter II.4

67 Richtlinie 2003/49/EG v. 3.6.2003, ABl. L 157, 49.

68 EG-Amtshilfe-AnpG v. 2.12.2004, BGBl. I 2004, 3112.

69 BT-Drucks. 15/3679, 21.

70 Das bestätigt auch der Richtlinienentwurf, in dem (Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie 2003/49/EG v. 3.6.2003, ABl. L 157, 50, Zins- und Lizenzrichtlinie) es heißt, ein Unternehmen eines Mitgliedstaats „wurde nur als Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person erhält.“

### 3. Spezielle Regeln innerstaatlichen Rechts zur besonderen Einkünftezurechnung in grenzüberschreitenden Fällen

#### a) § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG<sup>71</sup>

Eine Vorschrift des innerstaatlichen Rechts, die zwar nicht konkret Einkünfte international zurechnet, mit ihrer Rechtsfolge aber an eine solche (gedankliche) Zurechnung anknüpft, ist § 50d Abs. 3 EStG.

Nach § 50d Abs. 3 EStG hat eine ausländische Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen<sup>72</sup> keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Freistellung oder Erstattung von deutscher Quellensteuer, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten. Für die Entscheidung, ob deutsche Quellensteuer ermäßigt wird, werden also die der Quellensteuer in Deutschland unterliegenden Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft gedanklich deren Gesellschafter zugerechnet. Die Begründung des Entwurfs der Neufassung von § 50d Abs. 3 EStG durch das JStG 2007 spricht deshalb plastisch von dem „Endempfänger“ von Dividendenausschüttungen und davon, dass § 50d Abs. 3 EStG dazu diene, Steuerplanungstechniken zu begegnen, die eine Besteuerung bei diesem umgehen sollen.<sup>73</sup>

Nur am Rande sei hier angemerkt, dass es vor diesem Hintergrund befremdlich ist, dass die Finanzverwaltung einer Auslandsgesellschaft auch dann keine Quellensteuerermäßigung zubilligt, wenn hinter ihr nicht ein Steuerausländer steht, der diese Ermäßigung nicht beanspruchen könnte, sondern ein Steuerinländer, bei dem die Besteuerung gesichert ist.<sup>74</sup>

Ohnehin müssen nur ausländische Gesellschaften die hohen Hürden des § 50d Abs. 3 EStG überspringen, um in Deutschland von einer endgültigen Belastung mit Kapitalertragsteuer verschont zu bleiben. Inländischen Gesellschaften werden Abzugsteuern auf ihre Steuerschuld angerechnet<sup>75</sup> und ggf. erstatet<sup>76</sup>, ohne dass sie einen auch nur annähernd ähnlichen Test bestehen müssen. § 50d Abs. 3 EStG setzt damit gedanklich eine spezifische, nur in internationalen Fällen nach eher holzschnittartigen Kriterien – erwähnt sei das Erfordernis, 10 Prozent der gesamten Bruttoerträge aus eige-

71 BMF, Schreiben v. 3.4.2007 betr. Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften; Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG idF des JStG 2007, BStBl. I 2007, 446.

72 S. § 50d Abs. 3 EStG und § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG idF des Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) vom 29.7.2009, BGBl. I 2009, 2302.

73 BT Drucks. 16/2712, 60.

74 BMF, Schreiben v. 3.4.2007 (Fn. 71), Tz. 4 Absatz 1 letzter Satz.

75 § 31 Abs. 1 KStG i. V. m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG.

76 § 31 Abs. 1 KStG i. V. m. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG.

ner Wirtschaftstätigkeit zu erzielen – anwendbare Einkünftezurechnung voraus.

Zwei Überlegungen zur Einbettung des § 50d Abs. 3 EStG in das Gesamtkonzept der auf eine solche Einkünftezurechnung abstellenden Regelungen:

§ 50d Abs. 3 EStG soll eine „unberechtigte“ Inanspruchnahme der Ermäßigung deutscher Abzugsteuern verhindern, also Konstellationen, die das OECD-MA in seinen Art. 10 bis 12 konzeptionell mit der Fokussierung auf den „Nutzungsberechtigten“ zu lösen versucht.

Wie die einschlägigen DBA-Regelungen in den Art. 10 bis 12 OECD-MA führt § 50d Abs. 3 EStG dabei allerdings gerade nicht zu einer von den tatsächlichen Gegebenheiten abweichenden steuerlichen Zurechnung der Einkünfte, sondern nimmt die vorgegebene Zurechnung der betreffenden Einkünfte zu der ausländischen Gesellschaft zunächst hin und versagt dieser lediglich die begehrten Steuerentlastungen.<sup>77</sup>

Die Parallele zu den Art. 10 bis 12 OECD-MA gibt Anlass zu folgender Überlegung: Dort, wo die beide Regelungen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs<sup>78</sup> konkurrieren, also z. B. ein selbst nicht abkommensberechtigter Steuerausländer in eine deutsche Kapitalgesellschaft über eine Gesellschaft in einem DBA-Staat investiert, dessen DBA mit Deutschland auf den Nutzungsberechtigten abstellt (wie z. B. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) des DBA Österreich), dürfte § 50d Abs. 3 EStG von der spezielleren, nur auf die Nutzungsberechtigung abstellenden Abkommensregelung verdrängt werden.<sup>79</sup>

Ebenso ist meines Erachtens das Verhältnis von § 50d EStG und § 50g EStG zu beurteilen. Auch hier spricht die Spezialität von § 50g Abs. 3 Nr. 1 EStG und ihr Anknüpfen an die Nutzungsberechtigung des Zahlungsempfängers dafür, dass daneben kein Raum mehr bleibt für die zusätzlichen Anforderungen des § 50d Abs. 3 EStG.

#### *b) Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG*

Besondere Einkünftezurechnungsregeln für internationale Sachverhalte enthalten zudem die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG. Bestimmte sog. passive Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft werden bei deren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern – wie das Gesetz wörtlich formuliert – „steuerpflichtig“ (§ 7 Abs. 1 AStG) und mit dem sog. Hinzurechnungsbetrag „angesetzt“ (§ 10 Abs. 1 Satz 1 AStG).

77 BFH v. 19.12.2007 – I R 21/0, BStBl. II 2008, 619.

78 MA Kommentar zu Art. 1, Ziff. 10.

79 Vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619.

Unter dem Aspekt der Einkünftezurechnung war fraglich, wie die Hinzurechnungsbesteuerung zu der Einkünftezurechnung nach allgemeinen Grundsätzen – einschließlich derer nach § 42 AO – steht. Der BFH hat das in einer Reihe von Urteilen<sup>80</sup> geklärt: Eine Einkünftezurechnung nach § 42 AO ist logisch vorrangig: Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG behandelt die ausländische Zwischengesellschaft als Einkünfteerzielungssubjekt, da die von ihr erzielten, d. h. die ihr steuerlich zuzurechnenden Einkünfte aus passivem Erwerb bei dem beteiligten inländischen Gesellschafter nur so besteuert werden, als hätte die Zwischengesellschaft sie zum frühestmöglichen Zeitpunkt ausgeschüttet. Die Rechtsfolge des § 42 AO setzt früher an, indem sie die Einkünfte demjenigen zurechnet, der sie bei unterstellter angemessener Gestaltung erzielt hätte.

#### 4. § 42 AO – insbesondere Basisgesellschaften

§ 42 AO tritt in bestimmten Fällen als Einkünftezurechnungsnorm neben<sup>81</sup> die aus § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG abgeleitete Einkünftezurechnung in Abhängigkeit von der Disposition über die Leistungserstellung<sup>82</sup>.

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung<sup>83</sup> sollen Einkünfte von den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen abweichend nach § 42 AO

80 Urteile v. 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026; v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222 und I R 117/97, BFH/NV 2000, 824.

81 *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (422 f.).

82 *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (415).

83 Mitunter geht es in den zahlreichen Entscheidungen dazu zwar in Wirklichkeit um von der OECD in ihren Berichten vom 27.11.1986 als „conduit company“ bezeichnete Gesellschaften, also solche, die eingeschaltet werden, um Steuern im Quellenstaat zu sparen, und nicht um solche im Sinne der „base company“, die eingeschaltet wird, um Steuern im Ansässigkeitsstaat zu sparen. So heißt es z. B. (weiteres Beispiel: BFH v. 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. II 1986, 496) in zwei Urteilen des BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978, und v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 („Hilversum I“), die beantragte Ermäßigung des Steuerabzugs könnte indes daran scheitern bzw. scheitere daran, dass es sich bei der Klägerin „um eine letztlich funktionslose sog. Basisgesellschaft“ handele und sie „deswegen die Steuererstattung sowohl wegen § 42 der Abgabenordnung (AO) als auch wegen § 50d Abs. 1a EStG 1990/1994 nicht beanspruchen“ könne. Auch wenn aber damit die Rechtsfolge der Anwendung von § 42 AO in diesen Fällen „nur“ darin bestehe, eine Quellensteuerermäßigung zu versagen, so bestätigen die Entscheidungen, dass dies auf einer – zumindest konkludenten – Einkünftezurechnung auf Grund von § 42 AO (§ 6 StAnpG) beruht. Das ergibt sich aus der Begründung des Urteils vom 20.3.2002 (a. a. O.), in der es zu dem Konkurrenzverhältnis von § 42 AO und dem anzuwendenden DBA (Niederlande) heißt, § 42 AO 1977 bleibe als „nationale Zurechnungsvorschrift“ (!) von dem DBA unberührt, da sich die Frage, ob die Abkommensberechtigung wieder entzogen werden könne, aus rechtssystematischen Gründen erst stelle, wenn der Einkommenserzieler und damit der nach von

zugerechnet werden<sup>84</sup>, wo die Ein- oder Zwischenschaltung einer Basis(kapital)gesellschaft im Ausland den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs erfüllt, weil für ihre Zwischenschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen<sup>85</sup>. Solche wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe müssen durch ein wirtschaftliches Handeln der Organe der Gesellschaft in Erscheinung treten.<sup>86</sup> Fraglich ist damit in der Praxis häufig, ob die zwischengeschaltete Gesellschaft im Ausland über die – auch anhand äußerer Kriterien wie dem Vorhandensein von eigenem Büroraum, von Telekommunikationseinrichtungen und von Personal gemessene – hinreichende Substanz verfügt, um steuerlich „anerkannt“ werden zu können.<sup>87</sup>

Das wirft unter dem Aspekt der hier zu betrachtenden internationalen Einkünftezurechnung zwei Fragen auf:

- (i) Sind mit den genannten Kriterien nur Äußerlichkeiten entscheidend für die Zurechnung von Einkünften?

---

einer Doppelbesteuerung durch das Abkommen zu entlastende Steuerpflichtige nach den Maßstäben des innerstaatlichen Rechts feststehe.

- 84 Der Einkünftezurechnung über § 42 AO stehen nach herrschender Meinung in internationalen Fällen Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig nicht entgegen. Dazu der BFH in einem Urteil v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 (237): „Der Anwendung nationaler Missbrauchsregelungen stehen die die Doppelbesteuerungsabkommen aber jedenfalls dann nicht entgegen, wenn es um Fragen der Einkünftezurechnung geht und einzelne Abkommen keine Sonderregelungen enthalten. Die Einkünftezurechnung ist grundsätzlich nicht Gegenstand der Doppelbesteuerungsabkommen. Insoweit gelten die jeweiligen nationalen Zurechnungsvorschriften und damit auch § 42 AO (...).“
- 85 BFH v. 9.1.2007 – VIII B 180/05 (NV), BFH/NV 2007, 751; v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 („Dublin Docks III“); v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222 und I R 117/97, BFH/NV 2000, 824 („Dublin Docks I und II“); v. 6.12.1995 – I R 40/95, BStBl. II 1997, 118; v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; v. 23.10.1992 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026; v. 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. II 1986, 496; v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263; v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553.
- 86 BFH v. 16.1.1976 – III R 92/74, BStBl. II 1976, 401.
- 87 BFH v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163: „... Das FG hat jedoch anderweitige tatsächliche Feststellungen getroffen, die dazu zwingen, die Vermietungstätigkeit gemäß § 42 Satz 2 der Abgabenordnung (AO 1977) dem Alleingesellschafter der Klägerinnen, der Stiftung, zuzurechnen. ... Es kommt hinzu, dass die Klägerinnen aus der Sicht ihres Alleingesellschafters als Anlagegesellschaften fungierten. Die Beteiligungen an den Klägerinnen waren ursprünglich als Firmenmäntel erworben und bei der Holdinggesellschaft B. V. „geparkt“ worden. Die Klägerinnen residierten bei ihrem Alleingesellschafter; sie verfügten über kein eigenes Personal, kein Postfach und keine Telefonnummer. Sie waren eigenwirtschaftlich funktionslos und handelten treuhänderähnlich für ihren Alleingesellschafter.“

- (ii) Führen Substanzdefizite gerade in internationalen Fällen dazu, dass die Einkünfte einer substanzschwachen Gesellschaft ihren Gesellschaften zugerechnet werden?

a) *Büroräume, Faxgeräte, Personal etc.*

Man muss, um die Relevanz von Büroräumen, Faxgeräten und Personal für die Einkünftezurechnung kritisch zu hinterfragen, nicht notwendig mit der Innentheorie § 42 AO insgesamt in Frage stellen und befürchten<sup>88</sup>, „die Grundstruktur des Zurechnungsproblems werde geradezu verfälscht“ dadurch, dass „ein aufgrund bestimmter Indizien sich einstellender Anfangsverdacht“ die Erörterung umlenke auf außentheoretische „Pseudo-Tatbestandsmerkmale“ des § 42 AO und auf eine wegen Missbrauchs erforderliche Abänderung einer „an sich“ vorrangigen Zurechnung.

Tatsächlich hat der BFH mit den Dublin-Docks-Entscheidungen<sup>89</sup>, der Entscheidung Hilversum II<sup>90</sup>, aber auch schon in einer Entscheidung vom 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50, die Bedeutung der genannten Kriterien relativiert. Zwar wird geprüft, ob es sich bei der zwischengeschalteten Gesellschaft um eine „klassische Briefkastenfirma“ handelt, die nur rechtlich, nicht aber auch tatsächlich „existiert“, und ob die Gesellschaft unternehmerische Aktivitäten entfaltet, die über bloße Verwaltungs- und Rechtshandlungen hinausreichen. Angesichts eines im konkreten Fall nur eingeschränkten Unternehmensgegenstandes wurde aber nicht mehr bemängelt, dass sich das Büro der Gesellschaft in einem Verwaltungsgebäude befand, in welchem auch andere Konzernfirmen ansässig waren, und dass es sich bei dem Personal um Teilzeitkräfte handelte, die sich vornehmlich mit Buchhaltungsaufgaben beschäftigten.

Begründen lässt sich das u. a. mit der bloßen Existenz der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG<sup>91</sup>: „Passiv tätige“ Gesellschaften, die von den Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung geradezu vorausgesetzt werden, können nicht per se für Gestaltungsmissbrauch gehalten werden<sup>92</sup>.

88 So *Fischer* in HHSp (Fn. 25), § 42 AO Rz. 476.

89 Entscheidungen v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 („Dublin Docks III“); v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222 und I R 117/97, BFH/NV 2000, 824 („Dublin Docks I und II“).

90 BFH v. 31.5.2005 – I R 74/04, BStBl. II 2006, 118.

91 Das, was dort mit der Konsequenz einer entsprechenden Einkünftezurechnung steuerlich an sich anerkannt wird (nämlich passive Finanzierungsgesellschaft zu sein), kann nicht Missbrauch sein, wenn es nicht zur Hinzurechnungsbesteuerung kommt, weil die zwischengeschaltete Gesellschaft keiner niedrigen Besteuerung i. S. von § 8 Abs. 3 AStG unterliegt.

92 BFH v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 („Dublin Docks III“): „... Für die steuerliche Beurteilung ist zwischen einer funktionslosen Basisgesellschaft und einer eigenwirtschaftlich tätigen Kapitalanlagegesellschaft zu unterscheiden. Letztere ist jedenfalls dann nicht ohne jede steuerlich anzuerkennende Funktion, wenn sie auf

Innerhalb der EU kommen weitere Aspekte hinzu. Ausgehend von der Feststellung, dass der BFH noch nie eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung *inländischer* Kapitalgesellschaften als Rechtsmissbrauch qualifiziert habe, wenn ein Steuerpflichtiger – aus welchen Gründen auch immer – zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft geschaltet und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen gezogen habe, betont der BFH in der Entscheidung Dublin Docks III<sup>93</sup>, dass es sich angesichts der Rechtsprechung des EuGH schwerlich rechtfertigen lasse, die entsprechende Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften innerhalb der EG als Missbrauch i. S. des § 42 AO zu behandeln. Die Abschirmwirkung einer solchen Gesellschaft sei vielmehr auch dann zu akzeptieren, wenn damit steuerliche Vorteile verbunden seien. Ebenso wenig wie im Regelfall im Inland danach gefragt werde, ob die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft erfolge, weil sie – verglichen mit anderen Handlungs- und Gesellschaftsformen – eine geringere Gesamtsteuerbelastung verspreche, seien solche Fragen gerechtfertigt, wenn sich der Steuerpflichtige steuerliche Vorteile in Gestalt günstigerer Steuersätze davon verspreche, dass er unter ähnlichen Umständen eine ausländische Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat zwischenschalte.

*b) Führen Substanzdefizite gerade in internationalen Fällen dazu, dass die Einkünfte der dann substanzschwachen Gesellschaft ihren Gesellschaften zugerechnet werden?*

Wie oben zitiert erkennt der BFH selbst, dass die „... Rechtsprechung des BFH ...“ letztlich „noch nie eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung inländischer Kapitalgesellschaften als Rechtsmissbrauch qualifiziert“ hat.<sup>94</sup> Warum also gerade in internationalen Fällen?

In einem Fall<sup>95</sup> aus dem Jahre 1980 (Streitjahr 1967) begründete der BFH die unterschiedliche steuerliche Behandlung eingeschalteter inländischer und ausländischer Gesellschaften damit, dass durch die Einschaltung einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland eine Steuerersparnis erstrebt werde, die in der Regel endgültig sei. Durch Einschaltung einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft im Inland werde dagegen die Besteuerung in der Regel nur hinausgeschoben.

---

*eine gewisse Dauer angelegt ist und über ein Mindestmaß an personeller und sachlicher Ausstattung verfügt, die die unternehmerische Entscheidungs- und Handlungsfähigkeit sicher stellt.“*

93 BFH v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 („Dublin Docks III“).

94 BFH v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 („Dublin Docks III“); v. 23.10.1996 – I R 55/95, BStBl. II 1998, 90; vgl. auch BFH v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl. II 1999, 119.

95 Urteil v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339.



Es ist heute müßig, darüber zu streiten, ob das Argument für das Streitjahr 1967 berechtigt war. Jedenfalls aus heutiger Sicht – und insbesondere nach Aufhebung von § 10 Abs. 5 AStG<sup>96</sup>, der Hinzurechnungsbeträge Ausschüttungen gleichstellte und damit in bestimmten Fällen zur Freistellung nach den DBA-Schachtelprivilegien führte – überzeugt es nicht mehr.

Es ist daher nicht mehr per se gerechtfertigt, die Entscheidung eines Steuerpflichtigen, Einkünfte über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft zu erzielen, in internationalen Fällen nur unter ungleich höheren Voraussetzungen zu respektieren. Stattdessen sollte § 42 AO in diesen Fällen streng „funktionsorientiert“<sup>97</sup> ausgelegt und dazu von der zwischengeschalteten Gesellschaft nicht mehr verlangt werden, als sie zur Erfüllung ihrer Funktion benötigt.

#### D. Exkurs: Einkünftezurechnung – Folgefragen

Zumindest erwähnt werden soll, dass es mit einer steuerspezifischen Einkünftezurechnung nicht in jedem Fall getan sein kann. Im Falle von Dividenden sehen z. B. Vorschriften wie § 43b Abs. 2 EStG – aber auch diverse DBA-Regelungen – Abzugsteuerermäßigungen nur für den Fall vor, dass der Gläubiger der Dividenden in einem bestimmten Maß an dem Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft – nach § 43b EStG sogar „unmittelbar“ – beteiligt ist. Werden nun die Dividenden steuerlich einem anderen als dem (rechtlich) unmittelbar Beteiligten zugerechnet, so darf dessen Begehren einer Kapitalertragsteuerermäßigung nicht daran scheitern, dass er nicht (unmittelbar) beteiligt ist.<sup>98</sup>

#### E. Fazit

Anlässlich der Jahrestagung der DStJG 1977<sup>99</sup>, d. h. vor mehr als 30 Jahren, stellte *Ruppe* bei seiner Untersuchung der „Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften“ fest, dass bis dahin Juridikatur und Schrifttum mit einer Reihe von Zurechnungskriterien operierten, deren normative Wurzeln in der Regel nicht aufgedeckt wurden und deren juristischer Stellenwert und Verhältnis zueinander meist unklar waren.<sup>100</sup>

96 Durch Gesetz v. 16.5.2003, BGBl. I, 660.

97 So das Petition von *Eilers* in FS Wassermeyer, 2005, S. 323 (327) im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG.

98 Vgl. *Schnitger* in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, 2009, Art. 1 DBA Anm. 76.

99 DStJG Jahrestagung am 16./17.11.1977 in München.

100 *Ruppe* (Fn. 11), S. 38.

Noch zwanzig Jahre später, 1997, stieß *Raupach* bei seiner Untersuchung der „Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung“ auf ein „buntes Bild der Zurechnungsprobleme und deren Lösungen durch Gesetzgeber, Rechtsprechung und Schrifttum“<sup>101</sup>.

Auf den ersten Blick ist das Bild, das die internationale Einkünftezurechnung heute abgibt, nicht viel weniger bunt: Hier ist ein Potpourri von Sonderzurechnungstatbeständen aus DBA und innerstaatlichem Recht zu beachten, bei dem mal Kriterien, die sich an die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle anlehnen, mal Missbrauchserwägungen den Ausschlag geben. Häufig geht es dabei allerdings gar nicht um eine wirkliche Einkünftezurechnung. Vorschriften wie die Art. 10, 11 und 12 OECD-MA oder § 50g EStG und § 50d Abs. 3 EStG knüpfen vielmehr nur Abzugsteuermäßigungen an besondere Voraussetzungen, die auf einer nur gedanklichen Einkünftezurechnung beruhen.

Zu bestimmen, wem Einkünfte zuzurechnen sind, das überlassen internationale Vorschriften wie DBA innerstaatlichem Recht. Danach trägt m. E. auch in grenzüberschreitenden Fällen das von *Ruppe* 1977 gelegte Fundament der Einkünftezurechnung in Abhängigkeit von der Disposition über die Leistungserstellung.

Die bei der Zurechnung von Einkünften in Sonderfällen insbesondere nach § 42 AO häufig entscheidungsrelevanten äußeren Anhaltspunkte überzeugen umso weniger, je weniger sie der Funktion der ausländischen Gesellschaft Rechnung tragen. Ohnehin gebietet ein Vergleich mit zwischengeschalteten inländischen Gesellschaften, zu einer auf Missbraucherwägungen gestützten abweichenden Einkünftezurechnung – im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH – nur noch in Fällen „rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realität barer Gestaltungen“ zu gelangen.<sup>102</sup>

---

101 *Raupach* (Fn. 14), S. 405 ff. (407).

102 BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978.

---

## Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Georg Kofler*  
und Dr. *Martin Klein*

Leitung  
Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*

Prof. Dr. *Hey*

Ich habe zwei Fragen und zwar eine an Herrn *Kofler* und eine an Herrn *Klein*.

Herr *Kofler*, Sie haben uns die Steuerarbitrage als ein Missbrauchsthema vor Augen geführt, und wir haben gestern, das hat *Roman Seer* in seinen Eingangsworten angesprochen, schon die Frage aufgeworfen, ob der Abfluss von Steuersubstrat, gegen den sich der nationale Gesetzgeber zu Recht versucht zu schützen, wirklich ein Fall von Missbrauch ist. Da würde ich gerne noch einmal nachfragen, weil das ja schon sehr grundsätzlich ist, einmal für die europarechtliche Beurteilung, aber auch ganz grundsätzlich, welche Möglichkeiten sich dem Gesetzgeber bieten, das Steueraufkommen im Inland zu halten. Und meine Frage an Herrn *Klein*, Sie haben das Beispiel der unterschiedlichen Bekämpfung von treaty shopping oder auch von directive shopping durch § 50g EStG und § 50d EStG dargestellt. Das belegt auch meine gestrige These, dass wir spezialgesetzliche Normen haben, die eigentlich genau dasselbe bezwecken, aber einem ganz unterschiedlichen Konzept folgen. Meine Frage an Sie: Haben Sie irgendeinen Grund dafür finden können, warum der Gesetzgeber unterschiedliche Konzepte verfolgt hat. Wenn man sich § 50g und § 50d EStG vor Augen führt, dann weiß man, dass es schon erhebliches Spezialwissen für diese beiden unterschiedlichen Normen braucht, und dies wirft nicht zuletzt im Interesse der Praktikabilität die Frage auf: Könnte man das eigentlich nicht einheitlich regeln?

Prof. Dr. *Lohse*

Ich habe eine Frage an Herrn *Kofler*. Sie haben von dem allgemeinen Grundsatz im Europarecht gesprochen, nach dem Rechtsmissbrauch verboten ist. Der EuGH hat ihn in mehreren Urteilen auch für das Steuerrecht angewandt und ausgeformt. Folgen Sie meiner Auffassung, dass § 42 AO entsprechend diesem Steuermisbrauchsverbot – also europarechtskonform – ausgelegt werden kann und muss, weil in europarechtlich beeinflussten Besteuerungsfällen der Anwendungsbereich des § 42 AO durch diesen allgemeinen Grundsatz bestimmt wird und festgelegt ist?

Prof. Dr. *Reimer*

Zunächst einmal vielen Dank für zwei sehr klare Vorträge mit großem Horizont! Ich habe eine kleine Anmerkung. Sie betrifft ein Motiv, das sich durch beide Vorträge zieht. Bei *Georg Kofler* ist es in der internationalen Perspektive sehr deutlich geworden; Herr *Klein* hat nachverdichtet: Es geht um das Problem der Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften. Bisher haben wir die Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft als Panzer begriffen. Nun erweist sie sich immer mehr als Seidenkleid, durch das man auf die hinter der juristischen Person stehenden Gesellschafter schaut.

Nur operieren hier die verschiedenen deutschen innerstaatlichen Rechtsquellen, die Doppelbesteuerungsabkommen und schließlich die ausländischen Gerichte doch mit sehr disparaten Maßstäben. Wenn Frau *Hey* zudem zutreffend auf die Unterschiede zwischen § 50d Abs. 3 und § 50g EStG hinweist, dann wird der Ruf nach einer Vereinheitlichung dieser Regeln unüberhörbar.

Lassen sich die unterschiedlichen Rechts- und Rechtserkenntnisquellen zur (Semi-)Transparenz juristischer Personen vereinheitlichen? Ich sehe einen enormen Bedarf daran. Er geht weit über die internationale Einkünftezurechnung hinaus. Ein Beispiel – hier darf ich wieder auf Frau *Hey* Bezug nehmen – ist die Quotenregelung, die § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für den Verlustabzug in der Gleitzone bei Beteiligungen von 25 bis 50 Prozent enthält. Vielleicht haben wir in unseren bisherigen Diskussionen die Verfassungswidrigkeit dieser Norm etwas zu forsch bejaht: Denn im Grunde stellt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG doch eine Regel bereit, die die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaften auf eine sehr elegant Art durchbricht: nämlich nicht im Sinne eines „Alles oder nichts“, sondern eines „Mehr oder weniger“ – in dynamischer Abhängigkeit von den Beteiligungsverhältnissen. Vielleicht könnte § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ebenso wie zahlreiche Regelungen aus dem Steuerrecht der Mitunternehmerschaften in diesem Punkt sogar zum Modell dafür werden, wie in ferner Zukunft auch die internationale Einkünftezurechnung im Sinne einer dynamischen Transparenz geregelt werden könnte.

Prof. Dr. *Fischer*

Meine Frage richtet sich an beide Referenten. Aus Gründen – um das vorweg zu schicken – die ich eigentlich nur abendfüllend erläutern könnte, halte ich es für geboten, dass wir flächendeckend steuerschuldrechtliche Kriterien für Zurechnung von Werten entwickeln, die für alle Problemlagen in gleicher Weise funktionieren, sowohl bei rein inländischen wie auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, bei inbound- oder outbound-Gestaltungen. Ich halte dies auch aus Gründen der europarechtlichen Entwicklung für erforderlich. Meine Frage ist die: Ob hier nicht der Treuhandgedanke und speziell der öfters angesprochene Gesichtspunkt des „beneficial owner“ hilf-

reich sein könnte. Ich bin nicht ganz sicher, ob ich Herrn *Klein* darin folgen könnte, dass der Gedanke des beneficial owner wirklich etwas Exceptionelles ist, das eigentlich in der deutschen Rechtsordnung bislang keine Entsprechung findet. Sie haben zu Recht gesagt, § 39 AO sei keine Vorschrift, mit Hilfe derer man Einkünfte zurechnen könne. Das ist richtig. Aber wir haben ja auch eine Dogmatik der Zurechnung von Einkünften über Treuhänder. Ich erwähne beispielsweise die Fallgestaltungen von Fonds, in denen Treuhänder-Kommanditisten eingeschaltet werden und die selbstverständlich dann auch Einkünfte an Treugeber vermitteln. Es stellt sich die Frage, ob man nicht die „beneficial owner“-Konzeption einbauen kann in eine allgemeine Treuhandlehre, die man hier fruchtbar machen könnte. Hierzu noch der abschließende Hinweis: Ich glaube, der „beneficial owner“-Gedanke ist so exzeptionell nicht. Er gilt auch in anderen Bereichen der Rechtsordnung. Ich darf beispielsweise darauf hinweisen, dass in der Geldwäscherrichtlinie der gleiche Gedanke auftaucht. Diese Richtlinie ist umgesetzt worden in nationales Recht und die hiernach geltende Zurechnung auf den wirtschaftlich Berechtigten ist nichts anderes als das, was wir – natürlich unter den dogmatischen Bedingungen der *sit venia verbo* Markteinkommenstheorie, Herr *Schön* ist ja nicht da – bei der Zurechnung von durch den Treuhänder vermittelten Einkünften praktizieren.

Dr. *Hahn*

Ich habe eine Frage in erster Linie an Herrn *Kofler* und zwar geht es um folgende Einschätzung: Das Ziel der Richtlinien – ich bewege mich also nur im Bereich z. B. der Mutter-Tochter- oder Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie – das Ziel also ist klar: eine Steuerbefreiung. Aber bevor der Steuerpflichtige dort anlangt, hat er einen Hindernislauf zu überwinden, nämlich eine ganze Schichtung von Missbrauchsvorschriften. Das geht los mit dem Beneficial Owner, wo wir nicht genau wissen, ob es einen DBA-rechtlichen gibt oder ob wir auf den nationalen, falls wir den haben, zurückgreifen müssen. Dann haben wir den § 50g zu überwinden. Wir haben eventuell den neuen § 39 AO zu überwinden. In § 50g selbst enthält der Abs. 4 Satz 1 nochmals einen Hinweis auf den Missbrauch und auf die Steuervermeidung. Also wie gesagt, es ist ein Hürdenlauf, den der Steuerpflichtige zu überwinden hat und er kann keinesfalls erkennen, ob sein Fall nun auf die Steuerbefreiung zuläuft oder nicht. Meine Frage an Sie ist nun die: Gemeinschaftsrechtlich soll es ja so sein, dass der Steuerpflichtige ganz klar erkennen können muss, identifizieren können muss: Habe ich diese Rechtsposition oder habe ich sie nicht. Meine Frage also, oder Ihre Einschätzung: Ist es denkbar, dass wir einen Gemeinschaftsrechtsverstoß haben? Danke.

Prof. Dr. *Sieker*

Herr *Kofler*, Sie haben auf die Missbrauchsklausel der Mutter-Tochter-Richtlinie hingewiesen und darauf bezieht sich jetzt meine Frage. Wenn wir

§ 22 BAO und § 42 AO als nationale Vorschriften zur Verhinderung von Missbräuchen verstehen, welchen Inhalt hat dann die Verweisung in der Mutter-Tochter-Richtlinie? Ist diese inhaltsleer, verweist sie nur auf die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen materiellen Steuerrechts oder führt sie umgekehrt zu einer Beschränkung der Reichweite der Richtlinie und damit zu einem Vorrang nationaler Regelungen? Daran schließt sich die Frage an, welche nationalen Regelungen einen solchen Vorrang beanspruchen könnten. Sind das nur spezielle Missbrauchsvorschriften oder sind es sämtliche einschlägigen Regelungen des nationalen Rechts?

Prof. Dr. Kofler

Vielen herzlichen Dank für die interessanten Fragen, die natürlich die Punkte noch einmal zuspitzen. Ich darf der Reihe nach abarbeiten. Die erste Frage von Frau *Hey* war, ob der Abfluss von Steuersubstrat per se in die „Missbrauchsschiene“ kommen müsse. Ich würde hier gerne differenzieren. Die letzten Fälle, die angesprochen waren, waren die Steuerarbitragefälle und ich habe Schwierigkeiten, diese Fälle als dezidierten Abfluss von Steuersubstrat zu betrachten. Der Steuerpflichtige macht hier nämlich Vorschriften des nationalen Rechts in zumindest zwei Steuerrechtsordnungen nutzbar, die ihm bei einer rein nationalen Tätigkeit auch zustünden. Der Effekt jedoch, etwa die doppelte Verlustverwertung, kommt zustande, weil Unterschiede zwischen den nationalen Steuerrechtsordnungen bestehen. Man kann insofern aus einer einzelstaatlichen Perspektive gar nicht von einem Abfluss von Steuersubstrat sprechen. Die Frage ist dann nur, und da geht auch die Überlegung von Herrn *Reimer* hin, ob es für Fälle der Steuerarbitrage einen internationalen Standard geben sollte. Insofern kristallisiert sich in den angesprochenen bi- oder multilateralen Lösungen, wie man sie etwa bei Qualifikationskonflikten im Abkommensrecht kennt, ein gewisser Konsens heraus. In der wissenschaftlichen Diskussion, die teilweise auch in Österreich und in Deutschland geführt wird, gehen die Überlegungen in Richtung eines Grundsatzes der Einmalbesteuerung als Wunschvorstellung eines internationalen Standards, der eine Einfachbesteuerung von Einkommen vorsähe, aber natürlich auch eine Einfachabzugsfähigkeit von Aufwendungen. Bei einem solchen Standard würde sich freilich die Folgefrage stellen, welcher Staat besteuern dürfte und welcher Staat die Abzüge hinnehmen müsste. Sehr interessant ist hier die EuGH-Rechtsprechung zum Nicht-Verbot der juristischen Doppelbesteuerung: Gerade im Binnenmarkt wäre ein Gebot der Einfachbesteuerung nämlich augenscheinlich, also eine Einfachbesteuerung von Gewinnen und eine Einfachabzugsfähigkeit von Verlusten. Der EuGH sieht es aber offenbar auf Basis der Grundfreiheiten anders, wendet er sich doch nicht gegen die Doppelbesteuerung, gestattet aber umgekehrt den Mitgliedstaaten diskriminierende Maßnahmen zur Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung. Was hingegen In- und Outbound-Situationen und den Abfluss von Steuersubstrat betrifft, wird dieses

geradezu „klassische“ Thema insbesondere bei den Basisgesellschaften und den Durchlaufgesellschaften im Falle des Treaty- oder Directive-Shoppings diskutiert. Fraglich ist freilich, ob die Standards in beiden Situationen notwendig dieselben sein müssen. Die bisherige Rechtsprechung des EuGH – *Cadbury Schweppes* beispielsweise – betrifft im Wesentlichen die „Verlagerung“ von Steuersubstrat in Form von mobilien Produktionsfaktoren in eine Tochtergesellschaft; hier stellt der Gerichtshof wesentlich auf das Kriterium der Künstlichkeit der Gestaltung ab, welches offenbar auf dem Grundgedanken basiert, dass es jedem Unternehmen im Binnenmarkt grundsätzlich vollkommen frei steht, sich steueroptimal zu strukturieren und den Steuerwettbewerb zwischen den Staaten auszunutzen. So mag beispielsweise die Verlagerung von Steuersubstrat in einen niedrigbesteuernden Mitgliedstaat aus deutscher oder österreichischer Sicht „unerwünscht“ sein, aus der Sicht des EuGH ist das aber geradezu exemplarisch für den lebenden Binnenmarkt. Wenn man hingegen durch die Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften Quellensteuervorteile nutzt, dann könnte die Beurteilung schon wieder von anderen Nuancen geprägt sein und ich glaube, die diesfalls aufgeworfenen Substanzfragen, die Herr *Klein* angesprochen hat, sind für diese Outbound-Zahlungen noch nicht endgültig gelöst.

Das bringt mich zu der Frage von Herrn *Lohse* im Hinblick auf die Interpretation von generellen Antimissbrauchsvorschriften, § 42 AO und § 22 BAO, und die Frage, inwieweit diese gemeinschaftsrechtskonform auf Basis der vom EuGH judizierten Standards auszulegen sind. Zunächst ist bemerkenswert, dass die Rechtsprechung des EuGH, etwa in *Emsland Stärke* und *Halifax*, offenbar auch auf einer selbstbewahrenden Überlegung beruht, betrafen doch diese Fälle die Eigenmittel der Gemeinschaft. Insofern ist auch der Schutzgedanke verständlich, dass ein gemeinschaftliches Besteuerungssystem vor Scheingeschäften oder Missbräuchen zu schützen ist. Dieser zunächst relativ unspezifizierte Missbrauchsgedanke ist vom Gerichtshof im indirekten Steuerrecht immer weiter ausgeformt worden. Man muss sich allerdings auch bewusst sein, dass sich umgekehrt im Bereich der Grundfreiheiten die Missbrauchsfrage ganz anders stellt, nämlich dahin gehend, ob ein Mitgliedstaat eine grundsätzlich diskriminierende nationale Steuervorschrift rechtfertigen vermag. Insofern drängt sich daher die Frage auf, ob der vom EuGH angenommene allgemeine Grundsatz des Gemeinschaftsrechts, dass Rechtsmissbrauch verboten sein soll, sich in jedem Rechtsbereich gleichermaßen auswirkt. Es ist zwar augenscheinlich, dass der EuGH in seiner grundfreiheitsrechtlichen Judikatur diesbezüglich auf jene zum Mehrwertsteuerrecht verweist und umgekehrt, allerdings kann man mE noch nicht abschließend sagen, ob der EuGH den Fokus in jedem Bereich gleich setzen wird. Denn selbst wenn man von einem einheitlichen, abstrakten gemeinschaftlichen Missbrauchs begriff ausgeht, der alle Rechtsgebiete durchzieht, bedeutet dies noch nicht, dass das konkrete Missbrauchsverständnis ebenfalls in allen Rechtsgebieten identisch zu sein hat. Ein schönes Beispiel ist

hier die durchaus sehr konkret formulierte Anti-Missbrauchsklausel der Fusionsrichtlinie, die der EuGH aus Ausdruck eines – wohl abstrakt verstandenen – gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes versteht. Wir wissen also, dass Missbrauch weder im primären noch im sekundären Gemeinschaftsrecht geschützt ist. Allerdings würde ich die konkrete Bedeutung dieser Aussage – auch für Zwecke des § 42 AO oder § 22 BAO – je nach Rechtsmaterie unterschiedlich sehen.

Herr *Reimer*, ganz kurz zur Abschirmwirkung generell. Wir haben in Österreich derzeit eine intensive Diskussion rund um die Einkünftezurechnung, insbesondere bei höchstpersönlichen Tätigkeiten, die in eine Kapitalgesellschaft „ausgelagert“ werden. Gesellschaftsrechtlich sind hier selbstverständlich viele Gestaltungen möglich und zulässig, doch steuerlich ist natürlich auch hier die Frage zu stellen, wer den Tatbestand verwirklicht. Insofern führt auch der derzeitige Stand der Einkünftezurechnungslehre, der Markteinkommenstheorie, dazu, dass man in Grenzbereichen letztlich zu keinen klaren Ergebnissen gelangt. Aber auch die Entwicklungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen sind in dem Bereich relativ wenig hilfreich, weil hier teilweise auch aktiven Gesellschaften unter Umständen keine Abkommensbegünstigungen zustehen, wenn der „ultimate shareholder“ kein Erstattungsberechtigter ist. Ich glaube, da ist man noch relativ weit von generellen Lösungen entfernt.

Auf Basis des Zeitdrucks ganz kurz zur Frage von Herrn *Fischer* zur verfeinerten Einkünftezurechnung. Das ist ein Weg, den die österreichische Lehre durch eine innentheoretische Fruchtbarmachung des § 22 BAO gehen wollte. Auch der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat zunächst in einem Erkenntnis aus dem Jahr 1997 diesen Weg beschritten. In vergleichbarer Weise vertritt schließlich auch das österreichische Finanzministerium den Grundgedanken, dass das „Beneficial-Ownership-Konzept“ in Doppelbesteuerungsabkommen lediglich klarstellend sei, weil letztlich auf eine wirtschaftliche Betrachtung und nicht auf eine formale Bezeichnung abzustellen ist. Wenn also aus österreichischer Sicht auf Basis der nationalen Einkünftezurechnungslehre dem ausländischen Empfänger Einkünfte zurechnet werden, dann ist dieser auch der abkommensrechtliche „Beneficial Owner“.

Die Frage von Herrn *Hahn*, ob der Hürdenlauf, den der Steuerpflichtige für die Mutter-Tochter-Richtlinie bewältigen muss, problematisch ist, ist aus rechtspolitischer Sicht wohl unbestreitbar zu bejahen, mE jedoch nicht augenscheinlich gemeinschaftsrechtswidrig: Am Ausgangspunkt der Rechtsprechung steht im direkten Steuerrecht die Überlegung, dass sich der Steuerpflichtige aufgrund des Eingriffscharakters auf eine klare Rechtslage stützen können soll. Der EuGH verfolgt aber in seiner jüngeren Rechtsprechung zunehmend restriktive Sichtweisen und anerkennt z. B. die Notwendigkeit von Freistellungsbescheinigungen und wohl auch die Notwendigkeit



von Ansässigkeitsbescheinigungen selbst im Anwendungsbereich der Amtshilferichtlinie. Der EuGH scheint somit eine Tendenz zu entwickeln, dass formale Voraussetzungen, die ja ein Hürdenlauf auch impliziert, bis zu einem gewissen Grad zulässig sein sollen. Das österreichische Steuerrecht hat hier vergleichsweise einfache Formalvoraussetzungen und wähnt sich solcherart jedenfalls im gemeinschaftsrechtskonformen Bereich. In Deutschland wird das zum Teil anders gesehen und beispielsweise auch die Notwendigkeit einer Freistellungsbescheinigung für die Quellenentlastung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie massiv kritisiert.

Dr. Klein

Ich versuche, die an mich gerichteten Fragen in den verbleibenden zwei Minuten zu beantworten. Die erste Frage, Frau *Hey*, betraf das Verhältnis von § 50g EStG und § 50d Abs. 3 EStG sowie die unterschiedlichen Kriterien, die nach beiden Vorschriften gelten: Nun, ich bin bei meinen Recherchen auf keinen plausiblen Grund für diese Differenzierung gestoßen. Die Richtlinie, die § 50g EStG zugrunde liegt, spricht vom „Nutzungsberechtigten“, und das ist der Grund dafür, dass auch § 50g EStG darauf abstellt. § 50d Abs. 3 EStG hat einen anderen Hintergrund – und eine sehr traurige Entwicklungsgeschichte, wenn man nur einmal betrachtet, wie lange es dauerte, bis die logische Verknüpfung der aus der Rechtsprechung des BFH entlehnten Tatbestandsmerkmal im gesetzlichen Tatbestand („wenn für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen *und* (!) sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet“) zu seiner immer schon praktizierten Interpretation durch die Finanzverwaltung passte. Erfüllte man eines dieser Tatbestandsmerkmale, stand der ausländischen Gesellschaft die Steuerermäßigung nach dem Wortlaut des Gesetzes zu. Das musste aber der BFH, wenn ich mich recht erinnere, mehrmals entscheiden, bis es akzeptiert und zugleich aber zum Anlass genommen wurde, das Gesetz (jetzt § 50d Abs. 3 EStG nF) zu ändern. Im Ergebnis liegt also die Unterschiedlichkeit der Kriterien in § 50d Abs. 3 EStG und in § 50g EStG darin begründet, dass die Normen sich historisch anders entwickelt haben, und zwar wohl eher erratisch als sorgsam geplant.

Die zweite Frage betraf die Dogmatik der Zurechnung von Einkünften über Treuhänder und § 39 AO. Ich stimme Ihnen zu, Herr *Fischer*, dass das ein praktisch anerkanntes und auch verbreitetes Konzept ist. Ich würde nur, und ich fasse das vielleicht zusammen mit der Antwort auch an Sie, Herr *Reimer*, die Abschirmwirkung einer Kapitalgesellschaft nicht generell in Frage stellen wollen. Ich sehe da schon einen Unterschied zwischen einem Treuhänder, also jemandem, der im eigenen Namen auf fremde Rechnung wirtschaftet, und einer Kapitalgesellschaft. Letztere wirtschaftet grundsätzlich im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, und nur wenn besondere, außergewöhnliche Umstände hinzu kommen, die zeigen, dass ihr dieses Handeln doch nicht zuzurechnen ist, kann man daran denken, auch die daraus erziel-

ten Einkünfte einer anderen Person zuzurechnen. Das müssen aber wirklich solche besonderen, außergewöhnlichen Umstände sein, die nur ausnahmsweise zum Tragen kommen können. Als Praktiker und Berater schätze ich es, wenn Kriterien wie z. B. die generelle Trennung der Ebene der Gesellschaft von der ihrer Gesellschafter einigermaßen verlässlich sind. Wer das generell aufweicht, indem er argumentiert, eine Kapitalgesellschaft sei unter dem Gesichtspunkt einer Treuhand stets auch wirtschaftlich zu Gunsten ihrer Gesellschafter tätig, erweist der an verlässlichen Kriterien interessierten Praxis meines Erachtens keinen Gefallen.

Prof. Dr. *Kofler*

Die letzte Frage, die dann wieder zu mir gekommen ist, war, wie der Antimissbrauchstatbestand der Mutter-Tochter-Richtlinie im Lichte von § 22 BAO und § 42 AO zu sehen ist. Dieses Verhältnis scheint in der Rechtsprechung zur vergleichbaren Problematik bei der Fusionsrichtlinie zunehmend klar zu werden. Nationale Antimissbrauchsvorschriften, die dem Mitgliedstaat die Möglichkeit zur Versagung von Richtlinienvorteilen eröffnen, sind hier schon deshalb notwendig, weil die Rechtsprechung in *Kofoed* eine nationale Rechtsgrundlage erfordert, da sich ein Mitgliedstaat zur Missbrauchsabwehr nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen unmittelbar auf die Richtlinie stützen kann. Allerdings wird deutlich, dass die Richtlinienvorgaben zur Missbrauchsvermeidung auch zum Maßstab für die nationalen Antimissbrauchsvorschriften werden. Insofern steht es dem nationalen Gesetzgeber nicht frei, richtlinienrechtliche Antimissbrauchsbestimmungen beliebig „auszufüllen“, sondern es muss sich die Umsetzung an den Richtlinienvorgaben messen lassen muss. Gerade § 50d Abs. 3 dEStG, der keine Widerlegungsmöglichkeit durch den Steuerpflichtigen vorsieht, ist sicher eine Norm, die insofern offensichtlich nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht. Solcherart besteht sicherlich ein gewisses Ermessen der Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung in das nationale Recht zu implementieren, doch liegt es letztlich beim EuGH, diese Ermessengrenzen auszuloten.

# Angemessenheitskontrolle bei Leistungsbeziehungen

Dr. Michael Schwenke  
Richter am Bundesfinanzhof, München

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Einleitung</li><li>II. Darstellung der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO<ul style="list-style-type: none"><li>1. Sachverhaltsdokumentation</li><li>2. Angemessenheitsdokumentation</li><li>3. Umsetzung der Dokumentationspflichten in der Praxis</li></ul></li><li>III. Vorgaben des Verfassungsrechts<ul style="list-style-type: none"><li>1. Sachverhaltsermittlung durch die Finanzverwaltung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Untersuchungsgrundsatz</li><li>b) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen</li></ul></li><li>2. Grenzen der Sachverhaltsermittlung</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>IV. Vorgaben des Europarechts<ul style="list-style-type: none"><li>1. Identifikation der einschlägigen Grundfreiheit</li><li>2. Vorliegen einer Beschränkung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Beschränkung bei Marktzutrittskonstellationen</li><li>b) Beschränkung in Marktaustrittskonstellationen</li></ul></li><li>3. Rechtfertigung der Beschränkung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Steuerflucht</li><li>b) Wahrung der Aufteilung von Besteuerungsrechten</li><li>c) Steueraufsicht</li></ul></li></ul></li><li>V. Zusammenfassung</li></ul> |
|--|--|

## I. Einleitung

§ 90 Abs. 3 AO wurde durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz<sup>1</sup> neu in die Abgabenordnung eingefügt. Er sieht zusammen mit der hierzu ergangenen Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung<sup>2</sup> vor, dass Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG Aufzeichnungen zu erstellen und auf Anforderung vorzulegen haben. § 90 Abs. 3 Satz 1 AO verlangt dabei von dem betroffenen Steuerpflichtigen die Erstellung von Aufzeichnungen über „die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen“ (sog. Sachverhaltsdokumentation<sup>3</sup>). Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 3 Satz 2 AO im Rahmen einer sog. Angemessenheitsdokumentation<sup>4</sup> „auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des

1 Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660, BStBl. I 2003, 318.

2 GAufzV v. 13.11.2003, BStBl. I 2003, 739.

3 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341–1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.11; der Umfang dieser Verpflichtung wird durch § 1 Abs. 2 und § 4 Nr. 1 bis 3 GAufzV konkretisiert.

4 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.12; der Umfang dieser Verpflichtung wird durch § 1 Abs. 3 und § 4 Nr. 4 GAufzV konkretisiert.

Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbeziehungen“ zu dokumentieren.

Nachfolgend soll untersucht werden, ob die gesetzlichen Dokumentationspflichten und im Besonderen die Angemessenheitsdokumentation in § 90 Abs. 3 Satz 2 AO verfassungs- und europarechtlichen Vorgaben genügen.

## II. Darstellung der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO

Der BFH hat mit seinem Grundsatzurteil zu den internationalen Verrechnungspreisen vom 17.10.2001<sup>5</sup> eine heftige und kontroverse Diskussion über Art und Umfang der Dokumentations- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Prüfung internationaler Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltung ausgelöst<sup>6</sup>. Im Ergebnis hatte der BFH entschieden, dass die Steuerpflichtigen keine Mitwirkungspflichten haben, die über die im Gesetz ausdrücklich Geregelter hinausgehen. So seien Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 2 AO nur verpflichtet, Unterlagen vorzulegen, aus denen sich die näheren Umstände des Zustandekommens von Verrechnungspreisen ergäben. Diese Vorlagepflicht erstreckte sich damit nur auf bereits vorhandene Unterlagen. Eine Verpflichtung, derartige Unterlagen zu schaffen und vorzuhalten, sei daraus nicht zu entnehmen<sup>7</sup>. Der Gesetzgeber hat hierauf mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz<sup>8</sup> reagiert. § 90 Abs. 3 AO begründet nunmehr die Verpflichtung für den Steuerpflichtigen, über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG (sog. Sachverhaltsdokumentation) sowie die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen von fremdüblichen Preisvereinbarungen (sog. Angemessenheitsdokumentation) zeitnah Aufzeichnungen zu erstellen. Bei Verletzung der Dokumentationsverpflichtung aus § 90 Abs. 3 AO ist die Finanzbehörde nach § 162 Abs. 3 AO zu einer Zuschätzung befugt. Außerdem ist die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO vorgesehen. Die am 30.6.2003 in Kraft getretene GAufzV<sup>9</sup> konkretisiert Art, Inhalt und Umfang der vom Steuerpflichtigen zu erstellenden Aufzeichnungen.

### 1. Sachverhaltsdokumentation

Für die Sachverhaltsdokumentation hat der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 3 Satz 1 AO Aufzeichnungen über „die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen“ zu nahe stehenden Personen zu erstellen. § 1 Abs. 2 GAufzV konkretisiert dies dahingehend, dass Aufzeichnungen über „die Art, den

5 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BFHE 197, 68.

6 *Baumhoff*, IStR 2003, 1 (2).

7 *Hahn/Subrbier-Hahn*, IStR 2003, 84 (85).

8 Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660, BStBl. I 2003, 318.

9 GAufzV v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, 2296.

Umfang und die Abwicklung sowie über die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsbeziehungen“ erforderlich sind. Hierzu gehören nach Auffassung der Finanzverwaltung Aufzeichnungen darüber, wie die zwischen ihm und den nahe stehenden Personen vereinbarten Preise zustande gekommen sind, inwieweit nahe stehende Personen auf die Preisgestaltung Einfluss ausgeübt haben, welche Verrechnungspreismethode tatsächlich angewandt wurde, wie kalkuliert wurde und ob und welche Fremdvergleiche durchgeführt wurden<sup>10</sup>. Neben den Beteiligungsverhältnissen zwischen dem Steuerpflichtigen und den nahe stehenden Personen<sup>11</sup> sowie der organisatorischen und operativen Konzernstrukturen und deren Veränderungen<sup>12</sup> sind auch die Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen<sup>13</sup> darzustellen. Hierzu gehört insbesondere auch eine Liste der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (z. B. Computer-Programme), die dem Steuerpflichtigen gehören und die er bei seinen Geschäftsbeziehungen zu den nahe stehenden Personen nutzt oder zur Nutzung überlässt. Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter liegen nach Auffassung der Finanzverwaltung dann vor, wenn sie registriert oder Gegenstand eines gesonderten schuldrechtlichen Vertrages oder nicht nur untergeordneter Teil einer Leistungsbeziehung sind<sup>14</sup>. Zentraler Bestandteil der Sachverhaltsdokumentation ist zudem die Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse<sup>15</sup>. In diesem Zusammenhang werden auch Informationen über die wesentlichen eingesetzten Wirtschaftsgüter, die Funktionen und Risiken von der Finanzverwaltung erwartet<sup>16</sup>. Nach § 4 Nr. 3 Buchst. b) GAufzV ist weiter erforderlich, dass die gesamte Wertschöpfungskette beschrieben und der eigene Wertschöpfungsbeitrag dargestellt wird<sup>17</sup>.

Festzuhalten ist, dass sich die Sachverhaltsdokumentation mit den oben geschilderten Anforderungen nur auf den vom Steuerpflichtigen tatsächlich verwirklichten Sachverhalt bezieht. Eine Sachverhaltswürdigung ist damit nicht verbunden.

---

10 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.11.1; die Angaben über durchgeführte Fremdvergleiche rückt die Sachverhaltsdokumentation in diesem Punkt m. E. in die Nähe der Angemessenheitsdokumentation, wobei durchaus erstaunlich ist, dass im Gegensatz zu den vorgenannten Anforderungen im BMF-Schreiben keine weiteren Konkretisierungen erfolgen; die Grenzen beginnen in diesem Punkt etwas zu verschwimmen.

11 § 4 Nr. 1 Buchst. a) GAufzV.

12 § 4 Nr. 1 Buchst. c) GAufzV.

13 § 4 Nr. 2 GAufzV.

14 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.11.3.

15 § 4 Nr. 3 Buchst. a) GAufzV.

16 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.11.4.

17 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.11.5.

## 2. Angemessenheitsdokumentation

Für die Angemessenheitsdokumentation hat der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 3 Satz 2 AO „auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden“ aufzuzeichnen. § 1 Abs. 3 GAufzV konkretisiert die Anforderungen wie folgt:

„ ... sind die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse darzustellen, die für die Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und die vereinbarten Bedingungen von Bedeutung sind. Der Steuerpflichtige hat für seine Aufzeichnungen entsprechend der von ihm gewählten Methode Vergleichsdaten heranzuziehen, soweit solche Daten im Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung bei ihm oder bei ihm nahe stehenden Personen vorhanden sind oder soweit er sich diese mit zumutbarem Aufwand aus ihm frei zugänglichen Quellen beschaffen kann. Zu den zu verwendenden und erforderlichenfalls für die Erstellung der Aufzeichnungen zu beschaffenden Informationen gehören insbesondere Daten aus vergleichbaren Geschäften, die der Steuerpflichtige ... mit fremden Dritten abgeschlossen hat ... Zusätzlich sind Aufzeichnungen über innerbetriebliche Daten zu erstellen, die eine Plausibilitätskontrolle der vom Steuerpflichtigen vereinbarten Verrechnungspreise ermöglichen, wie zum Beispiel Prognoserechnungen und Daten zur Absatz-, Gewinn- und Kostenplanung.“

Ergänzend werden in § 4 Nr. 4 GAufzV eine Begründung der Geeignetheit der angewandten Methode<sup>18</sup>, Unterlagen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode<sup>19</sup> sowie eine Aufbereitung der zum Vergleich herangezogenen Preise beziehungsweise Finanzdaten unabhängiger Unternehmen sowie Unterlagen über vorgenommene Anpassungsrechnungen<sup>20</sup> vorgeschrieben. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV müssen die Aufzeichnungen bei der Angemessenheitsdokumentation – wie auch schon bei der Sachverhaltsdokumentation – das „ernsthafte Bemühen“ des Steuerpflichtigen belegen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet wurde<sup>21</sup>.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung hat der Steuerpflichtige mit der Angemessenheitsdokumentation aus seiner subjektiven Sicht<sup>22</sup> die Eignung der tatsächlich angewandten Preisermittlungsmethode sowie die Angemessenheit des vereinbarten Preises zu begründen<sup>23</sup>. Die Angemessenheit des

18 § 4 Nr. 4 Buchst. b) GAufzV.

19 § 4 Nr. 4 Buchst. c) GAufzV.

20 § 4 Nr. 4 Buchst. d) GAufzV.

21 Vgl. auch BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.12.3.

22 Vgl. auch die Begründung zu § 2 Abs. 2 GAufzV.

23 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.12.1; *Wassermeyer* sieht in § 90 Abs. 3 Satz 2 AO, wonach die Aufzeichnungspflicht auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung umfasst, keine rechtliche Grundlage für die Verpflichtung zu einer Angemessenheitsdokumentation, *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, Loseblatt, § 1 AStG Rz. 823.18.

Preises ist in den Aufzeichnungen durch betriebsexterne<sup>24</sup> und -interne<sup>25</sup> Fremdvergleichsdaten darzulegen, soweit dies nach den Umständen des Falles möglich und zumutbar ist<sup>26</sup>. Anhand von innerbetrieblichen Plandaten, z. B. Absatzzahlen, Stückzahlen, Kosten und Kostenzuordnungen, ist die nach § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV geforderte Plausibilitätskontrolle durchzuführen<sup>27</sup>. Eine Preisvereinbarung aufgrund innerbetrieblicher Plandaten und Gewinnprognosen ist nur für bestimmte Fallgruppen – insbesondere wenn sich Fremdvergleichsdaten nicht mit zumutbarem Aufwand ermitteln lassen – zulässig<sup>28</sup>. Im Rahmen der Zumutbarkeit sind auch in diesem Fall – soweit wie möglich – Fremdvergleichsdaten heranzuziehen (z. B. fremdübliche Gewinnaufschläge, marktübliche Kapitalverzinsung).

Festzuhalten ist, dass eine Angemessenheitsdokumentation nach § 1 Abs. 3 Satz 1 GAufzV eine Darstellung der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse erfordert. Hierzu gehören auch die Marktpreise bzw. die Erträge vergleichbarer Unternehmen aus vergleichbaren Geschäften<sup>29</sup>. § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV verdeutlicht diese Anforderung des Gesetzgebers, indem Aufzeichnungen über Vergleichsdaten verlangt werden, soweit sie im Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung vorhanden waren oder sie mit zumutbarem Aufwand zu beschaffen sind. Allerdings müssen derartige Daten lediglich für die tatsächlich genutzte Verrechnungspreismethode aufgezeichnet werden. Im Ergebnis schreibt das Gesetz dem Steuerpflichtigen damit vor, Fremdvergleichsdaten beispielsweise aus kostenpflichtigen Datenbankstudien, die der von ihm genutzten Methode entsprechen, zu beschaffen und aufzuzeichnen, wenn ansonsten keine Vergleichsdaten vorhanden sind<sup>30</sup>. Innerbetrieblich vorhandene Plandaten werden nur subsidiär zugelassen und mit der Maßgabe einer weitestgehenden Heranziehung von ebenfalls kostenpflichtigen Fremdvergleichsdaten. In der Literatur ist aus diesem Grund wohl auch davon gesprochen worden, dass die Angemessenheitsdokumentation im Unterschied zur Sachverhaltsdokumentation dem Steuerpflichtigen nicht Sachverhaltsfeststellungen, sondern Sachverhaltswürdigungen aufgibt<sup>31</sup>. Klar dürfte sein, dass sich Sachverhaltsdokumenta-

24 Geschäftsvorfälle zwischen fremden Dritten.

25 Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen mit fremden Dritten.

26 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.12.2.

27 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.12.2 letzter Absatz.

28 BMF-Schreiben v. 12.4.2005 (Fn. 3), Tz. 3.4.12.6.

29 *Schreiber* in Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Loseblatt, VerwGr.Verf. Rz. 185.

30 A. A. *Schreiber* (Fn. 29) unter Hinweis darauf, dass Beschaffungspflichten gesetzlich nicht geregelt wurden und damit allein § 90 Abs. 1 und 2 AO zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts verpflichten. Der Gesetzgeber spricht dagegen in der Begründung zu § 1 Abs. 3 GAufzV (BR-Drs. 583/03) von einer Verpflichtung des Steuerpflichtigen, frei zugängliche Quellen – auch kostenpflichtige – zu nutzen.

31 *Finsteralder*, DStR 2005, 765 (767).

tion und Angemessenheitsdokumentation inhaltlich dort überschneiden, wo sich der Steuerpflichtige bei der Verrechnungspreisbildung von steuerrechtlichen Überlegungen und Maßstäben hat leiten lassen<sup>32</sup>. Hat er dies nicht getan, muss er dennoch Fremdvergleichsdaten zur Begründung seines Verrechnungspreises vorlegen. Dies ist im weiteren Fortgang der Untersuchung dann auch die Sachverhaltsvariante, die gemessen an verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäben, am interessantesten sein dürfte.

### 3. Umsetzung der Dokumentationspflichten in der Praxis

Erste Erfahrungen mit den neuen Dokumentationsvorschriften liegen nunmehr aus Betriebsprüfungen der Jahre 2003 und 2004 vor. Sie zeigen – zumindest im Geschäftsbereich der bayerischen Finanzämter – dass die Unternehmen versuchen, sich in ihren Verrechnungsdokumentationen an die Vorgaben des BMF-Schreibens vom 12.4.2005 zu halten. Lediglich in seltenen Einzelfällen ist dem Verfasser bekannt geworden, dass Dokumentationen in Teilbereichen nicht den entsprechenden Vorgaben der Finanzverwaltung entsprochen hätten. Eine gänzlich unverwertbare Dokumentation ist wohl bislang nicht vorgelegt worden.

Bemerkenswert ist, dass bei den dem Verfasser bekannten Verrechnungspreisdokumentationen im Bereich der Angemessenheitsdokumentation überwiegend mit Datenbankanalysen gearbeitet wurde. Dabei ist festzustellen, dass die Darlegung der Angemessenheit des Verrechnungspreises dann im Regelfall recht knapp gehalten wird. Das nachfolgende neutralisierte Beispiel mag dies veranschaulichen:

Zunächst wird die Angemessenheit von Verrechnungspreisen vielmehr danach beurteilt, ob die zwischen den verbundenen Unternehmen angesetzten Preise dem Verhalten fremder Dritter entsprechen. Abgestellt wird auf vergleichbare Preise und die vergleichbaren Rohgewinnmargen aus dem einzelnen Geschäft. Der BFH hat bestätigt, dass bei Nichtanwendbarkeit der Preisvergleichsmethode die Wiederverkaufsmethode zur Ableitung eines Fremdvergleichs gegenüber einer Vertriebsgesellschaft angewendet wird. Dabei kann die Ableitung der Handelsspanne sowohl durch einen äußeren wie inneren Betriebsvergleich erfolgen. Beim äußeren Betriebsvergleich sind die Handelsspannen anderer Vertriebsunternehmen in der Branche mit vergleichbarer Struktur und Größe heranzuziehen, die z. B. mit Hilfe von Datenbanken ermittelt werden können. Wie in diesem Bericht ausführlich dargestellt, hat die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode im Rahmen eines äußeren Betriebsvergleichs ergeben, dass die Rohgewinnmarge der A-GmbH oberhalb der von vergleichbaren Unternehmen erzielten Rohgewinne liegt.

Ein weiteres exemplarisches Beispiel:

Bei der Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen der D-AG CH und der D Vertriebs-GmbH erhebt das Stammhaus einen Mark-up auf den Einstandspreis. Es handelt sich dabei nicht um einen reinen Gewinnzuschlag auf sämtliche direkten und indirekten Kosten des Unternehmens, die Kostenaufschlagsmethode ist daher nicht anwendbar. Daher

---

32 Schnorberger, DB 2003, 1241 (1243).



wurde zur Überprüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreise im Bereich Güter und Waren die bei einem Vertriebsunternehmen allgemein anerkannte Wiederverkaufsmethode angewandt.

Bei einem Vergleich der Rohgewinnmargen, die die ausländischen Vertriebsgesellschaften erzielten, wurden in der A-Datenbank Gesellschaften ermittelt, die Großhandel mit elektrischen Haushaltsgeräten betreiben. Die höhere Marge der Vergleichsunternehmen ist darauf zurückzuführen, dass Vertriebsgesellschaften im Vergleich zu Großhandelsgesellschaften auf einer anderen Handelsstufe stehen und weitere Funktionen (z. B. Marketing) übernehmen. Eine höhere Rohgewinnmarge ist somit nicht zu beanstanden.

Festzuhalten ist, dass im Bereich der Angemessenheitsdokumentation vielfach mit Datenbankanalysen gearbeitet wird, um die Angemessenheit der Höhe eines Verrechnungspreises zu begründen, der beispielsweise historisch gewachsen und gemessen an rein betriebswirtschaftlichen und renditebezogenen Größen entstanden ist.

### III. Vorgaben des Verfassungsrechts

Durch die neuen Dokumentationspflichten in § 90 Abs. 3 AO wird das über Jahrzehnte durch die Rechtsprechung und den Gesetzgeber fein aufeinander abgestimmte Wechselspiel zwischen dem Untersuchungsgrundsatz in § 88 AO und den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsermittlung in den §§ 90 ff. AO zumindest für den Bereich der Verrechnungspreisbildung auf eine neue Grundlage gestellt. Während gegen die Sachverhaltsdokumentation in der Literatur im Grunde nichts eingewendet wird, da es dem Steuerpflichtigen regelmäßig zumutbar ist, das aufzuzeichnen, was er tatsächlich verwirklicht hat<sup>33</sup>, wird die Angemessenheitsdokumentation dagegen als gegen das Rechtsstaatsgebot verstoßende Umkehr der Beweislast<sup>34</sup>, de facto Umkehr der Beweislast<sup>35</sup> bzw. einer Umkehr der Beweislast nahe kommend<sup>36</sup> kritisiert.

Die rechtliche Problematik, die den nachfolgenden Ausführungen zu Grund liegt, besteht darin, dass die Finanzverwaltung auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten an die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit des Besteuerungsaktes<sup>37</sup> gebunden ist, so dass alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beizutragen haben<sup>38</sup>. Da bei Auslandssachverhalten die Hoheitsbefugnisse der Verwaltung bekanntlich an der Grenze enden,

33 *Wassermeyer*, DB 2003, 1535 (1537).

34 *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), AO/FGO, Loseblatt, § 90 AO Rz. 196; *Schnorberger*, DB 2003, 1241 (1244); *Moebus*, BB 2003, 1413; *Lüdicke*, IStR 2003, 433 (435).

35 *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DSStR 2005, 1549 (1552).

36 *Wassermeyer*, DB 2003, 1535 (1538).

37 Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG.

38 *Crezelius*, IStR 2002, 433 ff. (433) m. w. N.

besteht das Motiv der neuen Dokumentationsvorschriften darin, den Beweisnotstand der Verwaltung zu beheben, um den richtigen Sachverhalt der Besteuerung unterwerfen zu können. Im Ergebnis geht es also darum, eine non liquet-Situation gerade zu vermeiden, um nicht nach steuerlichen Beweislastgrundsätzen entscheiden zu müssen. Wenn in der Literatur von einer Umkehr der Beweislast oder Ähnlichem gesprochen wird, verstellt dies den Blick auf die zunächst entscheidungserheblichen Rechtsfragen.

## 1. Sachverhaltsermittlung durch die Finanzverwaltung

Da die Finanzverwaltung im Besteuerungsverfahren zur Rechtsanwendung verpflichtet ist, hat sie grundsätzlich auch den Sachverhalt aufzuklären, soweit das Gesetz dies gebietet.

### *a) Untersuchungsgrundsatz*

Wie die Finanzbehörde den Sachverhalt aufklären muss, ist in § 88 AO geregelt. Nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO gilt der Untersuchungsgrundsatz. Was darunter zu verstehen ist, ergibt sich aus § 88 Abs. 1 Satz 2 AO: Die Behörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen und ist an das Vorbringen und die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden. Gemäß § 88 Abs. 1 Satz 3 AO richtet sich der Umfang der Ermittlungspflichten nach den Umständen des Einzelfalles und nach § 88 Abs. 2 AO hat die Behörde alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände zu ermitteln.

§ 88 AO als einfachgesetzliche Ausprägung des Gesetzmäßigkeitsprinzips verpflichtet damit die Behörde im Grundsatz uneingeschränkt zur Ermittlung und Berücksichtigung aller im Einzelfall entscheidungserheblichen Tatsachen, lässt also nur mangelnde Entscheidungserheblichkeit als Grund für eine Beschränkung des Ermittlungsgegenstandes zu<sup>39</sup>. Die ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung zur Steuerfestsetzung aufgrund bloßer Wahrscheinlichkeitsannahmen, nämlich die Ermächtigung zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO steht dieser Aussage nicht entgegen, sondern bestätigt diese. Denn nach dem Gesetz ist die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ersichtlich nur ultima ratio einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung. Die Frage der Verteilung der objektiven Beweislast sowie die Maßstäbe der Beweiswürdigung liegen jedenfalls außerhalb des Regelungsbereichs des Untersuchungsgrundsatzes<sup>40</sup>.

39 *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 59.

40 *Osterloh* (Fn. 39), S. 87, 208.

### *b) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen*

Die Verfahrensherrschaft liegt nach dem Untersuchungsgrundsatz also bei der Finanzbehörde. Der in § 88 AO enthaltene Untersuchungsgrundsatz wird jedoch durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gesetzlich erweitert. Über die § 90 Abs. 2 und 3 AO nimmt der Besteuerungsstaat den Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten gesetzlich in eine besondere Pflicht, im Wege besonderer Mitwirkungspflichten an der Sachaufklärung im Ausland mitzuwirken.

Dagegen bestehen im Grundsatz keine verfassungsrechtlichen Bedenken, denn aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung hat die Verwaltung den zutreffenden Sachverhalt der Subsumtion zu Grunde zu legen. Will der Gesetzgeber mit den Vorschriften der AO Beweisnotstand und Beweislastentscheidungen möglichst vermeiden, liegt es nahe, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung zu verpflichten, da er auf Grund seiner Sachnähe oft der Einzige ist, der den Sachverhalt aufklären kann. Ist ein Sachverhalt nicht anders aufklärbar, ergibt sich m. E. aufgrund der sog. Tipke-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts sogar eine Verpflichtung des Gesetzgebers, diesem Verifikationsdefizit abzuhelpfen<sup>41</sup>.

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sind damit Ausdruck einer sphärenorientierten Mitverantwortung des Steuerpflichtigen für die Aufklärung des Sachverhalts<sup>42</sup>. Das Bundesverfassungsgericht bestätigt dies, indem es davon ausgeht, dass das Besteuerungsverfahren auf eine kooperative Arbeitsteilung angelegt ist<sup>43</sup>. Ganz ähnliche Überlegungen haben den Gesetzgeber wohl auch dazu bewogen, die Außenprüfung als gesetzlich besonders ausgeformtes Verfahren behördlicher Sachverhaltsermittlung zu kodifizieren. Schwierigkeit und wirtschaftliche Bedeutung einer zutreffenden Würdigung der steuerrechtlich relevanten Verhältnisse erfordern in diesen Fällen grundsätzlich sowohl eine intensivere behördliche Ermittlungstätigkeit als auch eine intensivere Inanspruchnahme der Mitwirkung des Steuerpflichtigen.

## **2. Grenzen der Sachverhaltsermittlung**

Die Frage nach den Grenzen amtlicher Ermittlungspflichten führt zur Frage, wie das Verhältnis zwischen Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten der Beteiligten ausgestaltet ist. Dabei ist zunächst festzuhalten, dass die gerade im Besteuerungsverfahren sehr umfassenden Pflichten der Verfahrensbeteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts nach den §§ 90 ff. AO nicht etwa als eine Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes zu werten sind<sup>44</sup>. Sinn des Untersuchungsgrundsatzes

41 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 ff. (115).

42 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 90 AO Rz. 2.

43 BVerfG v. 9.3.2004 (Fn. 41), S. 121.

44 Seer in Tipke/Kruse (Fn. 42), § 88 AO Rz. 2.

ist nicht eine einseitige Zuweisung der Beweismittelbeschaffungsarbeit<sup>45</sup>. Diese hat der Steuerpflichtige im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren zu leisten. Die vom Untersuchungsgrundsatz bezweckte und bewirkte Ermittlungsherrschaft der Behörde wird dadurch nicht eingeschränkt. Nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 88 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt die Behörde Art und Umfang der Ermittlungen ohne Bindung an den Mitwirkungsbeitrag der Beteiligten.

Das Übermaßverbot als Leitlinie rechtsstaatlichen Handelns und speziell als zentraler grundrechtsschützender Kontrollmaßstab freiheitsbegrenzender staatlicher Maßnahmen führt in einem weiteren Schritt dann zu einer maßvollen Begrenzung staatlicher Ermittlungsintensität auf der einen Seite sowie zu einer Ausrichtung des Mitwirkungsbeitrags des Steuerpflichtigen zum Zweck der Sachverhaltsaufklärung am Übermaßverbot auf der anderen Seite. Die Beteiligten haben daher nur bis zur Grenze des Zumutbaren an der Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken<sup>46</sup>.

Die In-Pflichtnahme des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 3 AO muss danach zur Sachaufklärung geeignet sein. Dabei genügt es, wenn sie zur Aufklärung förderlich ist<sup>47</sup>. Dies ist vorliegend ohne Zweifel sowohl in Bezug auf die Sachverhalts- wie auch die Angemessenheitsdokumentation der Fall. Die von § 90 Abs. 3 AO geforderte Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist zudem auch erfüllbar, da nichts objektiv und subjektiv Unmögliches vom Steuerpflichtigen erwartet wird.

Fraglich ist jedoch bereits, ob die Dokumentationspflichten überhaupt erforderlich sind, um den richtigen Sachverhalt zu ermitteln. Hierzu muss zunächst die Mitwirkung des Steuerpflichtigen notwendig sein. Erst dann ist in einem weiteren Schritt zu klären, ob nach dem Grundsatz der Erforderlichkeit auch die am wenigsten fühlbare Mitwirkung des Steuerpflichtigen verlangt wird. Unstrittig dürfte auf dieser Stufe der Prüfung eine Notwendigkeit zur Erstellung einer Dokumentation zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige den von ihm tatsächlich verwirklichten Sachverhalt aufzuzeichnen hat. Die Finanzbehörde hat in dieser Fallkonstellation keine andere Möglichkeit, den Sachverhalt aufzuklären, da die erforderlichen Sachverhaltsangaben sich allein beim Steuerpflichtigen befinden. Diese Feststellung betrifft in erster Linie die Sachverhaltsdokumentation. Anders die Ausgangslage bei der Angemessenheitsdokumentation. Hier hat der Steuerpflichtige nicht mehr nur den reinen Sachverhalt zu dokumentieren, sondern muss nach § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV entsprechend der von ihm gewählten Verrechnungspreismethode Vergleichsdaten vorlegen, soweit solche Daten im Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung bei ihm oder bei

45 *Osterloh* (Fn. 39), S. 287.

46 *Söhn* in HHSp (Fn. 34), § 90 AO Rz. 72 m. w. N.

47 *Söhn* in HHSp (Fn. 34), § 90 AO Rz. 75.

ihm nahe stehenden Personen vorhanden sind oder soweit er sich diese mit zumutbarem Aufwand aus ihm frei zugänglichen Quellen beschaffen kann.

Problematisch ist die zweite Fallvariation. Wenn keine Vergleichsdaten beim Steuerpflichtigen vorhanden sind, hat er Vergleichsdaten aus frei zugänglichen Quellen zu beschaffen. Die Frage, die man sich hier stellen muss, ist, ob diese Daten nicht in gleicher Weise von der Finanzverwaltung beschafft werden können. Jedenfalls stellt die GAufzV auf frei zugängliche – allerdings kostenpflichtige – Quellen ab. Eine Antwort ist m. E. schnell gefunden. Immer dann, wenn die Verrechnungspreise historisch gewachsen und gemessen an rein betriebswirtschaftlichen und renditebezogenen Größen entstanden sind, erscheint es nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige auf seine Kosten eine Datenbankanalyse vorlegt. Dies fällt vielmehr in den Pflichtenkreis der Finanzbehörde und diese hat auch die Möglichkeit, eine entsprechende Datenbankanalyse in Auftrag zu geben. Anders sieht es dagegen aus, wenn der Steuerpflichtige eine Datenbankanalyse durchgeführt hat, um einen entsprechenden Verrechnungspreis festsetzen zu können. In diesem Fall überschneiden sich dann Sachverhaltsdokumentation und Angemessenheitsdokumentation inhaltlich<sup>48</sup>.

Der Gesetzgeber selbst scheint die Problematik erkannt zu haben, indem er die Beschaffungspflicht in § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufZ unter den Vorbehalt der Zumutbarkeit stellt. Die gesetzliche Regelung dürfte demnach mit der Verfassung vereinbar sein, allerdings nur bei entsprechend verfassungskonformer Auslegung.

#### IV. Vorgaben des Europarechts

Die Frage der Vereinbarkeit der neuen deutschen Dokumentationsvorschriften oder einer ähnlichen Regelung eines anderen EU-Mitgliedstaats mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags ist derzeit – soweit ersichtlich – nicht Gegenstand eines Verfahrens vor dem EuGH. Dies ist allerdings nicht darauf zurückzuführen, dass das nationale Verfahrensrecht nicht an den Grundfreiheiten gemessen werden kann. Der EuGH hat zwar den sog. Grundsatz der institutionellen und verfahrensrechtlichen Autonomie der Mitgliedstaaten, d. h. die Autonomie des nationalen Verfahrensrechts bereits im Jahr 1976 betont und insoweit einen Vorrang des Gemeinschaftsrechts verneint<sup>49</sup>. Er hat aber gleichzeitig eine Einschränkung dieses Grundsatzes insoweit vorgenommen, als die verfahrensrechtlichen Regeln, die auf das Gemeinschaftsrecht angewandt werden, nicht ungünstiger gestaltet sein dürfen, als bei entsprechenden Ansprüchen, die auf nationalem Recht beruhen (sog. Äquivalenzgebot)<sup>50</sup>. Dies wäre vorliegend wohl gegeben, da die Doku-

<sup>48</sup> Vgl. auch die Anmerkungen in Fn. 10.

<sup>49</sup> EuGH v. 16.12.1976 – Rs. 33/76 (Rewe/Kommission), EuGHE 1976, 1989.

<sup>50</sup> EuGH v. 16.12.1976 (Fn. 49), S. 1989.

mentationsvorschriften lediglich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung kommen. Zudem dürfte der Grundsatz der verfahrensrechtlichen Autonomie vorliegend schon deshalb nicht zur Anwendung kommen, weil das Verfahren sich nicht auf einen gemeinschaftsrechtlich begründeten Anspruch bezieht<sup>51</sup>. In der Literatur wird – ohne auf diese Gesichtspunkte näher einzugehen – überwiegend davon ausgegangen, dass die deutschen Dokumentationsvorschriften gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags verstoßen<sup>52</sup>.

## 1. Identifikation der einschlägigen Grundfreiheit

Grundsätzlich kommt bei der Anwendung der § 90 Abs. 3 AO und bei den daran anknüpfenden verfahrensrechtlichen Vorschriften des § 162 Abs. 3, 4 AO – wie bei § 1 AStG selbst<sup>53</sup> – eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 EGV (bei Erbringung konzerninterner Dienstleistungen), der Warenverkehrsfreiheit gemäß Art. 23 EGV (bei Übertragung von Wirtschaftsgütern), der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EGV (z. B. bei Überlassung von Darlehen) sowie der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EGV in Betracht. Die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV umfasst sowohl die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern als auch die grenzüberschreitende Erbringung von Dienstleistungen. Auch eine Dotierung mit Kapital, z. B. durch eine Überlassung von Darlehen, wird von der Niederlassungsfreiheit erfasst. Ein Konkurrenzverhältnis zur Kapitalverkehrsfreiheit der Art. 56 ff. EGV besteht insoweit, als sowohl die Überführung von Wirtschaftsgütern<sup>54</sup> als auch die Dotierung mit Finanzmitteln dem Begriff der Direktinvestition erfüllt, wie er sich aus Anhang 1 der Nomenklatur zur Kapitalverkehrs-Richtlinie<sup>55</sup> ergibt. Die Konkurrenz zur Niederlassungsfreiheit ist aber im Sinne eines Exklusivitätsverhältnisses aufzulösen<sup>56</sup>. Die in Art. 49 Abs. 1, Art. 50 EGV kodifizierte

51 *Hahn/Subrbier-Hahn*, IStR 2003, 84 (85).

52 *Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Fn. 23), § 1 AStG Rz. 823.39; *Lüdicke*, IStR 2003, 433 (437); *Schnorberger*, DB 2003, 1241 (1247); *Schnitzer*, IStR 2003, 73 (76); a. A. *Hahn/Subrbier-Hahn*, IStR 2003, S. 84 (84); *Söhn* in HHSp (Fn. 34), § 90 AO Rz. 191; ohne Ergebnis *Seer* in Tipke/Kruse (Fn. 42), § 90 AO Rz. 48.

53 § 1 AStG soll letztendlich verfahrensrechtlich abgesichert werden.

54 Der Begriff der Direktinvestitionen ist dabei im weitesten Sinne zu verstehen, so dass von der Kapitalverkehrsfreiheit sowohl die Gründung einer Betriebsstätte als auch die Dotierung einer vorhandenen Betriebsstätte mit Sachmitteln, d. h. auch Umlaufvermögen erfasst ist.

55 Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages, ABl. 1988 L 178, S. 5 ff.

56 Nach der neueren Rechtsprechung des EuGH ist von einem Exklusivitätsverhältnis auszugehen, wenn die beschränkenden Auswirkungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit als „unvermeidliche Konsequenz“ bzw. „zwangsläufige Folge“ einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen ist (EuGH, Urteile v.

Freiheit des Dienstleistungsverkehrs tritt ebenfalls zurück<sup>57</sup>. Die Warenverkehrsfreiheit ist nicht einschlägig. Es ist daher davon auszugehen, dass der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet ist.

## 2. Vorliegen einer Beschränkung

Zunächst ist bei der Prüfung, ob die Regelung des § 90 Abs. 3 AO<sup>58</sup> eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bewirkt, zwischen Marktzutritts-<sup>59</sup> und Marktaustrittskonstellationen<sup>60</sup> zu unterscheiden. Denn § 90 Abs. 3 AO knüpft die Dokumentationspflichten nur an die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung zwischen nahe stehenden Personen. Er erfasst daher wie § 1 AStG grundsätzlich beide Fallkonstellationen.

### a) Beschränkung bei Marktzutrittskonstellationen

In der Marktzutrittskonstellation ist die Niederlassungsfreiheit primär als gleichheitsrechtliches Diskriminierungsverbot nach der Staatsangehörigkeit bzw. nach der Ansässigkeit angelegt. Es ist daher zunächst zu untersuchen, ob eine Ungleichbehandlung anhand der Staatsangehörigkeit vorliegt. Dies wäre vorliegend zu verneinen, da § 90 Abs. 3 AO nicht an die Staatsangehörigkeit der Person anknüpft. Der EuGH hat jedoch schon früh klargestellt, dass die gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote nicht nur unmittelbare, offene bzw. ausdrücklich an verbotene Kriterien wie die Staatsangehörigkeit (oder das Geschlecht) anknüpfende Diskriminierungen erfassen, sondern auch „versteckte“ Diskriminierungen<sup>61</sup>. Solche versteckten Diskriminierungen liegen vor, wenn die Ungleichbehandlung auf neutral formulierten Normen beruht, die sich lediglich faktisch zu Lasten von EG-

---

12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), EuGHE 2006, I-7995; v. 3.10.2006 – C-452/04 (Fidium Finanz AG), EuGHE 2006, I-9521). Im Ergebnis bedeutet dies, dass sobald der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet ist, die Kapitalverkehrsfreiheit als quasi „Reflex“ zurücktritt. Unstrittig ist dies mittlerweile bei Normen, die an ein Beherrschungsverhältnis anknüpfen. Dies ist vorliegend der Fall, da § 90 Abs. 3 AO die Dokumentationspflichten nur an die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung zwischen nahe stehenden Personen knüpft.

57 *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, S. 39 m. w. N.

58 Die Regelungen des § 162 Abs. 3 und 4 AO werden nicht explizit an dieser Stelle der Prüfung einbezogen, da deren Rechtsfolgen lediglich an die Nichterfüllung der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO anknüpfen.

59 Inländischer Steuerpflichtiger bezieht Leistungen aus dem Ausland (sog. Inbound-Geschäft).

60 Inländischer Steuerpflichtiger erbringt Leistungen in das Ausland (sog. Outbound-Geschäft).

61 EuGH v. 12.2.1974 – Rs. 152/73 (Sotgiu), EuGHE 1974, 164 Rz. 11; EuGH v. 16.2.1978 – Rs. 61/77 (Seefischerei), EuGHE 1978, 451 Rz. 78; EuGH v. 13.7.1993 – Rs. C-330/91 (Commerzbank), EuGHE 1993, I-4043 Rz. 14; EuGHE v. 12.4.1994 – Rs. C-1/93 (Halliburton), EuGHE 1994, I-1155 Rz. 15.

Ausländern auswirken. Damit würde vorliegend auch eine negative Ungleichbehandlung nach dem Kriterium „Vorgänge mit Auslandsbezug“ in § 90 Abs. 3 Satz 1 AO grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen. Allerdings ist dann weiter zu untersuchen, ob sich § 90 Abs. 3 AO hauptsächlich zum Nachteil der Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Dies ist vorliegend zweifelhaft, denn die Dokumentationspflichten richten sich eben sowohl an Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten, die im Inland steuerpflichtig sind, als auch an im Inland ansässige Steuerpflichtige, die Geschäftsbeziehungen ins Ausland unterhalten. Eine überwiegende Betroffenheit von Ausländern könnte daher nicht gegeben sein. Insofern wäre in der Marktzutrittskonstellation bereits unter diesem Gesichtspunkt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht erkennbar. Allerdings würde der EuGH letztlich gegen diese Argumentation einwenden, dass sowohl in Marktzutritts-, als auch Marktaustrittskonstellationen letztlich grenzüberschreitende Vorgänge schlechter gestellt werden.

Es ist jedoch noch ein weiterer Grund erkennbar, warum durch § 90 Abs. 3 AO keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit erfolgt. So prüft der EuGH weiter, ob die von einer neutral formulierten Norm unterschiedlich Betroffenen sich in einer vergleichbaren Lage befinden<sup>62</sup>. Dies ist vorliegend nicht der Fall, da sich eine Gewinnaufteilungsproblematik jedenfalls für den Bereich der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer nur dann stellt, wenn zwei Steuerhoheiten betroffen sind. Ein internationaler Konzern befindet damit im Vergleich zum reinen Inlandskonzern nicht in einer vergleichbaren Lage. Lediglich im Bereich der Gewerbesteuer kann sich eine ähnlich gelagerte Gewinnaufteilungsproblematik stellen. Diese ist jedoch schon allein aufgrund der unterschiedlichen Belastungen durch die Gewerbesteuer auf der einen Seite und der Einkommen- sowie der Körperschaftsteuer auf der anderen Seite vorliegend nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Im Ergebnis wird diese Argumentation durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Marks & Spencer“<sup>63</sup> bestätigt. Dort hat der EuGH – allerdings auf der Stufe der Rechtfertigungsprüfung – anerkannt, dass die Gefahr eines Ausnutzens unterschiedlicher Steuersätze innerhalb der Europäischen Union möglicherweise beschränkende Maßnahmen rechtfertigen kann. Um nichts anderes geht es bei den Dokumentationsanforderungen, die durch § 90 Abs. 3 AO gestellt werden. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist daher in Marktzutrittskonstellationen nicht erkennbar.

62 EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (Schumacker), EuGHE 1995, I-225 Rz. 30 f.; EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94 (Wielockx), EuGHE 1995, I-2493 Rz. 17 f.

63 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), EuGHE 2005, I-10837.



*b) Beschränkung in Marktaustrittskonstellationen*

In Marktaustrittskonstellationen sieht der EuGH die Niederlassungsfreiheit als Gebot an den Herkunftsstaat, die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat nicht zu behindern. Eine Beschränkung der Ausübung der Niederlassungsfreiheit wird angenommen, wenn die fragliche Vorschrift zumindest „abschreckende“ Wirkung hat<sup>64</sup>. Der Gerichtshof stellt dabei zum Vergleich auf eine Person ab, die im Herkunftsstaat ihre wirtschaftliche Aktivität entfaltet<sup>65</sup>. Es ist daher zunächst zu fragen, ob ein Steuerpflichtiger, der im Rahmen von Geschäftsbeziehungen bestimmte Leistungen an eine nahe stehende Person im Ausland erbringt, gegenüber einer Person, die entsprechende Leistungen im Inland erbringt, unterschiedlich behandelt wird. Diese Frage kann zunächst bejaht werden, da § 90 Abs. 3 AO die verfahrensrechtliche Behandlung von Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, verschärft. Denn die Dokumentationsanfordernisse des § 90 Abs. 3 AO gehen über die „normalen“ Mitwirkungspflichten im Rahmen des § 90 Abs. 1 und 2 AO, die sich nur auf vorhandene Unterlagen erstrecken, hinaus. Weiter ist jedoch wiederum eine Prüfung der Gleichartigkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse vorzunehmen, auch wenn der EuGH eine derartige Prüfung in Marktaustrittskonstellationen bisher kaum vornimmt<sup>66</sup>. Gerade die Prüfung des § 90 Abs. 3 AO zeigt jedoch, dass dies zwingend erforderlich ist. Ansonsten käme es zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen, d. h. je nachdem, ob eine Marktzutrittskonstellation oder eine Marktaustrittskonstellation vorliegt, würde die Vorschrift des § 90 Abs. 3 AO eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bedeuten oder nicht. M. E. ist daher auch in Marktaustrittskonstellationen zu fragen, ob tatsächlich eine Vergleichbarkeit der Situation zwischen einem Gebietsansässigen, der allein im Inland seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet, und einem Gebietsansässigen, der Geschäftsbeziehungen ins Ausland unterhält, gegeben ist. Es kann insoweit auf die Argumentation zur Marktzutrittskonstellation verwiesen werden. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist daher auch in Marktaustrittskonstellationen nicht erkennbar. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass dieses Ergebnis nicht von der Rechtsprechung des EuGH gedeckt ist. Die Prüfung ist daher fortzusetzen.

---

64 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), EuGHE 2004, I-2409 Rz. 45.

65 EuGH v. 13.12.2005 (Fn. 63), Rz. 32 f.; ähnlich EuGH v. 11.3.2004 (Fn. 64), Rz. 46. Dort wird zum Vergleich auf eine Person abgestellt, die ihren Wohnsitz im Inland beibehält.

66 EuGH v. 8.5.1990 – Rs. C-175/88 (Biehl), EuGHE 1990, I-1792 Rz. 16; zuletzt EuGH v. 11.3.2004 (Fn. 64), Rz. 46. Vgl. aber zuletzt EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 (Persche) und v. 22.12.2008 – C-82/07 (Truck Center).

### 3. Rechtfertigung der Beschränkung

Diskriminierungen und Beschränkungen der Grundfreiheiten können gerechtfertigt sein, wenn mit ihnen ein legitimes, mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird, zwingende Gründe des Allgemeinwohls vorliegen und die Regelung zur Erreichung des fraglichen Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist. Es ist daher zunächst zwischen verschiedenen Rechtfertigungsgründen zu unterscheiden. Im Anschluss hieran ist dann zu prüfen, ob die Maßnahmen auch verhältnismäßig sind.

#### a) *Steuerflucht*

Eine Rechtsvorschrift, die speziell den Zweck verfolgt, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des nationalen Steuerrechts gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen, kann gerechtfertigt sein. Allein die Möglichkeit des Missbrauchs von steuerlichen Gestaltungsoptionen rechtfertigt aber keine generelle Beschränkung der Grundfreiheiten.

Nach dem Gesetzeszweck soll es der Finanzverwaltung durch § 90 Abs. 3 AO allgemein ermöglicht werden, die Prüfbarkeit von Verrechnungspreisen bzw. der internationalen Einkünfteabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen sicherzustellen<sup>67</sup>. Die Dokumentationspflicht des § 90 Abs. 3 AO bezweckt also nicht speziell, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen. Sie betrifft vielmehr alle grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen. Selbst wenn man also die Vereinbarung zu hoher bzw. zu niedriger Verrechnungspreise als Steuerumgehung begreifen wollte, wäre die Regelung des § 90 Abs. 3 AO jedenfalls aus Gründen der Steuerumgehung nicht zu rechtfertigen. An dieser Beurteilung vermag auch die durch die Entscheidung in der Rechtssache „Marks & Spencer“<sup>68</sup> angestoßene neue Beurteilung des Rechtfertigungsgrunds der Steuerflucht nichts zu ändern.

#### b) *Wahrung der Aufteilung von Besteuerungsrechten*

Nach dem Gesetzeszweck soll es der Finanzverwaltung durch § 90 Abs. 3 AO allgemein ermöglicht werden, die Prüfbarkeit von Verrechnungspreisen bzw. der internationalen Einkünfteabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen sicherzustellen<sup>69</sup>. Es geht also im Kern darum, eine sachgerechte und ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen. Die Notwendigkeit der Wahrung einer sachgerechten und ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen

67 Seer in Tipke/Kruse (Fn. 42), § 90 AO Rz. 32.

68 EuGH v. 13.12.2005 (Fn. 63).

69 Seer in Tipke/Kruse (Fn. 42), § 90 AO Rz. 32.

den Mitgliedstaaten ist nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des EuGH ein anerkannter Rechtfertigungsgrund<sup>70</sup>.

Allerdings dürfte dieser Rechtfertigungsgrund lediglich auf Rechtsvorschriften anzuwenden sein, mit denen materiell eine Aufteilung der Steuerhoheiten vorgenommen wird, wie z. B. § 1 AStG. Dieser Rechtfertigungsgrund dürfte dagegen nicht auf Vorschriften angewendet werden, die – wie vorliegend § 90 Abs. 3 AO – lediglich diese Aufteilung verfahrensrechtlich sicherstellen wollen.

### c) *Steueraufsicht*

Der EuGH hat seit der „Cassis de Dijon“-Entscheidung<sup>71</sup> die Wirksamkeit der Steueraufsicht als zwingenden Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom EG-Vertrag gewährten Grundfreiheiten rechtfertigen kann, anerkannt<sup>72</sup>. Allerdings hat er gleichzeitig die Tragweite des Rechtfertigungsgrunds wieder begrenzt, indem er mehr oder weniger pauschal im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung in vielen Entscheidungen zu dem Ergebnis kommt, dass das verfolgte Ziel (Ermittlung des Sachverhalts) mit den Mitteln der Amtshilfe-Richtlinie<sup>73</sup> besser zu erreichen wäre<sup>74</sup>. *Cordewener* weist jedoch m. E. zutreffend darauf hin, dass die Mitgliedstaaten bei Ermittlungsmaßnahmen zu Lasten eines grenzüberschreitend tätigen Marktteilnehmers sich nicht einzig und allein auf die ihnen durch die Amtshilfe-Richtlinie zur Verfügung gestellten Mittel verweisen lassen müssen<sup>75</sup>. So zeigt das Studium der EuGH-Entscheidungen, in denen das Gericht auf die Amtshilfe-Richtlinie verweist, dass regelmäßig eine materiell-rechtliche Steuerrechtsnorm für europarechtswidrig erklärt worden ist<sup>76</sup>. Rein verfahrensrechtliche Maßnahmen scheint der EuGH den Mitgliedstaaten dagegen

70 EuGH v. 13.12.2005 (Fn. 63), Rz. 43–46; v. 7.12.2006 – Rs. C-470/04 (N), EuGHE 2006, I-7409 Rz. 42, 47; v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (Oy AA), EuGHE 2007, I-6373 Rz. 51; zuletzt v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), EuGHE 2008, I-3601 Rz. 31.

71 EuGH v. 20.2.1979 – Rs. 120/78 (Rewe-Zentral-AG), EuGHE 1979, 662 Rz. 8.

72 EuGH v. 18.9.1986 – Rs. 176/84 (Biersteuer), EuGHE 1987, 1193 Rz. 27; EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 (Futura), EuGHE 1997, I-2471 Rz. 31; EuGH v. 8.7.1999 – Rs. C-254/97 (Baxter), EuGHE 1999, I-4828 Rz. 18; EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 (Vestergaard), EuGHE 1999, I-7641 Rz. 25; EuGH v. 26.9.2000 – Rs. C-478/98 (Kommission/Belgien), EuGHE 2000, I-7587 Rz. 39 f.

73 Richtlinie 77/799/EWG des Rates v. 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. 1977 Nr. L 336, S. 15 ff.

74 *Hahn*, DStZ 2005, 507 (509).

75 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, 2002, S. 941 m. w. N.

76 In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Entscheidung in der Rechtsache „Vestergaard“ hinzuweisen, EuGH v. 28.10.1999 (Fn. 72), Rz. 26 ff.

als insofern milderer Mittel zur beispielsweise materiellen Nichtberücksichtigung von Ausgaben zuzugestehen<sup>77</sup>. Im Ergebnis wäre damit § 90 Abs. 3 AO als milderer Mittel anzuerkennen.

Selbst wenn man diese Auffassung nicht zu teilen vermag, ist jedoch weiter zu fragen, ob die Ermittlung der korrekten Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen genauso wirksam mit den Mitteln der Amtshilfe-Richtlinie zu erreichen wäre. Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Amtshilfe-Richtlinie grundsätzlich auf die Gewährleistung eines passiven Informationsaustausches beschränkt ist<sup>78</sup>. Sie gibt den Mitgliedstaaten damit nicht die Möglichkeit, ein Informationersuchen an einen anderen Mitgliedstaat zu richten, sondern verpflichtet die Mitgliedstaaten umgekehrt dazu, das Ersuchen eines anderen Mitgliedstaats unter bestimmten Voraussetzungen zu erfüllen. Dies ist aber ein ganz entscheidender Unterschied, denn das Ob, Wie und Wann der Informationshilfe bestimmt sich damit nicht nach deutschem Recht, sondern nach den jeweiligen ausländischen Bestimmungen, mit denen der andere Mitgliedstaat die Amtshilfe-Richtlinie umgesetzt hat. *Hendricks* weist m. E. zutreffend darauf hin, dass bei unzureichender Umsetzung durch den anderen Mitgliedstaat die Bundesrepublik Deutschland lediglich die Möglichkeit hätte, ein eigenes Vertragsverletzungsverfahren gegen den anderen Mitgliedstaat anzustrengen oder ein solches bei der Europäischen Kommission anzuregen<sup>79</sup>. Die EG-Amtshilfe-Richtlinie kann daher als „passives“ Informationsmittel eigene „aktive“ Ermittlungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten nicht ersetzen<sup>80</sup>. Es ist daher m. E. unzulässig, wenn der EuGH die Möglichkeiten nach der Amtshilfe-Richtlinie als „milderer“ Mittel ansieht. Es mag zwar milder sein, es ist aber nicht ebenso wirksam, wie eigene „aktive“ Ermittlungsmaßnahmen.

Diese hier vertretene Auffassung scheint wohl mittlerweile auch von Seiten des BFH so gesehen zu werden. So kommt das Gericht in einer Entscheidung zu § 16 Abs. 2 ErbStG zu dem Ergebnis, dass „die im Verhältnis zu einzelnen Staaten bestehenden Möglichkeiten der Amtshilfe nach dem derzeitigen Stand der praktischen Zusammenarbeit der nationalen Finanzverwaltungen keinen gleichwertigen Ersatz für die fehlenden eigenen Ermittlungsmöglichkeiten darstellen können“<sup>81</sup>. Die Münchner Richter sprechen damit einen weiteren Aspekt an, nämlich, ob die Ermittlungen durch ausländische Behörden nach dem derzeitigen Stand der praktischen Zusammenarbeit überhaupt zu einer zutreffenden Ermittlung der Verrechnungspreise

77 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 (Bachmann), EuGHE 1992, I-5383 Rz. 19; EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90 (Kommission/Belgien), EuGHE 1992, I-305 Rz. 13.

78 *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 188, 239 f.

79 *Hendricks* (Fn. 78), S. 240.

80 So zutreffend *Hendricks* (Fn. 78), S. 362 f.

81 BFH v. 21.9.2005 – II R 56/03, BStBl. II 2005, 875.

führen können. Dies erscheint bereits auf den ersten Blick ausgeschlossen, wenn der andere Mitgliedstaat keine vergleichbaren Dokumentationspflichten nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehen hat. Verfügt der andere Mitgliedstaat über entsprechende Dokumentationspflichten, dann stellt sich weiter die Frage, ob der ersuchende Staat in irgendeiner Form auf die Durchführung der Ermittlungen im ersuchten Staat Einfluss nehmen kann. M. E. wäre nur in diesem Fall sichergestellt, dass Maßnahmen durchgeführt werden, die in etwa eigenen „aktiven“ Ermittlungsmaßnahmen entsprechen.

Um dieser Fragestellung nachgehen zu können, ist zunächst zu untersuchen, welche „Ermittlungsmöglichkeiten“ der ersuchende Staat nach den jeweils getroffenen „Absprachen zum Auskunfts austausch in Steuersachen“<sup>82</sup> hat, die jeweils mit dem anderen Mitgliedstaat getroffen werden. Beispielhaft werden dabei die Bestimmungen der Absprache mit der Tschechischen Republik über die zwischenstaatliche Amtshilfe zur Prüfung herangezogen<sup>83</sup>. Nach Art. 5 der Absprache mit der Tschechischen Republik über die zwischenstaatliche Amtshilfe<sup>84</sup> besteht die Möglichkeit, dass ein Bediensteter des ersuchenden Staats im anderen Staat anwesend ist und bestimmte Steuerprüfungen vorschlägt. Allerdings werden alle Entscheidungen bezüglich der Durchführung der Ermittlungen vom ersuchten Staat getroffen. Eigene Ermittlungsmöglichkeiten sind damit nicht verbunden. Weiter besteht nach Art. 6 der Absprache mit der Tschechischen Republik über die zwischenstaatliche Amtshilfe die Möglichkeit von abgestimmten Steuerprüfungen. Auch bei dieser Maßnahme zeigt jedoch ein Blick auf die näheren Ausführungsbestimmungen in Anhang A der Absprache, dass jede Behörde eigenständig über eine Teilnahme an der vom anderen Staat vorgeschlagenen konkreten abgestimmten Prüfung entscheidet. Das derzeit vorgesehene Ermittlungsinstrumentarium nach der Amtshilfe-Richtlinie vermag daher keineswegs eigene Ermittlungsmaßnahmen zu ersetzen. Dieses Ergebnis wird durch die Europäische Kommission bestätigt, die gewisse Defizite in der praktischen Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten erkannt zu haben scheint. So prüft sie derzeit, ob bei der Bekämpfung des Steuerbetrugs die

---

82 Absprachen zum Auskunfts austausch in Steuersachen gelten dabei als Vereinbarungen i. S. d. § 2 Abs. 3 EG-Amtshilfe-Gesetz, z. B. Absprache zwischen dem Bundesministerium der Finanzen und der zuständigen Behörde der Tschechischen Republik über die gegenseitige Amtshilfe vom 30.8.2005 – IV B 1 – S 1321 CZE – 1/05, BStBl. I 2005, 904.

83 Mit anderen Mitgliedstaaten sind im Ergebnis weitgehend gleiche Absprachen getroffen worden, s. zuletzt Absprache zwischen den zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Litauen über die gegenseitige Amtshilfe vom 24.11.2005 – IV B 1 – S 1321 LTU – 1/05, BStBl. I 2005, 1008; Absprache zwischen den zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark über die gegenseitige Amtshilfe – IV B 4 – S 1320–2/05, BStBl. I 2005, 498.

84 Absprache über die gegenseitige Amtshilfe vom 30.8.2005 (Fn. 82).

Mitgliedstaaten nicht beispielsweise durch Beseitigung von Hemmnissen für den effektiven Informationsaustausch besser unterstützt werden müssen<sup>85</sup>.

## V. Zusammenfassung

Die Prüfung der durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz neu in das nationale Recht aufgenommenen Dokumentationsvorschriften der § 90 Abs. 3 AO i. V. m. den Vorschriften der GAufzV am Verfassungsrecht ergibt, dass ein Verstoß gegen Verfassungsrecht nur durch eine verfassungskonforme Auslegung von § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV vermieden werden kann.

Nach § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV hat der Steuerpflichtige entsprechend der von ihm gewählten Verrechnungpreismethode Vergleichsdaten für die Angemessenheit seines Verrechnungspreises vorzulegen, soweit solche Daten im Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung bei ihm oder bei ihm nahe stehenden Personen vorhanden sind oder soweit er sich diese mit zumutbarem Aufwand aus ihm frei zugänglichen Quellen beschaffen kann. Wenn keine Vergleichsdaten beim Steuerpflichtigen vorhanden sind, hat er daher Vergleichsdaten aus frei zugänglichen Quellen zu beschaffen. Immer dann, wenn die Verrechnungspreise historisch gewachsen und gemessen an rein betriebswirtschaftlichen und renditebezogenen Größen entstanden sind – der Steuerpflichtige also seinen Verrechnungspreis nicht aufgrund einer Datenbankanalyse ermittelt hat –, erscheint es im Rahmen der verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige auf seine Kosten eine Datenbankanalyse vorlegt. Dies fällt vielmehr in den Pflichtenkreis der Finanzbehörde und diese hat auch die Möglichkeit, eine entsprechende Datenbankanalyse in Auftrag zu geben. Der Gesetzgeber selbst scheint die Problematik erkannt zu haben, indem er die Beschaffungspflicht in § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV unter den Vorbehalt der Zumutbarkeit stellt. In der geprüften Fallvariation ist die Vorlage von Vergleichsdaten daher dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar.

Die Prüfung der durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz neu in das nationale Recht aufgenommenen Dokumentationsvorschriften der § 90 Abs. 3 AO an den europarechtlichen Grundfreiheiten ergibt, dass zunächst auf der Tatbestandsebene keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit festzustellen ist. Entscheidend ist, dass die Betroffenen der Regelung sich gegenüber dem reinen Inlandssachverhalt nicht in einer vergleichbaren Lage befinden. Denn im Unterschied zum reinen Inlandskonzern stellt sich die Gewinnaufteilungsproblematik im internationalen Konzern wegen der Betroffenheit von zwei Steuerhoheiten gänzlich anders dar. Genau diese Argumentation führt auch in Marktaustrittskonstellationen letztlich dazu,

---

<sup>85</sup> Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Der Beitrag der Steuer- und Zollpolitik zur Lissabon-Strategie, KOM (2005) 532 endg.

dass eine Vergleichbarkeit zwischen einem reinen Inlandssachverhalt und einem international aufgestellten Konzern nicht gegeben ist. Mithin scheidet daher auch in Marktaustrittskonstellationen eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aus. Die Prüfung war jedoch fortzusetzen, da diese Argumentation zumindest auf der Tatbestandsebene vom EuGH bisher nicht vertreten worden ist.

Auf der Rechtfertigungsstufe ist festzuhalten, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht als Rechtfertigungsgrund eingreift. Der EuGH verweist die Mitgliedstaaten im Rahmen dieses Rechtfertigungsgrunds zwar regelmäßig auf die Mittel der Amtshilfe-Richtlinie, diese ist jedoch vorliegend nicht geeignet, um das Ziel der Ermittlung des richtigen Verrechnungspreises zu erreichen. Denn die Amtshilfe-Richtlinie vermag als rein „passives“ Informationsmittel nicht eigene „aktive“ Ermittlungsmöglichkeiten zu ersetzen, zudem ist nicht sichergestellt, dass der andere Staat überhaupt über entsprechende Dokumentationsvorschriften verfügt. Im Ergebnis ist daher eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit durch die Dokumentationspflichten in § 90 Abs. 3 AO nicht festzustellen.

## Diskussion

### zum Referat von Dr. *Michael Schwenke*

Leitung  
Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*

Prof. Dr. *Seer*

Herr *Schwenke*, zunächst sehen Sie es mir nach, dass ich Sie gestern noch dem falschen Organ zugeordnet habe. Ich muss mich dafür entschuldigen, mittlerweile sind Sie beim Bundesfinanzhof. Allerdings war es in der Sache offenbar doch gar nicht so falsch, denn Sie hätten sonst Ihre empirischen Erkenntnisse aus der Außenprüfungspraxis nicht einbringen können, so dass es vielleicht letztlich ein ungewollter, aber hilfreicher faux-pas war.

Ergänzend dann doch zwei Anmerkungen. Einmal fühle ich mich als Kommentator angesprochen, weil ich § 90 ja kommentiere und damit auch die Vorschrift des § 90 Abs. 3 inklusive seiner umfangreichen Gewinnaufzeichnungsverordnung. Warum habe ich im Kommentar geschrieben: Beweislastvorschrift? Dies steht dort nicht im § 90 Abs. 3, sondern im Zusammenhang mit § 162 Abs. 3. Denn der § 162 sagt ja, dass, wenn die Dokumentationspflichten verletzt werden oder ihnen nicht nachgekommen wird, die Finanzverwaltung von einem höheren Einkommen ausgehen, d. h. also insoweit korrigieren darf. Ich sehe die Beweislastfrage als kommunizierende Röhre zum Beweismaß. § 162 AO ist eine Vorschrift, die das Beweismaß verringert und letztlich sind Beweislast und Beweismaß zwei Dinge, die miteinander zusammenhängen. Ich kann also sagen, die Finanzverwaltung darf auf einem verringerten Beweismaß ihre Feststellungen treffen, und letztlich ist aber das Beweisrisiko durch das Zusammenspiel zwischen § 90 Abs. 3 und § 162 Abs. 3 deutlich auf die Seite der Unternehmen und der Steuerpflichtigen verlagert worden. Hinsichtlich der in meiner Kommentierung gewählten Terminologie werde ich nachschauen und nehme Ihre Anmerkungen wirklich gerne mit. In der Sache enthalten §§ 90 Abs. 3, 162 Abs. 3 AO eine Entscheidung, die zumindest das Beweisrisiko, so würde ich es bezeichnen, auf die Unternehmen und Steuerpflichtigen verlagert. Das dazu.

Dann zu der Verfassungsfrage: Die habe ich auch gesehen und meine aber mit Ihnen, dass in der Tat dort Kautelen formuliert worden sind, mit denen man das gerade noch halten kann. Die Angemessenheitsprüfung mit diesem Datenabgleich habe ich auch als Vorteil für die Unternehmen gesehen. Als Angebot für die Unternehmen, selber eine Plausibilitätsprüfung vorzunehmen und dieses durch eine Dokumentation unterzubringen, mit einer Folge, dass nach § 158 AO eine formellen Beweisvermutung für die inhaltliche Richtigkeit der Dokumentation spricht. Und insoweit würde ich im



Moment sogar behaupten, dass diese Regelung den Unternehmen etwas geben kann, wenn sie im Sinne des § 158 AO von der Finanzverwaltung gesehen wird. In der Tat ist das Kostenproblem auf dem Tisch. Allerdings gibt es da auch noch eine Bagatellregel in der Gewinnaufzeichnungsverordnung, wonach kleine Unternehmen ja gar nicht unter diese Regelung fallen, das muss man dazu auch noch wissen.

Gemeinschaftsrechtlich, meine ich, ist der EuGH doch schon mittlerweile so weit wie Sie es angesprochen haben, denn in der Entscheidung Twoh, die allerdings die Umsatzsteuer betrifft, ist das entsprechend formuliert worden, und in der jüngsten Entscheidung Persche, die mit dem Spendenabzug für eine portugiesische Sachspende zusammenhängt, haben wir auch einen deutlichen Hinweis, dass die erweiterten Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 Abs. 2 genutzt werden können, ohne vorrangig die EG-Amtshilfe nutzen zu müssen. Letztere wird nur dann praktisch, wenn es unzumutbar ist, dann sind wir wieder bei dem Zumutbarkeitskriterium, dass der Steuerpflichtige dieser erweiterten Mitwirkungspflicht nachkommt, weil er sich die Beweismittel von vornherein gar nicht beschaffen kann, weil sie sich schon von Natur aus außerhalb seiner Einwirkungssphäre befinden. Dann ist als ultima ratio die EG-Amtshilfe zu benutzen und so verstehe ich mittlerweile einige Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, die ganz jüngeren Datums sind. Sodass ich also in den Ergebnissen mit Ihnen völlig d'accord bin, also dieselbe Auffassung habe, nur meine, dass der EuGH schon argumentativ stärker auf unserer Seite ist.

Prof. Dr. *Drüen*

Herr *Schwenke*, Sie haben mit den Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO ein spezielles und natürlich auch praxiswichtiges Problem aus dem weiten Bereich der Angemessenheitskontrolle von Leistungsbeziehungen aufgespießt. Sie haben es zutreffend als Spezialfall der Anwendung der vGA-Grundsätze (§ 8 Abs. 3 KStG) oder des Außensteuergesetzes dargestellt, die eine Kontrolle erfordern. Aber grundlegender betrachtet stellt sich das steuerliche Problem der Angemessenheitskontrolle bei jeglicher Leistungsbeziehung. In dem Moment, in dem wir im ersten Schritt zwei Rechtssubjekte anerkennen, ist die Kontrolle mit eingeschlossen. Die Kontrollmöglichkeit ist m. E. die unmittelbare Konsequenz des Trennungsprinzips. Deswegen ist das Thema über die von Ihnen genannten Fälle vielleicht doch noch auf andere Bereiche zu erweitern und dann werden auch Verbindungslinien sichtbar. Es ist gestern in der Diskussion mehrfach angesprochen worden, dass die Rechtsprechung das vGA-Problem ursprünglich mit der Missbrauchsklausel bewältigt hat. Der Reichsfinanzhof hatte zunächst die Vorläuferregelung von § 42 AO herangezogen. Erst später wurde die vGA „abgekoppelt“ und zu einem eigenen Tatbestand verselbständigt. Gleichwohl meine ich, dass auch für die allgemeine Missbrauchsdiskussion Ihre Ausführungen zur Angemessenheit von Verrechnungspreisen wichtig

sind. Sie haben die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Verrechnungspreisen referiert, wonach es keinen exakten Preis, sondern nur Bandbreiten gibt. Das muss man immer im Kopf halten, wenn man über Angemessenheit spricht. Es darf nicht die steuerhöchste oder die Steuer am meisten mindernde Gestaltung unterstellt werden. Bei der Angemessenheit geht es häufig auch im Bereich von § 42 AO um Bandbreitenfragen.

Zu dem konkreten Problem der Verfassungsmäßigkeit von § 90 Abs. 3 AO möchte ich anmerken, dass sich die Lösung für den von Ihnen zu Recht angeführten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch aus der AO ableiten lässt. § 90 Abs. 3 AO begründet eine Dokumentationspflicht. Für solche Pflichten erlaubt § 148 AO der Finanzverwaltung Erleichterungen aus Verhältnismäßigkeitsgründen auch noch rückwirkend auszusprechen. Dieses Problem können wir nach meiner Ansicht sogar mit den „Bordmitteln“ der AO lösen. Was das Europarecht angeht, gilt es – wie Herr *Seer* schon angedeutet hat – andere Entscheidungen des EuGH, gerade aus dem Bereich der Missbrauchsabwehr, in den Blick zu nehmen. In der Rechtssache *Cadbury Schweppes* hat der EuGH auch den Gedanken des Nachweisverfahrens mit dem Argument bestätigt, dass Informationen, die nur der Steuerpflichtige beibringen kann, ihm auch zumutbar sind. Das deckt sich mit der Differenzierung, die Sie angeführt haben: Zu trennen ist zwischen der Sachverhaltsdokumentation und ihrer Aufbereitung zur Angemessenheitskontrolle. Die Sachverhaltsdokumentation halte ich verfassungsrechtlich und europarechtlich für erforderlich und auch für zumutbar. Aber inwieweit muss diese Dokumentation vom Steuerpflichtigen noch aufbereitet werden? Auch wenn die Angemessenheitskontrolle die eigentliche Aufgabe der Finanzverwaltung ist, bleibt die entscheidende Frage, ob und inwieweit sie der Vorbereitung durch den Steuerpflichtigen bedarf, damit sie ihre Aufgabe bewältigen kann.

*Prof. von Groll*

Ich hab nur zwei Anmerkungen zu zwei Punkten – zum Ersten eine Frage: Sie sprachen in Bezug auf diese Aufzeichnungsverordnung immer wieder vom „Gesetz“. Ich habe mit der Regelung noch nichts zu tun gehabt, ich möchte fast sagen, zum Glück noch nicht, und würde gerne wissen: Was ist denn der Rechtscharakter dieser Verordnung – ist es eine echte Rechtsverordnung? Dann würde ich gerne die Ermächtigungsgrundlage gesagt bekommen. Oder ist es eine Verwaltungsvorschrift? Das war das Erste. Das Zweite: Ich meine, dass Angemessenheit, da kann man machen was man will, ein Rechtsbegriff ist, der hat mit rechtlicher Würdigung zu tun. Ein Unterschied dazu ist, dass man sich die Fakten für die Angemessenheit beschafft, das ist Sachaufklärung, das ist klar, aber die Angemessenheit selbst ist eine rechtliche Wertung und hat unmittelbar mit Sachaufklärung nichts zu tun, ist davon zu unterscheiden. Schließlich möchte ich noch mal bestätigen, das betrifft auch die beiden vorhergehenden Referate, es ist klar gelegt, und der

EuGH hat das zum Glück auch immer wieder mal bestätigt, er hält es nur nicht konsequent durch, aber es ist klar gelegt, dass das allgemeine Abgaberecht, vom Zollrecht abgesehen, argumentum e contrario Zollkodex, dass das allgemeine Abgaberecht, und zwar sowohl das materielle als auch das formelle, Sache der Mitgliedstaaten ist. Das wäre wichtig, auch in diesem Zusammenhang sich immer wieder zu vergegenwärtigen. Danke.

### *Weinschütz*

Ich habe eine praktische Frage. Sie haben ausgeführt, dass es verfassungsrechtliche Bedenken gibt bezüglich der Zumutbarkeit dieser Vergleichsdokumentationen aus Datenbanken. Sie haben aber gleichzeitig auch den empirischen Befund referiert, dass die Unternehmen de facto immer diese Datenbankenanalysen machen, obwohl diese Bedenken bestehen. Ich kann nur sagen, mich wundert es nicht aus der Sicht der Beratungspraxis, welcher Berater würde dem Mandanten denn zu raten wagen, wir machen jetzt mal keine Dokumentation und hoffen, dass wir dann später nach acht Jahren vorm Finanzgericht und ggf. vorm BFH durchsetzen können, dass es so in Ordnung war, ein solches Risiko kann keiner eingehen. Deswegen meine praktische Frage: Wie beurteilen Sie die Zulässigkeit von Feststellungsklagen, die darauf gerichtet sind, festzustellen, entweder dass ein innerer Betriebsvergleich zulässig oder dass der äußere Betriebsvergleich anhand von Datenbankanalysen unzumutbar ist, unzumutbar aus Kostengründen oder weil die Finanzverwaltung selbst auf die Datenbanken Zugriff hat? Solche Feststellungsklagen könnten so frühzeitig erhoben werden, dass bei Abweisung die Dokumentation noch zeitnah erstellt werden könnte. Wie ist also die Zulässigkeit solcher Feststellungsklagen zu beurteilen?

### *Derlien*

Ich danke Ihnen sehr herzlich für die sehr klare Herleitung der Grundsätze, die deutlich machen, wo eigentlich des Pudels Kern liegt. Ich habe aber vielmehr eine Frage zum empirischen Teil. Ich habe den Eindruck, dass die zehn von Ihnen herangezogenen Betriebsprüfungen möglicherweise aus dem Konzernbereich stammen, denn die Erfahrung aus der mittelständischen Beratungspraxis zeigt, dass der durchschnittliche Mittelständler eigentlich nur unter grobem Druck bereit ist, Dokumentationen zu erstellen. Und er tut es in der Regel erst dann, wenn die Betriebsprüfung ihm hierzu in der Betriebsprüfungsanordnung die Frist zu deren Vorlage setzt. Und er tut es dann zumeist nur in einem Umfang, der erreichen soll, dass er die Schwelle der Mindestanforderungen nicht reißt, um Sanktionen zu vermeiden. Eine weitere Bemerkung dazu. Das bayerische Landesamt für Steuern verhält sich im Moment Steuerpflichtigen gegenüber eher nachsichtig was die Anforderungen an eine Dokumentation betrifft. Diese Herangehensweise ist lobenswert, zumal auch in gewisser Weise Hilfestellung dabei geleistet wird, eine Verrechnungspreisdokumentation zu Stande zu bekommen. Erste

Frage, sind es tatsächlich Konzernfälle, die Sie aufgeführt haben, und wie sehen Sie in Zukunft die Bereitschaft im Mittelstand Dokumentationen in breiterem Umfang zu erstellen?

Dr. *Schwenke*

Ich fang am besten von hinten an, denn da konnte ich mir die Fragestellung noch am Besten merken. Herr *Derlien*, bei meinen Beispielsfällen handelt es sich nicht um Konzernbetriebsprüfungsfälle, sondern um Fälle von mittelständischen Unternehmen. Diese sind allerdings nicht ganz klein, sondern ich würde sagen guter solider Mittelstand. Wie es in der Konzernbetriebsprüfung aussieht, muss ich ehrlich zugeben, weiß ich nicht. Wie gesagt, es sind die ersten Erfahrungen. Ich habe mir auch nur ein paar Fälle rausgezogen und habe daraus versucht, Gemeinsamkeiten abzuleiten im Hinblick auf das Thema Angemessenheitsdokumentation. Mehr ist damit nicht ausgesagt und mehr wollte ich dazu auch nicht aussagen. Ich glaube im Übrigen, dass die Finanzverwaltung tatsächlich gut daran tut, mäßig mit den Dokumentationsvorschriften umzugehen und auf die Steuerpflichtigen einzuwirken. Ich habe diesbezüglich großes Vertrauen in das Bayerische Staatsministerium der Finanzen. Immerhin gibt es ja auch einen Bundesratsbeschluss, der besagt: Nach fünf Jahren, wenn man erste Erfahrungen gesammelt hat, will man sich diese Vorschriften noch einmal anschauen und über die Erfahrungen dann berichten. Dann wird man sehen, ob ein gesetzlicher Korrekturbedarf besteht. Aber so wie ich es jetzt einschätze, läuft es, lapidar gesagt, eigentlich nicht schlecht. Wenn beide Seiten sich mäßigen, läuft es sogar ganz gut. Ich habe es ja ausgeführt, gänzlich unverwertbare Dokumentationen gibt es im Grunde genommen noch nicht, wird es aber mit Sicherheit irgendwann mal geben, aber bis jetzt eben noch nicht.

Herr *von Groll*, Sie waren zwar nicht der vorletzte Redner, ich will ihre Frage zur Rechtsgrundlage aber vorziehen. Ich hatte eine Folie zur Gewinnaufzeichnungsverordnung präsentiert, es handelt sich dabei um eine Rechtsverordnung im eigentlichen Sinn. Die Rechtsgrundlage ist § 90 Abs. 3 S. 5 AO, also ein richtig materielles Gesetz.

Dann hatten wir den Herrn *Weinschütz*. Zulässigkeit von Feststellungsklagen. Ja, da muss ich ganz offen zugeben, keine Ahnung. Feststellungsinteresse zu diesem Zeitpunkt, ich weiß nicht, ob das ein ernsthaftes Problem ist, man sollte es nicht zu einem machen. Ich glaube eher, dass Herr *Seer* Recht hat, der ja gesagt hat, das hilft vielleicht auch dem Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige will vielleicht auch wissen, ist mein Preis tatsächlich der richtige, er will ja auch nicht überrascht werden. Deswegen wird der Steuerpflichtige so, wie es jetzt meine Praxisfälle auch gezeigt haben, eine entsprechende Datenbankanalyse machen. Derjenige, der es nicht macht, ist klar, der muss es aus meiner Sicht auch nicht machen. Ich würde als verantwortlicher Referatsleiter auch nicht darauf bestehen, dass er unbedingt eine

Datenbankanalyse machen muss. Ich würde als Finanzverwaltung, in der Betriebsprüfung hergehen und sagen, dann liefere mir die Daten, die dir zur Verfügung stehen, die innerbetrieblichen Kostenrechnungen, Prognoserechnungen und belege mir damit, dass dieser Preis angemessen sein kann. Der Steuerpflichtige muss einfach nur Daten beibringen, dann bin ich doch schon zufrieden in der Betriebsprüfung. Ich glaube nicht, dass man es auf die Spitze treiben muss und Feststellungsklagen, die vielleicht auch vom Feststellungsinteresse her schon problematisch sind, in die Welt setzen muss. Ich halte einen konsensualen Umgang miteinander für die beste Lösung.

Ja, Herr *Drüen*, Ihr Redebeitrag hat mich so ein bisschen bestätigt. Ich habe eingangs ganz vorsichtig gefragt, ob das Thema richtig ist. Für mich war es klar, dass man das Thema weiterspannen kann, vollkommen klar. Ich meine aber, dass der § 90 Abs. 3, da er noch relativ aktuell ist und man relativ wenig – und dabei bleibe ich Herr *Seer* – zu dieser Thematik findet, so interessant ist, dass man das Thema darauf zuspitzen konnte. Und Sie haben ja auch genickt, Herr *Seer*, ich sehe das als Bestätigung. Ich sehe mich auch bestätigt, Herr *Seer*, in Ihrem Beitrag. Sie haben gesagt, Beweislast und Beweismaß seien kommunizierende Röhren, aber so richtig haben Sie mir nichts entgegenhalten können. Des Pudels Kern liegt bei den Mitwirkungspflichten und dort beim Übermaßgebot. Ich glaube, da ist es einfach richtig verordnet und meines Erachtens hat es relativ wenig mit Beweislast und Beweismaß zu tun, das steht meines Erachtens außerhalb dieses Regelungsbereichs, den ich da gezogen habe und trifft nicht ganz exakt den Kern des Problems. So, jetzt hoffe ich im Rundumschlag alle Fragen abgearbeitet zu haben.



# Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung im Steuerrecht

Dr. Christian Dorenkamp  
Rechtsanwalt, Bonn

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Abgrenzung Eigenkapital – Fremdkapital
- III. Besteuerung von Eigenkapital- und Fremdkapitalvergütungen
  - 1. Abzugsfähigkeit, Empfängerbesteuerung
  - 2. Abgeltungssteuer
  - 3. Quellenbesteuerung
  - 4. Zinsbereinigte Einkommensteuer
- IV. Unterkapitalisierung inländischer Töchter von Auslandskonzernen (*Thin Cap*)
  - 1. Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG a. F.)
  - 2. Zinsschranke (§ 4h EStG)
    - a) Voller Zinsabzug ab durchschnittlicher Eigenkapitalausstattung (Missbrauchsbezug Eigenkapital-*Escape*, § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c) EStG)
    - b) Nichtaufgriffsgrenze 30 % EBITDA (Regel-Ausnahme-Verhältnis)
    - c) Freigrenze 3 Mio. Euro
- V. Überkapitalisierung ausländischer Finanztöchter von Inlandskonzernen (*Fat Cap*)
  - 1. Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG)
  - 2. Zinsschranke (§ 4h EStG)
- VI. Eigenkapitalausstattung inländischer Unternehmen mit operativen Auslandsstöchern – Kein voller Zinsabzug trotz überdurchschnittlicher Eigenkapitalausstattung
  - 1. Inländische Unternehmen: Kein Eigenkapital-*Escape* wegen Kürzung auch ausländischer Beteiligungsbuchwerte
    - a) Keine Rechtfertigung durch (angeblich) nur temporäres Abzugsverbot
    - b) Keine Rechtfertigung durch Steuerfreiheit von Auslandsdividenden (Rechtsgedanke § 3c EStG)
  - 2. Verzicht auf Beteiligungsbuchwertkürzung bei Auslandsgesellschaften
    - a) Beteiligungsbuchwertkürzung nur für Inlandsgesellschaften
    - b) Holding-Regelung analog § 8a Abs. 4 KStG a. F.
    - c) „Antragsgemeinschaft“ gemäß BT-Drucks. 16/12525
  - 3. Zinsschranke ohne Eigenkapitalkürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte
- VII. Gewerbesteuer – § 8 Nr. 1 GewStG
- VIII. Fazit

## I. Einführung

Eine Erwerbsquelle mit entweder Eigen- oder aber Fremdkapital zu finanzieren bewirkt gänzlich unterschiedliche steuerliche Belastungsfolgen, und zwar auf Ebene sowohl des Kapitalgebers (Investor, Gläubiger) als auch Kapitalnehmers (Investitionsobjekt, Schuldner). Infolgedessen verwundert es nicht, dass die Entscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital in der

Besteuerungspraxis alltäglicher Gegenstand von Gestaltungsfreiheit und damit gelegentlich auch Gestaltungsmissbrauch ist.

Den steuerpolitischen Handlungsbedarf einschließlich seiner Grenzen aufzuzeigen, der hieraus für den Gesetzgeber erwächst, ist wesentliches Anliegen dieses Beitrags, der zunächst steuerliches Eigen- und Fremdkapital voneinander abgrenzt. Sodann werden die Besteuerungsrealitäten von Eigen- sowie Fremdkapitalvergütungen auf Leistungs- und Empfängerebene dargestellt sowie alternative Besteuerungskonzepte eruiert.

Besonderes Augenmerk wird anschließend auf die grenzüberschreitende Eigen- bzw. Fremdkapitalfinanzierung gerichtet. Hier eröffnen insbesondere Steuersatzunterschiede Gestaltungsmöglichkeiten, die in Abwesenheit gesetzgeberischer Abwehrmaßnahmen auch missbräuchlich genutzt werden können. Insoweit betrachtet der Beitrag sowohl *thin cap*- als auch *fat cap*-Gestaltungen, d. h. einerseits die Unterkapitalisierung von Inlandstöchtern durch Auslandskonzerne und andererseits die Überkapitalisierung ausländischer Finanzierungstöchter durch Inlandskonzerne.

Abzugsgrenzen sind gerade letztgenannte Gestaltungs- und auch Missbrauchsmöglichkeiten von der schlichten Kapitalausstattung inländischer Unternehmensgruppen, die über operative Auslandstöchter verfügen, d. h. sowohl Inlands- wie Auslandsaktivitäten zu finanzieren haben. Hier besteht dringender Nachbesserungsbedarf bei der Zinsschranke, eines internationalen beispiellosen<sup>1</sup> Instruments des deutschen Steuergesetzgebers zur Begrenzung des Zinsabzugs, den die Parteien des Koalitionsvertrags vom 26. Oktober 2009 auch bereits erkannt haben. So enthält der Koalitionsvertrag zum „Sofortprogramm zum 1. Januar 2010“ den Arbeitsauftrag, die „Escape-Klausel [zu] überarbeiten und für deutsche Konzerne anwendbar [zu] machen“<sup>2</sup>.

Eine entsprechende Änderung der §§ 4h EStG, 8a KStG enthielt der Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 9. November 2009 (Wachstumsbeschleunigungsgesetz – WBG<sup>3</sup>) allerdings nicht – obgleich hierfür bereits detaillierte Formulierungsvorschläge aus parlamentarischen Beratungen der letzten Legislaturperiode vorlagen<sup>4</sup>, die dem Vernehmen nach auch konkreter Gegenstand der Koalitionsverhandlungen waren.

1 Vgl. z. B. *Homburg*, FR 2007, 717 (720): „Die Einschätzung, Deutschland folge mit der Zinsschranke einem internationalen Trend, [bedeutet] eine Irreführung der Öffentlichkeit.“ Vgl. auch *Herzig/Bohn*, IStR 2009, 253 (261) (Zinsschranke international „Besonderheit“, der allein die italienische Neuregelung ähnelt). Ebenso *Lenz/Dörfler*, IStR 2010, 18 (21).

2 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009, S. 11.

3 BT-Drucks. 17/15.

4 BT-Drucks. 16/12525, S. 2, 5 f.



Auch im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren wurde diese Umsetzungslücke bedauerlicherweise nicht geschlossen. Der Eigenkapital-*Escape* der Zinsschranke ist weiterhin nicht um die verheerenden Wirkungen der sog. Beteiligungsbuchwertkürzung bereinigt, die – was auch finanzverwaltungs-bekannt ist – faktisch sämtlichen Inlandskonzernen den uneingeschränkten Zinsabzug verwehrt, und zwar selbst bei einer im Konzernvergleich über-durchschnittlichen Ausstattung des inländischen Teilkonzerns mit Eigenkapital. Eine Modifikation des § 4h EStG im Sinne des Koalitionsvertrags bleibt somit, soviel sei hier vorweggenommen, vordringlichste Aufgabe der Unternehmenssteuerpolitik, die sich insbesondere auch nicht durch den fünf-jährigen EBITDA-Vortrag erübrigt hat, um den die 30 %-EBITDA-Regelung der Zinsschranke mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz ergänzt wurde. So stellt erst ein technisch befriedigend ausgestalteter Eigenkapital-*Escape* den Missbrauchsbezug her, den die Zinsschranke infolge der Erfassung sämtlicher Zinsen, d. h. der nicht länger existenten Fokussierung auf Gesellschafterzinsen im Sinne von § 8a KStG a. F., verloren hat.<sup>5</sup>

Bevor der Beitrag mit einem Fazit endet, wird die gemeinschaftsrechtliche Problematik der Hinzurechnung von Fremdkapitalvergütungen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG aufgezeigt. Die nur teilweise Abzugsfähigkeit von Zinsen für Gewerbesteuerzwecke hat der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Klärung vorgelegt, allerdings nur im Hinblick auf die sekundärrechtlichen Aspekte der Zins- und Lizenzrichtlinie<sup>6</sup> – und damit unter Aussparung der Gesichtspunkte des primären Gemeinschaftsrechts, die dieser Beitrag abschließend erörtert.

## II. Abgrenzung Eigenkapital – Fremdkapital

Eigenkapital und Fremdkapital voneinander abzugrenzen fällt dem deutschen Steuerrecht vergleichsweise leicht. Dies liegt darin begründet, dass weitestgehend dem HGB-Handels- und Gesellschaftsrecht gefolgt wird. Dieses zeichnet sich insoweit – z. B. im Vergleich zu den USA – durch Stringenz und Einheitlichkeit aus.<sup>7</sup> Die maßgeblichen Charakteristika für Eigen-

5 Diesen grundlegenden steuersystematischen Aspekt lassen mit Vereinfachungsaspekten begründete Forderungen nach einer Abschaffung des Eigenkapital-*Escape* vermissen, vgl. z. B. Neumann, Ubg. 2009, 461 (466) („in seiner jetzigen Ausgestaltung ausgesprochen komplex und schwierig“).

6 Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. Nr L 157 v. 26.6.2003, S. 49 ff.

7 In den USA erfolgt die Abgrenzung zwischen steuerlichem Eigen- und Fremdkapital in Ermangelung eindeutiger gesellschaftsrechtlicher Vorgaben aufgrund eines *facts and circumstances*-Test der Rechtsprechung, der neben einer Vielzahl von Kriterien wie Parteienabsicht z. B. auch den Umstand einbezieht, ob die Kapitalgesellschaft unterkapitalisiert ist, vgl. ausführlich Plumb, The Federal Income Tax Signifi-

kapital sind hiernach Nachrangigkeit, d. h. Eigenkapital als Teil der Insolvenzmasse, Nachhaltigkeit, d. h. kein Kündigungsrecht bei Eigenkapital und damit unbefristete Kapitalhingabe sowie Verlustteilnahme und Gewinnabhängigkeit der Eigenkapitalvergütung. Für steuerliche Zwecke folgt der BFH diesem sog. materiellen Kapitalbegriff<sup>8</sup>, wonach es auf das Gläubigerschutzziel des HGB sowie die betriebliche Funktion des hingegebenen Kapitals ankommt.<sup>9</sup>

Eine eigenständige steuerliche Regelung zur Eigen- bzw. Fremdkapitalcharakterisierung enthält allein § 8 Abs. 3 Satz 2 HS 2 KStG. Hiernach liegen keine Fremdkapitalvergütungen (und somit Eigenkapitalvergütungen) vor, wenn Ausschüttungen auf Genussrechte getätigt werden, die sowohl eine Beteiligung am Gewinn als auch am Liquidationserlös vermitteln. Vermittelt ein Finanzierungsinstrument hingegen z. B. keine Beteiligung an den stillen Reserven, verneint die steuergesetzliche Wertung eine Eigenkapitalqualität.

### III. Besteuerung von Eigenkapital- und Fremdkapitalvergütungen

#### 1. Abzugsfähigkeit, Empfängerbesteuerung

Warum eignet sich der Einsatz von entweder Eigenkapital oder aber Fremdkapital dazu, die steuerliche Belastung zu beeinflussen und damit womöglich auch missbräuchlich zu gestalten? Dies liegt in der unterschiedlichen Besteuerung von Eigenkapitalvergütungen einerseits und Fremdkapitalvergütungen andererseits begründet, und zwar auf Ebene sowohl des Zahlungsverpflichteten als auch des Zahlungsempfängers.

Zinsaufwendungen sind grundsätzlich, d. h. vorbehaltlich spezieller Missbrauchsvorschriften, abzugsfähig. Als Erwerbsaufwendungen mindern sie die steuerliche Leistungsfähigkeit, das objektive Nettoprinzip gebietet ihre Abzugsfähigkeit.<sup>10</sup> Wer Erlöse von 100 erzielt, hierdurch veranlasst aber zugleich eine Zinsbelastung von 100 zu tragen hat, dem fehlt es an Leistungsfähigkeit, die besteuert werden könnte.

---

cance of Corporate Debt: A Critical Analysis and a Proposal, 26 *Tax Law Review* 369, 1971.

8 Vgl. z. B. *Priester*, DB 1991, 1917 (1918); BGH v. 21.3.1998 – II ZR 238/87, DB 1998, 1262. Vgl. zu einer Anwendung auf die verschiedenen Gesellschaftsformen *Schön u. a.*, Debt and Equity – What’s the Difference – A Comparative View, Gliederungspunkt B.III.1, in SSRN (Social Science Research Network) (in Druck).

9 Vgl. BFH v. 22.8.1990 – I R 119/86, BStBl. II 1991, 415 („Heranzuziehen ist deshalb die Rechtsprechung der Zivilgerichte zu der Frage, wann ein Gesellschafterdarlehen nach der ihm zgedachten Funktion Eigenkapitalcharakter hat.“).

10 Vgl. jüngst allg. zum objektiven Nettoprinzip als dem „Belastungsgrund der Besteuerung inhärente Sachgesetzlichkeit“ *Englisch*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 92 (93).

Vergütungen für Eigenkapital sind hingegen nicht Bestandteil der Einkünftezielung. Sie stellen vielmehr ihr Ergebnis dar. Der Ertrag einer Einkunftsquelle, z. B. der Gewinn eines Unternehmens, ist *Residualgröße* und damit Grundlage des zu versteuernden Einkommens. Dividenden, Gewinnanteile von Mitunternehmern oder auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vermitteln als Saldo zwischen Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen Leistungsfähigkeit, die besteuernswürdig ist. Eigenkapitalvergütungen sind somit anders als Fremdkapitalvergütungen beim Zahlungsverpflichteten nicht abzugsfähig.

Die vorhandene bzw. fehlende Abzugsfähigkeit von Fremd- bzw. Eigenkapitalvergütungen findet üblicherweise – dies ist Voraussetzung eines finanzierungsneutralen Steuersystems – ihr Pendant auf der Empfängerseite. Zinseinnahmen, die aus unversteuertem Einkommen stammen (Abzugsfähigkeit beim Schuldner), unterliegen beim Empfänger der Besteuerung.

Dividenden hingegen werden regelmäßig nicht oder aber nur ermäßigt besteuert – haben sie doch bereits auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft einer zumindest teilweisen Besteuerung unterlegen.<sup>11</sup> Eigenkapitalvergütungen können somit zwecks Berücksichtigung der unternehmenssteuerlichen Vorbelastung voll oder partiell steuerfrei vereinnahmt werden.<sup>12</sup> Entsprechendes gilt, wenn auch in erhebungstechnisch unterschiedlicher Weise, für Personengesellschaften, bei denen das Mitunternehmerkonzept die Einmalbelastung von Einkommen durch das Transparenzprinzip gewährleistet: Die zivilrechtliche Eigenständigkeit der Personengesellschaft wird steuerlich negiert, die Einkünfte der Personengesellschaft werden unmittelbar den dahinter stehenden Gesellschaftern zugerechnet. Somit werden

---

11 Dividenden sind von der Empfängerbesteuerung befreit, wenn sie an Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden, § 8b Abs. 1 KStG (Vermeidung des sog. Kaskadeneffekts bei mehrstufiger Beteiligungsketten, d. h. abschließende Körperschaftsbesteuerung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft). Natürliche Personen als Dividendenempfänger unterliegen dem sog. Teileinkünfteverfahren, d. h. Dividenden sind zu 40 % von der Einkommensteuer befreit, § 3 Nr. 40 lit. a) EStG. Hintergrund ist die gewerbe- und körperschaftsteuerliche Vorbelastung von ca. 30 %, die sich mit der Einkommensteuerlast der oberen Proportionalzone des Einkommensteuertarifs (45 %) annähert. Würde die Unternehmenssteuerbelastung 45 % betragen, wäre nach dieser Systematik von jeder Einkommensversteuerung von Dividenden auch bei natürlichen Personen abzusehen. Wirtschaftlich wurde dieses Ergebnis z. B. durch das bis 2001 geltende körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren verwirklicht, das im Regelfall eine faktische Steuerfreiheit der Dividenden auf Anteilseignerebene zur Folge hatte (technisch via Reduzierung der Thesaurierungsbelastung auf 30 % Ausschüttungsbelastung, die dann beim Anteilseigner anrechenbar war).

12 Vgl. ausführlich zur einkommensteuerlichen Nachbelastung bei Spreizung zwischen Körperschaft- und Einkommensteuersatz *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen – Besteuerungsaufschub für investierte Reinvermögensmehrungen, 2004, S. 303 ff., sowie *Dorenkamp*, *StuW* 2001, 121 (128 f.).

Gewinne von Personengeschaftern zwar bei den Gesellschaftern besteuert, allerdings fehlt es an einer Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft, die Gewinnanteile sind dort „abzugsfähig“.

Dieses Zusammenspiel zwischen Abzugsfähigkeit einerseits und Empfängerbesteuerung andererseits erscheint symmetrisch, Gestaltungs- oder Missbrauchsmöglichkeiten sind nicht unmittelbar ersichtlich. Allerdings ist die Symmetrie häufig nicht vollkommen, wofür insbesondere Steuersatzunterschiede verantwortlich zeichnen. Dies gilt zum einen für grenzüberschreitende Sachverhalte, die Gegenstand der Abschnitte IV und V sind (*thin cap*- bzw. *fat cap*-Gestaltungen). Zum anderen können aber, wie der nachfolgende Abschnitt III.2 zeigt, auch im rein nationalen Kontext schedulare Besteuerungskonzepte wie die Abgeltungssteuer Asymmetrien hervorrufen, die zu steuerlichen Gestaltungen einladen.

## 2. Abgeltungssteuer

Die Abgeltungssteuer belastet Kapitaleinkünfte seit 2009 einheitlich mit 25 % zuzüglich Zuschlagssteuern<sup>13,14</sup>. Sowohl im Hinblick auf Eigenkapitalvergütungen (Dividenden) als auch Fremdkapitalvergütungen (Zinsen) lassen sich isoliert durchaus Rechtfertigungsansätze einer abgeltenden Besteuerung mit einem Steuersatz finden, der den Spitzensatz der Einkommensteuer systematisch unterschreitet, und zwar zusätzlich zu der Vereinfachungswirkung, die sich der Gesetzgeber von einer einheitlichen und abgeltenden Besteuerung von Kapitaleinkünften erhofft<sup>15</sup>.

So kann für eine reduzierte Besteuerung von Dividenden angeführt werden, dass Dividenden bereits auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft einer rund 30 %-igen Besteuerung unterlegen haben. Mit gut 48 %, d. h. rund 30 % Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag sowie Gewerbesteuer und 25 % Abgeltungssteuer auf 70 Dividende, wird ein Belastungsniveau erzielt, das die sog. Reichensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag (47,5 %) nur unwesentlich überschreitet. Auch wird eine ungefähre Belastungsgleichheit mit dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 lit. a) EStG erreicht. Hiernach sind Dividenden zwecks Berücksichtigung der unternehmenssteuerlichen Vorbelastung nur zu 60 % steuerpflichtig und unterliegen daher auch im Übrigen, d. h. im betrieblichen Bereich ohne Abgeltungssteuer lediglich einer 26,5 %-igen bzw. 28,5 %-igen Steuerbelas-

---

13 25 % Abgeltungssteuer zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag und ggf. 8–9 % Kirchensteuer = 28,4 bzw. 28,6 %.

14 Vgl. insoweit Abschnitt III.4 zur Besteuerungsalternative zinsbereinigte Einkommensteuer.

15 Vgl. Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drucks. 16/4841, S. 33.

tung (Spitzensatz der Einkommensteuer bzw. „Reichensteuer“, jeweils zusätzlich Solidaritätszuschlag).

Für eine ermäßigte Besteuerung von Fremdkapitalvergütungen sprechen ebenfalls gute Gründe. So ist es aus Leistungsfähigkeitsaspekten auch vor dem Hintergrund der traditionellen, periodenbezogenen Einkommensteuer problematisch, in einer Welt mit Inflation Nominalwerte zu besteuern.<sup>16</sup> Hierdurch mutiert die Einkommensteuer zu einer Substanzsteuer. Eine „inflationssblinde“ Besteuerung entzieht Substanz, soweit die Steuerlast auf dem reinen Kaufkraftverlust beruht und somit der Erhalt des Realvermögens belastet wird. Bei einer Inflation von 3 % und einem Zinssatz von 6 % sind lediglich 3 %-Punkte Zinsertrag besteuernswürdig, und genau dieses Belastungsergebnis folgt aus der 25 %-igen Abgeltungssteuer, d. h. der ungefähren Halbierung des Spitzensatzes der Einkommensteuer.

Trotz der jeweils gut begründbaren abgeltenden Besteuerung von Eigenkapitalvergütungen einerseits und Fremdkapitalvergütungen andererseits eröffnet ihr Zusammenspiel Gestaltungsspielräume und Missbrauchsmöglichkeiten, nämlich gerade wegen ihrer Einheitlichkeit. So unterliegen sowohl Dividenden als auch Zinsen einer nur 25 %-igen Besteuerung, obgleich Zinsen bei der Schuldner-Kapitalgesellschaft abzugsfähig waren, Dividenden hingegen nicht.

Infolgedessen hat der Gesetzgeber in § 32d Abs. 2 EStG verständlicherweise den Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer auf Darlehensbeziehungen zwischen fremden Dritten beschränkt: Ziel war es, eine missbräuchliche Umqualifizierung von höher besteuerten Eigenkapitalvergütungen in niedrig besteuerte Fremdkapitalvergütungen zu verhindern und damit eine Einmalbelastung von Einkommen auf zusammengefasster Unternehmens- und Anteilseignerbesteuerung zu sichern. So findet das Regime der Abgeltungssteuer z. B. keine Anwendung, wenn ein 10 %-Gesellschafter seiner GmbH ein Darlehen gewährt. Die Zinsaufwendungen sind zwar voll abzugsfähig, unterliegen aber auch der vollen Besteuerung beim Gesellschafterfremdkapitalgeber, § 32d Abs. 2 Nr. 1b) EStG.<sup>17</sup> Erst die vollumfängliche Symmetrie zwischen Abzugsfähigkeit und Empfängerbesteuerung bei beiden Finanzierungsalternativen, die zwischen nahestehenden Personen weitgehend aus-

16 Vgl. z. B. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2003, S. 512 ff. (Leistungsfähigkeitsprinzip als Realwert – statt Nominalwertprinzip).

17 Eine solche Regelung ist auch deshalb nachvollziehbar, weil bei kleineren Kapitalgesellschaften im Familienbesitz die Inflationsanfälligkeit von Geldvermögen nur schwerlich bemüht werden kann, um eine niedrigere Besteuerung von Zinseinkünften zu rechtfertigen. So verteilt sich die reale Wertsteigerung des Unternehmens bei Gesellschafterfremdfinanzierung lediglich auf weniger Eigenkapital, die Größenordnung der Wertsteigerung in dem Realwert Unternehmensverbund aber bleibt identisch, d. h. von der Inflation unberührt.

tauschbar sind, schließt Gestaltungsmöglichkeiten und damit Missbrauch aus.

### 3. Quellenbesteuerung

An einer Symmetrie zwischen Abzugsfähigkeit und Empfängerbesteuerung fehlt es auch bei der Quellenbesteuerung von Fremdkapitalvergütungen. Deutschland behält – für sich genommen folgerichtig – immer dann Kapitalertragsteuer ein, wenn auch im Ergebnis ein materieller inländischer Besteuerungsanspruch besteht. Dies ist bei Zinsen, die an einen ausländischen Gläubiger gezahlt werden, nicht der Fall (sog. *Outbound*-Zinsen). Ungeachtet ihrer regelmäßigen Abzugsfähigkeit beim inländischen Schuldner unterliegen *Outbound*-Zinsen somit nicht der beschränkten Steuerpflicht, ein ausländischer Gläubiger ist in Deutschland nicht steuerpflichtig.<sup>18</sup>

Der Abzugsfähigkeit der Zinsen beim inländischen Schuldner steht also kein Quellensteuereinbehalt für den ausländischen Gläubiger gegenüber, eine etwaige Empfängerbesteuerung richtet sich allein nach den ausländischen Regelungen. Damit werden Zinszahlungen an Gläubiger, die in Steueroasen ansässig (z. B. *Hedge Funds* auf den *Cayman Islands*) oder als Kapitalsammelstellen wie z. B. angelsächsische Pensionsfonds steuerbefreit sind, im Ergebnis nicht belastet.

Zwar wird sich die fehlende Empfängerbesteuerung gelegentlich rechtfertigen lassen. So entstehen manchem *Hedge Fund*, der aus Renditegründen hoch fremdfinanziert ist („*leverage*“), vermutlich Refinanzierungskosten, die einen bestuerungswürdigen Zinsertrag im Ergebnis ausschließen. Eine Quellenbesteuerung würde in diesen Fällen in Ermangelung einer Anrechnungsmöglichkeit eine Bruttobesteuerung bedeuten. Im Hinblick auf angelsächsische Pensionsfonds gilt, dass diese mit ihren Erträgen zwar regelmäßig steuerbefreit sind. Dafür haben die Betriebsrentner, deren Kapital von jenen ausländischen Kapitalsammelstellen verwaltet wird, die Rückflüsse im Rentenalter aber als nachträgliche Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vollumfänglich zu versteuern (nachgelagerte Besteuerung). Auch insoweit kommt es, wenn auch zu einem späteren Zeitpunkt, zu einer Besteuerung, so dass eine Quellensteuer wegen ihrer Nichtanrechenbarkeit das Gesamtbelastungsgefüge stören würde.

Diese Fälle eines im Ergebnis steuersystematisch vertretbaren Verzichts auf eine Quellenbesteuerung von *Outbound*-Zinsen ändern aber nichts daran, dass die fehlende Vernetzung von inländischer Abzugsfähigkeit und Quellenbesteuerung einerseits und ausländischer Empfängerbesteuerung anderer-

---

18 Eine Ausnahme besteht für Zinsen, die durch inländischen Grundbesitz gesichert sind, § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG.

seits in einer Vielzahl anderer Sachverhalte Gestaltungs- sowie Missbrauchsmöglichkeiten eröffnet. So vereinnahmt z. B. auch ein *Hedge Fund* in einer Steueroase, der eigenkapitalfinanziert ist, Zinserträge steuerfrei.

Deutschland hat mit der Quellensteuerfreiheit von *Outbound*-Zinsen nicht etwa einen Sonderweg beschritten. Vielmehr ist dieses Vorgehen international üblich bzw. wird, soweit ersichtlich, sogar ausnahmslos praktiziert. So behalten z. B. auch die USA infolge der *portfolio interest exemption* keine Quellensteuer auf grenzüberschreitenden Zinsen ein.<sup>19</sup>

Dieser internationale Befund dürfte es nahezu unmöglich machen, bei der Quellenbesteuerung eine Symmetrie zwischen Abzugsfähigkeit und Empfängerbesteuerung herzustellen. Selbst wenn ein nationaler Steuergesetzgeber wie Deutschland seine beschränkte Steuerpflicht erweitern wollte, um Quellensteuern auch auf *Outbound*-Zinsen einzubehalten, wäre er hieran zunächst durch das sekundäre Gemeinschaftsrecht gehindert. So untersagt die Zins- und Lizenzrichtlinie<sup>20</sup> den Quellensteuereinbehalt zwischen zwei Konzerngesellschaften, die unmittelbar einander beteiligt und in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig sind. Infolgedessen würde bereits ein einziger Mitgliedstaat genügen, der eine Neuordnung der internationalen Quellenbesteuerung von *Outbound*-Zinsen nicht unterstützt.

Wären dieser Mitgliedstaat beispielsweise die Niederlande, könnte die Gesellschaft, die die Schuldverschreibungen einer Unternehmensgruppe emittiert, in Holland angesiedelt werden. Die Zinsen auf die Darlehen, mit denen das weltweit eingesammelte Fremdkapital von der niederländischen Gesellschaft an die deutsche Gesellschaft weitergereicht werden, dürften in Deutschland wegen der Zins- und Lizenzrichtlinie nicht quellenbesteuert werden. Die niederländische Finanzierungsgesellschaft wiederum müsste ihrerseits keine Quellensteuern auf ihre Refinanzierungszinsen einbehalten.

Neben dem sekundären Gemeinschaftsrecht steht auch das dichte Netz von Doppelbesteuerungsabkommen einer Quellenbesteuerung von *Outbound*-Zinsen entgegen, wenn auch „nur“ hinsichtlich abkommensberechtigter Gläubiger. So verwehrt Art. 11 OECD-Musterabkommen einen Quellensteuereinbehalt auf Zinsen, auch wenn ein zwingender steuersystematischer Grund für diese abkommensrechtliche Praxis nicht recht ersichtlich ist.

Schließlich sprechen gegen eine grenzüberschreitende Quellenbesteuerung von Zinsen ökonomische Zwänge. So dürften sich die internationalen Fremdkapitalgeber – hierzu zählen wohl insbesondere angelsächsische Pensionsfonds und institutionelle Anleger auch in Steueroasen – darauf eingestellt haben, ihre Zinseinnahmen quellensteuerfrei zu erhalten, und sei es nur weil diese Zinseinnahmen später doch der Besteuerung unterliegen (nämlich

19 Vgl. Section 871(h) und 881(c) *Internal Revenue Code*.

20 Vgl. Fn 6.

als Pensionszahlungen an angelsächsische Betriebsrentner) oder ihnen gleich hohe Refinanzierungskosten gegenüberstehen. Schert ein Staat aus der internationalen Praxis der Quellensteuerfreiheit aus, dürfte es sowohl für die Schuldner-Unternehmen, die in diesem Staat ansässig sind, als auch für den Staat selbst schwerer wenn nicht sogar unmöglich werden, sich zu refinanzieren – stünden doch Anleihen von Unternehmen und öffentlichen Gebietskörperschaften aus anderen Staaten als Investitionsalternativen zur Verfügung, die weiterhin quellensteuerfrei sind. Die langjährige Praxis der Quellensteuerfreiheit von *Outbound*-Zinsen dürfte damit jedenfalls kurz- sowie mittelfristig alternativlos sein<sup>21</sup>, die hieraus resultierende Asymmetrie von Abzugsfähigkeit und Empfängerbesteuerung die traditionelle Einkommensbesteuerung weiterhin vor große Herausforderungen stellen.

#### 4. Zinsbereinigte Einkommensteuer

In ein alternatives Besteuerungskonzept, nämlich die sog. zinsbereinigte Einkommensteuer, würde sich die weltweit nahezu ausnahmslos anzutreffende Quellensteuerfreiheit von *Outbound*-Zinsen hingegen zwanglos einfügen. Wie die sog. sparsbereinigte bzw. nachgelagerte Einkommensteuer unterscheidet sich die zinsbereinigte Einkommensteuer dadurch von der traditionellen Einkommensteuer, dass Kapitaleinkünfte in Höhe einer marktüblichen Verzinsung nicht belastet werden.

Steuersystematische Grundlage einer solchen Belastungsentscheidung ist, dass Ersparnisse aus versteuertem Einkommen gebildet werden und daher der Ertrag dieser Ersparnisse nicht ein weiteres Mal besteuert werden soll. Anderenfalls, so die Befürworter einer zinsbereinigten Einkommensteuer bzw. konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems<sup>22</sup>, werde das *Lebenseinkommen* als Leistungsfähigkeitsindikator ungleichmäßig belastet. Der Sparer würde wegen der Zinsbesteuerung mehr Steuern entrichten als der Sofortkonsument mit ursprünglich gleich hohen Einkünften z. B. aus nichtselbständiger Arbeit. Weil der Sofortkonsument in Ermangelung von Ersparnissen keine Zinseinkünfte erzielt, zahlt er hierauf – anders als der Sparer – auch keine Einkommensteuer. Trotz eines gleich hohen Arbeitseinkommens, d. h. trotz einer ursprünglich gleich hohen Leistungsfähigkeit trägt der Sparer im Ergebnis mehr zur Finanzierung des Gemeinwesens bei als der Sofortkonsument, er ist steuerlich höher belastet.

---

21 Jedenfalls zeitlich zustimmend wohl auch *Homburg*, FR 2007, 721 (727), der sich allerdings für einen Übergang zu einer „mäßigen“ Quellensteuer ausspricht (mit dem Hinweis auf deren Anrechenbarkeit im Ausland).

22 Vgl. grundlegend *J. Lang*, Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht, in *M. Rose* (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 291 ff.



Ohne den Streit zwischen traditioneller und konsumorientierter Einkommensteuer, zwischen perioden- und lebenszeitbezogener Sichtweise des Leistungsfähigkeitsprinzips hier vertiefen oder gar entscheiden zu wollen – dieser Streit ähnelt einem Glaubenskrieg und wird bereits seit Jahrhunderten geführt –, sei lediglich darauf hingewiesen, dass die Quellensteuerfreiheit von *Outbound*-Zinsen der symmetrischen Behandlung von Eigen- und Fremdkapitalvergütungen bei einer zinsbereinigten Einkommensteuer nicht schädlich, sondern sogar förderlich ist. Ergänzend wäre lediglich die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung zum Abzug von der unternehmenssteuerlichen Bemessungsgrundlage zuzulassen.<sup>23</sup> Vergütungen für Eigen- und Fremdkapital würden dann sowohl beim Zahlenden als auch beim Zahlungsempfänger gleich behandelt, nämlich jeweils nicht besteuert. Gestaltungen wären wegen der auch grenzüberschreitenden Symmetrie nicht länger möglich.

Die einzig denkbare Alternative, vor dem Hintergrund der Quellensteuerfreiheit grenzüberschreitender Zinsen eine symmetrische Behandlung von Eigen- und Fremdkapital herzustellen, wäre ein steuerliches Abzugsverbot für sämtliche Zinsaufwendungen. Zinsen und Dividenden würden auf Ebene der Kapitalgesellschaft gleichgestellt, nämlich jeweils aus versteuertem Einkommen geleistet. Ein solches generelles Zinsabzugsverbot würde den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aber in krasser Weise missachten und damit den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzen.<sup>24</sup> Das objektive Nettoprinzip würde vollumfänglich negiert, wenn Zinsaufwendungen ungeachtet des Vorliegens einer missbräuchlichen Gestaltung nicht länger steuerlich geltend gemacht werden könnten. Zinsen mindern als indisponibler Aufwand die steuerliche Leistungsfähigkeit grundsätzlich ebenso wie z. B. Lohnaufwand.

Ist ein generelles Abzugsverbot für Zinsaufwand aber gleichheitssatzwidrig und die zinsbereinigte Einkommensteuer wegen ihrer wohl jedenfalls kurzfristig negativen Aufkommenswirkungen<sup>25</sup> nicht realistisch, dürfte sich die Steuerpolitik auch weiterhin mit den Herausforderungen konfrontiert sehen, die aus der Asymmetrie der Besteuerung von Eigen- und Fremdkapi-

---

23 Vgl. zur Umsetzung dieses Konzepts in der (brasilianischen) Besteuerungswirklichkeit z. B. *Baier/Schmidt*, IStR 2010, 20 (21 f.). Die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung mit dem Zinssatz für langfristige brasilianische Anleihen ist außerbilanziell vom zu versteuernden Einkommen abzuziehen, ihre Ausschüttung unterliegt einem 15 %-igen Quellensteuerabzug.

24 Vgl. Nachweise zu steuerlichem Zinsabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip in Fn. 65.

25 Die unternehmenssteuerliche Bemessungsgrundlage würde um einen zusätzlichen Abzugsposten gemindert, nämlich die kalkulatorische Verzinsung des bilanzierten Eigenkapitals mit dem risikolosen Marktzinssatz, z. B. also 3 %. *Ceteris paribus*, d. h. vorbehaltlich eines Selbstfinanzierungseffekts, mindert dies das Steueraufkommen.

talvergütungen resultieren. Hintergrund von Gestaltungen ist stets, dass Zinsen in einem Land niedriger besteuert werden als in einem anderen.<sup>26</sup> Dies ermöglicht Steuersatz-Arbitrage, und zwar insbesondere durch die in den beiden nächsten Abschnitten IV und V dargestellten *thin cap*- und *fat cap*-Gestaltungen, d. h. einerseits unterkapitalisierte Inlandstöchter von Auslandskonzernen und andererseits überkapitalisierte ausländische Finanzierungstöchter von Inlandskonzernen.

#### IV. Unterkapitalisierung inländischer Töchter von Auslandskonzernen (*Thin Cap*)

##### 1. Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG a. F.)

Bei den *thin cap*-Gestaltungen wird ein Darlehen von einer ausländischen Mutter an eine inländische Tochter vergeben. Hierdurch lässt sich der inländische Zinsaufwand nahezu beliebig erhöhen. So sind Eigenkapital und Gesellschafterfremdkapital jedenfalls in Konzernstrukturen rechtlich und wirtschaftlich weitestgehend austauschbar.

Zunächst hatte die deutsche Finanzverwaltung versucht, der Minderung der inländischen Bemessungsgrundlage durch Gesellschafterzinsen mittels allgemeiner Missbrauchsgrundsätze zu begegnen, d. h. über die Anwendung von § 42 AO. Der Bundesfinanzhof bemühte allerdings auch im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit, wonach eine Zurverfügungstellung von Fremdkapital innerhalb des Rahmens gesellschaftsrechtlicher Kapitalaufbringungs- und Kapitalerhaltungsregelungen keinen Gestaltungsmissbrauch darstelle.<sup>27</sup> Infolgedessen sah sich der Gesetzgeber veranlasst, in 1994 mit § 8a KStG die Abzugsfähigkeit von Gesellschafterzinsen spezialgesetzlich zu begrenzen. Gesellschafterdarlehen an Inlandstöchter ausländischer Unternehmensgruppen durften hiernach das Anderthalbfache des jeweiligen Eigenkapitals nicht überschreiten, um steuerlich anerkannt zu werden. Gleiches galt im Ergebnis für Bankdarlehen, denen eine sog. *back to back*-Finanzierung zugrunde lag, d. h. denen spiegelbildliche Guthaben gegenüberstanden.<sup>28</sup>

Auch international ist es üblich, einer übermäßigen Fremdfinanzierung zu Lasten der jeweils inländischen Bemessungsgrundlage durch Gesellschafterfremdfinanzierungsregelungen vorzubeugen. Regelmäßig wird der Gestaltbarkeit gruppeninterner Darlehen dadurch Rechnung getragen, dass Gesellschafterzinsen nur eingeschränkt, nämlich im Rahmen von *safe*

26 Vgl. allg. zu den Herausforderungen, die internationale Steuersatzdisparitäten an die nationalen Steuerpolitiken stellen, *Lehner* in *DStJG* 30 (2007), 61 (76 ff.).

27 BFH v. 5.5.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532. Vgl. auch *Prinz*, FR 2009, 593.

28 Vgl. BMF-Schreiben v. 22.7.2005, BStBl. I, S. 829.

*haven*-Relationen zwischen Gesellschafterfremdkapital und lokalem Eigenkapital abzugsfähig sind.<sup>29</sup>

Unternehmensgruppen mit Sitz im jeweiligen Inland sind von derartigen *thin cap*-Regelungen im Ergebnis nicht betroffen. Es fehlt insoweit regelmäßig an einem wesentlich beteiligten ausländischen Anteilseigner, der über die Ausreichung von Gesellschafterdarlehen Inlandsgewinne absaugen könnte. Stattdessen haben inländische Unternehmensgruppen aber die entsprechenden *thin cap*-Regelungen im Ausland für ihre dortigen Tochtergesellschaften zu beachten. Somit bildete die globale Verbreitung der Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung einen internationalen Konsens zur Aufteilung des Besteuerungssubstrats aus dem mobilen Produktionsfaktor Kapital ab. Eine übermäßige Fremdkapitalisierung ihrer jeweiligen Auslandstöchter war weder ausländischen noch inländischen Unternehmensgruppen möglich.

## 2. Zinsschranke (§ 4h EStG)

Mit der Zinsschranke verlässt der deutsche Gesetzgeber diesen eingespielten Pfad der zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungsquellen.<sup>30</sup> Die Beschränkung des Abzugsverbots ist nicht länger auf gestaltungsanfällige Gesellschafterzinsen begrenzt. Deutschland bedient sich nunmehr mit § 4h EStG und § 8a KStG n. F. eines gänzlich neuen Instrumentariums, das nachfolgend steuersystematisch gewürdigt wird.

### a) Voller Zinsabzug ab durchschnittlicher Eigenkapitalausstattung (*Missbrauchsbezug Eigenkapital-Escape*, § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c) EStG)

Wie lässt sich die Zinsschranke konzeptionell einordnen? Im Unterschied zu dem Pfeilediagramm, mit dem die Zinsschranke einschließlich ihrer diversen *Escape*-Möglichkeiten üblicherweise – rechtstechnisch korrekt – dargestellt wird<sup>31</sup>, erschließt sich die dogmatische Grundlage der Zinsschranke, d. h. ihr *Missbrauchsbezug*, der in Ermangelung einer Beschränkung auf Gesellschafterzinsen nicht länger augenscheinlich ist, erst dann, wenn das Regel-Ausnahme-Verhältnis umgekehrt wird, das auch in den Begriffen „Eigenkapital-*Escape*“ und „*Stand-Alone-Escape*“ zum Ausdruck kommt.

Nach Umkehrung des rechtstechnischen Regel-Ausnahme-Verhältnisses ist Grundregel der Zinsschranke, dass jeglicher Zinsaufwand uneingeschränkt

<sup>29</sup> So empfiehlt z. B. Schön (IStR 2010, 882 [886, 888]) dem deutschen Gesetzgeber, zu einer modifizierten Fassung des § 8a KStG a. F. zurückzukehren, die den *Missbrauchscharakter* noch stärker betont und damit im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung auch nicht auf rein inländische Sachverhalte angewendet werden müsste. Dieser Empfehlung ist uneingeschränkt zuzustimmen.

<sup>30</sup> Vgl. Nachweise zur internationalen Beispiellosgkeit der Zinsschranke in Fn. 1.

<sup>31</sup> Vgl. z. B. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 29. Aufl. 2010, § 11 Rz. 55.

abzugsfähig ist. Die Ausnahme von dieser konzeptionellen Grundregel, die rechtstechnisch aus dem sog. Eigenkapital-*Escape* von § 4h Abs. 2 lit. c) EStG folgt, liegt vor, wenn die inländische Eigenkapitalausstattung im Konzernvergleich unterdurchschnittlich ist. Für diesen Fall nimmt die Zinsschranke unwiderleglich eine missbräuchliche Gestaltung zu Lasten des inländischen Fiskus an, die sie mit der Versagung des uneingeschränkten steuerlichen Zinsabzugs im Inland sanktioniert. Das vergleichsweise geringe Eigenkapital im Inland indiziert das Vorliegen von Missbrauch, es tritt an die Stelle eines vergleichsweise hohen Gesellschafterfremdkapitals des § 8a KStG a. F. Warum sollte das Inland auch mit weniger Eigenkapital ausgestattet werden als der Durchschnitt der Konzerngesellschaften, wenn nicht aus steuerlichen Gründen?

Womöglich lässt sich in Mischkonzernen der eine oder andere nichtsteuerliche Grund finden, warum die Eigenkapitalausstattung im Inland etwas niedriger sein sollte als im Ausland und damit im Konzerndurchschnitt. Im Großen und Ganzen steht aber wohl auch bei Mischkonzernen die Konzernbilanz im Mittelpunkt des nichtsteuerlichen Interesses. Auf Einzelabschlüsse von Tochtergesellschaften, die regelmäßig nicht einmal veröffentlicht werden und auf die allein sich die globale Allokation des konzernweiten Eigen- und Fremdkapitals auswirkt, dürfte es allenfalls in ganz wenigen Ausnahmefällen ankommen. Ein vergleichsweise geringes Eigenkapital im Inland ist damit jedenfalls nicht offensichtlich untauglich, das Vorliegen einer rein steuermotivierten Finanzierung und somit einer missbräuchlichen steuerlichen Gestaltung zu indizieren. Einer solchen unausgewogenen Finanzierung aber kann der Gesetzgeber nicht zuletzt in Anbetracht der Beliebigkeit konzerninterner Darlehensbeziehungen mittels einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift auch unter Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips entgegenwirken.<sup>32</sup>

Ein überspitztes Beispiel illustriert diese Überlegung: Weist ein Konzern eine Eigenkapitalquote von 100 % auf und verfügt somit über keinerlei externe Verbindlichkeiten, begehrt aber dennoch infolge konzerninterner Darlehensbeziehungen einen nennenswerten steuerlichen Zinsabzug in Deutschland, dürfte sich der inländische Fiskus zu Recht fragen, ob hier nicht womöglich eine missbräuchliche Steuergestaltung vorliegt, gegen die er angemessen gesetzgeberisch vorgehen kann.

32 Vgl. zur Rechtfertigungsfähigkeit der Missbrauchsabwehr im Hinblick auf eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips z. B. *Musil/Volmering*, DB 2008, 12 (15), die den Gestaltungs- und Typisierungsspielraum des Gesetzgebers bei der Rechtfertigung von Abweichungen vom Nettoprinzip bei der Zinsschranke allerdings als überschritten ansehen. Ebenso *Hey* in *Tipke/Lang* (Fn. 31), § 11 Rz. 5: „Mit § 4h EStG, § 8a KStG schießt der Gesetzgeber aber weit über das Ziel [der Missbrauchsabwehr] hinaus.“ Vgl. zur gemeinschaftsrechtlichen Dimension der Missbrauchsabwehr *Englisch*, *StuW* 2009, 3 ff.

Sowohl nach den alten als auch nach den neuen Vorschriften zur Vermeidung einer steuerlichen Unterkapitalisierung existiert also ein Tatbestandsmerkmal, das einen sachgerechten Bezug zum Gestaltungsmissbrauch aufweist. Statt wie § 8a KStG a. F. auf Gesellschafterfremdkapital zu rekurrieren vergleicht der gesetzliche Tatbestand der §§ 4h EStG, 8a KStG n. F. die Eigenkapitalausstattung, die dem inländischen Zinsabzug zugrunde liegt, mit jener der gesamten Unternehmensgruppe. Wird das Inland mit ausreichend Eigenkapital ausgestattet, ist der Zinsaufwand vollumfänglich abzugsfähig. Ist das Eigenkapital der Inlandstochter aber im Gruppenvergleich unterdurchschnittlich, wird Missbrauch vermutet und mit einer Versagung des unbegrenzten inländischen Zinsabzugs geahndet.

Systematisch zutreffend wäre es allerdings, den Zinsabzug bei im Gruppenvergleich unterdurchschnittlichem Eigenkapital nicht vollumfänglich auszuschließen. Mit einer „soweit“-Regelung wäre der Zinsabzug vielmehr nur insoweit zu limitieren als er auf überdurchschnittlich hohes inländisches Fremdkapital entfällt. So wird die inländische Bemessungsgrundlage ja lediglich im Hinblick auf dieses überschießende Fremdkapital übermäßig beansprucht, nur insoweit indiziert der Eigenkapitalquotenvergleich eine missbräuchliche Gestaltung.

*b) Nichtaufgriffsgrenze 30 % EBITDA (Regel-Ausnahme-Verhältnis)*

Einen gewissen Ausgleich für das Fehlen einer „insoweit“-Regelung, die lediglich Zinsaufwendungen vom Betriebsausgabenabzug ausschließen würde, die auf überdurchschnittlich hohes Fremdkapital entfallen, bewirkt die 30 %-EBITDA-Grenze des § 4h Abs. 1 EStG. Diese ausdrückliche – eigenkapitalunabhängige – Zinsabzugserlaubnis weist konzeptionell den Charakter einer Nichtaufgriffsgrenze auf. Hiernach sind Zinsen nämlich stets, d. h. auch bei überdurchschnittlicher und damit grundsätzlich missbrauchsverdächtiger Fremdkapitalausstattung im Inland, bis zu 30 % des inländischen EBITDA abzugsfähig, dem steuerlichen Gewinn vor Zinsen und Regelabschreibungen. Wer also über hohe operative inländische Gewinne verfügt, kann Zinsaufwand auch bei überdurchschnittlicher Fremdkapitalfinanzierung des Inlands geltend machen.<sup>33</sup>

Zusammengefasst ist die Zinsschranke grundsätzlich ebenso wie § 8a KStG a. F. geeignet, der missbräuchlichen Fremdkapitalisierung von Inlandstöchtern ausländischer Konzerne vorzubeugen. Allein die Rückausnahme vom

<sup>33</sup> Auch insoweit erweist sich die Unternehmenssteuerreform demnach als „Reform für Siegertypen“ (so *W. Schön* in der Frankfurter Allgemeinen Zeitung, 15.3.2007, S. 12). Dass die Zinsschranke wegen der 30 %-EBITDA-Nichtaufgriffsgrenze bei profitablen Inlandstöchtern von Auslandskonzernen zu einem höheren Zinsabzug als nach § 8a KStG a. F. führt, wurde womöglich nicht ausreichend bedacht. Vgl. insoweit auch *Töben/Fischer*, GmbH 2007, 532 („volkswirtschaftlicher Schaden größer als erhoffter Finanzierungseffekt“).

Eigenkapital-*Escape* in § 8a Abs. 3 KStG ist insoweit nachbesserungsbedürftig, damit dem uneingeschränkten Zinsabzug bei konzerndurchschnittlicher Eigenkapitalausstattung keine rein verwaltungspraktischen Gesichtspunkte entgegenstehen. So ist die sog. schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung auf inländische Sachverhalte zu beschränken, um den entsprechenden Nachweis praktikabel zu gestalten. Zudem sollte eine *de minimis*-Regelung vorgesehen werden, nach der z. B. solche Konzerngesellschaften von der Nachweispflicht ausgenommen werden, die weniger als 1 % des negativen Zinssaldos eines Konzerns auf sich vereinen.<sup>34</sup> Anderenfalls wäre z. B. auch jedes noch so kleine *Joint Venture* im Ausland für deutsche Zinsschrankenwerke zu überwachen.

### c) Freigrenze 3 Mio. Euro

§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a) EStG sieht eine Freigrenze vor, die inzwischen (auch dauerhaft) von zunächst 1 Mio. Euro auf 3 Mio. Euro erhöht wurde.<sup>35</sup> Diese Freigrenze bewahrt zahlreiche kleinere und mittlere Unternehmen (Stichwort „Atomisierungsmodell“) von der Zinsschranke. Üblicherweise fällt es schwer, eine steuersystematische Rechtfertigung für Freigrenzen zu finden – schaffen sie doch ein Sondersteuerrecht für kleinere Unternehmen und stellen damit die Sinnhaftigkeit der grundsätzlichen Regelung in Frage. Denn warum sollte eine Steuervorschrift bei „großen“ Unternehmen sachgerecht sein, die der Gesetzgeber kleineren Unternehmen nicht zumuten will?

Im Hinblick auf die Freigrenze der Zinsschranke lässt sich allerdings anführen, dass die §§ 4h EStG, 8a KStG auf grenzüberschreitende Finanzierungs-gestaltungen zielen, die regelmäßig eine gewisse Unternehmensgröße voraussetzen. Um die Zinsschranke nicht noch komplexer werden zu lassen, erscheint eine pauschale Herangehensweise vertretbar, die einem Fremdfinanzierungsvolumen von nunmehr ca. 60 Mio. Euro und damit wohl wesentlichen Teilen des Mittelstands eine Bereichsausnahme von der Zinsschranke gewährt.<sup>36</sup>

34 Vgl. zu weiteren Vorschlägen einer *de minimis*-Regelung z. B. Herzig/Böhn, DB 2009, 2341 (2347).

35 Vgl. Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), BGBl. I 2008, 1059 sowie Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Fn. 3).

36 Bei einem Zinssatz von 5 % resultieren aus Darlehen von 60 Mio. Euro Zinsaufwendungen von 3 Mio. Euro.

## V. Überkapitalisierung ausländischer Finanztöchter von Inlandskonzernen (*Fat Cap*)

### 1. Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG)

Auslandskonzerne können ihre inländische Steuerbelastung missbräuchlich dadurch reduzieren, dass sie ihre Inlandstöchter mit übermäßig viel Fremdkapital ausstatten. Insoweit greifen die im vorangehenden Abschnitt erörterten *thin cap*-Regelungen. Inlandskonzernen hingegen steht die folgende Gestaltungs- und auch Missbrauchsmöglichkeit offen, auch als sog. *fat cap*-Gestaltung bezeichnet<sup>37</sup>: Eine Tochtergesellschaft im niedrig besteuerten Ausland wird mit Eigenkapital ausgestattet und verwendet dieses Eigenkapital postwendend für eine Darlehensvergabe an die inländische Muttergesellschaft. Die Zinsen hierauf werden von der Mutter als Darlehensnehmerin im Inland von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Im Ausland unterliegen diese Zinsen annahmegemäß keiner oder einer nur vergleichsweise niedrigen Besteuerung. Sie können damit als steuerlich weitgehend unbelastete Dividenden ins Inland zurückkehren, wobei auch die Repatriierung zu 95 % steuerbefreit ist, § 8b Abs. 1 KStG. Im Ergebnis kann auf diesem Wege über konzerninterne Darlehensbeziehungen die inländische Bemessungsgrundlage ausgehöhlt werden.

Um inländischen Unternehmensgruppen diese Gestaltungsmöglichkeit zu nehmen, haben die Steuergesetzgeber weltweit Regelungen einer sog. Hinzurechnungsbesteuerung implementiert, beginnend mit der *Subpart F* bzw. *CFC-Legislation der Kennedy-Administration* in den USA der 60er Jahre und gefolgt von Deutschland mit den §§ 7 ff. AStG. Hiernach hat die inländische Mutter die Zinseinnahmen der niedrig besteuerten Auslandstochter zu besteuern als wären es ihre eigenen Einkünfte (Hinzurechnung). Unter bestimmten Voraussetzungen – und innerhalb der EU unter Beachtung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der *Cadbury Schweppes*-Entscheidung des EuGH<sup>38</sup> – wird also das Trennungsprinzip durchbrochen, das der Besteuerung von Kapitalgesellschaften üblicherweise eigen ist, nämlich bei Inlandsbeherrschung, Niedrigbesteuerung und passiven Einkünften der Auslandstochter.

Wie bei den *thin cap*-Gestaltungen ausländischer Unternehmensgruppen rechtfertigt die Gestaltbarkeit konzerninterner Darlehensbeziehungen auch bei den *fat cap*-Gestaltungen von Inlandskonzernen eine Neutralisierung des rein künstlichen Zinsabzugs. Hier befindet sich die deutsche Steuer-

37 Vgl. z. B. Zusammenfassender Bericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ v. 13.11.2007, CCCTB/WP/095/de, S. 10 Tz. 48.

38 Vgl. EuGH-Urteil v. 12.9.2006 – C-196/04, EuGHE 2006 S. I-07995, *Cadbury Schweppes*.

rechtsordnung im Rahmen der internationalen Gepflogenheiten, innerhalb der EU jedoch in einem gewissen Spannungsfeld mit dem Gemeinschaftsrecht.<sup>39</sup>

## 2. Zinsschranke (§ 4h EStG)

Neben der Hinzurechnungsbesteuerung des AStG ist auch die Zinsschranke geeignet, *fat cap*-Gestaltungen zu begegnen, d. h. der Darlehensvergabe ins Inland durch niedrig besteuerte ausländische Tochtergesellschaften, die zuvor mit entsprechendem Eigenkapital dotiert wurden. Ist die Eigenkapitalquote im Inland in einer gegebenen Ausgangssituation ebenso hoch wie im Konzern, d. h. kann der inländische Zinsaufwand wegen des Eigenkapital-*Escape* des § 4h Abs. 2 lit. c) EStG im Inland uneingeschränkt steuerlich geltend gemacht werden, führt eine *zusätzliche* Darlehensvergabe durch eine niedrig besteuerte Auslandstochter zwingend dazu, dass die inländische Eigenkapitalquote nunmehr den Konzerndurchschnitt unterschreitet und der Zinsaufwand somit (vorbehaltlich der 30 %-EBITDA-Nichtaufgriffsgrenze<sup>40</sup>) nicht länger abzugsfähig ist. Die Eigenkapitalquote im Inland sinkt infolge des zusätzlichen Darlehens, ohne dass sich die Eigenkapitalquote des Konzerns verändern würde. So werden gruppeninterne Darlehen im Konzernabschluss (nach IFRS oder HGB) herauskonsolidiert.

Diesen Wirkungsmechanismus der Zinsschranke zeigt folgendes Beispiel einer inländischen Konzernobergesellschaft, die mit 50 % Eigenkapital und 50 % Fremdkapital finanziert war, ihren Zinsaufwand aber durch Aufnahme eines zusätzlichen Darlehens bei einer Auslandstochter erhöht hat, die sie zuvor mit entsprechendem Eigenkapital versorgt hat.

*Mutter D-GmbH Inland (Einzelabschluss Inland)*  
(EK-Quote 45 %)

20	T Corp Irland	Eigenkapital	100
20	Kasse	FK extern	100
180	Maschinen	FK Irland T	20
220			220

<sup>39</sup> Vgl. zu den diesbezüglichen Substanzerfordernissen z. B. *Köhler/Eicker*, DStR 2007, 331 (333); *Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Loseblatt, Vor §§ 7–14 AStG Rz. 261 („Es dürfte demgegenüber nicht genügen, wenn lediglich eine geringe Anzahl von (möglicherweise sogar langfristigen) Darlehensverträgen durch eine Sekretärin bzw. einen Geschäftsführer verwaltet wird.“).

<sup>40</sup> Vgl. dazu oben Abschnitt IV.2b).



*Finanzierungstochter T Corp Irland  
(EK-Quote 100 %)*

20	Forderung D-GmbH	EK	20
20			20

*Mutter D-GmbH Inland (Konzernabschluss)  
(EK-Quote 50 %)*

20	Kasse	Eigenkapital	100
180	Maschinen	FK extern	100
200			200

Auch ohne Beteiligungsbuchwertkürzung, deren Verzichtbarkeit im nachfolgenden Abschnitt VI ausführlich erörtert wird, misslingt der Eigenkapital-*Escape* im vorstehenden Beispiel, was wegen der künstlichen Einschaltung der ausländischen (vermutlich niedrig besteuerten) Finanzierungstochter steuersystematisch auch gut nachvollziehbar ist. Die konzerninterne Fremdfinanzierung lässt die Eigenkapitalquote des inländischen Betriebs der D-GmbH auf 45 % sinken, während die Eigenkapitalquote des Konzerns, von der gruppeninternen Finanzierungsstruktur unbeeinflusst bei 50 % verbleibt, d. h. der Relation entspricht, die der Einzelabschluss ohne das eigenkapitalfinanzierte Darlehen bei der irländischen Tochter aufgewiesen hätte. Der Zinsabzug des inländischen Betriebs ist somit auf 30 % des inländischen EBITDA beschränkt. Diese Wirkung der Zinsschranke bei *fat cap*-Gestaltungen ist umso wesentlicher als den klassischen Hinzurechnungsregelungen seit der *Cadbury Schweppes*-Entscheidung des EuGH jedenfalls innerhalb der EU teilweise der Boden entzogen ist.<sup>41</sup>

## VI. Eigenkapitalausstattung inländischer Unternehmen mit operativen Auslandstöchtern – Kein voller Zinsabzug trotz überdurchschnittlicher Eigenkapitalausstattung

### 1. Inländische Unternehmen: Kein Eigenkapital-*Escape* wegen Kürzung auch ausländischer Beteiligungsbuchwerte

Grundweg unterschiedlich ist die steuerliche Situation von internationalen Unternehmensgruppen mit inländischer Konzernobergesellschaft, die nicht über *fat cap*-Gestaltungen, d. h. niedrig besteuerte ausländische Finanzierungsgesellschaften verfügen, sondern neben ihrer inländischen Tätigkeit schlicht operatives Auslandsgeschäft bzw. ausländische Tochtergesellschaften zu finanzieren haben, die dieses operative Geschäft betreiben. Hier wirkt die gegenwärtige Ausgestaltung der Zinsschranke verheerend und diskrimi-

<sup>41</sup> Vgl. Nachweise in Fn. 39.

nirt Inlands- gegenüber Auslandskonzernen, was jedenfalls die Parteien des Koalitionsvertrags vom 26. Oktober 2009 auch bereits erkannt haben.<sup>42</sup>

Warum führt die Anwendung der Zinsschranke auf Inlandskonzerne zu so großen Verwerfungen, die dem Gesetzgeber des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vermutlich gar nicht bewusst waren? Ursächlich ist allein die sog. Beteiligungsbuchwertkürzung gemäß § 4h Abs. 2 lit. c) Satz 5 EStG. Nach dieser Vorschrift sind die Buchwerte an sämtlichen Konzerngesellschaften vom inländischen Eigenkapital abzuziehen. Weil inländische Beteiligungen einer Unternehmensgruppe regelmäßig via Ergebnisabführungsverträge in den ertragsteuerlichen Organkreis einbezogen sind und dieser ertragsteuerliche Organkreis gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG als ein Betrieb für Zwecke der Zinsschranke gilt, d. h. die Beteiligungsbuchwerte der inländischen Organgesellschaften somit im Rahmen eines „steuerlichen Teilkonzernabschlusses“<sup>43</sup> herauskonsolidiert werden, betrifft die Beteiligungsbuchwertkürzung im Wesentlichen Auslandsgesellschaften.

Sobald eine inländische Unternehmensgruppe über eine oder mehrere Auslandstöchter verfügt, versperrt die Beteiligungsbuchwertkürzung faktisch den Eigenkapital-*Escape*, und zwar auch dann wenn der inländische Betrieb im Konzernvergleich mit vergleichsweise viel Eigenkapital ausgestattet ist. Dies liegt darin begründet, dass das inländische Eigenkapital rechnerisch zuvörderst den Auslandsbeteiligungen zugeordnet wird und damit für Zinsschranken zwecke verloren ist, bei einer gewissen Auslandspräsenz von Inlandskonzernen damit rechnerisch regelmäßig sogar negativ wird.

Illustriert sei dies an einem Beispiel einer inländischen Konzernobergesellschaft, die mit 40 % Eigenkapital finanziert ist (D-GmbH). Die Aktivseite teilt sich zur Hälfte, d. h. zu je 50, auf Maschinen einerseits und eine Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft T-Corp andererseits auf. Die Auslandstochter ist mit wesentlich weniger Eigenkapital finanziert. Maschinen im Wert von 250 wurden im Ausland zu 80 %, nämlich mit 200 fremdfinanziert. Aus der Eigenkapitalquote im Inland von 40 % und im Ausland von 20 % folgt eine Eigenkapitalquote des Konzerns von 13 %. Maschinen von insgesamt 300 steht ein Eigenkapital von 40 gegenüber.

---

42 Vgl. Nachweis in Fn. 2 („Escape-Klausel überarbeiten und für deutsche Konzerne anwendbar machen“).

43 *Herzig/Liekenbrock*, Ubg. 2009, 750 (752). Ebenfalls ausführlich zu den verwaltungspraktischen Anwendungsproblemen des Eigenkapital-Escape gerade im Rahmen einer Organschaft *Frotscher* in *Frotscher/Maas, Loseblatt*, § 8a KStG Rz. 31 i. V. m. § 15 KStG Rz. 45 ff. (Stand 90. Erg.-Lief. 1/2008), sowie *Stangl/Hageböke* in *Schaumburg/Rödter* (Hrsg.), *Unternehmensteuerreform 2008, 2007*, S. 481 ff.

*Mutter D-GmbH Inland (Einzelabschluss Inland)*  
(EK-Quote 40 %)

50	T Corp Ausland	Eigenkapital	50
50	Maschinen	Fremdkapital	50
100			100

*T Corp Ausland*  
(EK-Quote 20 %)

250	Maschinen	Eigenkapital	50
		Fremdkapital	200
250			250

*Mutter D-GmbH Inland (Konzernabschluss)*  
(EK-Quote 13 %)

300	Maschinen	Eigenkapital	50
		Fremdkapital	250
300			300

Da die Eigenkapitalquote der inländischen Mutter D-GmbH sowohl die Eigenkapitalquote der Auslandstochter T Corp als auch die Eigenkapitalquote des Konzerns deutlich übersteigt, würde man vermuten, dass der D-GmbH der Eigenkapital-*Escape* unproblematisch gelingt und somit der Zinsabzug im Inland unbeschränkt möglich ist. Dem ist aber nicht so, und zwar allein wegen der Beteiligungsbuchwertkürzung. So führt die vollumfängliche Kürzung des inländischen Eigenkapitals um den ausländischen Beteiligungsbuchwert zu einem rechnerisch negativen Eigenkapital im Inland: 40 Eigenkapital abzüglich 50 Beteiligungsbuchwert ist kleiner Null und damit niedriger als die Eigenkapitalquote des Konzerns, auch wenn diese – wegen der mit 80 % vergleichsweise hohen Fremdfinanzierung der Auslandstochter – ohnehin nur 13 % beträgt.

Dem Vernehmen nach ist auch innerhalb der Finanzverwaltung bekannt, dass infolge der Beteiligungsbuchwertkürzung auch nicht einen einzigen Inlandskonzern mit nicht gänzlich zu vernachlässigenden grenzüberschreitenden Aktivitäten der Eigenkapital-*Escape* gelingt. Allen Inlandskonzernen ist somit der uneingeschränkte Zinsabzug verwehrt. Auch bei einer im Konzernvergleich angemessenen oder sogar weit überdurchschnittlichen Eigenkapitalfinanzierung des Inlands verbleibt allein die Nichtaufgriffsgrenze von 30 % EBITDA, vgl. dazu oben Abschnitt IV.2b). Auslandskonzerne hingegen sind von der Buchwertkürzung keineswegs ebenso zwangsläufig

betroffen wie Inlandskonzerne. So müssen Auslandskonzerne ihre Beteiligungen – anders als Inlandskonzerne – nicht zwingend im Ergebnis in Deutschland halten. Der Konzernaufbau Ausland – Deutschland – Ausland erscheint sogar eher ungewöhnlich.

Eine pauschale EBITDA-Begrenzung des inländischen Zinsabzugs ohne Eigenkapital-*Escape* aber dürfte in Ermangelung eines sachgerechten Missbrauchsbezugs mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar sein. Deshalb kann auch der Ruf nach Steuervereinfachung eine Streichung des Eigenkapital-*Escape* nicht rechtfertigen.<sup>44</sup> Eine alleinige 30 %-EBITDA-Begrenzung ignoriert sachwidrigerweise die häufig gänzlich unterschiedlichen Fremdkapitalbedürfnisse der Unternehmen. Diese hängen z. B. von der Branche ab, dem Risiko-Profil der Investoren oder dem Geschäftsverlauf der Vergangenheit, die sich jeweils unterschiedlich auf die individuelle Ausprägung des objektiven Nettoprinzips, die Höhe der Erwerbsaufwendungen auswirken.<sup>45</sup>

*a) Keine Rechtfertigung durch (angeblich) nur temporäres Abzugsverbot*

Eine reine 30 %-EBITDA-Nichtaufgriffsgrenze für Inlandskonzerne kann insbesondere auch nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass es sich wegen des Zinsvortrags doch „nur“ um ein vorübergehendes Zinsabzugsverbot handele. So wird das Abzugsverbot trotz Zinsvortrag regelmäßig permanenter Natur sein, und zwar nicht nur wegen des Untergangs des Zinsvortrags bei Umstrukturierungen<sup>46</sup> oder Anteilseignerwechsel im Sinne von § 8c KStG. Wesentlicher erscheint, dass zahlreiche seriöse Geschäftsmodelle existieren, die mit einer Eigenkapitalquote unter 30 % dauerhaft profitabel sind, d. h. mit ihrem wirtschaftlich tragbaren Zinsaufwand permanent über der 30 %-EBITDA-Grenze liegen und somit zu keinem Zeitpunkt über die EBITDA-Überschüsse verfügen, die die Nutzung eines Zinsvortrags voraussetzt. Beispielhaft angeführt sei hier die Immobilienfinanzierung, bei der selbst im privaten Bereich auch konservative Banken nicht mehr als 20 % Eigenkapital verlangen. Eine 30 %-EBITDA-Begrenzung bedeutet hier ein dauerhaftes, systemimmanentes Zinsabzugsverbot, Zinsvorträge können in Ermangelung von EBITDA-Überschüssen auch in Zukunft nicht genutzt werden.

<sup>44</sup> Vgl. zu diesem Vorschlag z. B. den Nachweis in Fn. 5.

<sup>45</sup> Vgl. allgemein zum Nettoprinzip BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., DSStR 2008, 2460 (Pendlerpauschale): „Die für die Lastgleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den privaten existenzsichernden Aufwendungen andererseits.“

<sup>46</sup> Vgl. § 4 Abs. 2 Satz 2, 12 Abs. 3, 15 Abs. 3 UmwStG.

Dies illustriert folgendes Beispiel: Ein Grundstück wurde zu 200 Mio. Euro erworben und zu 80 % fremdfinanziert. Der Zinssatz betrage 6 %, die Mietrendite 8 %. 9,6 Mio Euro Zinsen (= 6 % \* 160 Mio. Euro Fremdkapitalanteil) stehen 16 Mio. Mieteinnahmen und damit EBITDA gegenüber. Die Zinsen können somit nur zur Hälfte, nämlich in Höhe von 4,8 Mio. Euro (= 30 % \* 16 Mio. Euro EBITDA) abgezogen werden. Der Zinsvortrag in Höhe der verbleibenden 4,8 Mio. Euro Zinsen läuft ins Leere, weil auch in den nächsten Jahren der Zinsaufwand 30 % des EBITDA deutlich übersteigen wird, und zwar trotz einer hohen Rentabilität der Immobilieninvestition und eines vergleichsweise geringen Fremdkapitalanteils.

Wegen seiner Quasi-Permanenz verfügt der Zinsvortrag auch nicht über die Qualität, die der Verlustvortrag bei der Mindestbesteuerung gemäß § 10d Abs. 2 EStG aufweist.<sup>47</sup> Grundvoraussetzung des dauerhaften Bestands eines Unternehmens ist, dass jedenfalls über sämtliche Perioden hinweg ein Gesamtgewinn erwirtschaftet wird. Idealtypisch sind also sämtliche Verlustvorträge trotz § 10d Abs. 2 EStG im Lebenszyklus eines Unternehmens abzugsfähig. Grundvoraussetzung des dauerhaften Bestands eines Unternehmens ist es aber nicht, eine Eigenkapitalquote von 30 % zu haben. Auch 20 % können z. B. ausreichen, um dauerhaft profitabel zu sein. Bei einer Eigenkapitalquote von 20 % kann der Zinsvortrag aber auch bei unendlicher Lebensdauer nicht genutzt werden. Deshalb greift das Argument der Betriebsausgaben-„Streckung“<sup>48</sup>, das bereits bei § 10d Abs. 2 EStG fragwürdig ist, bei der Zinsschranke des § 4h EStG erst recht nicht.

*b) Keine Rechtfertigung durch Steuerfreiheit von Auslandsdividenden  
(Rechtsgedanke § 3c EStG)*

Angesichts der offensichtlichen Unzulänglichkeiten der Beteiligungsbuchwertkürzung könnte der Eindruck entstehen, dass der Gesetzgeber womöglich eine § 3c-Lösung für Auslandsdividenden angestrebt hat, d. h. eine Veragung des Zinsabzugs für den Erwerb von Auslandsbeteiligungen durch die Hintertür.<sup>49</sup> Vordergründig scheint ein solches Konzept nicht abwegig. Warum sollen Zinsen für Auslandsbeteiligungen abzugsfähig sein, wenn Auslandsdividenden im Inland steuerfrei vereinnahmt werden können?

Eine solche Sichtweise geht bei näherer Betrachtung aber fehl, und zwar nicht nur wegen der verbleibenden 5 %-Besteuerung des § 8b Abs. 5 KStG und des

<sup>47</sup> Zu Ähnlichkeiten der Zinsschranke mit der Mindestbesteuerung vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas, Loseblatt*, § 8a KStG Rz. 3 ff. (Stand 90. Erg.-Lfg. 1/2008).

<sup>48</sup> So ist wohl der BFH zu verstehen, wenn er zu dem Ergebnis der Verfassungskonformität der Mindestbesteuerung gelangt, vgl. BFH-Beschluss v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. 2001 II, 552.

<sup>49</sup> So wohl auch *Rödter*, ZHR 171 (2007), 394 f.; *Rödter/Stangl*, DB 2007, 479 sowie *Heuermann* in *Blümich, Loseblatt*, § 4h EStG Rz. 13 a.E. (Stand 97. Erg.-Lfg. 12/2007).

Umstands, dass Auslandsdividenden nicht in das inländische EBITDA einfließen und deshalb bereits für die Nichtaufgriffsgrenze der Zinsschranken-zwecke unbeachtlich sind, d. h. über die 30 %-EBITDA-Regelung kein zusätzliches Zinsabzugspotential schaffen.

So sind Auslandsdividenden ebenso wenig wie Inlandsdividenden wirtschaftlich steuerfreie Einkünfte, für die allein es einer Regelung wie § 3c EStG bedarf. Das Außer-Ansatz-Bleiben von Dividenden gemäß § 8b KStG berücksichtigt vielmehr pauschalierend die unternehmenssteuerliche Vorbelastung im In- oder Ausland<sup>50</sup>.

Am Ende wird mit der § 8b-Steuerbefreiung für Dividenden kein anderes Ergebnis erreicht als mit der Vollbesteuerung von Dividenden zu Zeiten des Anrechnungsverfahrens, bei dem die in- oder ausländische Körperschaftsteuerbelastung der Tochtergesellschaft zur direkten oder indirekten Körperschaftsteueranrechnung bei der inländischen Muttergesellschaft berechnete. Technisch waren Dividenden vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zwar steuerpflichtig – weshalb auch niemand auf die Idee gekommen sein dürfte, hierauf § 3c EStG anzuwenden –, das Belastungsergebnis entsprach wegen der Anrechnungsberechtigung aber regelmäßig der heutigen Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 KStG. Die Auslandsdividenden sind auch nicht etwa niedrig besteuert oder passiv, würde doch sonst die Hinzurechnungsbesteuerung greifen. Bei Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer würde somit – gerade bei einem Körperschaftsteuersatz von nur 15 % – ohnehin regelmäßig kein residueller inländischer Besteuerungsanspruch verbleiben. Auch deshalb ist die etwaige rechtspolitische Anwendung des Rechtsgedankens von § 3c EStG auf Auslandsdividenden ebenso verfehlt wie international unüblich<sup>51</sup>.

## 2. Verzicht auf Beteiligungsbuchwertkürzung bei Auslandsgesellschaften

Die für Inlandskonzerne – waren sie doch von der Vorgängervorschrift § 8a KStG a. F. gar nicht betroffen<sup>52</sup> – ebenso einschneidende wie überraschende Beteiligungsbuchwertkürzung findet in der Gesetzesbegründung zum Un-

50 Dies zeigt auch die Parallelüberlegung zu freigestellten Betriebsstätteneinkünften. So hat die DBA-rechtliche Freistellung kein Zinsabzugsverbot im Inland zur Folge. Ebenso wie freigestellte Betriebsstätteneinkünfte sind aber auch Auslandsdividenden bereits steuerlich belastet.

51 Vgl. dazu dass es „in (fast) allen anderen Industriestaaten – insbesondere auch in Europa – möglich ist, Finanzierungsaufwand – auch im Zusammenhang mit der Akquisition von Beteiligungen – steuerlich geltend zu machen“ Köhler, DStR 2007, 597 (601).

52 Dies galt auch für § 8a KStG a. F. in der Fassung nach dem EuGH-Urteil in der Rs. *Lankehorst-Hoborst* (C-324/00, EuGHE 2002, S. I-1179). So war der Zinsabzug der einen Inlandstochter der Zinsertrag der anderen Inlandstochter, und Inlandskon-

ternehmensteuerreformgesetz 2008 mit keinem Wort Erwähnung. Dem Vernehmen nach ging es dem Gesetzgeber bzw. dessen „Berater“, dem Bundesfinanzministerium, um den sog. Kaskadeneffekt. Bei einer Beteiligungskette über mehrere Gesellschaften droht bei Regelungen, die den Zinsabzug vom Eigenkapital abhängig machen, eine Mehrfachberücksichtigung desselben Eigenkapitals, nämlich wenn die Tochter das von der Mutter erhaltene Eigenkapital wieder in die Enkelin einlegt usw. und auf jeder Beteiligungsebene hierfür ein Zinsabzug begehrt wird.<sup>53</sup>

Die künstliche Vervielfältigung von Eigenkapital bei Beteiligungsketten droht aber nur bei Inlandstöchtern. Eigenkapital, das in eine Auslandstochter eingelegt wird, ist für den Zinsabzug in Deutschland irrelevant. Infolgedessen reicht es zur Vermeidung des Kaskadeneffekts aus, wenn die Beteiligungsbuchwerte von *Inlandstochtergesellschaften* gekürzt werden. Dann unterbleibt eine Doppel- bzw. Mehrfachzählung von Eigenkapital für inländische Besteuerungszwecke – es erfolgt lediglich eine Einmalberücksichtigung auf Ebene der Muttergesellschaft und keine weitere Zählung auf Ebene einer Tochtergesellschaft bzw. einer beliebig tief gestaffelten nachgeordneten Beteiligungstufe.<sup>54</sup>

---

zerne haben regelmäßig keinen wesentlich beteiligten Anteilseigner im Ausland, der eine grenzüberschreitende Gesellschafterfremdfinanzierung bereitstellen könnte.

53 Vgl. z. B. *Herzig*, DB 1994, 168 (173). Diese Kaskaden- bzw. Vervielfältigungseffekte waren bereits bei der Vorgängerregelung der Zinsschranke, d. h. § 8a KStG a. F. zu beachten und wurden von *Gosch* zutreffend als „überschießend“ beschrieben: „überschießende Effekte durch Mehrfachberücksichtigung der [Beteiligungsbuchwerte] in Beteiligungsketten (mit der Folge eines erhöhten anteiligen Fremdkapitals und damit *safe haven* i. S.d. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG)“, vgl. *Gosch* in *Gosch*, Körperschaftsteuergesetz, 2005 2. Aufl. 2009, § 8a KStG Rz. 201.

54 Dies hat *Herzig* bereits in 1994 im Rahmen seiner Vorarbeiten zu § 8a KStG a. F. erkannt, indem er als Alternative zu einer (inländischen) Beteiligungsbuchwertkürzung eine Konsolidierung sämtlicher inländischer Konzerngesellschaften darstellte, die die Sonderregelung des § 15 Nr. 3 KStG für Organgesellschaften faktisch zur Folge hat, vgl. *Herzig*, DB 1994, 168 (173): „Eine sachgerechte Lösung zur Bewältigung der Konzernproblematik könnte [alternativ zu einer Beteiligungsbuchwertkürzung] durch ein Abstellen auf die Konzernbilanz erreicht werden. Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung würde die Aufblähung des Eigenkapitals beseitigt; für den *safe haven* würde sich ein Anknüpfen an das Konzerneigenkapital anbieten. Nach intensiven Beratungen hat die Arbeitsgruppe davon abgesehen, einen solchen Lösungsweg [Konzernbetrachtung] vorzuschlagen. Maßgeblich für die Überlegung war, dass der Konzernabschluss steuerlich grundsätzlich irrelevant ist und ausschließlich für die Ermittlung des *safe haven* steuerliche Relevanz erlangen würde. Es müsste sich außerdem um einen spezifischen Konzernabschluss handeln, der ausschließlich Inlandsgesellschaften umfasst und ausländische Beteiligungen nicht einbezieht.“

*a) Beteiligungsbuchwertkürzung nur für Inlandsgesellschaften*

Um die Beteiligungsbuchwertkürzung auf ihren sachgerechten Kern – die Vermeidung des Kaskadeneffekts – zurückzuführen, sind zwei grundsätzliche Optionen denkbar, die auch beide bereits in der deutschen Besteuerungspraxis zum Einsatz gelangt sind. Zum einen können ausländische Tochtergesellschaften von der Beteiligungsbuchwertkürzung ausgenommen werden, und zwar entweder durch eine gesetzgeberische Einfügung des Tatbestandsmerkmals „inländisch“ im Hinblick auf die Konzerngesellschaften, deren Beteiligungsbuchwerte das Eigenkapital für *Escape*-Zwecke kürzen, oder via teleologischer Reduktion des insoweit gegenwärtig überschießenden Gesetzeswortlauts.<sup>55</sup>

Diesen Weg ist das Bundesfinanzministerium bereits einmal gegangen, und zwar in Tz. 90 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 zur damaligen Fassung des § 8a KStG.<sup>56</sup> Im Hinblick auf § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG a. F., der nahezu wortlautidentisch ebenfalls eine Beteiligungsbuchwertkürzung vorsah, gelangte die Finanzverwaltung zu der Auffassung, dass diese regional undifferenzierte Regelung dem Sinn und Zweck nach nur auf Inlandsbeteiligungen Anwendung finden könne – drohe doch allein hier eine doppelte oder mehrfache Berücksichtigung von Eigenkapital für den inländischen Zinsabzug.

Zwar ist das Bundesfinanzministerium in 2004 von dieser teleologischen Auslegung abgerückt. Dies war im Ergebnis aber unerheblich, weil § 8a Abs. 4 KStG a. F. eine sog. Holding-Regelung enthielt, die im nachfolgenden Abschnitt – als Modell für eine entsprechende Vorschrift im Rahmen der Zinsschranke – erörtert wird und ebenso wie das BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1994 die unsachgerechte Eigenkapitalkürzung um ausländische Beteiligungsbuchwerte verhinderte.

*b) Holding-Regelung analog § 8a Abs. 4 KStG a. F.*

Alternativ zu einer gesetzgeberischen oder finanzverwaltungsseitigen Beschränkung der Beteiligungsbuchwertkürzung auf Inlandstöchter kann die Zinsschranke in Anlehnung an § 8a Abs. 4 KStG a. F. um eine Holding-Regelung ergänzt werden. Hiernach wäre der Eigenkapital-*Escape* allein auf Ebene der Konzernobergesellschaft erlaubt – dort dann aber ohne Kürzung von Beteiligungsbuchwerten. Wiederum existieren, soweit ersichtlich, zwei

<sup>55</sup> Noch zielgenauer könnte die Beteiligungsbuchwertkürzung ausgestaltet werden, in dem nur solche Auslandsbeteiligungen von der Eigenkapitalkürzung ausgenommen werden, die keinen im Inland steuerpflichtigen Betrieb unterhalten.

<sup>56</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 15.12.1994, BStBl. 1995 I, 25.



konkrete Möglichkeiten für den Steuergesetzgeber, um eine sachgerechte Regelung für inländische Konzernobergesellschaften zu implementieren.

Zunächst könnte man sich an den Formulierungen der Holding-Regelung des § 8a Abs. 4 KStG a. F. orientieren. § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG a. F. verzichtete bei sog. Holding-Gesellschaften, d. h. Gesellschaften, deren Haupttätigkeiten der Beteiligungsbesitz und die Beteiligungsfinanzierung waren oder deren Bilanzsumme zu 75 % und mehr aus Beteiligungen bestand, auf die Beteiligungsbuchwertkürzung, die § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG für Zwecke des *Safe Haven* vorsah. Um dennoch eine künstliche Vervielfältigung des inländischen Eigenkapitals zu verhindern, wurde den Kapitalgesellschaften, die einer solchen Holding-Gesellschaft nachgeordnet waren, ein eigenständiger *Safe Haven* verwehrt. Das Eigenkapital der nachgeordneten Kapitalgesellschaften lief für Zwecke der Finanzierung durch nahestehende Personen (außer durch die Holding-Gesellschaft selbst) demnach ins Leere, eine mehrfache Berücksichtigung von Eigenkapital in einer Beteiligungskette mit der unerwünschten Folge eines entsprechend höheren inländischen Fremdfinanzierungsrahmens wurde wirksam vermieden.

Diese Konzeption lässt sich zwanglos auf den Eigenkapital-*Escape* des § 4h Abs. 2 lit. c) EStG übertragen. Auch hier kann die mehrfache Berücksichtigung von Eigenkapital innerhalb einer Beteiligungskette dadurch verhindert werden, dass das Eigenkapital von nachgeordneten Kapitalgesellschaften für Zwecke des steuerlichen Zinsabzugs negiert wird. Diese Negierung lässt sich technisch dadurch erreichen, dass den nachgeordneten Kapitalgesellschaften ein eigenständiger Eigenkapital-*Escape* erst gar nicht eröffnet wird. So kommt es allein hierfür auf die Höhe des inländischen Eigenkapitals an. Wenn den nachgeordneten Kapitalgesellschaften aber jeglicher eigenkapitalbasierter *Escape* versagt ist, dann bedarf es bei der „vorgeordneten“ Gesellschaft, d. h. der Konzernobergesellschaft bzw. Holding-Gesellschaft i. S. v. § 8a Abs. 4 KStG a. F. nicht länger einer Beteiligungsbuchwertkürzung. Das Eigenkapital wirkt sich auch ohne Beteiligungsbuchwertkürzung lediglich *einmal* für Zwecke des steuerlichen Zinsabzugs aus, nämlich im Rahmen des Eigenkapitals der Konzernobergesellschaft.

Eine Notwendigkeit, die Anwendung dieser Konzeption auf klassische Holding-Gesellschaften im Sinne des § 8a Abs. 4 KStG a. F. zu beschränken, besteht nicht. Vielmehr sollte prinzipiell bei *jeder* Konzernobergesellschaft auf eine Beteiligungsbuchwertkürzung verzichtet werden können (mit der Folge, dass die nachgeordneten Kapitalgesellschaften über keinen eigenständigen Eigenkapital-*Escape* verfügen). So ist ein grundsätzlicher Unterschied zwischen einer klassischen Holding-Gesellschaft und einer Konzernobergesellschaft mit operativem Geschäft, die regelmäßig ebenfalls über signifikanten in- und ausländischen Beteiligungsbesitz verfügt, nicht erkennbar. Um allerdings möglichst weitgehend an die bis 2007 geübte Besteuerungspraxis anknüpfen zu können (einschließlich des Rückgriffs auf entsprechende Ver-

waltungsanweisungen und Rechtsprechung), erscheint es ratsam, lediglich den Holding-Begriff des § 8a Abs. 4 KStG a. F. auszuweiten, beispielsweise durch ein Absenken der Beteiligungsgrenze von 75 % auf 10 %.<sup>57</sup>

Nachgeordnete Kapitalgesellschaften wären im Ergebnis lediglich berechtigt, konzernexternen Zinsaufwand bis zu 30 % ihres jeweiligen EBITDA steuerlich geltend zu machen. Darüber hinaus wären solche Zinsaufwendungen uneingeschränkt abzugsfähig, die auf Darlehen einer inländischen Konzernobergesellschaft geschuldet werden.<sup>58</sup> Eine Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs ist im Hinblick auf Darlehen, die von einer solchen Obergesellschaft ausgereicht wurden, schon deshalb nicht erforderlich, weil diese Zinszahlungen ihrerseits der inländischen Besteuerung unterliegen. Eine Erhöhung des inländischen Zinsabzugs droht damit nicht. Die inländische Obergesellschaft wiederum kann ihren Zinsaufwand bei einem Zinssaldo, der 30 % ihres EBITDA übersteigt, nur geltend machen, wenn ihre Eigenkapitalquote (ohne Kürzung des Eigenkapitals um Beteiligungsbuchwerte) mindestens der Eigenkapitalquote des Gesamtkonzerns entspricht.

Die Formulierung würde damit wie folgt lauten und sich unmittelbar an § 4h Abs. 2 lit. c) Satz 5 EStG anschließen, wobei die Änderungen zum § 8a Abs. 4 KStG a. F. bzw. zum BMF-Schreiben vom 15. Juli 2004<sup>59</sup> durch Unterstreichung hervorgehoben sind:

“Bei einer Kapitalgesellschaft, deren Haupttätigkeit darin besteht, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu halten und diese Kapitalgesellschaften zu finanzieren oder deren Vermögen zu mehr als 10% ihrer Bilanzsumme aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften besteht, ist das Eigenkapital [auf Antrag] nicht um die Anteile an anderen Konzernkapitalgesellschaften zu kürzen.<sup>7</sup> Einer der Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 6 (Obergesellschaft) nachgeordneten Kapitalgesellschaft steht der Eigenkapitalvergleich nicht offen; die Fremdfinanzierung der nachgeordneten Kapitalgesellschaft durch ihre Obergesellschaft unterliegt nicht der Beschränkung des Absatzes 1.

57 Wegen des erheblich größeren Anwendungsbereichs von §§ 4h EStG, 8a KStG (Erfassung sämtlicher Zinsen und damit nicht nur Gesellschafterzinsen im Sinne von § 8a KStG a. F.) dürfte es empfehlenswert sein, die Besteuerungsfolgen einer solchen Holding-Regelung für Obergesellschaft und nachgeordnete Kapitalgesellschaften optional auszugestalten. Vgl. für eine Optionalität der Holding-Regelung von § 8a Abs. 4 KStG a. F. bereits *Krömer* in Ernst & Young, Loseblatt, § 8a KStG Rz. 229.

58 Vgl. insoweit z. B. *Kessler/Düll*, DStR 2004, 1317 (1320) sowie BMF-Schreiben v. 15.7.2004, BStBl. 2004 I, 593, Tz. 44: „Die Fremdfinanzierung der nachgeordneten Kapitalgesellschaften durch ihre Holdinggesellschaft unterliegt nicht der Beschränkung des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG.“

59 Vgl. Fn. 58.

c) „Antragsgemeinschaft“ gemäß *BT-Drucks. 16/12525*

Alternativ zu dem vorstehend beschriebenen Holding-Modell, das sich systematisch und legistisch an § 8a Abs. 4 KStG a. F. anlehnt, hat die bayerische Finanzverwaltung im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zum Jahressteuergesetz 2009 einen ebenfalls überzeugenden Formulierungsvorschlag vorgelegt, nämlich zu einer optionalen sog. Antragsgemeinschaft. Dieses Modell hat sich auch die FDP-Bundestagsfraktion zu Eigen gemacht, in dem sie es ebenfalls in der letzten Legislaturperiode in den Bundestag eingebracht hat.<sup>60</sup>

Die Formulierungen, die dem Vernehmen nach auch konkreter Gegenstand der Koalitionsverhandlungen waren und der Koalitionsvereinbarung zugrunde liegen, wonach „die Escape-Klausel [zu] überarbeiten und auch für deutsche Konzerne anwendbar [zu] machen“ ist<sup>61</sup>, lauten wie folgt:

<sup>5a</sup>Auf gemeinsamen Antrag eines Mutterunternehmens, das nicht selbst gleichzeitig auch Tochterunternehmen ist, und aller ihm nachgeordneten Gesellschaften im Sinne des Absatzes 3 Satz 5 sind die im Einzelabschluss des Mutterunternehmens aktivierten Anteile an den anderen Gesellschaften der Antragsgemeinschaft nicht zu kürzen. In diesem Fall findet Satz 1 Buchstabe c Satz 1 bei den anderen Gesellschaften der Antragsgemeinschaft keine Anwendung.<sup>62</sup>Der Antrag ist an das Finanzamt zu richten, das für den Betrieb zuständig ist, auf den Satz 5a Anwendung finden soll.

Das Modell der Antragsgemeinschaft hätte ebenso wie das im vorangehenden Abschnitt in Anlehnung an § 8a Abs. 4 KStG erarbeitete Holding-Modell insbesondere zur Folge, dass das Eigenkapital einer inländischen Konzernobergesellschaft nicht länger um ausländische Beteiligungsbuchwerte zu kürzen wäre. Insofern wird wiederum der gleiche Effekt erzielt wie bei einer schlichten Abstandnahme von einer Eigenkapitalkürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte entsprechend Tz. 90 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994<sup>62</sup> – eine Mehrfachberücksichtigung von Eigenkapital für den inländischen Zinsabzug wird ausgeschlossen, mehr aber auch nicht, d. h. Inlandskonzernen nicht faktisch jeglicher Eigenkapital-*Escape* versperrt.<sup>63</sup>

Für welche der drei vorgenannten Möglichkeiten des Verzichts auf die Eigenkapitalkürzung um ausländische Beteiligungsbuchwerte sich der Gesetzgeber im Ergebnis entscheidet, erscheint gleichgültig. Solange Nachbesserungen im Hinblick auf die Beteiligungsbuchwertkürzung aber unterbleiben, befindet sich die Steuerpolitik nicht nur in Widerspruch zu den eindeutigen Vereinbarungen des Koalitionsvertrags vom 26. Oktober 2009

60 Vg. *BT-Drucks. 16/12525*.

61 Vgl. Fn. 2.

62 Vgl. Fn. 56.

63 Vgl. ausführlich zum Modell der Antragsgemeinschaft auch *Herzig/Bohn*, DStR 2009, 2343 (2346).

(„Sofortprogramm zum 1. Januar 2010: Escape-Klausel überarbeiten und für deutsche Konzerne anwendbar machen“<sup>64</sup>). Vielmehr drohen auch sog. *vagabundierende* Zinsen, d. h. Zinsen, die nirgendwo abzugsfähig sind. Bleibt der Zinsabzug für Unternehmensgruppen mit inländischer Konzernobergesellschaften faktisch auf 30 % EBITDA beschränkt, unterliegen Inlandskonzerne mit ihren Auslandstöchtern – sachgerechterweise – den jeweiligen ausländischen *thin cap*-Regelungen und zusätzlich – auch bei konzerndurchschnittlicher und damit nicht missbräuchlicher – Inlandsfinanzierung einer 30 %-EBITDA-Begrenzung des Zinsabzugs, die sachwidrig ist.

Darüber hinaus sei darauf hingewiesen, dass die Beteiligungsbuchwertkürzung in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung – neben ihrer gleichheitssatzrechtlichen Problematik<sup>65</sup> – auch die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des Eigenkapital-*Escape* und damit der Zinsschranke zur Folge haben dürfte. So wird die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG-Vertrag verletzt, indem der Erwerb inländischer Beteiligungen regelmäßig zinsschrankenunbeachtlich ist, bei Erwerb einer EU-Auslandsbeteiligung aber mit hoher Wahrscheinlichkeit der uneingeschränkte Zinsabzug in Deutschland versagt wird, nämlich infolge der faktischen Versperrung des Eigenkapital-*Escape* und dem hieraus resultierenden ausschließlichen Verweis auf die 30 %-EBITDA-Nichtaufgriffsgrenze.<sup>66</sup>

Hierbei folgt die regelmäßige Unbeachtlichkeit des Erwerbs einer Inlandsgesellschaft für Zwecke des Eigenkapital-*Escape* daraus, dass Inlandsgesellschaften über den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags in die ertragsteuerliche Organschaft einbezogen werden können und Organgesellschaften gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG keinen eigenständigen Betrieb für Zinsschranken zwecke darstellen. Wegen dem hieraus folgenden Konsolidierungserfordernis fehlt es an einem Beteiligungsbuchwert, um den das Eigenkapital des Organträgers gekürzt werden könnte. Eine gemeinschaftsrechtlich tragfähige Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung des Erwerbs von einerseits Inlandsgesellschaften und andererseits EU-Auslandsgesellschaften ist nicht ersichtlich. Insbesondere kann insoweit nicht überzeugend auf das Differenzierungskriterium Ergebnisabführungsvertrag abgestellt werden, da auch dessen Inlandsbeschränkung – ebenso wie der doppelte

64 Vgl. Fn. 2.

65 Vgl. z. B. *Heuermann* in Blümich, Loseblatt, § 4h EStG Rz. 29 (Stand 97. Erg.-Lfg. 12/2007). Allg. *Gosch*, DStR 2007, 1553 (1559); *Müller-Gatermann*, Stbg. 2007, 145 (158); *Hey*, BB 2007, 1303 (1305 f.); *J. Lang* in FS Reiß, 2008, Kritik der Unternehmensteuerreform 2008, S. 379 (391) („fehlende Zielgenauigkeit der Missbrauchsnorm kann gleichheitsrechtlich nicht hingenommen werden“) sowie m. w. N. *Förster* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 8a KStG Rz. 36; *Herrmann/Heuer/Raupach*, Loseblatt, § 4h EStG Rz. 6.

66 So z. B. auch *Köhler*, DStR 2007, 597 (602, Fn. 19); *Homburg*, FR 2007, 717 (725); *Musil/Volmering*, DB 2008, 12 (15).

Inlandsbezug von Organgesellschaften gemäß § 17 Satz 1 KStG (Sitz und Geschäftsleitung) – gemeinschaftsrechtlich problematisch ist.<sup>67</sup>

### 3. Zinsschranke ohne Eigenkapitalkürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte

Wie in Abschnitt V.2 auch anhand eines konkreten Beispiels gezeigt wurde, versperrt die Zinsschranke auch ohne Beteiligungsbuchwertkürzung den uneingeschränkten Zinsabzug bei den sog. *fat cap*-Gestaltungen bzw. Fällen der Hinzurechnungsbesteuerung, d. h. bei künstlicher Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland, die ein eigenkapitalfinanziertes Darlehen an ihr inländische Mutter ausreicht. Die konzerninterne Fremdfinanzierung vermindert die Eigenkapitalquote des Inlandsbetriebs, ohne dass die Eigenkapitalquote des Konzerns als Vergleichsmaßstab reduziert würde. Somit erfüllen die §§ 4h EStG, 8a KStG ihren Zweck auch ohne Beteiligungsbuchwertkürzung – soll die Zinsschranke ausweislich der Gesetzesbegründung doch verhindern, dass „Konzerne mittels grenzüberschreitender Fremdkapitalfinanzierung in Deutschland erwirtschaftete Erträge ins Ausland transferieren“.<sup>68</sup>

Auch im Übrigen, d. h. in Abwesenheit künstlicher eigenkapitalfinanzierter Darlehensvergaben ins Inland, werden nicht nur ausländische Unternehmensgruppen, sondern auch deutsche Stammhauskonzerne selbst dann von der Zinsschranke betroffen sein, wenn der Eigenkapital-*Escape* auf eine Kürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte verzichtet. Ein „Leerlaufen“ von §§ 4h EStG, 8a KStG steht somit nicht zu befürchten. Bei einer Eigenkapitalausstattung des Inlands, die im Konzernvergleich unterdurchschnittlich ist, wird der unbegrenzte Zinsabzug auch ohne Beteiligungsbuchwertkürzung verwehrt, und zwar steuersystematisch vertretbar aufgrund der anderenfalls entstehenden unausgewogenen Belastung des inländischen Fiskus.

Zwar könnten inländische Unternehmensgruppen Auslandsakquisitionen künftig wieder – wie auch vor 2008 – aus dem Inland finanzieren, wozu gerade angesichts signifikanter Kaufpreisaufschläge für Kontrollmehrheiten („*premium*“) häufig keine Alternative besteht. Sowohl die Ertragskraft des Kaufobjekts als auch (sachgerechte) ausländische Unterkapitalisierungsvorschriften zur Vermeidung übermäßigen Gesellschafterfremdkapitals setzen einer Finanzierung des Kaufpreises durch das Kaufobjekt selbst (sog. „*debt push-down*“) regelmäßig enge Grenzen. Werden jedoch ausländische Erträge nicht ins Inland weitergeleitet, um dort als Eigenkapital in Erscheinung zu

67 Vgl. hierzu auch die Ausführungen zur gemeinschaftsrechtlichen Problematik der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG unten in Abschnitt VII.

68 Vgl. Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drucks. 16/4841, S. 31.

treten, das das inländische Besteuerungssubstrat erhöht, unterschreitet die inländische Eigenkapitalquote mittelfristig den Konzerndurchschnitt – mit der Konsequenz, dass der inländische Zinsabzug nicht länger unbegrenzt gewährt wird. Insoweit setzt die Zinsschranke – neben der Reduzierung der inländischen Ertragsteuerbelastung von rund 39 % auf ca. 30 % in 2008, mit der das z. B. knapp 40 %-ige Besteuerungsniveau der USA nunmehr deutlich unterschritten wird – also auch ohne die Kürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte einen Anreiz, Auslandsgewinne ins Inland zu transferieren.<sup>69</sup>

Dies zeigt folgendes Beispiel, in dem das Eigenkapital der ausländischen Tochtergesellschaft den entsprechenden Beteiligungsbuchwert übersteigt, d. h. nach einer Kaufpreisabgeltung von ausländischem Eigenkapital in Höhe von 50 Gewinne im Ausland in Höhe von 50 thesauriert wurden. Wegen einer nunmehr im Konzernvergleich unterdurchschnittlichen Eigenkapitalquote im Inland (50 % statt 60 %) gelingt der Eigenkapital-Escape nicht, die inländische D-GmbH kann folglich nur Zinsen bis zu 30 % ihres inländischen EBITDA steuerlich geltend machen:

*Mutter D-GmbH Inland (Einzelabschluss Inland)*  
(EK-Quote 50 %)

50	T Corp Ausland	Eigenkapital	50
50	Maschinen	Fremdkapital	50
100			100

*T Corp Ausland*  
(EK-Quote 100 %)

100	Maschinen	Eigenkapital	100
100			100

*Mutter D-GmbH Inland (Konzernabschluss)*  
(EK-Quote 60 %)

150	Maschinen	Eigenkapital	100
		Fremdkapital	50
150			150

Wie in Abschnitt IV dargestellt wird sich ein Verzicht auf die Beteiligungsbuchwertkürzung im Hinblick auf den inländischen Zinsabzug von Auslandskonzernen regelmäßig nicht auswirken. Die Wirkungsmechanismen der Zinsschranke werden bezüglich klassischer *thin cap*-Gestaltungen, d. h. der steuermotivierten Unterkapitalisierung der Inlandstöchter von Aus-

<sup>69</sup> Zu 35 % Bundeseinkommensteuer (*US Federal Income Tax*) gesellen sich regelmäßig 4 % lokale Gewinnsteuern.

landskonzerne, somit nicht tangiert. Folglich wird auch ohne eine Kürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte verhindert, dass „Konzerne sich gezielt über ihre deutschen Töchter verschulden“ – so das gesetzgeberische Ziel der Zinsschranke.<sup>70</sup> So sollten deutsche Töchter von Auslandskonzerne üblicherweise nicht über eigene ausländische Beteiligungen verfügen, die Gegenstand der Beteiligungsbuchwertkürzung werden könnten. Der Konzernaufbau Ausland-Inland-Ausland erscheint eher untypisch.

Sollte der Gesetzgeber insoweit jedoch missbräuchliche Gestaltungen befürchten, nämlich das „Einhängen“ von Auslandsbeteiligungen in Inlandstöchter durch Auslandskonzerne zwecks Erhöhung des inländischen Zinsabzugs (höhere Eigenkapitalquote des Inlandsbetriebs), wäre dieser Sorge zunächst zu entgegenen, dass mit einer Einbringung von Beteiligungsvermögen ja auch Besteuerungssubstrat einhergeht, nämlich die 5 %-Besteuerung von Dividenden bzw. Veräußerungsgewinnen gemäß § 8b Abs. 5 KStG. Steuersystematisch gilt darüber hinaus, dass auch Beteiligungsvermögen „richtiges“ Eigenkapital ist. Dies zeigt schon der Vergleich mit steuerbefreitem Betriebsstättenvermögen, d. h. Sachanlagevermögen einer Inlandsgesellschaft, das in einem Staat belegen ist, mit dem doppelbesteuerungsrechtlich die Freistellungsmethode vereinbart wurde. Auch insoweit erfolgt keine Reduzierung der Eigenkapitalquote für Zinsschrankezwecke.

Liegt der missbräuchliche Charakter einer Einhängung von Auslandsbeteiligungen durch Auslandskonzerne aber auf der Hand, d. h. sprechen z. B. keinerlei außersteuerliche Gründe für das Halten über die Inlandstochter, ist der deutsche Gesetzgeber vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung zu rein künstlichen Gestaltungen<sup>71</sup> womöglich gemeinschaftsrechtlich berechtigt, entsprechende Konsequenzen für den inländischen Zinsabzug zu ziehen. Eine z. B. dreijährige Haltefrist für Auslandsbeteiligungen im Rahmen eines untypischen Konzernaufbaus Ausland-Inland-Ausland, dessen Missbrauchsindikation im Einzelfall durch den Vortrag außersteuerlicher Gründe widerlegt werden könnte, wäre möglicherweise eine solche Regelung. Allein das Restrisiko, dass solche eingehängten Auslandsbeteiligungen vorübergehend die Eigenkapitalquote der Inlandstochter nicht erhöhen könnten, verringert vermutlich bereits die Vorteilhaftigkeit solcher Gestaltungen für Auslandskonzerne. Diese zum Anlass zu nehmen, über eine pauschale Beteiligungsbuchwertkürzung sämtlichen Inlandskonzerne faktisch den Eigenkapital-*Escape* zu versperren und damit auch bei ausgewogener Konzernfinanzierung den uneingeschränkten Zinsabzug zu versagen, erschiene jedenfalls unverhältnismäßig.<sup>72</sup>

70 Fn. 68.

71 Vgl. z. B. Rechtsprechungsnachweis in Fn. 38 (*Cadbury Schweppes*).

72 Eine solche Vorgehensweise wurde auch im Rahmen der Vorgängervorschrift der Zinsschranke, d. h. § 8a KStG a. F., vom Gesetzgeber nicht für angemessen erachtet. Trotz etwaiger Einhängungsgestaltungen wurde auf eine Beteiligungsbuchwertkür-

## VII. Gewerbesteuer – § 8 Nr. 1 GewStG gemeinschaftsrechtswidrig

Zinsaufwendungen sind für Gewerbesteuerzwecke nicht vollumfänglich abzugsfähig. Vielmehr werden Zinsen sowie neuerdings Finanzierungsanteile in Mieten, Pachten, Lizenzgebühren etc. dem Gewerbeertrag zu 25 % (bis 2007 zu 50 %) wieder hinzugerechnet, vgl. § 8 Nr. 1 GewStG.

Die gemeinschaftsrechtliche Problematik dieser gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschrift war jüngst Gegenstand eines BFH-Vorlagebeschlusses zum EuGH.<sup>73</sup> Eine Bejahung der vorgelegten Fragen durch den EuGH würde womöglich auch die mitgliedstaatlichen *thin cap*-Vorschriften wie § 8a KStG a. F. oder Zinsschranke in einem neuen gemeinschaftsrechtlichen Licht erscheinen lassen – stellen diese doch regelmäßig ebenfalls Abzugsbeschränkungen für gruppeninterne Zinszahlungen dar. Für eine Verletzung des sekundären Gemeinschaftsrechts in Form der Zins- und Lizenzrichtlinie<sup>74</sup>, die grenzüberschreitende Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen im Quellenstaat von der Besteuerung freistellt, spricht der Richtlinienwortlaut.<sup>75</sup> So soll gemäß Art. 1 der Zins- und Lizenzrichtlinie eine Befreiung von allein Steuern erfolgen, und zwar „unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden“. Für einen weiten Anwendungsbereich der Zins- und Lizenzrichtlinie – und damit gegen seine Beschränkung auf Quellensteuern – lässt sich auch ihr Sinn und Zweck anführen, der ausweislich ihrer Erwägungsgründe in einer effektiven Verhinderung nicht nur der juristischen, sondern auch der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung besteht. Insbesondere können zudem auch Vorschriften tatbestandsmäßig sein, die inländische und grenzüberschreitende Sachverhalten gleich behandeln und somit keine diskriminierende Wirkung entfalten.

Fragen des primären Gemeinschaftsrechts hat der BFH in seinem Vorlagebeschluss nicht aufgeworfen. Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auf den durchaus typischen Fall einer EU-ausländischen Konzernfinanzierungsgesellschaft, die für eine Unternehmensgruppe die Beschaffung von Fremdkapital auf den weltweiten Kapitalmärkten übernimmt, um dieses Fremdkapital anschließend an die einzelnen Konzerngesellschaften weiterzureichen. So hängt die gewerbesteuerliche Hinzurechnung davon ab, ob diese Konzernfinanzierungsgesellschaft im Inland ansässig ist oder z. B. im EU-Ausland.

zung für Auslandsgesellschaften verzichtet, vgl. Tz. 90 des BMF-Schreibens v. 15.12.1994 (Fn. 56), bzw. an einer Holding-Regelung mit entsprechender Wirkungsweise festgehalten, vgl. § 8a Abs. 4 KStG a. F.

73 BFH-Beschluss v. 27.5.2009 – I R 30/08, DB 2009, 2468 ff.

74 Vgl. Fn. 6.

75 Kritisch insoweit allerdings *Hahn*, IStR 2009, 346.



Ist die Finanzierungsgesellschaft, die das Darlehen an ihre deutsche Mutter ausreicht, im Ausland ansässig, z. B. in den Niederlanden, ist der Zinsaufwand, der der deutschen Gesellschaft entsteht, zwingend zu 25 % dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Ist die Finanzierungsgesellschaft hingegen im Inland ansässig und zudem via Ergebnisabführungsvertrag in den gewerbsteuerlichen Organkreis eingebunden<sup>76</sup>, erfolgt keine Hinzurechnung. Gemäß Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 der Gewerbesteuerrichtlinien unterbleibt jegliche Hinzurechnung zwischen Gesellschaften, die einem gewerbsteuerlichen Organkreis angehören. Die Einschaltung einer EU-ausländischen Finanzierungsgesellschaft geht also mit einer höheren Gewerbesteuerlast einher, die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG-Vertrag wird beschränkt.<sup>77</sup>

Womöglich könnte eingewendet werden, dass es bei dem inländischen Vergleichsachverhalt zwar nicht auf der Ebene des Darlehensnehmers zu einer Hinzurechnung kommt, stattdessen aber auf der Ebene des Darlehensgebers, d. h. der inländischen Tochtergesellschaft. Üblicherweise entsteht einer Finanzierungsgesellschaft nämlich ein gleich hoher Zinsaufwand aus der Emittierung der Bonds bzw. Schuldverschreibungen an den internationalen Kapitalmärkten. Diese Zinsen unterliegen bei einer niederländischen Finanzierungsgesellschaft in Ermangelung einer holländischen Gewerbesteuer nicht der Hinzurechnung, bei einer deutschen Finanzierungsgesellschaft hingegen wohl.

Dieser Einwand würde allerdings zunächst missachten, dass eine gemeinschaftsrechtliche Prüfung grundsätzlich rechtsträgerbezogen erfolgt.<sup>78</sup> Nachteile, die die eine Gesellschaft, nämlich hier die Schuldnerin aufgrund ihrer Geschäftsbeziehung mit einer EU-ausländischen Gesellschaft erleidet, können hiernach nicht mit Vorteilen verrechnet werden, die einer anderen Gesellschaft entstehen, hier der niederländischen Gläubigerin, die keiner gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegt. Vielmehr muss der Steuervorteil sich nicht nur auf dieselbe Steuerart beziehen, sondern auch derselben steuerpflichtigen Person entstehen, um einen Steuernachteil als kohä-

76 Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2001 bedurfte es für eine gewerbsteuerliche Organschaft nicht einmal des Abschlusses eines Ergebnisabführungsvertrags, d. h. bei finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Eingliederung galt die inländische Tochtergesellschaft gewerbsteuerlich zwangsweise als unselbständige Betriebsstätte des Organträgers, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG.

77 Gemäß dem EuGH-Urteil v. 18.9.2003 in der Rs. *Bosal* (C-168/01, EuGH 2003 S. I-9409) reicht bereits eine Einschränkung der Gestaltungsfreiheit, d. h. z. B. der Wahl zwischen einer in- und einer EU-ausländischen Finanzierungsgesellschaft, für eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aus.

78 Vgl. insoweit ausführlich mit umfassenden Nachweisen *Schön*, IStR 2009, 882 (885), der sich insbesondere auch mit den Schlussanträgen des Generalanwalts *Geelhoed* v. 29.6.2006 auseinandersetzt (C-524/04, *Test Claimants in the Tin Cap Group Litigation*, EuGH 2007 S. I-2107 ff.).

rent, d. h. in sich schlüssig bzw. systemimmanent gemeinschaftsrechtlich rechtfertigen zu können (sog. enger Kohärenzbegriff).<sup>79</sup>

Der Einwand einer kompensierenden gewerbesteuerlichen Hinzurechnung auf Ebene der inländischen Finanzierungsgesellschaft könnte darüber hinaus mit einem Hinweis auf § 19 Abs. 3 GewStDV entkräftet werden. Nach dieser Vorschrift findet auch bei einer inländischen Finanzierungsgesellschaft keine Hinzurechnung der Refinanzierungszinsen statt, wenn diese Gesellschaft gewisse Anforderungen des Kreditwesengesetzes erfüllt und darüber hinaus vorzugsweise auch einige Darlehen an konzernexterne Schuldner (z. B. Mitarbeiter) vergibt. Im Ergebnis führt die EU-ausländische Ansässigkeit der Finanzierungsgesellschaft also auch bei einer rechtsträgerübergreifenden, d. h. bei einer eher wirtschaftlichen Betrachtung bzw. weiten Auslegung des Kohärenzbegriffs zu einer gewerbesteuerlichen Mehrbelastung. Die gemeinschaftsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit wird dadurch beschränkt, § 8 Nr. 1 GewStG verletzt das primäre Gemeinschaftsrecht.

Gerechtfertigt werden kann diese Verletzung der Grundfreiheiten auch nicht durch den differenzierenden Umstand, dass bei der Inlandsvariante des Sachverhalts ein Ergebnisabführungsvertrag vorliegt, bei der Auslandsvariante aber nicht, und zwar nicht nur, weil die gewerbesteuerliche Organschaft erst seit dem Veranlagungszeitraum 2002 überhaupt eines Ergebnisabführungsvertrags bedarf<sup>80</sup>. Dem Steuerpflichtigen einen Umstand vorzuhalten, der dem doppelten Inlandsbezug des § 17 Satz 1 KStG sowie der nationalen Beschränktheit des deutschen Zivilrechts geschuldet und damit ebenfalls gemeinschaftsrechtlich problematisch ist – eine Organgesellschaft muss sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung im Inland haben, der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags mit einer ausländischen Tochtergesellschaft soll nicht zulässig sein –, ist ungeeignet, eine Verletzung des Gemeinschaftsrechts zu heilen.<sup>81</sup>

79 Zwar lag dem EuGH-Urteil v. 7.9.2004 in der Rs. *Manninen* (C-319/02, EuGHE 2004 S. I-7477 wohl ein weiterer Kohärenzbegriff zugrunde. Zeitlich nachfolgende EuGH-Entscheidungen z. B. in der Rs. *Marks & Spencer* v. 13.12.2005 (C-466/03, EuGHE 2005 S. I-10837) haben allerdings weiterhin den engen, d. h. steuerpflichtigenbezogenen Kohärenzbegriff angewendet.

80 Vgl. Fn. 76.

81 Vgl. insoweit auch die Ausführungen in Abschnitt VI.2c) a.E. zur gemeinschaftsrechtlichen Problematik der Eigenkapitalkürzung um ausländische Beteiligungsbuchwerte sowie den Hinweis in Fn. 76, wonach es bis einschließlich des Veranlagungszeitraum 2001 keines Ergebnisabführungsvertrags bedurfte, um eine gewerbesteuerliche Organschaft zu begründen.

## VIII. Fazit

Grundsätzlich berechtigen Zinsen aus Leistungsfähigkeitsaspekten ebenso zum Betriebsausgabenabzug wie andere Erwerbsaufwendungen. Eine nicht immer symmetrische Besteuerung von Eigen- bzw Fremdkapitalvergütungen auf Unternehmensebene einerseits und Empfängerebene andererseits eröffnet allerdings Gestaltungs- und auch Missbrauchsmöglichkeiten. Dies gilt wegen Steuersatzunterschieden insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und gruppeninternen Finanzierungsbeziehungen, die sich durch eine große Flexibilität auszeichnen.

Beispiel einer solchen Asymmetrie ist neben der Abgeltungssteuer, die Dividenden und Zinseinkünften trotz unterschiedlicher Vorbelastung gleich hoch besteuert, die Quellensteuerfreiheit von *Outbound*-Zinsen. Diese Steuerfreiheit erscheint hierbei sowohl aus gemeinschafts- wie DBA-rechtlicher Sicht als auch aus ökonomischen Gründen alternativlos. Symmetrisch ordnet sie sich nur in eine zinsbereinigte Einkommensteuer ein, die neben Aufwand für Fremdkapital auch eine kalkulatorische Verzinsung des bilanzierten Eigenkapitals zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zulässt.

Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung wie § 8a KStG a. F. beugen sachgerechterweise künstlichen *thin cap*-Gestaltungen vor, d. h. der Unterkapitalisierung deutscher Töchter von Auslandskonzernen. Mit der Zinsschranke hat sich der deutsche Gesetzgeber für einen anderen Weg entschieden. Dieser Weg ist zwar international unüblich, werden doch auch Zinszahlungen an fremde Dritte wie Banken oder Anleihegläubiger erfasst. Wegen des Eigenkapital-*Escape*, der bei ausgewogener Eigenkapitalausstattung, d. h. in Abwesenheit künstlicher Gestaltungen, den uneingeschränkten Zinsabzug gewährleisten soll, ist aber auch dieser Weg grundsätzlich vertretbar.

So ist aus dogmatischer Sicht das rechtstechnische Regel-Ausnahme-Verhältnis der Zinsschranke und ihrer diversen *Escape*-Möglichkeiten dahingehend umzukehren, dass der *unbegrenzte* Zinsabzug die Regel ist, der lediglich für den Fall einer im Konzernvergleich unterdurchschnittlichen Eigenkapitalausstattung des Inlands beschränkt wird. Eine solche unterdurchschnittliche Eigenkapitalausstattung aber stellt gerade angesichts der hohen Flexibilität konzerninterner Darlehensbeziehungen eine sachgerechte Indikation einer missbräuchlichen Gestaltung dar. Ergänzt wird dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis um eine Nichtaufgriffsgrenze in Höhe von 30 % des inländischen EBITDA, bis zu der der inländische Zinsabzug auch bei unausgewogener Konzernfinanzierung zulässig ist.

Allerdings darf das inländische Eigenkapital nicht länger um ausländische Beteiligungsbuchwerte gekürzt werden. Diese technisch unbefriedigende Regelung des Eigenkapital-*Escape* ist zwingend z. B. durch eine Holding-Regelung in Anlehnung an § 8a Abs. 4 KStG a. F. zu ersetzen, die den Kaska-

deneffekt, d. h. die doppelte oder mehrfache Berücksichtigung von Eigenkapital für inländische Zinsabzugszwecke ebenfalls vermeidet. Der Verzicht auf eine Beteiligungsbuchwertkürzung bei der Konzernobergesellschaft im Zusammenspiel mit der Versagung eines eigenständigen Eigenkapital-Escape bei den nachgeordneten Gesellschaften gewährleistet, dass sich Eigenkapital nur einmal für inländische Zinsabzugszwecke auswirkt. Dieses Ziel lässt sich auch mit dem Modell einer Antragsgemeinschaft erreichen, das von der bayerischen Finanzverwaltung sowie der FDP-Bundestagsfraktion in die parlamentarischen Beratungen eingebracht wurde, oder durch eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs der Beteiligungsbuchwertkürzung auf Inlandsgesellschaften gemäß BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1994.

Ohne einen Verzicht auf die Kürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte – und dies ist trotz der entgegenstehenden Arbeitsauftrags des Koalitionsvertrags vom 26. Oktober 2009 („Escape-Klausel überarbeiten und für deutsche Konzerne anwendbar machen“) der gegenwärtige Zustand – ist sämtlichen Inlandskonzernen faktisch der Eigenkapital-Escape versperrt, und zwar auch bei einem überdurchschnittlich hohen Eigenkapital im Inland. Auch in diesen Fällen allein auf die 30 %-EBITDA-Nichtaufgriffsgrenze angewiesen zu sein verletzt das objektive Nettoprinzip und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dies folgt schon aus der Überlegung, dass Unternehmen auch mit einer Eigenkapitalquote von unter 30 % dauerhaft überlebensfähig sind, der Zinsabzug aber permanent versagt bliebe (Abgrenzung zur Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG). Insbesondere läuft die Zinsschranke auch bei einem Verzicht eine Eigenkapitalkürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte selbst für Inlandskonzerne nicht leer. Sie beschränkt weiterhin den inländischen Zinsabzug in Fällen niedrig besteuerteter Finanzierungsgesellschaften und dauerhafter Gewinnthesaurierung im Ausland.

Die 25 %-ige Hinzurechnung von Zinsaufwendungen für Gewerbesteuerzwecke verletzt nicht nur das sekundäre Gemeinschaftsrecht in Form der Zins- und Lizenzrichtlinie, sondern verstößt im Hinblick auf EU-Finanzierungsgesellschaften auch gegen das primäre Gemeinschaftsrecht. So unterbleibt wegen Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 GewStR eine Hinzurechnung bei inländischen Finanzierungsgesellschaften, die via Ergebnisabführungsvertrag in den inländischen Organkreis eingebunden sind. Handelt es sich bei der inländischen Finanzierungsgesellschaft um eine solche im Sinne des § 19 Abs. 3 GewStDV, erfolgt auch keine kompensierende Hinzurechnung auf Organgesellschaftsebene.

# Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen

Dr. Rolf Möhlenbrock

Regierungsdirektor, Bundesministerium der Finanzen, Berlin \*

## Inhaltsübersicht

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Einführung</li><li>II. Folgen für die Körperschaft<ul style="list-style-type: none"><li>1. Befund<ul style="list-style-type: none"><li>a) Verlustabzugsbeschränkung gemäß § 8c KStG</li><li>b) Umwandlung von Körperschaften</li></ul></li><li>2. Handlungsempfehlungen<ul style="list-style-type: none"><li>a) § 8c KStG<ul style="list-style-type: none"><li>aa) Verfassungsrechtliche Betrachtung</li><li>bb) Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben</li></ul></li><li>b) Verlustübergang bei Verschmelzung von Körperschaften (§ 12 Abs. 3 UmwStG)</li><li>c) Exkurs</li></ul></li></ul></li><li>III. Verluste aus der Beteiligung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Befund<ul style="list-style-type: none"><li>a) Beteiligung im Betriebsvermögen</li><li>b) Unternehmerische Beteiligung im Privatvermögen</li><li>c) Beteiligung im Privatvermögen</li></ul></li><li>2. Handlungsempfehlungen<ul style="list-style-type: none"><li>a) Laufende Beteiligungsaufwendungen</li></ul></li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>b) Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste</li></ul> <li>IV. Gesellschafterdarlehen und -sicherheiten<ul style="list-style-type: none"><li>1. Unternehmerische Beteiligung im Privatvermögen<ul style="list-style-type: none"><li>a) Bisherige Rechtslage</li><li>b) Wegfall des Kapitalersatzrechts/Einführung der Abgeltungsteuer</li><li>c) Konsequenzen aus der neueren Gesetzgebung<ul style="list-style-type: none"><li>aa) Anschaffungskostenbegriff</li><li>bb) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung</li><li>cc) Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten</li></ul></li><li>d) Alternativüberlegungen</li></ul></li><li>2. Beteiligung im Betriebsvermögen einer Körperschaft<ul style="list-style-type: none"><li>a) Rechtslage nach dem Jahressteuergesetz 2008</li><li>b) Rechtslage vor dem Jahressteuergesetz 2008</li></ul></li><li>3. Beteiligung im Betriebsvermögen einer natürlichen Person</li></ul></li> <li>V. Fazit</li> |
|---|--|

## I. Einführung

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit dem für Unternehmen zentralen Bereich der Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen. Im alltäglichen Sprachgebrauch wird er gemeinhin auch als

\* Regierungsdirektor Dr. Rolf Möhlenbrock ist Referatsleiter in der Steuerabteilung des Bundesministeriums der Finanzen. Der Verfasser gibt mit dieser Abhandlung ausschließlich seine private Auffassung wieder.

Mergers & Acquisitions bezeichnet. Gemeint sind Maßnahmen rund um ein Unternehmen bzw. einen Unternehmensverbund, mit denen sich Gesellschaften zusammenschließen bzw. trennen oder ihre Eigentümer wechseln. Die unternehmensteuerlichen Entwicklungen vor allem im Bereich der Verlustnutzung haben hier zu nachhaltigen Veränderungen geführt. Die Bundesregierung der 14. Legislaturperiode (von 1998 bis 2002) unter ihrem Bundeskanzler *Gerhard Schröder* setzte mit dem Steuersenkungsgesetz<sup>1</sup> und dem damit verbundenen Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer den Beginn dieser Entwicklung. Das vorläufige Ende bildete das unternehmensteuerliche Großprojekt der nunmehr ausgelaufenen Legislaturperiode: die Unternehmensteuerreform 2008.<sup>2</sup> Die Folgen dieser Gesetzgebung sollen nachfolgend bezogen auf das Schicksal von Verlusten bei der Veräußerung bzw. Umstrukturierung von Körperschaften untersucht werden.<sup>3</sup> Dabei machen sich Verlustnutzungsbeschränkungen sowohl auf der Ebene der zu veräußernden Körperschaft als auch beim Anteilseigner bemerkbar. Zusammenfassend kann man sagen:

- Die veräußerte (oder im Umwandlungsfalle übernehmende) Körperschaft kann nach der Transaktion u. U. ihre gesamten Verlustvorträge, gewerbesteuerlichen Fehlbeträge oder einen Zinsvortrag nicht mehr nutzen.
- Beim Anteilseigner sind Veräußerungsverluste und beteiligungsbedingte Aufwendungen steuerlich nur eingeschränkt abziehbar.
- Die Behandlung Kapital ersetzender Darlehen ist uneinheitlich und infolge der jüngsten gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen z. T. noch ungeklärt.

Im Einzelnen:

## II. Folgen für die Körperschaft

### 1. Befund

#### a) Verlustabzugsbeschränkung gemäß § 8c KStG

Der Erwerb einer maßgeblichen Beteiligung an einer Körperschaft mit inländischem Stammhaus oder einer inländischen Betriebsstätte kann nachhaltige Folgen für nicht genutzte Verluste dieser Körperschaft auslösen. § 8c Abs. 1 KStG ordnet an, dass ab einem unmittelbaren oder mittelbaren Betei-

1 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 23.12.2000, BGBl. I 2000, 1433.

2 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

3 Erörtert werden die ertragsteuerlichen Aspekte. Der Schwerpunkt liegt dabei auf Vorschriften des EStG und KStG. Grunderwerb- und umsatzsteuerliche Gesichtspunkte bleiben unberücksichtigt.

ligungserwerb an der Verlustkörperschaft von mehr als 50 % innerhalb von fünf Jahren deren nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind. Werden mehr als 25 % bis 50 % an der Körperschaft erworben, kommt es zu einer quotalen Kürzung der nicht genutzten Verluste. Es werden alle möglichen Formen des Beteiligungserwerbs erfasst. Neben dem Erwerb von Kapitalanteilen an der Körperschaft, dem Erwerb von Mitgliedschaftsrechten, Beteiligungsrechten sowie von Stimmrechten sind dies auch hiermit vergleichbare Sachverhalte. Die Kapitalerhöhung ist in § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG eigens genannt.<sup>4</sup> Andere ebenfalls erfasste Sachverhalte nennt das BMF-Schreiben zu § 8c KStG.<sup>5</sup> Zu den Erwerben des unmittelbaren Erwerbers werden jene nahestehender Personen des Erwerbers hinzuaddiert. Eine Gruppe von Erwerbern mit gleich gerichteten Interessen gilt als ein Erwerber. Eine Konzernbetrachtung kennt das Gesetz trotz dieses ausgesprochen weit gefassten Anwendungsbereichs nicht. Im BMF-Schreiben zu § 8c KStG heißt es: Der unmittelbare Erwerb ist auch schädlich, wenn er mittelbar zu keiner Änderung der Beteiligungsquote führt (keine Konzernbetrachtung). Sogar die Übernahme von mehr als 25 % der Anteile an einer GmbH durch eine Mitunternehmerschaft, an der die bisherigen Gesellschafter der GmbH beteiligt sind, soll zur Anwendung des § 8c KStG führen.<sup>6</sup> Und die erfolgsneutrale Umstrukturierung mittelbarer in mittelbare Beteiligungen innerhalb verbundener Unternehmen nach Maßgabe der §§ 11 ff. und 20 ff. UmwStG löst nach der Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls § 8c Abs. 1 KStG aus.<sup>7</sup> Mit dem JStG 2009 ist § 8c KStG nochmals verschärft worden: Die Vorschrift ist seit Beginn des Jahres 2009 auf den Zinsvortrag oder die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge einer Gesellschaft entsprechend anzuwenden, die nicht Körperschaft ist, soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist. Die Verlustnutzung dadurch, dass rückwirkend auf einen Zeitpunkt vor dem schädlichen Anteilerwerb nach § 8c Abs. 1 KStG zu Werten über den Buchwerten umgewandelt wird und so ein etwaiger Verlust noch verbraucht werden kann, wird ausgeschlossen.<sup>8</sup>

4 Vgl. hierzu auch *Eilers/Bühning*, StuW 2009, 246 (249).

5 Rz. 5 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736.

6 Rz. 11 Satz 2 f. des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 (Fn. 5).

7 Kritisch *Lang*, DSz 2008, 549 (554).

8 Der Wortlaut des § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ist sehr weit gefasst und beschränkt den Ausgleich oder die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG. Er gilt seinem Wortlaut zufolge für negative Einkünfte des *übertragenden* Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum entsprechend. Gemeint sind wohl die negativen Einkünfte des *übernehmenden* Rechtsträgers. Denn infolge der Rückwirkung werden die in Rede stehenden negativen Einkünfte zu solchen des übernehmenden Rechtsträgers.

Wie der Tatbestand der Vorschrift sind auch die Rechtsfolgen gestaltet: Betroffen sind der Verlustabzug nach § 10d EStG, nicht ausgeglichene Verluste im Sinne des § 2a Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG, nicht ausgeglichene Verluste aus gewerblicher Tierzucht (§ 15 Abs. 4 Satz 1 EStG), aus Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 Satz 3 EStG) sowie aus stillen Beteiligungen, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften (§ 15 Abs. 4 Satz 6 EStG), nicht ausgeglichene Verluste im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 4 EStG sowie des § 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG.<sup>9</sup> § 8c KStG gilt zusätzlich für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG) und wegen § 10a Satz 10 GewStG auch für die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge. Die Vorschrift schließt ferner den Rücktrag von vor dem Anteilserwerb entstandenen unterjährigen Verlusten aus.<sup>10</sup>

Der Katalog der möglichen Ausnahmesituationen, in denen es nicht zu einem Untergang nicht genutzter Verluste, Zinsvorträge und gewerbesteuerlicher Fehlbeträge kommt, ist dagegen kurz. Ein Blick in das BMF-Schreiben zu § 8c Abs. 1 KStG<sup>11</sup> offenbart, dass ein Erwerb seitens einer natürlichen Person durch Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbausinandersetzung und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge nicht von § 8c KStG erfasst sein sollen. Auch ein Zwischenerwerb durch eine Emissionsbank im Rahmen eines Börsengangs im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 KWG bleibt unbeachtlich.<sup>12</sup> Für Sanierungen wird auf den Sanierungserlass verwiesen.<sup>13</sup> Zur Bewältigung der Finanz- und Wirtschaftskrise<sup>14</sup> wurde durch das Bürgerentlastungsgesetz – Krankenversicherung<sup>15</sup> vorübergehend eine Sanierungsklausel eingeführt (§ 8c Abs. 1a KStG), wonach Verlustvorträge im Falle eines Beteiligungserwerbs zu Sanierungszwecken erhalten bleiben.<sup>16</sup>

9 Rz. 2 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 (Fn. 5).

10 Siehe Rödder/Möhlenbrock, Ubg 2008, 595 (604 ff.); a. A. Neyer, BB 2009, 415 (416).

11 Rz. 4 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 (Fn. 5).

12 Rz. 6 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 (Fn. 5).

13 BMF-Schreiben vom 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240. Die Reichweite und Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses sind aber in Rechtsprechung und Literatur umstritten. Nach Auffassung des FG München etwa verstößt der Erlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung; vgl. FG München vom 12.12.2007, DStR 2008, 1687. Das FG Köln ist der gegenteiligen Auffassung; vgl. FG Köln vom 24.4.2008, BB 2008, 2666. Im Ergebnis ebenso die herrschende Meinung in der Literatur, vgl. Fleischer, DStB 2009, 437 (438).

14 Zur Motivation der Regelung siehe auch BT-Drucks. 16/13429, 62.

15 Gesetz vom 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1959.

16 Die neue Bundesregierung hat inzwischen allerdings die zeitliche Befristung des § 34 Abs. 7c KStG aufgehoben; siehe Art. 2 Nr. 3 Buchst. c des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009, BGBl. I, 3950.



*b) Umwandlung von Körperschaften*

Zu den wohl wichtigsten Änderungen des Umwandlungssteuerrechts dieser Dekade kam es durch das am 13. Dezember 2006 in Kraft getretene Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG).<sup>17</sup> Bezogen auf die Verlustnutzung gehört die Streichung des Übergangs von Verlusten nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F. zu den zentralen Änderungen durch dieses Gesetz. Die Maßnahme trifft sowohl die Verschmelzung (§§ 11 ff. UmwStG) als auch die Auf- bzw. Abspaltung sowie die Teilübertragung von Körperschaften auf Körperschaften (§ 15 UmwStG).

Die Umwandlung führt zunächst zu einer Aufdeckung der stillen Reserven der übertragenden Körperschaft. Denn in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft sind die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag kann jedoch der Buchwert oder ein darüber liegender Wert unter dem gemeinen Wert (Zwischenwert) angesetzt werden, soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und eine Zuzahlung nicht geleistet wird. An die handelsbilanziellen Werte ist die übertragende Körperschaft bei der Aufstellung ihrer Übertragungsbilanz nicht gebunden, sodass es im Ergebnis zu einer Abweichung der Steuer- von der Handelsbilanz kommen kann. Die übertragende Körperschaft kann so durch eine gezielte Wahl des Werts der übergehenden Wirtschaftsgüter ihre Verlustvorträge besser nutzen. Die Verlustnutzung ist allerdings nur unter den Voraussetzungen der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d EStG möglich. Ferner können der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag und die gewerbsteuerlichen Fehlbeträge nach § 10a GewStG unterschiedlich hoch sein, sodass eine punktgenaue Nutzung der Verluste häufig misslingt.<sup>18</sup>

Die übernehmende Körperschaft tritt gemäß § 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG – insbesondere hinsichtlich der Bewertung der übergehenden Wirtschaftsgüter,<sup>19</sup> der Absetzung für Abnutzung und der Gewinn min-

17 Gesetz vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

18 Im Einzelnen siehe *Dörfler/Wittkowski*, GmbHR 2007, 352 ff. Auf die Gefahr möglicher Mehrergebnisse infolge einer Betriebsprüfung, die den Verlustvortrag ändern können, weisen *Rödler/Schumacher*, DStR 2006, 1525 (1533) hin.

19 Auch bei der übernehmenden Körperschaft setzt sich also die Abweichung der Steuer- von der Handelsbilanz fort, vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, Loseblatt, § 12 UmwStG Rz. 11. Äußerst umstritten ist allerdings die Frage, ob sich diese Abweichung vom Grundsatz der Maßgeblichkeit auch in den Folgebilanzen fortsetzt; dafür *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, a. a. O.,

dernden Rücklagen – in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Diese Form der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge tritt aber nicht für Verluste des übertragenden Rechtsträgers ein. Während der Übergang von Verlusten auf den übernehmenden Rechtsträger für den Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person (§§ 3 ff. UmwStG) und die Einbringung (§§ 20 ff. UmwStG) auch schon vor dem SEStEG ausgeschlossen war, wurde der nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. mögliche Übergang des Verlusts erst durch das SEStEG ersatzlos gestrichen.<sup>20</sup> Mit der Streichung des Verlustübergangs im Falle einer Verschmelzung von Körperschaften enthält das SEStEG faktisch eine Verlustnutzungsbeschränkung eigener Art. Der übernehmende Rechtsträger kann nur ein höheres Abschreibungsvolumen geltend machen, das durch einen entsprechenden Wertansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter entsteht. Denn der übernehmende Rechtsträger hat die Wertansätze des übertragenden Rechtsträgers zu übernehmen und auf ihrer Basis die Abschreibungen zu berechnen.

## 2. Handlungsempfehlungen

Die Vernutzungsbeschränkungen des § 8c KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG sollten aus steuersystematischen Erwägungen überdacht und besser aufeinander abgestimmt werden. Im Vordergrund der gesetzgeberischen Änderungen der Verlustnutzungsregelungen in der Vergangenheit standen weniger steuersystematische Erwägungen<sup>21</sup> als vielmehr der Gedanke der Begrenzung einer „unkontrollierten Verlustnutzung“. Sie wird in den steuerpolitischen Diskussionen immer wieder als eine der Hauptursachen für ein zu geringes Aufkommen bei den Ertragsteuern angeführt.<sup>22</sup> In der Gesetzesbegründung des sog. Korb-II-Gesetzes<sup>23</sup> zur Einführung der Mindestgewinnbesteuerung (§ 10d EStG) liest man z. B.,<sup>24</sup> deutsche Unternehmen

---

§ 12 UmwStG Rz. 12; verneinend *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, Loseblatt, § 12 UmwStG Rz. 7, wonach auf den nachfolgenden Bilanzstichtag vorangegangene steuerliche Sonderabschreibungen und Übertragungen nach § 6b EStG bis zur Höhe der fortentwickelten ursprünglichen Anschaffungskosten erfolgswirksam rückgängig gemacht werden müssen.

20 Vgl. auch *Frotscher* in *Frotscher/Maas* (Fn. 19), § 12 UmwStG Rz. 53 ff. Zu den laufenden Verlusten siehe die Begründung des Regierungsentwurfs zu § 4 Abs. 2 UmwStG in der Fassung des SEStEG (BT-Drucks. 16/2710, 38). Die Vorschrift stelle in der geänderten Fassung klar, dass hiervon (entgegen der Entscheidung des BFH vom 31.5.2005 – I R 68/03, BFHE 209, 535) auch laufende Verluste im Wirtschaftsjahr der Umwandlung betroffen seien.

21 Den Umstand, dass die Steuergesetzgebung insoweit keinem stimmigen Konzept folge, beklagen *Mäurerth/Müller*, DStR 2006, 1861.

22 Vgl. *Schlenker* in *Blümich, EStG/KStG/GewStG*, Loseblatt, § 10d EStG Rz. 5.

23 = Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz.

24 BT-Drucks. 15/1518, 10.

würden ein gewaltiges Verlustvortragspotenzial vor sich her schieben. Um das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbarer zu machen, sei es deshalb geboten, den Verlustvortrag zu strecken.<sup>25</sup> Die Streichung des Verlustübergangs in Umwandlungsfällen (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F.) zielt in eine ähnliche Richtung. Sie sollte den Import von ausländischen Verlusten – etwa im Wege der Hereinverschmelzung – verhindern.<sup>26</sup> Die Abschaffung der Mantelkaufregelung in § 8 Abs. 4 KStG a. F. durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 stützte der Gesetzgeber darauf, dass die Altregelung kompliziert und gestaltungsanfällig sei.<sup>27</sup>

Die Furcht des Gesetzgebers vor „unkontrollierter Verlustnutzung“ ist vor dem Hintergrund beängstigend hoher Verlustvorträge deutscher Unternehmen<sup>28</sup> verständlich. Spätestens mit der Einführung des § 8c KStG ist dem Gesetzgeber aber auch das systematische Defizit klar geworden, das über die Jahre steter Änderungen der Verlustnutzungsregelungen entstanden ist. So sieht es der 16. Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in seinem Bericht zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 nicht nur als problematisch an, dass ein Anteilseigner steuerlich nachteilige Auswirkungen hinzunehmen habe, nur weil sich ein anderer Anteilseigner von seinen Unternehmensanteilen trennt. Auch die Einschränkung der Vortragsmöglichkeiten von Verlusten in dieser Form sei qualitativ neu. Die Koalitionsfraktionen im Bundestag baten die Bundesregierung deshalb, alle Verlustverrechnungsbeschränkungen zu prüfen und alternative Vorschläge für deren Neuordnung vorzulegen.<sup>29</sup>

#### a) § 8c KStG

##### aa) Verfassungsrechtliche Betrachtung

Ungeachtet der rechtspolitischen Gründe, die für eine grundlegendere Reform auch der körperschaftsteuerlichen Verlustnutzung sprechen, ist diese verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten. Die Grundkonzeption des § 8c Abs. 1 KStG, abhängig von Veränderungen der Anteilseignerstruktur Schlussfolgerungen für den Fortbestand vorhandener Verlustvorträge der Körperschaft zu ziehen, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Mit dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist

25 BT-Drucks. 15/1518, 13.

26 BMF-Pressemitteilung Nr. 89/2006 vom 12.7.2006. Ob diese Gefahr tatsächlich besteht, ist umstritten; siehe etwa *Schafitzl/Widmayer*, BB 2006, Special 8, 48; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1525 (1533); *Maiterth/Müller*, DStR 2006, 1861 (1861, 1865); *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2006, 1657 (1657 f., 1661); *Körner*, IStR 2006, 469 (470).

27 BR-Drucks. 220/07, 60.

28 Dem Vernehmen nach soll es sich mittlerweile um ca. 500 bis 600 Mrd. Euro handeln!

29 BT-Drucks. 16/5491, 16.

sie noch zu vereinbaren.<sup>30</sup> Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfordert zwar grundsätzlich, dass der Steuerpflichtige seine einmal erlittenen Verluste mit später erzielten Gewinnen verrechnen können muss. Die Besteuerung setzt beim Steuerpflichtigen ein entsprechendes disponibles Einkommen voraus. In subjektiver Hinsicht ist deshalb der die Existenz sichernde Aufwand, in objektiver Hinsicht der für die Erzielung von Leistungsfähigkeit notwendige Aufwand der Besteuerung entzogen.<sup>31</sup> Der Verlustvortrag verkörpert dabei den bislang nicht abgezogenen zur Erzielung der objektiven Leistungsfähigkeit notwendigen Aufwand. Auch die periodenübergreifende Verlustnutzung leistet insoweit einen Beitrag zur Steuergerechtigkeit im Sinne einer Weiterführung der vom Gesetzgeber einmal getroffenen Grundsatzentscheidung der Besteuerung nach der individuellen Ertragskraft. Als Ausfluss des Gleichheitsgrundsatzes bedarf das Leistungsfähigkeitsprinzip allerdings der Konkretisierung. Die Parameter der Leistungsfähigkeit und ihre Bezugsgrößen müssen klar sein. Vor allem gilt es zu ermitteln, wessen Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlichen Schutz genießt. In der Wahl des Gegenstands und des Grundtatbestands einer Steuer ist der Gesetzgeber weitgehend frei.<sup>32</sup> Gleiches gilt konsequenterweise auch bei der Bestimmung des Bezugsobjekts der von Gesetzgeber als besteuierungsrelevant angesehenen Sachverhalte. Der Gesetzgeber muss bei seiner Entscheidung nur einheitlich vorgehen und darf nicht willkürlich verfahren. Beide Vorgaben hat der Gesetzgeber mit § 8c Abs. 1 KStG beachtet.

Bezogen auf die objektive Leistungsfähigkeit von Gesellschaften orientiert sich der Gesetzgeber an den Verhältnissen der Gesellschafter. Bei Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften sind Bezugsobjekt des Verlustabzugs die einzelnen Mitunternehmer bzw. Gesellschafter. Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft entfällt deshalb der gewerbesteuerliche Verlustvortrag anteilig mit der Quote, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter im Erhebungszeitraum der Verlustentstehung an dem negativen Gewerbeertrag beteiligt war (A 68 Abs. 3 GewStR). Bei Körperschaften verhält es sich ähnlich: Im Rahmen des § 8 Abs. 4 KStG a. F. spielte der Anteilseigner bei der Ermittlung der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft eine zentrale Rolle. § 8c Abs. 1 KStG nimmt diese Tatbestandsstruktur in abgewandelter, vor allem aber in deutlicherer Form wieder auf. Der Gedanke einer von den Anteilseignern abgeleiteten Leistungsfähigkeit der Gesellschaft wird konsequent zu Ende geführt.

Dieses Vorgehen des Gesetzgebers ist keineswegs willkürlich. Die Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Gesellschaften im Allgemeinen und von Körperschaften im Besonderen ist ein seit jeher umstrittenes Thema. Zwar wird von Teilen der wissenschaftlichen Literatur vertreten,

30 Z. B. *Zerwas/Fröblich*, DStR 2007, 1933 (1935).

31 *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (12).

32 Vgl. auch BVerfG, FR 1999, 528 (531); a. A. *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (13 f.).

dass auch eine juristische Person oder eine nicht rechtsfähige Personengesamtheit gleichheitsrechtlich relevanter Rechtsträger sein könne. Dabei steht der Gesichtspunkt der rechtlichen (und wirtschaftlichen) Eigenständigkeit der juristischen Person im Vordergrund. Die Leistungsfähigkeit soll der Zurechnung der jeweiligen Ertragszielung bzw. der erzielten Erträge folgen. Tritt eine Gesellschaft also im Rechtsverkehr auf und erzielt Erträge, wird ihr hiernach unter Berufung auf Art. 12 und 14 i. V. m. Art. 19 Abs. 3 GG die Ertragszielung als Ausübung wirtschaftlicher Freiheit zugerechnet. Der nämliche wirtschaftliche Sachverhalt als Schöpfung objektiver steuerlicher Leistungsfähigkeit soll idealiter, verwirklicht durch eine natürliche Person und eine juristische Person, zur gleichen objektiven Steuerbelastung führen.<sup>33</sup> Das wirft indessen die Frage nach dem Verhältnis der objektiven Leistungsfähigkeit der juristischen Person zu jener ihres Gesellschafters auf. Konsequenterweise dürften die die Leistungsfähigkeit der juristischen Person begründenden unternehmerischen Einkünfte infolge der eigenen Leistungsfähigkeit der juristischen Person lediglich bezogen auf die daraus generierten Ausschüttungen (gesellschaftsrechtlichen Leistungen) Einfluss auf die Leistungsfähigkeit des Anteilseigners haben können. Die Folge wäre ein unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten eigenständiges, vollwertiges Nebeneinander von juristischer und natürlicher Person.<sup>34</sup>

Der Gesetzgeber folgt dieser Sichtweise indessen erkennbar nicht nur im Rahmen des § 8c Abs. 1 KStG nicht. Gerade das seit dem StSenkG<sup>35</sup> anzuwendende klassische System der Körperschaftsbesteuerung ist im Verhältnis zum Einkommensteuerrecht auf die Herstellung einer zutreffenden steuerlichen (rechtsträgerübergreifenden) Gesamtbelastung des unternehmerischen

33 So jedenfalls *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (18 f.).

34 A. A. *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (18 ff.), wonach die natürliche Person hinter der Gesellschaft – nicht allein wegen der Rechtsform der Gesellschaft bei der Besteuerung der ihr aus deren Erträgen zukommenden Leistungsfähigkeitssteigerung begünstigt oder belastet werden darf. *Jachmann* (a. a. O., 21 f.) will die Erträge der juristischen Person, jedenfalls soweit sie ausgeschüttet wurden, auch beim Anteilseigner als Steigerung seiner Leistungsfähigkeit berücksichtigt wissen. Denn aus der Perspektive der beteiligten natürlichen Person knüpfe die Besteuerung an deren Einsatz des Anteilseigentums zur Ertragszielung an. In die entsprechende Freiheit des Anteilseigners zur Ertragszielung werde sowohl durch die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne bei der Körperschaft als auch durch die Besteuerung dieser Gewinne beim Anteilseigner eingegriffen.

Der unternehmerische Ertrag steigert hiernach gleich zweimal (vollwertig) die Leistungsfähigkeit – nämlich die der juristischen Person und zugleich jene der dahinter stehenden natürlichen Person. Das daraus resultierende freiheitsrechtliche Problem der Doppelbesteuerung des Ertrags ist die zwangsläufige Folge, wenn nicht eine – wie auch immer ausgestaltete – „Verrechnung“ von steuerlicher Vor- und Nachbelastung sichergestellt ist. Eine derartige Korsettierung gesetzgeberischer Entscheidungs- und Gestaltungsfreiheit aber führt entschieden zu weit.

35 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

Gewinns angelegt. Wenn der Gewinn die betriebliche Sphäre – sei es durch eine Ausschüttung der juristischen Person oder durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens – verlässt und das Privatvermögen einer natürlichen Person erreicht, soll er im Wesentlichen gleich belastet sein. Systematisch lässt sich diese Tatsache am ehesten mit der These rechtfertigen, dass Körperschaften entweder keine eigene Leistungsfähigkeit besitzen oder jedenfalls ihre eigene objektive Leistungsfähigkeit einer auf die Leistungsfähigkeit der Anteilseigner bezogenen Ermittlung der Leistungsfähigkeit nachsteht. Das ist unstrittig hinsichtlich der subjektiven Leistungsfähigkeit der Fall, die es bei juristischen Personen nicht gibt, lässt sich aber genauso für die objektive Leistungsfähigkeit begründen.<sup>36</sup> Schon *Jachmann* erkennt, dass die Zurechnung steuerlicher Leistungsfähigkeit im Dienste der Verteilung der Steuer als Gemeinlast auf die staatliche Allgemeinheit steht.<sup>37</sup> Mitglied dieser staatlichen Gemeinschaft kann aber nur die natürliche Person und nicht auch eine juristische Person sein.<sup>38</sup> Teile der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre negieren deshalb eine eigene objektive Leistungsfähigkeit von Körperschaften und sprechen zu Recht nur von der objektiven Leistungsfähigkeit der Unternehmer und nicht auch der Unternehmen. Das Unternehmen ist lediglich ein Instrument von Unternehmern zur Einkünfteerzielung. Folglich kann ein Unternehmen nicht über eine eigene steuerliche Leistungsfähigkeit verfügen.<sup>39</sup> Ohne die Mitwirkung natürlicher Personen ist die juristische Person nicht handlungsfähig. Der in diesem Zusammenhang gerne gebrauchte Vergleich eines Einzelunternehmens mit einer Einmannkapitalgesellschaft belegt dies: Unbestritten belastet ein Verlust des Einzelunternehmens den Unternehmenseigner. Wenn nun die nämliche Unternehmung in der Rechtsform einer GmbH betrieben wird, ändert sich an dieser (Belastungs-)Situation des Unternehmers (Anteilseigners) dem Grunde nach nichts. Den „echten“ erwirtschafteten Verlust trägt immer er.<sup>40</sup> So gesehen ist das Trennungsprinzip nichts anderes als die Erklärung dafür, dass es infolge der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der Körperschaften rechtstechnisch eines eigenen Anknüpfungspunkts für die auf die Körperschaft anzuwendenden Gesetzesbefehle bedarf.<sup>41</sup> Dagegen sollte

36 Vgl. auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 732 ff., 743 f. *Tipke* weist der Körperschaftsteuer die Funktion einer Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Anteilseigner zu. Sie habe den Charakter einer echten Unternehmensteuer verloren. Diese für das Anrechnungsverfahren getroffene Aussage gilt ebenso für das derzeit praktizierte Teileinkünfteverfahren.

37 *Jachmann*, DStJ G 23 (2000), 9 (17).

38 *Tipke* (Fn. 36), S. 734.

39 *Siegel/Bareis/Herzig/Schneider/Wagner/Wenger*, BB 2000, 1269.

40 Für eine an den der tatsächlichen Belastungswirkungen ausgerichteten Besteuerung grundsätzlich auch *Hey* in Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, S. 219 (225 f.).

41 *Tipke* (Fn. 36), S. 741, spricht daher mit Recht davon, dass es sich bei der Einkommensermittlung einer Körperschaft in Wirklichkeit um die Ermittlung eines durch Sondervorschriften fixierten bzw. korrigierten Ertrags handle.

man nicht unter Berufung auf das Trennungsprinzip das Mittel zum Zweck erheben und hieraus eine eigene Leistungsfähigkeit der Körperschaft herleiten. Es käme zu einer Vertauschung von Ursache und Wirkung.

Schließlich lässt sich aus dem – im Ursprung rechtstechnisch zu erklärenden – Trennungsprinzip auch keine durch § 8c KStG ausgelöste, verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Körperschaften erkennen. Zwar judizierte der I. Senat des BVerfG 1962 in seiner Entscheidung zu § 8 Nr. 6 GewStG 1936 noch, dass ein Steuergesetz, welches den Steuergegenstand grundsätzlich nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimme und diese Sachgesetzlichkeit durchbreche, nur dann im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG sachlich hinreichend gerechtfertigt sei, wenn die Durchbrechung von überzeugenden Gründen getragen werde; das gelte vor allem, wenn die Sonderregelung die zivilrechtliche Ordnung gerade an einer Stelle durchbreche, die deren eigentliche rechtliche Bedeutung ausmache.<sup>42</sup> Die im Zuge dieser Entscheidung des BVerfG den Maßstab bildende Sachgesetzlichkeit wurde freilich bereits mit Einführung des Anrechnungsverfahrens durch das KStG 1977 durchbrochen. Das klassische System der Körperschaftsbesteuerung neuer Prägung ist mit seiner auf die Herstellung einer zutreffenden steuerlichen Gesamtbelastung beim Anteilseigner ausgerichteten Idee eher mit dem Anrechnungsverfahren als mit dem ursprünglichen klassischen Körperschaftsteuersystem zu vergleichen. Es hebt auf die rechtsträgerübergreifende, ertragsteuerliche Gesamtbelastung des unternehmerischen Gewinns ab und stellt damit den Anteilseigner der Körperschaft in den Mittelpunkt, sofern er eine natürliche Person ist. Nichts anderes geschieht in § 8c Abs. 1 KStG. Das BVerfG führt im Übrigen aus, dass der Steuergesetzgeber wegen des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts nicht durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen brauche. Selbst eine qualifizierte Verbindung schließe nicht schlechthin steuerrechtliche Abweichungen von der zivilrechtlichen Gestaltung im Einzelnen aus. Im Ergebnis kann man also sagen: Ähnlich wie der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit – trotz des gegenüber der Kapitalgesellschaft eindeutig stärkeren personalen Substrats der Personengesellschaften – diese als Körperschaftsteuersubjekte hätte behandeln können,<sup>43</sup> kann er umgekehrt trotz der stärkeren mitgliedschaftlichen Prägung der Körperschaften diese den Personengesellschaften angenähert besteuern. Die Tendenz der Gesetzgebung zu einer Annäherung der Besteuerungssituation von Mitunternehmensformen und Körperschaften wird im Übrigen auch an anderer Stelle deutlich.<sup>44</sup>

42 So noch BVerfG vom 24.1.1962 – BVerfGE 13, 331 (339) für das klassische Körperschaftsteuersystem; ebenso im Ergebnis *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (21).

43 Siehe *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (27).

44 So wurde mit der Unternehmensteuerreform 2008 die gewerbesteuerliche Messzahl angeglichen.

Die Tatsache, dass durch einen quotalen Untergang vorhandener Verluste infolge eines schädlichen Anteilserwerbs von bis zu 50 % der Anteile an der Verlustkörperschaft auch Anteilseigner betroffen sind, deren Anteile nicht übertragen werden, lässt sich verfassungsrechtlich durch das Recht des Gesetzgebers zu einem pauschalierenden Vorgehen rechtfertigen. Bei der Behandlung der gewerbesteuerlichen Fehlbeträge von Mitunternehmer-schaften nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters entspricht diese Verfahrensweise – wenn auch mit einer etwas anderen Technik – schon seit Langem der Praxis.<sup>45</sup> Für § 8c Abs. 1 KStG darf nichts anderes gelten.

Den von *Zerwas/Fröhlich* unter Berufung auf eine Verletzung des Bestimmtheitsgebots geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken kann ebenfalls nicht gefolgt werden.<sup>46</sup> Die Autoren beziehen sich dabei insbesondere auf die Tatbestandsvoraussetzung „gleichgerichtete Interessen“ in § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG bzw. die Aufnahme vergleichbarer Sachverhalte in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG. Mitnichten ist der Gesetzgeber aufgerufen, sämtliche von ihm unter Anlehnung an den allgemeinen Sprachgebrauch verwendeten Begriffe bis ins Letzte zu definieren. Hier eine situationsangemessene und den Willen des Gesetzgebers aufnehmende Auslegung der verwendeten Rechtsbegriffe zu finden, gehört zu den vornehmen Aufgaben des Rechtsanwenders und der Rechtsprechung. Diese können sich bei der Rechtsfindung der Gesetzeshistorie und der – zumindest hinsichtlich des Zustandekommens der Regelung in § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG reichhaltigen<sup>47</sup> – Gesetzesmaterialien bedienen.

#### *bb) Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben*

Kommt es zur Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Körperschaft auf die dahinter stehenden „natürlichen Personen“ an, führt ein Anteilseignerwechsel zwangsläufig zu einer Veränderung der Leistungsfähigkeit der Körperschaft. Vor allem führt er dazu, dass der erwerbende Anteilseigner keinen Anspruch auf Übernahme der Verluste des veräußernden Anteilseigners hat. Dies ist allerdings nur eine unter zahlreichen aus der dargestellten Sachgesetzlichkeit abzuleitenden Schlussfolgerungen:

45 Wegen des Verhältnisses zur Mindestgewinnbesteuerung vgl. jedoch FG München vom 31.7.2008 (8 V 1588/08; EFG 2008, 1736) und die Reaktion der Finanzverwaltung hierauf (Schreiben der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 5.1.2009).

46 *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933 (1934 f.).

47 Die Regelung beruht auf der Prüfbitte des Bundesrats im Zuge seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BT-Drucks. 16/5377, 18. Die Bundesregierung stimmte dieser Prüfbitte zu (BT-Drucks. 16/5377, 27). Der Bundestag setzte sie auf Empfehlung seines Finanzausschusses um (BT-Drucks. 16/5491, 22). Dieser Verfahrensgang kann bei *Möhlenbrock/Benecke*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 686 ff. nachvollzogen werden.



De lege ferenda wäre zu wünschen, dem Veräußerer wegen der Nichtübertragbarkeit der Verluste eine möglichst breite letztmalige Verlustnutzungsmöglichkeit einzuräumen.<sup>48</sup> Diese könnte mittels einer Aufdeckung der im Unternehmen ruhenden stillen Reserven gegen Verrechnung mit vorhandenen nicht genutzten Verlusten erreicht werden. Die verschiedenen Arten nicht genutzter Verluste (Verlustvorträge, gewerbesteuerliche Fehlbeträge und Zinsvortrag) werden allerdings oft unterschiedlich hoch sein. Die Aufdeckung der stillen Reserven kann aber nur einheitlich und bezogen auf das gesamte Betriebsvermögen erfolgen. Der vollständige Verlustabzug würde deswegen und auch wegen der Mindestgewinnbesteuerung sehr bald an seine Grenzen stoßen. Um dieses Problem zu umschiffen, ist der Gesetzgeber im Rahmen des MoRaKG<sup>49</sup> einen anderen Weg gegangen und hat in § 8c Abs. 2 KStG den Übergang nicht ausgeglichener oder abgezogener negativer Einkünfte (nicht genutzter Verluste) angeordnet, soweit sie auf stille Reserven im steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögen der Zielgesellschaft entfallen. Den Vorteil der Verlustnutzung hat in diesem Falle wegen des begrenzten Verlustübergangs (mittelbar) zwar der Übernehmer der Beteiligung. Indessen wird sich der Veräußerer diese Tatsache vergüten lassen, sodass der mit dem Verlustvortrag verbundene wirtschaftliche Vorteil letztlich beim ihm verbleibt. Die Feststellung der auf den Verlust entfallenden (anteiligen) stillen Reserven der Körperschaft kann im praktischen Vollzug allerdings zu einer Herausforderung werden. Während § 8c Abs. 2 KStG nur unmittelbare schädliche Beteiligungserwerbe begünstigen wollte, sodass das Verhältnis von stillen Reserven und Verlustvorträgen noch relativ problemlos hätte ermittelt werden können, erfasst § 8c Abs. 1 KStG auch mittelbare Erwerbsvorgänge. Ein einzelner schädlicher Beteiligungserwerb kann also die Verlustnutzungsmöglichkeiten mehrerer nachgeordneter Körperschaften betreffen.

De lege ferenda sollten ferner innerkonzernliche Erwerbsvorgänge zu keinem schädlichen Anteilswerb im Sinne des § 8c Abs. 1 KStG führen. Gegenwärtig sind sowohl der unmittelbare als auch der mittelbare Erwerb einer Beteiligung an der Verlustkörperschaft schädlich, wobei unbeachtlich ist, ob die Erwerbe innerhalb oder außerhalb eines Konzerns erfolgen. Der unmittelbare Erwerb ist also auch dann schädlich, wenn er mittelbar zu keiner Änderung der Beteiligungsquote führt. Die Finanzverwaltung leitet dies aus den Grundsätzen zum Erwerberkreis ab.<sup>50</sup> Das Umhängen von Betei-

---

48 Verfassungsrechtlich geboten erscheint diese Option allerdings nicht. Das Periodizitätsprinzip ist zwangsläufig und berechtigt. Es wird durch Verlustrück- und -vortrag lediglich in seinen Härten abgemildert. Das Totalitätsprinzip liegt der Einkommensbesteuerung dagegen weder zugrunde noch bildet es seine Leitidee; Witt, BB 2008, 1199 (1201).

49 Gesetz vom 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1672.

50 Vgl. Rz. 11 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736. Selbst die für § 8 Abs. 4 KStG a.F. noch geltende Regelung, wonach erfolgsneutrale Um-

ligungen an Gruppengesellschaften innerhalb eines 100 %-Konzerns führt aus der Sicht der natürlichen Personen, die Anteilseigner der Muttergesellschaft dieses Konzerns sind, weder zu einer Veränderung ihrer Leistungsfähigkeit noch zu einem „Verlusttransfer“. Vor wie nach der Transaktion sind sie diejenigen, deren Leistungsfähigkeit durch das Unternehmen der Verlustgesellschaft tangiert ist. Dabei ist es unerheblich, auf welchem zivil- oder gesellschaftsrechtlichen Weg sich der Anteilserwerb vollzieht. Dies kann als Umwandlung geschehen, durch Anteilstausch, in Form einer Sachausschüttung der Anteile oder auch durch deren Verkauf. Aus dem Blickwinkel der Leistungsfähigkeit wäre es deshalb konsequenter, auch den Erwerber(kreis) ausschließlich aus der Perspektive der Anteilseigner zu definieren. Eine tatbestandsrelevante Anteilsübertragung wäre dann nur eine solche, durch die die bisherigen Anteilseigner als natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar „Rechte“ im Sinne des § 8c Abs. 1 KStG<sup>51</sup> an der Verlustgesellschaft verlören bzw. ein Zuwachs an solchen „Rechten“ stattfinden würde.

Obwohl der Wortlaut des § 8c Abs. 1 KStG an sich nur von Körperschaften spricht, soll die Vorschrift nach Auffassung der Finanzverwaltung auf alle in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen anzuwenden sein.<sup>52</sup> Es sind also auch Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts (z. B. Sparkassen) erfasst, obwohl diese keine Anteilseigner haben. Mit einer verfassungsrechtlich durch die Bezugnahme auf die Leistungsfähigkeit der Anteilseigner gerechtfertigten Verlustnutzungsbeschränkung für Körperschaften ist diese Auslegung nicht zu erklären. Es ist nicht zu erkennen, wie es bei den genannten Sonderrechtsformen zu einem Anteilseignerwechsel oder zu einem mit einem Anteilseignerwechsel vergleichbaren Sachverhalt kommen soll. Stiftungen sind juristische Personen, die auf die Erreichung eines bestimmten Zwecks gegründet werden und keine mitgliedschaftliche Struktur aufweisen. Und auch eine Anstalt (des öffentlichen Rechts) hat nach herkömmlicher Auffassung keine Mitglieder, sondern Benutzer. Die Einbeziehung dieser Rechtsformen in die Körperschaftsteuer folgt ausschließlich dem Bedürfnis, alle Formen unternehmerischer Betätigung gleich zu behandeln.

Mit einer allgemeinen Verlustnutzungsbeschränkung wie § 8c Abs. 1 KStG sollten schon aus steuersystematischen Gründen keine Branchenausnahmen oder Ausnahmen für bestimmte Personengruppen verbunden werden.<sup>53</sup>

---

strukturierungen mittelbarer in mittelbare Beteiligungen nach Maßgabe der §§ 11 ff. und 20 ff. UmwStG innerhalb verbundener Unternehmen keine schädliche Anteilsübertragung darstellten (Rz. 28 Satz 3 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455), wurde nicht übernommen.

51 § 8c Abs. 1 KStG spricht vom Erwerb von gezeichnetem Kapital, Mitgliedschaftsrechten, Beteiligungsrechten, Stimmrechten und vergleichbaren Sachverhalten.

52 Siehe BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Rz. 1.

53 Anders hingegen *Zerwas/Fröblich*, DStR 2007, 1933 (1935).

Denn ebenso wenig wie das Rechtskleid der Unternehmung die Höhe der steuerlichen Gesamtbelastung des Einkommens beeinflussen darf, sollte dies die Quelle der Einkünfte können.<sup>54</sup> Dennoch werden Steuergesetze vom Gesetzgeber gerne zu Lenkungszwecken eingesetzt. § 8c Abs. 2 KStG belegt diese Tatsache. Die Europäische Kommission hat freilich festgestellt, dass die im MoRaKG vorgesehenen Bestimmungen über die Gewerbesteuerbefreiung von Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften und das Verlustvortragsrecht von Zielgesellschaften nicht mit den Risikokapitalleitlinien vereinbar sind und gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) verstoßen.<sup>55</sup>

*b) Verlustübergang bei Verschmelzung von Körperschaften*  
(§ 12 Abs. 3 UmwStG)

Die gegen die Streichung des Verlustübergangs nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F. geäußerten europarechtlichen Bedenken vermögen nicht zu überzeugen. Der Untergang der Verluste des übertragenden Rechtsträgers trifft in- und ausländische bzw. grenzüberschreitende Umwandlungen gleichermaßen. *Körner* begründet seine europarechtlichen Zweifel zwar damit, dass der EuGH in seinen Entscheidungen *Marks & Spencer*<sup>56</sup> und *AMID*<sup>57</sup> klargestellt habe, dass es europarechtswidrig sei, wenn Verluste überhaupt nicht zum Abzug zugelassen werden würden. Der Staat, in dessen Territorium der Verlust entstanden sei, müsse den Ausgleich dieses Verlusts mit den innerhalb seines Territoriums entstandenen Gewinnen ermöglichen. Es sei nicht ersichtlich, weshalb zur Sicherung der steuerlichen Kontrolle, zur Wahrung des Territorialitätsprinzips oder der Kohärenz oder unter dem Gesichtspunkt der Missbrauchsbekämpfung der Untergang des Verlustvortrags anlässlich einer Verschmelzung erforderlich sei.<sup>58</sup> Der Argumentation *Körners* ist entgegen zu halten, dass von der Fusionsrichtlinie erfasste Sachverhalte hinsichtlich des Übergangs von Verlustvorträgen wie Inlands-sachverhalte zu behandeln sind (Art. 6 Fusionsrichtlinie<sup>59</sup>). Auch im reinen Inlandsfall gehen die Verluste der übertragenden Körperschaft aber nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über. Eine primärrechtlich herzuleitende Notwendigkeit, einen grenzüberschreitenden Ultima-Ratio-Verlustabzug auch dann zu gewähren, wenn er für reine Inlands-sachverhalte nicht gewährt wird, ist nicht zu erkennen.<sup>60</sup> Eine absolute Wirkung der Grundfreiheiten,

54 *Siegel/Bareis/Herzig/Schneider/Wagner/Wenger*, BB 2000, 1269.

55 Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 1.10.2009, IP/09/1449.

56 Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* (Urteil vom 13.12.2005 – C-446/03, IStR 2006, 19).

57 Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *AMID* (Urteil vom 14.12.2000 – C-141/99, DStRE 2001, 20).

58 *Körner*, IStR 2006, 110 (112).

59 Richtlinie 2005/19/EG vom 17.2.2005, ABl. EG Nr. L 058, 19.

60 A. A. wohl *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 (1460).

die hierfür Voraussetzung wäre, gibt es nicht. Die europäischen Grundfreiheiten sind vielmehr im Lichte des Konzepts eines einheitlichen Binnenmarkts ohne Grenzen auszulegen. Es handelt sich um Diskriminierungsverbote, die den Mitgliedstaaten die benachteiligende Ungleichbehandlung namentlich aus Gründen der Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit verbieten. Eine solche Diskriminierung entsteht, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt gegenüber einem vergleichbaren inländischen Sachverhalt schlechter gestellt wird.<sup>61</sup>

Die Streichung des Übergangs von Verlusten des übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger ist auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.<sup>62</sup> Von einer Verpflichtung mit Verfassungsrang, im Zuge der durch die Umwandlung ausgelösten Gesamtrechtsnachfolge den Übergang von Verlusten auf den übernehmenden Rechtsträger zu ermöglichen, kann keine Rede sein.<sup>63</sup> Dies sollte spätestens seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH zur Vererblichkeit des Verlustabzugs<sup>64</sup> klar sein. Vor allem ist ein Übergang des Verlustabzugs nicht als Folge der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger geboten.<sup>65</sup> Übertragender und übernehmender Rechtsträger einer Umwandlung sind verschiedene Rechtssubjekte.<sup>66</sup> Der im Verlustabzug des übertragenden Rechtsträgers verkörperte Aufwand ist aus der Sicht des Übernehmenden Drittaufwand.<sup>67</sup> Abziehbar sein muss aber nach Maßgabe des sog. Kostentragsprinzips nur der vom Steuerpflichtigen selbst erlittene Aufwand. Nach Auffassung des Großen Senats des BFH<sup>68</sup> soll es sogar unzulässig sein, dass ein Steuerpflichtiger Aufwendungen und Verluste eines Dritten abziehen darf. Denn eine trotz § 10d EStG eingetretene Überbesteuerung des übertragenden Rechtsträger kann durch eine (spätere)

61 Vgl. *Müller-Graff* in Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 43 Rz. 42.

62 A. A. *Körner*, IStR 2006, 469 (470).

63 A. A. *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 (1460); *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2006, 1657.

64 BFH vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

65 A. A. *Körner*, IStR 2006, 469 (470); *Körner*, IStR 2006, 110 (112), der als Vergleich auf die Nutzbarkeit vororganschaftlicher Verluste durch den Organträger im Rahmen einer Organschaft verweist. Die Gleichbehandlung der steuerrechtlich ähnlichen Sachverhalte der Verschmelzung und der Einrichtung einer Organschaft sei einer der wesentlichen Gründe für die Einführung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F. gewesen.

66 Vgl. hierzu auch *Witt*, BB 2008, 1199 (1201).

67 Aus dem Charakter des Verlustvortrags als evtl. Vermögensposition ergibt sich nichts anderes, vgl. *Franz Dötsch*, DStR 2008, 641.

68 BFH vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 Rz. 67 unter Verweis auf den Vorlagebeschluss in BFHE 207, 404, BStBl. II 2005, 262 sowie die Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 23.8.1999 – GrS 1/97, BFHE 189, 151 = BStBl. II 1999, 778, und GrS 3/97, BFHE 189, 172 = BStBl. II 1999, 787.

Berücksichtigung der Verluste beim übernehmenden Rechtsträger nicht mehr beseitigt werden.<sup>69</sup> Auch der mit der Gesamtrechtsnachfolge bewirkte Übergang stiller Reserven vom übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger vermag nicht, den Verlustübergang zu rechtfertigen.<sup>70</sup> Der übertragende Rechtsträger hat die Möglichkeit, seine Verluste durch eine Aufstockung der Buchwerte der übertragenden Wirtschaftsgüter zu nutzen. Dem übernehmenden Rechtsträger steht dadurch zusätzliches AfA-Substrat zur Verfügung, das er Gewinn mindernd verwenden kann.

Ferner existiert keine Bindung des Verlustabzugs an die ihn verursachende Einkunftsquelle als Rechtfertigung für den Verlustübergang vom übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger. Einkommensteuerlich sind Verlustabzüge vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen und damit nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen. Körperschaftsteuerlich erfolgt der Verlustabzug ebenfalls im Anschluss an die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte.<sup>71</sup> Schon auf der Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wird aber nicht mehr nach einzelnen Einkunftsquellen unterschieden. Der Verlustabzug stellt mithin lediglich eine Rechengröße auf dem Weg zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und damit kein Merkmal dar, welches einer konkreten einzelnen Einkunftsquelle anhaftet.<sup>72</sup> Dieser Tatsache trug schon § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F. Rechnung. Die umwandelnden Rechtsträger können ihre Einkünfte aus einer nahezu unendlichen Breite denkbarer – nahezu immer den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnender – Aktivitäten erzielen. Deshalb bezog sich das Fortführungsmerkmal in § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F. auch nicht auf die Einkunftsart, sondern auf den Verlust verursachenden Betrieb bzw. Betriebsteil. Diese Verbindung zwischen Verlust und den Verlust verursachenden Betrieb/Betriebsteil aber hat der Gesetzgeber selbst gelöst,

---

69 Vgl. BFH vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 Rz. 72, der zutreffend darauf hinweist, dass durch den Übergang der Verluste auf den Erben zur Kompensation einer evtl. Überbesteuerung des Erblassers „selbst unter Zugrundelegung des beschriebenen Besteuerungsideals, nämlich der Erfassung des gesamten Lebens- bzw. Erwerbseinkommens des Individuums, der unrichtigen Einkommensbesteuerung des Erblassers – wenn auch mit umgekehrten Vorzeichen – eine ebenso fehlerhafte Besteuerung des Erben hinzugefügt“ werde. Zustimmend Witt, BB 2008, 1199 (1201). In diesem Sinne auch für Umwandlungen Thiel, DB 2005, 2316 (2320).

70 Zu diesem Problem im Verhältnis des § 6 Abs. 3 EStG zu § 10d EStG siehe Franz Dötsch, DStR 2008, 641 (644).

71 R 29 KStR.

72 BFH vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 Rz. 84; Franz Dötsch, DStR 2008, 641 (644 f.). Franz Dötsch weist zutreffend darauf hin, dass ein erbfallbedingter Verlustübergang selbst im Gewerbesteuerrecht nicht vorgesehen ist, obwohl die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge ihrer Quelle eindeutig zugeordnet werden können.

indem er die Regelung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F. aufhob und gleichzeitig die Nichtübertragbarkeit der Verluste auf den Rechtsnachfolger anordnete.

Diese verfassungs- und europarechtlichen Überlegungen sollten den Gesetzgeber indessen nicht hindern, auch umwandlungssteuerlich über eine Fortentwicklung der Verlustnutzungsregelungen nachzudenken. Mit der zu § 8c Abs. 1 KStG vertretenen Lesart des Leistungsfähigkeitsprinzips, die an die Verhältnisse der hinter der Körperschaft als Anteilseigner zu findenden natürlichen Personen anknüpft, ist die Streichung des Verlustübergangs nur mit Mühe in Einklang zu bringen. Zwar wäre ein Untergang der Verluste zu rechtfertigen, soweit nach dem Umwandlungsvorgang die hinter dem übertragenden Rechtsträger stehenden Anteilseigner an der übernehmenden Körperschaft nicht mehr beteiligt sind. Umgekehrt müsste jedoch im Fall eines Up- oder Down-Stream-Mergers zwischen der Tochtergesellschaft und ihrer 100-%-Muttergesellschaft argumentiert werden, dass die Anteilseignerstruktur hinsichtlich der hinter der Muttergesellschaft stehenden natürlichen Personen unverändert bleibt und es deswegen zu keiner Veränderung in der Leistungsfähigkeit kommt. Zwar ist es dem Gesetzgeber erlaubt, den Übergang der Verlustvträge in Umwandlungsfällen in typisierender Weise zu regeln.<sup>73</sup> Indessen ist der Side-Stream-Merger nicht der „Normalfall“ einer Verschmelzung. Für den übertragenden Rechtsträger ist dessen Verlustabzug aber Ausdruck seiner eigenen Leistungsfähigkeit<sup>74</sup> mit der Folge, dass er gemessen daran möglicherweise zu viel Steuern gezahlt hat. Eine Verschmelzung unter vollständiger Verlustnutzung auf der Ebene der übertragenden Körperschaft gelänge besser, wenn nicht die Mindestgewinnbesteuerung eingreifen würde. Der bei der übertragenden Körperschaft durch den Gebrauch des Ansatz- und Bewertungswahlrechts nach § 11 Abs. 2 UmwStG erzeugte Gewinn sollte voll mit einem evtl. Verlustvortrag verrechnet werden können.<sup>75</sup>

### c) Exkurs

Die hier vorgeschlagenen Änderungen der Verlustnutzung laufen auf eine Öffnung der Mindestgewinnbesteuerung für Liquidations- und Umwandlungsgewinne bzw. (bei § 8c Abs. 1 KStG) auf einen Erhalt von nicht genutzten Verlusten in Höhe der im Vermögen der Körperschaft vorhandenen stillen Reserven hinaus. Das vom Gesetzgeber als besonders bedrohlich

73 Es bleibt allerdings die Frage, wieso es beim Formwechsel zu einem Untergang der Verlustvträge kommen muss. Denn nach h. M. ist hier ein Hinzutreten neuer Anteilseigner ausgeschlossen (vgl. *Möhlenbrock* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt* (Fn. 19), § 1 UmwStG Rz. 91; a. A. *Widmann* in *Widmann/Mayer, Loseblatt*, § 1 UmwStG Rz. 102).

74 Bzw. jener seiner Anteilseigner.

75 *Thiel*, DB 2005, 2316 (2320); *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2006, 1657 (1660).

angesehene enorme Verlustvortragsvolumen deutscher Unternehmen wird dadurch jedoch nicht in nennenswerter Weise reduziert. Ein Festhalten an der Mindestgewinnbesteuerung führt im Gegenteil dazu, dass die Verlustvorträge schneller als bei einer unbegrenzten Verlustnutzung anwachsen. Denn die Verluste können zwar nicht abgezogen werden, gehen aber auch nicht verloren. Die Tendenz wachsender Verlustvorträge wird durch die gegenwärtigen Regelungen also nicht gestoppt, sondern im Gegenteil noch befördert.<sup>76</sup> Bei einer grundsätzlichen Neuorientierung der Verlustnutzungsregelungen wäre aus der Sicht des Gesetzgebers deshalb eine Lösung gefragt, die einen sukzessiven Abbau vorhandener Verlustvorträge bewirken würde, ohne dabei die Verlustnutzung zu sehr zu beschränken. Das könnte etwa durch eine Verlustkappungsregelung erreicht werden. Einmal entstandene Verluste würden mit Ablauf eines bestimmten Zeitraums ab ihrer Entstehung verfallen, soweit sie bis dahin nicht oder nicht vollständig genutzt wurden. Eine vergleichbare Regelung existierte im deutschen Ertragsteuerrecht bis zum Steuerreformgesetz vom 25. Juli 1988.<sup>77</sup> Eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit, einen Verlustvortrag zeitlich oder betragsmäßig unbeschränkt abziehen zu können, besteht nicht. Das hat das BVerfG für die Regelung des § 10d EStG 1976, die gleichfalls nur einen zeitlich begrenzten Verlustvortrag gestattete, bereits entschieden.<sup>78</sup>

### III. Verluste aus der Beteiligung

#### 1. Befund

Auf der Ebene des Anteilseigners ist die steuerliche Behandlung von Beteiligungserträgen von seiner Rechtsform und dem Steuerregime abhängig, dem er unterworfen ist. Es ist zwischen Beteiligungen des Betriebs- und des Privatvermögens zu unterscheiden.

##### *a) Beteiligung im Betriebsvermögen*

Eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Körperschaft ist unabhängig von der Beteiligungshöhe und unabhängig von der Rechtsform des Veräußerers steuerverstrickt. Ihre Veräußerung führt zu einem Gewinn oder Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten und dem Buchwert der Beteiligung. Teilwertabschreibungen sind grundsätzlich zu erfassen. Allerdings kommt es

<sup>76</sup> Vgl. *Maiterth/Müller*, DStR 2006, 1861 (1866), der insoweit von einem Dilemma des Fiskus spricht.

<sup>77</sup> BGBl. I 1988, 1093 = BStBl. I 1988, 224.

<sup>78</sup> BVerfG vom 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, DStR 1991, 1278. Im Ergebnis ebenso *Franz Dötsch*, DStR 2008, 641 (643).

über alle Rechtsformgrenzen hinweg niemals zur vollen Berücksichtigung von beteiligungsbedingten Gewinnminderungen.

- Bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft bleibt der Verlust aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, vollständig außer Ansatz. Denn Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung entstehen – und damit auch Teilwertabschreibungen –, sind nicht zu berücksichtigen (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG).

Anders verhält es sich mit laufenden Betriebsausgaben.<sup>79</sup> Trotz der grundsätzlichen Steuerfreiheit der Beteiligungserträge einer Körperschaft ist § 3c Abs. 1 EStG bei dieser ab dem Veranlagungszeitraum 2004 nicht mehr anzuwenden. § 3c Abs. 1 EStG wird durch § 8b Abs. 3 und 5 KStG verdrängt.<sup>80</sup> Damit sind Finanzierungs- und Veräußerungskosten auf Ebene der Beteiligungskapitalgesellschaft in voller Höhe abziehbar. Freilich gelten 5 % des Veräußerungsgewinns bzw. der Bezüge aus der Beteiligung als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2003 durften dagegen auch laufende Beteiligungsaufwendungen einer Körperschaft, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang standen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (§ 3c Abs. 1 EStG).

- Geht es um die Einkommensermittlung einer natürlichen Person, bleiben 40 % der beteiligungsbezogenen Abzüge außer Ansatz (§ 3c Abs. 2 EStG). § 3c Abs. 2 EStG trifft alle natürlichen Personen, die Anteile an einer Körperschaft – unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft – im Betriebsvermögen halten. Erfasst sind einmal laufende Aufwendungen, die mit der Beteiligung zusammenhängen<sup>81</sup> – und zwar unabhängig vom Veranlagungszeitraum der Entstehung der Aufwandsposition.<sup>82</sup> Das Abzugsverbot erfasst wegen § 3c Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG zum anderen Aufwendungen, die durch den Erwerb, das Halten oder das Veräußern der Beteiligung veranlasst sind.

<sup>79</sup> Von „laufenden“ Betriebsausgaben, Aufwendungen, Werbungskosten etc. soll fortan die Rede sein, wenn es sich nicht um substanzbezogene Gewinn- oder Einküfiteminderungen handelt.

<sup>80</sup> Dies bestimmt der mit Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840, eingefügte § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG ausdrücklich für Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen.

<sup>81</sup> Vgl. *Herrmann* in Frotzcher, Loseblatt, § 3c EStG Rz. 3.

<sup>82</sup> *Dötsch/Pung* in Dötsch/Jost/Pung/Witt (Fn. 19), § 3c EStG Rz. 2.



*b) Unternehmerische Beteiligung im Privatvermögen*

Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung führt hier zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.<sup>83</sup> Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben, kommt es auf die Beteiligungsdauer des Rechtsvorgängers an. Der Veräußerungsgewinn oder -verlust unterliegt dem Teileinkünfteverfahren und ist deshalb zu 40 % außer Ansatz zu lassen (§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG). Im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG bleibt ein Veräußerungsverlust außerdem vollständig unberücksichtigt, soweit er auf Anteile entfällt, die der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben hat, es sei denn, der Rechtsvorgänger hätte den Veräußerungsverlust geltend machen können. Werbungskosten, Betriebsvermögensminderung, Betriebsausgaben oder sonstige Abzüge über die in § 17 Abs. 2 EStG genannten Positionen hinaus können nicht geltend gemacht werden.<sup>84</sup>

*c) Beteiligung im Privatvermögen*

Für im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen von unter 1 % gilt ab 2009 im Veräußerungsfalle (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) die Abgeltungsteuer. Bei abgeltungsteuerpflichtigen Vorgängen ist als Werbungskosten lediglich ein Betrag von 801 Euro (bzw. 1.602 Euro bei Ehegatten) abzusetzen (Sparer-Pauschbetrag). Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist ausgeschlossen. Verluste aus Kapitalvermögen – und damit insbesondere Veräußerungsverluste – dürfen in der Regel nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Verluste aus der Veräußerung von Aktien dürfen allerdings nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen bzw. von ihnen abgezogen werden.

---

83 Freilich gilt das Teileinkünfteverfahren nicht für Dividenden und Bezüge aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Diese unterliegen auch bei einer Beteiligung an der Kapitalgesellschaft von 1 % oder höher der Abgeltungsteuer. In den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kann der Steuerpflichtige allerdings die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beantragen.

84 A. A. *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 ff.

## 2. Handlungsempfehlungen

Während Beteiligungstransaktionen zu (teilweise) steuerfreien Veräußerungsgewinnen führen, ist ein evtl. Beteiligungsaufwand<sup>85</sup> im Gegenzug (teilweise) nicht abziehbar. Eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit zur Korrektur der hier diskutierten Abzugsverbote besteht nach Auffassung des BFH jedoch nicht.<sup>86</sup> Zwar misst auch der BFH der einmal gefassten einfachengesetzlichen Grundentscheidung des Gesetzgebers verfassungsrechtliche Bedeutung zu. Der Gesetzgeber sei insoweit dem Gebot der „Systemgerechtigkeit“ verpflichtet. Bezogen auf das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG<sup>87</sup> folge das Ertragsteuerrecht aber dem Grundsatz der Lastengleichheit. Das objektive Nettoprinzip sei allerdings durch das Halbabzugsverbot für mit laufenden Gewinnausschüttungen zusammenhängenden Ausgaben durchbrochen. Der Erfassung der Einnahmen würden insoweit andere Maßstäbe zugrunde gelegt als für die Berücksichtigung von Werbungskosten: Während der Gesetzgeber für die steuerliche Belastung der Einnahmen des Anteilseigners die Körperschaft und den Anteilseigner wirtschaftlich als Einheit betrachte, werde beim Abzug der damit zusammenhängenden Ausgaben des Anteilseigners die wirtschaftliche Einheitsbetrachtung aufgegeben. Dennoch beanstandet der VIII. Senat des BFH § 3c Abs. 2 EStG im Ergebnis nicht und sieht die Vorschrift als gerechtfertigt an. Eine Durchbrechung des Nettoprinzips ergebe sich nur für solche Betriebsausgaben und Werbungskosten, die im Zusammenhang mit laufenden Einnahmen i. S. v. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d bis i EStG ständen, nicht jedoch, soweit es um Veräußerungsvorgänge i. S. v. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c, j EStG gehe. Die systematische Grundentscheidung des Halbeinkünfteverfahrens, Veräußerungsvorgänge den laufenden Gewinnausschüttungen gleichzustellen, bilde die Rechtfertigung dafür, auch die entsprechenden Aufwendungen einheitlich zu behandeln und in allen Fällen nur den Halbabzug zuzulassen.

Möglicherweise lassen sich die vom VIII. Senat des BFH beschriebenen systematischen Verwerfungen de lege ferenda dennoch durch eine modifizierte – aber systemkonforme und damit folgerichtiger – Ausgestaltung der in Rede stehenden Abzugsverbote lösen. Denn es erscheint nicht unmöglich, den Grundsatz des objektiven Nettoprinzips einerseits und die Absicht des Gesetzgebers, Veräußerungsvorgänge den laufenden Gewinnausschüttungen gleichzustellen, andererseits auf einen Nenner zu bringen.

### a) Laufende Beteiligungsaufwendungen

Bezogen auf laufende Beteiligungsaufwendungen kann dies durch eine systemkonforme Ausgestaltung der Abzugsvorschriften geschehen. Die durch

<sup>85</sup> Zu § 3c Abs. 2 EStG siehe BMF-Schreiben vom 12.6.2002, BStBl. I 2002, 647.

<sup>86</sup> BFH vom 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551; a. A. Schön, FR 2001, 381 (384 ff.).

<sup>87</sup> Der Sache nach dürfte die Rechtslage für § 3c Abs. 1 EStG keine andere sein.

die Steuerbefreiungen in § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 2 KStG motivierten Abzugsverbote in § 3c EStG und § 8b Abs. 3 KStG verfolgen bei richtigem Verständnis in erster Linie den Zweck, im Zusammenspiel von beteiligungsbedingten Einnahmen und Aufwendungen die Entstehung von ungerechtfertigten steuerlichen Vorteilen (oder Nachteilen) zu vermeiden.<sup>88</sup> Die steuerliche Erfassung von Einnahmen und Ausgaben erfolgt also gleichgewichtig. Die Freistellung von Beteiligungserträgen in § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG dient zuvorderst der Vermeidung von Mehrfachbelastungen mit Körperschaftsteuer. Dividenden und Veräußerungserlöse werden – wie schon im früheren Vollarrechnungssystem – dem Grunde nach über mehrere Beteiligungsstufen hinweg nur einmal mit Körperschaftsteuer belastet und treten so in die „nachgelagerte“ Einkommensbesteuerung ein.<sup>89</sup> Die Besteuerung des Anteilseigners nach dem Teileinkünfteverfahren stellt in typisierender Weise die zutreffende Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns bzw. veräußerten Unternehmenswerts nach den persönlichen Verhältnissen des Einkommensteuerpflichtigen her. Die o. g. Abzugsbeschränkungen vermeiden dagegen die mehrfache Abziehbarkeit von Beteiligungsaufwendungen. Dem Grunde nach müssten sie deshalb nur so weit reichen, wie dies bezogen auf den jeweiligen Beteiligungsertrag zur Verhinderung von ungerechtfertigten steuerlichen Vorteilen notwendig ist. Im Ergebnis sollten laufende Beteiligungsaufwendungen vollständig abziehbar sein.

Einer solchen Behandlung der laufenden Beteiligungsaufwendungen lässt sich nicht der Einwand entgegenhalten, durch sie würde vom Grundsatz der rechtssubjektbezogenen Besteuerung abgewichen werden.<sup>90</sup> Der Bezug auf das Rechtssubjekt ist erweislich kein durchgängig eingehaltenes Prinzip des Ertragsteuerrechts und wird an zahlreichen Stellen durchbrochen (z. B. bei der Organschaft und – wie bereits erörtert – auch bei § 8c KStG). Der Steuerbefreiung der Beteiligungserträge ist die Durchbrechung dieses Grundsatzes darüber hinaus gerade wesensimmanent. Denn die vollwertige Einmalbelastung des Beteiligungsertrags mit Ertragsteuern soll ja gerade über die Beteiligungsstufen hinweg beim Anteilseigner sichergestellt werden. Nichts anderes darf daher für das mit der Steuerfreiheit der Einnahmen korrespondierende Abzugsverbot für die Ausgaben gelten. Für den Bereich der Körperschaften hat dies der Gesetzgeber bereits anerkannt, indem er über § 8b

---

88 Zur Freistellung der Beteiligungserträge siehe Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Heft 66 der Schriftenreihe des BMF, S. 51 f. und BT-Drucks. 14/2683, 12. Zum Aufwandsabzugsverbot siehe Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, Beilage zu FR 11/2001, S. 22.

89 Menck in Blümich (Fn. 22), § 8b KStG Rz. 1 f., der zutreffend darauf hinweist, dass dieser schon für das Halbeinkünfteverfahren geltende Grundsatz auch nach der Unternehmensteuerreform 2008 fortgilt.

90 So aber bezogen auf § 3c Abs. 2 EStG noch die Bundesregierung im o. g. Bericht der Bundesregierung (Fn. 88), S. 22.

Abs. 3 Satz 2 KStG und § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG in der Fassung des Korb-II-Gesetzes<sup>91</sup> die Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG für nicht anwendbar erklärte. Konsequenterweise sollte diese Schlussfolgerung auch für Einkommensteuerpflichtige gezogen werden.

### *b) Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste*

Fordert die steuerliche Gleichwertigkeit von Beteiligungserträgen und -aufwendungen die volle Abziehbarkeit von laufenden Beteiligungsaufwendungen, ist dies bei Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten teilweise anders.<sup>92</sup> Denn dem Grunde nach bedarf es zur einmaligen vollwertigen Berücksichtigung von Einnahmen und Aufwendungen nicht der durchgängigen Abziehbarkeit von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten. Während die laufenden Beteiligungsaufwendungen i. S. d. § 3c Abs. 1 und 2 EStG unmittelbar beim Anteilseigner anfallen und dort auch ihren Ursprung haben, resultieren Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste regelmäßig aus Vorgängen auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft selbst. Sie stellen gewissermaßen einen Reflex auf dortige Entwicklungen dar. Es ist nicht erforderlich, dieselben Geschäftsvorfälle neben der Berücksichtigung bei der Beteiligungsgesellschaft beim Anteilseigner ein zweites Mal steuerlich anzusetzen.

Eine unter dem Gesichtspunkt der Gleichwertigkeit gebotene Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts oder einer Teilwertabschreibung beim Anteilseigner ist allerdings dann zu erwägen, wenn es beim Anteilseigner – etwa im Falle einer Insolvenz der Beteiligungsgesellschaft – zu einem Verlust seiner Einlagen kommt.<sup>93</sup> Rechnerisch unterschreitet der gemeine Wert des dem Anteilseigner nach § 17 Abs. 4 EStG ausgekehrten Vermögens dann häufig dessen Anschaffungskosten bzw. den Buchwert der Beteiligung. Dieser Verlust hat sich u. U. nirgends steuerlich ausgewirkt. Bei der Beteiligungsgesellschaft konnte er nicht berücksichtigt werden, weil er den steuerlichen Einlagewert verkörpert und korrespondierende Gewinne zur Verrechnung nicht vorhanden, Gewinnrücklagen verbraucht waren. Beim Anteilseigner ist er infolge der Abzugsverbote ebenfalls nicht absetzbar. Der bereits mehrfach zitierte Grundsatz der steuerlichen Gleichwertigkeit von Einnahmen und Ausgaben fordert aber wenigstens einen Einmalabzug. Dieser Einmalabzug ließe sich z. B. unter Zuhilfenahme des steuerlichen Einlagekontos und der in das Nennkapital geleisteten Einlagen sicherstellen. Liquidations- oder Veräußerungsverluste bzw. Teilwertabschreibungen müssten in der Höhe absetzbar sein, in der ein Verlust auf Ebene der Beteiligungsgesellschaft den Wert des Einlagekontos oder das Nennkapital „angreift“. Letztlich würde auf diese Weise die Sonderstellung des Einlagekon-

91 Gesetz vom 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2840.

92 Ebenso *Schön*, FR 2001, 381 (386).

93 Zum Problem auch *Schön*, FR 2001, 381 (386).

tos konsequent weitergeführt: Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG führen Bezüge aus dem steuerlichen Einlagekonto nicht zu steuerbaren Einnahmen. Als Veräußerung i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG gilt auch die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto. Die Steuerfreiheit der Rückzahlung von Einlagen entspringt dabei dem Gedanken, dass es sich hierbei um bereits versteuertes Vermögen des Anteilseigners handelt, dessen bloße Rückgewähr zu keiner weiteren Besteuerung führen darf. Sein Verlust aber muss aus denselben Erwägungen eine voll steuerbare Vermögensminderung auslösen, weil das Kapital zu unternehmerischen Zwecken eingesetzt wurde. Das gilt nicht nur im Bereich von betrieblich gebundenen Beteiligungen, sondern auch im Rahmen des § 17 EStG.<sup>94</sup> Umgekehrt bedeutet dies allerdings auch, dass Wertaufholungen späterer Jahre in entsprechender Höhe der vollen Besteuerung unterliegen.

#### IV. Gesellschafterdarlehen und -sicherheiten

Die beschränkte Nutzbarkeit von Verlusten aus der Beteiligung an einer Körperschaft setzt sich bei Verlusten aus Gesellschafterdarlehen und -sicherheiten fort. Dabei geht es um die steuerliche Behandlung eines Darlehens, das ein Gesellschafter der Beteiligungsgesellschaft gewährt und mit dessen Rückforderungsanspruch er infolge einer Krise der Beteiligungsgesellschaft ganz oder teilweise ausfällt. Bei der Darstellung der Rechtslage ist auch hier danach zu unterscheiden, ob sich die Beteiligung (und das Darlehen oder die Sicherheit) im Privat- oder im Betriebsvermögen befindet.

##### 1. Unternehmerische Beteiligung im Privatvermögen

###### a) *Bisherige Rechtslage*

Bis zur Einführung der Abgeltungsteuer war für die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen zwischen substanzbezogenen Erträgen und den Erträgen als Frucht des Kapitals zu unterscheiden. Grundsätzlich wirkten sich Wertveränderungen an der Vermögenssubstanz – und damit insbesondere Forderungsausfälle – im Rahmen der Überschusseinkünfte steuerlich nicht aus. In der Regel kam es also nur zur Besteuerung der aus dem Kapital gezogenen Früchte. Von diesen Grundsätzen wich die Rechtspre-

<sup>94</sup> A. A. Schön, FR 2001, 381 (386), der insoweit von einem auf der Ebene der Tochtergesellschaft „hängen bleibenden“ Verlust spricht, der dort künftig nicht mehr geltend gemacht, aber auch nicht auf die Muttergesellschaft übertragen werden könne. Dies sei eine Konsequenz aus der systematischen Trennung der Besteuerungsebenen, die verfassungsrechtlich nur schwer angegriffen werden könne. Schön erkennt, dass die Berücksichtigung des Veräußerungsverlusts in diesem Falle keine Systemwidrigkeit bedeutet. Sie ist im Gegenteil Ausfluss der – von Schön an anderer Stelle sogar als verfassungsrechtlich geboten erachteten – folgerichtigen Durchführung der gesetzgeberischen Grundaussage.

chung des BFH bei der Behandlung Kapital ersetzender Gesellschafterdarlehen ab. Die Wertminderung und der Ausfall eines der Gesellschaft gewährten Darlehens konnten zu (nachträglichen) Anschaffungskosten auf eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG an dieser Gesellschaft führen, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten waren.<sup>95</sup> Der BFH und ihm folgend das BMF<sup>96</sup> knüpften bei der Bestimmung der nachträglichen Anschaffungskosten an die Rechtsprechung des BGH zu Kapital ersetzenden Gesellschafterdarlehen (§§ 32a und 32b GmbHG) an.<sup>97</sup> Ein Darlehen galt danach u. a. dann als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Gewährung oder Weitergewährung des Darlehens entweder insolvenzreif war oder wenn die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in einem Maße gefährdet war, bei dem ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre. Bei der Bemessung der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten stellte der BFH im Wesentlichen auf den Zeitpunkt der Finanzierungsentscheidung des Gesellschafters

---

95 BFH-Urteil vom 27.10.1992 – VIII R 87/89, BStBl. II 1993, 3. Zur Entwicklung dieser Rechtsprechung vgl. *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 ff., der seinerseits für einen engen Anschaffungskostenbegriff plädiert, sich aber dennoch im Wege der teleologischen Extension für die erweiterte Abziehbarkeit von sämtlichen mit der Beteiligung verbundenen Aufwendungen im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG ausspricht. Wenn der Gegenstand (hier: die Veräußerung der Beteiligung als Teil des Vermögens) selbst besteuert werde, müssten auch die entsprechenden Aufwendungen abziehbar sein. Es würde dem Nettoprinzip widersprechen, wenn Aufwendungen unberücksichtigt blieben, die mit der Erzielung des Veräußerungsgewinns zusammenhängen. Im Ergebnis wird damit erreicht, dass Aufwendungen auf eine im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligung in gleichem Umfang abgezogen werden können wie Aufwendungen auf eine wesentliche Beteiligung im Betriebsvermögen. Allerdings können die Aufwendungen nicht laufend, sondern erst bei Veräußerung (oder einem gleichgestellten Tatbestand) abgezogen werden.

96 BMF-Schreiben vom 8.6.1999, BStBl. I 1999, 545.

97 Die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung galten auch für Aktiengesellschaften. Denn zivilrechtlich waren die Grundsätze über Kapital ersetzende Gesellschafterdarlehen auf eine Aktiengesellschaft sinngemäß anzuwenden, wenn der Darlehensgeber an ihr unternehmerisch beteiligt war; BGH vom 26.3.1984, BGHZ 90, 381. Das setzte in der Regel voraus, dass der Aktionär mehr als 25 % der Aktien der Gesellschaft hielt. Ein unterhalb der Sperrminoritätsgrenze liegender Aktienbesitz konnte die Annahme einer unternehmerischen Beteiligung im Sinne einer Finanzierungsfolgenverantwortung ausnahmsweise nur dann rechtfertigen, wenn der Aktienbesitz in Verbindung mit weiteren Umständen dem betreffenden Aktionär Einfluss auf die Unternehmensleitung sicherte und er ein entsprechendes unternehmerisches Interesse erkennen ließ. Eine Mitgliedschaft im Aufsichtsrat oder eine Vorstandsfunktion sollte dafür nicht genügen; vgl. BGH vom 9.5.2005, DStR 2005, 1416 und dem BGH folgend BFH vom 2.4.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; a. A. *Ebling* in Blümich (Fn. 22), § 17 EStG Rz. 212.

ab.<sup>98</sup> Grundsätzlich entsprach die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten dem Nennwert des Darlehens. Nur im Falle eines stehen gelassenen Darlehens<sup>99</sup> war grundsätzlich der gemeine Wert des Darlehens in dem Zeitpunkt maßgeblich, in dem der Gesellschafter das Darlehen mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzog. Nicht selten handelte es sich dann nur noch um den Erinnerungswert. Für Bürgschaften eines wesentlich beteiligten Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft galten die genannten Grundsätze entsprechend. Die Anschaffungskosten des Gesellschafters für die Beteiligung erhöhten sich grundsätzlich um den Nennwert der wertlos gewordenen Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft, wenn sich die Gesellschaft im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme bereits in der Krise befand oder die Bürgschaft krisenbestimmt war.

### *b) Wegfall des Kapitalersatzrechts/Einführung der Abgeltungsteuer*

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer durch die Unternehmensteuerreform 2008 wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen auf bestimmte substanzbezogene Erträge aus Kapitalvermögen des Privatvermögens ausgedehnt. Auf die Länge des Behaltenszeitraums (Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung) kommt es nicht mehr an. Betroffen ist insbesondere der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und damit an sich auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Rückforderungsanspruchs aus einem Darlehensvertrag. Die Neuregelung erfasst auch Veräußerungsverluste (vgl. § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG). Teilwertabschreibungen auf das Darlehen werden aber nach wie vor nicht erfasst, denn bei den Einkünften aus Kapitalvermögen handelt es sich auch nach Einführung der Abgeltungsteuer um Überschusseinkünfte. Allerdings stehen der Veräußerung die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft gleich (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG). Der Forderungsausfall dürfte als Rückzahlung in diesem Sinne anzusehen sein.<sup>100</sup> Der Veräußerungsgewinn unterliegt einer abgeltenden 25 %-igen Besteuerung. Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mehr mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 20 Abs. 6 Satz 2 EStG). Im Falle eines zu mindestens 10 % beteiligten Gesellschafters ist allerdings § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG zu beachten, sodass die Abgeltungswirkung des § 32d Abs. 1 EStG nicht greift und § 20 Abs. 6

<sup>98</sup> Zu den Fallgruppen siehe auch *Hölzle*, DStR 2007, 1985 (1986); kritisch zur Rechtsprechung der nachträglichen Anschaffungskosten hingegen *van Lisbaut*, FR 2001, 1137 (1139 f.).

<sup>99</sup> Die Finanzierungsentscheidung wurde also nicht bereits bei Hingabe des Darlehens, sondern erst bei erkennbarem Eintritt der Krise getroffen. Zu den Anforderungen an die „Erkennbarkeit“ siehe *Hölzle*, DStR 2007, 1985 (1986).

<sup>100</sup> A. A. *Neumann*, GmbH-StB 2008, 361 (363 f.).

EStG nicht anzuwenden ist. In den hier interessierenden Fällen der Gesellschafterfremdfinanzierung dürften diese Voraussetzungen nicht selten erfüllt sein.

Neben die steuerlichen Neuerungen treten ebenso einschneidende gesellschaftsrechtliche Entwicklungen. Zum 1. November 2008 und damit nahezu zeitgleich mit dem Start der Abgeltungsteuer wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)<sup>101</sup> die Unterscheidung in Kapital ersetzende und nicht Kapital ersetzende Gesellschafterdarlehen im Gesellschafts-, Insolvenz- und Anfechtungsrecht fallen gelassen. Die Grundsätze zur Kapitalerhaltung sind auf Gesellschafterdarlehen nicht mehr anzuwenden (§ 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG). §§ 32a, 32b GmbHG wurden gestrichen.<sup>102</sup> Der Begriff „Krise“ findet keine Verwendung mehr.<sup>103</sup> Stattdessen weitete der Gesetzgeber § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO auf alle Gesellschafterdarlehen und auf Forderungen aus Rechtshandlungen aus, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen.<sup>104</sup> Die insolvenzrechtliche Nachrangregelung gilt für alle Gesellschaften, die weder unmittelbar noch mittelbar (über zwischengeschaltete Personengesellschaften) eine natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter haben. Sie ist allerdings nicht auf den nicht geschäftsführenden Gesellschafter anzuwenden, der mit 10 % oder weniger am Haftkapital beteiligt ist. Sachlich erstreckt sie sich neben den eigentlichen Gesellschafterdarlehen auch auf Forderungen anderer Gläubiger auf Rückgewähr eines Darlehens oder damit gleichgestellte Forderungen, wenn ein Gesellschafter hierfür eine Sicherheit bestellt, z. B. sich dafür verbürgt hat. Der Gläubiger kann dann gemäß § 44a InsO nur anteilmäßige Befriedigung aus der Insolvenzmasse verlangen, soweit er bei der Inanspruchnahme der Sicherheit oder des Bürgen ausgefallen ist.<sup>105</sup> Außerdem sind Rechtshandlungen, mit denen die Forderung eines Gesellschafters auf Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens oder eine gleichgestellte Forderung innerhalb des letzten Jahres vor dem Eröffnungsantrag befriedigt wurde, im Wege der Insolvenzanfechtung (§ 135 InsO) oder der Gläubigeranfechtung (§ 6 AnfG) anfechtbar. Das gilt auch für die Tilgung des Darlehens eines Dritten, wenn ein Gesell-

---

101 Vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.

102 Gleiches gilt z. B. für §§ 129a und 172a HGB. Einführend in das Thema: *Büscher*, GmbHR 2009, 800 ff.; *Altmeyden*, NJW 2008, 3601 (3602); *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 ff.

103 Ob die Tatbestandsvoraussetzung „Krise“ damit allerdings aufgegeben wurde, ist strittig. Mit überzeugenden Argumenten verneinend: *Altmeyden*, NJW 2008, 3601 (3602 ff.).

104 Das aus § 32a GmbHG bekannte Sanierungsprivileg bleibt in modifizierter Form ebenfalls erhalten.

105 Anders als nach früherem Recht hat die Gesellschaft aber keinen Befreiungsanspruch gegen den Gesellschafter in Höhe der Kapital ersetzenden Sicherheitsleistung mehr; vgl. *Altmeyden*, NJW 2008, 3601 (3606).



schafter für die Forderung eine Sicherheit bestellt hatte oder als Bürge haftete (§ 135 Abs. 2 InsO).<sup>106</sup>

c) *Konsequenzen aus der neueren Gesetzgebung*

Vor dem veränderten steuerrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Hintergrund stellt sich die Frage nach der Behandlung von Verlusten eines Gesellschafters aus einem seiner Gesellschaft gewährten (Kapital ersetzenden) Darlehen in einem neuen Licht. Nach Auffassung von *Hölzle* ist die ehemals gesellschaftsrechtliche durch eine nunmehr insolvenzspezifische Anknüpfung des Steuerrechts zu ersetzen. Jedes Darlehen eines Gesellschafters, das dem insolvenzspezifischen Nachrang unterfalle bzw. unterfallen könne, sei mit dem Nennwert als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 EStG zu berücksichtigen.<sup>107</sup> Die tatsächliche Motivation des Gesellschafters für die Hingabe des Darlehens sei unerheblich. Da mit dem MoMiG die Anknüpfung an das für den Tatbestand des Eigenkapitalersatzes wesentliche Merkmal der Krise entfalle, entfalle damit für die Ermittlung der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten zugleich die Maßgeblichkeit des Zeitpunkts der Finanzierungsentscheidung des Gesellschafters. Nach anderer Meinung bestimmen sich die steuerlichen Folgen eines Darlehensausfalls nicht mehr nach § 17 EStG, sondern ausschließlich nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG.<sup>108</sup> Im Veräußerungsfall und bei nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG mit der Veräußerung gleichgestellten Sachverhalten sei ein Verlust grundsätzlich vollständig abziehbar, unterliege aber dem Ausgleichsverbot nach § 20 Abs. 6 EStG.

Die derzeit wohl herrschende Meinung nimmt das MoMiG hingegen zum Anlass, die Auslegung des steuerlichen Anschaffungskostenbegriffs vollständig vom Gesellschafts- und Insolvenzrecht abzukoppeln und steuerlich autonom zu bestimmen, ob das Darlehen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.<sup>109</sup> Die Anwendung der Abgeltungsteuer wird als gemäß § 20 Abs. 8 EStG subsidiär zum Ansatz von nachträglichen Anschaffungskosten gemäß § 17 EStG angesehen.<sup>110</sup> Diese Auslegung trifft im Ergebnis zu. Der Rechtsprechung des VIII. bzw. IX. Senats des BFH zum bisherigen Recht ist

106 Anfechtbar ist also die Befreiung des Gesellschafters in seiner Eigenschaft als Sicherungsgeber. Er ist der Adressat der Anfechtung und muss in Höhe seiner Befreiung der Insolvenzmasse das Sicherungsgut zur Verfügung stellen; vgl. *Altmeppen*, NJW 2008, 3601 (3607).

107 *Hölzle*, DStR 2007, 1185 (1190 f.); *Fleischer*, DStB 2009, 437 (441).

108 *Weber-Grellet* in Schmidt, 28. Aufl. 2009, § 17 EStG Rz. 172 ff.; ähnlich auch *Heuermann*, NZG 2009, 841 (848); *Heuermann*, DB 2009, 2173 (2177 f.).

109 *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1841 ff.). *Grob*, FR 2008, 264 (267) will stattdessen darauf abstellen, ob das Gesellschafterdarlehen mit der Beteiligung „wirtschaftlich verbunden“ ist, sieht aber Widerstand in Gesetzgebung und Finanzverwaltung.

110 *Neumann*, GmbH-StB 2008, 361 (364).

durch die Einführung der Abgeltungsteuer und durch den Wegfall des klassischen Eigenkapitalersatzrechts nicht der Boden entzogen worden.

*aa) Anschaffungskostenbegriff*

Die Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze ist erforderlich, um auch künftig eine dem objektiven Nettoprinzip entsprechende Besteuerung im Bereich der unternehmerischen Beteiligungen im Privatvermögen sicherstellen zu können.<sup>111</sup> Das objektive Nettoprinzip fordert die Absetzbarkeit der aus gesellschaftlichen Gründen veranlassten Darlehensaufwendungen. Zwar finden bestimmte substanzbezogene Wertminderungen mittlerweile bereits bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Berücksichtigung. Jedoch sind nicht sämtliche Wertminderungen erfasst. Bei einer eingelösten Bürgschaft etwa fällt der Gesellschafter mit seinem Rückgriffsanspruch gegen die Gesellschaft ebenfalls in den insolvenzrechtlichen Nachrang nach § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO. Steuerlich aber spielt der Ausfall mit dem Rückgriffsanspruch gegen die Beteiligungsgesellschaft im Rahmen § 20 Abs. 2 EStG keine Rolle.<sup>112</sup> Im Übrigen sind Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen § 20 Abs. 8 EStG nach wie vor subsidiär zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Der Ausfall des Kapital ersetzenden Darlehens eines Gesellschafters führt zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn das hingegebene Kapital haftungsrechtlich wie Eigenkapital zu behandeln ist. Die bisherige Rechtsprechung beurteilte dies in Anlehnung an das Kapitalersatzrecht (§ 32a Abs. 1 GmbHG) und erweiterte damit den klassischen Anschaffungskostenbegriff im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB um Fälle, in denen der Beteiligungsgesellschaft – trotz zivilrechtlicher Qualifizierung des hingegebenen Kapitals als Darlehen – wirtschaftlich Eigenkapital zugeführt wurde.<sup>113</sup> *Heuermann* entwickelt hieraus das Abgrenzungskriterium, dass das Kapital nicht nur zur Nutzung, sondern mit seinem Vermögensstamm (der Valuta) fortgegeben und damit quasi eingelegt sein muss.<sup>114</sup> Diese haftungsrechtliche Situation des Gesellschafter-Gläubigers tritt auch nach neuem Recht ein. Eine Rückzahlung der Darlehensvaluta kommt ab dem Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens und in dem Jahr davor wegen §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 InsO nur nachrangig in Frage.<sup>115</sup> Damit entfällt faktisch der letzte Teil

111 *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1842); *Hölzle*, DStR 2007, 1185 (1187); *Kleinert/Podewils*, GmbHR 2009, 849 (853).

112 *Neumann*, GmbH-StB 2008, 361 (366).

113 Zur Entwicklung dessen, was unter nachträglichen Anschaffungskosten zu verstehen ist siehe *Heuermann*, DB 2009, 2173.

114 *Heuermann*, DStR 2008, 2089 (2093); *Heuermann*, DB 2009, 2173 (2174 f.).

115 Ein Wegfall der Pflicht zur Passivierung von Gesellschafterdarlehen in der Überschuldungsbilanz ist damit – anders als noch in § 19 Abs. 2 Satz 3 InsO in der Fassung des Regierungsentwurfs vorgesehen (vgl. BT-Drucks. 16/6140, 15) – nicht verbunden. Der Bundestag änderte § 19 Abs. 2 InsO auf Empfehlung des Finanz-

der Pflichten des Darlehensnehmers gegenüber dem seinem Geldgeber – nämlich die Tilgungsverpflichtung –, und die darlehensweise Überlassung des Kapitals läuft wirtschaftlich auf eine Einlage hinaus. *Karsten Schmidt* spricht von den Gesellschaftern als den geborenen Investoren, die sich die Sonderbehandlung ihrer Kredite gefallen lassen müssen, und leitet hieraus eine „Risikoübernahmeverantwortung“ her.<sup>116</sup>

### *bb) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung*

Der Ausfall mit dem Rückforderungsanspruch führt zu nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG, wenn das Darlehen wegen der Beteiligung und damit *causa societatis* hingegeben wurde. Hierzu musste der Gesellschafter der Gesellschaft das Darlehen bisher zu einer Zeit zugeführt haben, in der ihr ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten.<sup>117</sup> Aus der schlichten Hingabe des Darlehens konnte noch keine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis abgeleitet werden. Denn der Gesellschafter konnte sich aus den nämlichen Gründen zur Hingabe des Darlehens veranlasst gesehen haben wie ein fremder Dritter: zur Erzielung von Zinserträgen. Es bedurfte deshalb des Krisenbezugs der Darlehenshingabe als Zeichen der Fremdunüblichkeit. Nach den gesellschaftsrechtlichen Änderungen durch das MoMiG bedarf es dieses Krisenbezugs indessen nicht mehr: Denn ein fremder Dritter würde der Gesellschaft nach dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens in keinem Fall mehr ein nachrangig zu befriedigendes Darlehen geben. Müsste er doch mit einer hohen Wahrscheinlichkeit vom Ausfall seines Rückforderungsanspruchs ausgehen. Aus welchem Grund also sollte ein Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt noch ein Darlehen geben, wenn nicht wegen seiner Stellung als Gesellschafter. Im letzten Jahr vor dem Eröffnungsantrag ist die Rechtslage freilich nicht anders. Und da der Gesellschafter den „anstehenden“ Eröffnungsantrag kaum ein Jahr vor seiner Abgabe beim Insolvenzrichter

---

ausschusses (vgl. BT-Drucks. 16/9737, 58): Zur Wahrung der Interessen außenstehender Gläubiger sei eine Passivierung gesetzlich subordinierter Gesellschafterdarlehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) zwar grundsätzlich nicht notwendig, da ihre Interessen bereits durch die nachrangige Befriedigung der Gesellschafter gewahrt werden. Der Bundesgerichtshof verlange bisher aber für eine Ausklammerung aus der Überschuldungsbilanz einen „qualifizierten Rangrücktritt“. An einer ausdrücklichen Rangrücktrittserklärung des Gesellschafter-Kreditgebers als Voraussetzung für die Befreiung von der Passivierungspflicht solle festgehalten werden. Denn mit der Erklärung des Rangrücktritts sei eine Warnfunktion verbunden, die sich bewährt habe. Insbesondere bestehe durch die beibehaltene Voraussetzung einer aktiven Handlung seitens der Gesellschafter zur Befreiung von der Passivierungspflicht keine Gefahr einer unkontrollierbaren Zunahme masseloser Insolvenzen.

116 *Karsten Schmidt*, GmbH 2009, 1009 (1016).

117 Deziert zu den Voraussetzungen der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nach altem Recht: *Neumann*, GmbH-StB 2008, 361 (364 f.).

wird vorhersehen können, muss er im Grunde jederzeit mit eingeschränkten Befriedigungsaussichten rechnen. Hinzu kommt, dass der Gesellschafter mit seinen Forderungen gegen die Gesellschaft auch außerhalb des Konkurses den übrigen Gläubigern gegenüber nachsteht. Denn § 6 AnfG erklärt bereits jede Rechtshandlung für anfechtbar, die für eine Forderung des Gesellschafters auf Rückgewähr eines Darlehens im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO in den letzten zehn Jahren vor Erlangung eines vollstreckbaren Schuldtitels Sicherheiten gewährt oder diese innerhalb des letzten Jahres vor Erlangung des Titels befriedigt. Die Anfechtung ist erst ausgeschlossen, wenn nach dem Schluss des Jahres, im dem der Gläubiger den vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat, drei Jahre verstrichen sind (§ 6 Abs. 2 AnfG). Faktisch wird der Rückforderungsanspruch des Gesellschafters durch dieses permanente Haftungsrisiko entwertet. Die Chancen auf Rückgewähr der Darlehensvaluta sind von Beginn an ähnlich gut (oder schlecht) wie die Möglichkeiten, als Eigenkapital zugeführtes Vermögen von der Gesellschaft zurück zu erhalten.

### cc) Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten

Letztlich führt die gesellschaftlich veranlasste Darlehenshingabe zu einem der Einlage vergleichbaren Vorgang. Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).<sup>118</sup> Gibt der Gesellschafter das Darlehen wegen der eingeschränkten Befriedigungsmöglichkeiten stets *causa societatis* hin, ist es bei Ausfall der Darlehensrückgewähr auch stets mit dem Nennwert zu bewerten. Die Konstellation, wonach ein zunächst nicht gesellschaftsrechtlich veranlassetes Darlehen im Verlaufe der Zeit zu einem Gesellschafterdarlehen wird, weil der Gesellschafter es trotz Eintritts einer Krise nicht abgezogen hat, kann nach neuem Recht nicht mehr entstehen. Denn der Zeitpunkt der Darlehenshingabe ist wegen der oben dargestellten nur eingeschränkten Befriedigungsmöglichkeiten des Gesellschafters stets auch der Zeitpunkt der Finanzierungsentscheidung *causa societatis*. Weitere subjektive Elemente – etwa die Frage, ob der Gesellschafter die Krise hätte erkennen können – sind damit belanglos.<sup>119</sup>

Klärungsbedürftig sind allerdings die Wirkungen der insolvenzrechtlichen Privilegien, die bestimmten Gesellschaftern gewährt werden: § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO gilt nicht für den nicht geschäftsführenden Gesellschafter einer Gesellschaft, der mit 10 % oder weniger am Haftkapital beteiligt ist.<sup>120</sup> Außerdem findet die Regelung in den Fällen des sog. Sanierungsprivilegs

118 BFH vom 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

119 *Heuermann*, NZG 2009, 841 (845). *Karsten Schmidt*, GmbHR 2009, 1009 (1016) spricht insoweit von „herabgestuften“ Anforderungen des neuen Rechts an die Finanzierungsentscheidung.

120 Diese Regelung gilt nunmehr auch für Aktiengesellschaften und ersetzt die Rechtsprechung des BGH zum sog. Kleinstbeteiligungsprivileg; vgl. auch *Karsten Schmidt*, GmbHR 2009, 1009 (1017).

(§ 39 Abs. 4 InsO) keine Anwendung. Insolvenzrechtlich kommt es – für die Gesellschafter durchaus von Vorteil – nicht zu Kapital ersetzenden bzw. nachrangig zu befriedigenden Darlehen. Bei einem steuer- und gesellschaftsrechtlich deckungsgleichen Verständnis von Kapital ersetzenden Darlehen müssten die Betroffenen dann beim Ausfall des Darlehens auf den Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten auf die Beteiligung verzichten. Schon nach altem Recht wurde diese Folge jedoch teilweise bezweifelt.<sup>121</sup> Denn gesellschaftsrechtlich mögen diese Bereichsausnahmen der Privilegierung von darlehensgewährenden Minderheits- bzw. Sanierungsgesellschaftern dienen und diese ungeachtet ihrer Gesellschafterstellung den Drittgläubigern gleichstellen. Steuerlich hat dieser Regelungszweck aber keine Entsprechung.<sup>122</sup> Mit einem Ausfall ihres Darlehens müssen ggf. auch die von den Bereichsausnahmen Betroffenen rechnen.<sup>123</sup> Der Darlehensgeber etwa, der zu Sanierungszwecken eine Beteiligung am Unternehmen erwirbt, kann die mit der Darlehenshingabe oder dem Stehenlassen eines Darlehens einhergehende Finanzierungsentscheidung durchaus *causa societatis* getroffen haben. Gleiches gilt dem Grunde nach für den nicht geschäftsführenden Gesellschafter einer Gesellschaft, der mit 10 % oder weniger am Haftkapital beteiligt ist. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird er allerdings nur schwer nachweisen können. Indizien, die für eine Darlehenshingabe aus gesellschaftsrechtlichen Gründen sprechen, gibt es nicht. Im Gegenteil zieht z. B. auch § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG eine 10-%-Beteiligungsgrenze vergleichbar der des § 39 Abs. 5 InsO.

#### d) Alternativüberlegungen

Die Annahme nachträglicher Anschaffungskosten führt faktisch zu einer steuerlichen Absetzbarkeit des Darlehensverlustes in Höhe von nur 60 % (§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG). Damit ist der Darlehensverlust nicht vollständig absetzbar. Unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Einmalberücksichtigung von Einnahmen und Aufwendungen ist dieser Zustand unbefriedigend. Die Erwägungsgründe, die *Weber-Grellet* seiner extensiven Interpretation des § 17 EStG zugrundelegt, treffen den Kern des Problems insoweit sehr

121 Vgl. *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1839 f.) m. w. N.; *Heuermann*, DB 2009, 2173 (2174 f.).

122 *Karsten Schmidt* (GmbHR 2009, 1009 [1017]) bezweifelt für das Sanierungsprivileg schon gesellschaftsrechtlich, dass es etwas mit den Zurechnungsgrundsätzen des Rechts der Gesellschafterdarlehen zu tun habe. Das Sanierungsprivileg wolle einen Anreiz für den Anteilserwerb in der Krise geben und stelle Kredite von der Zurechnung als Gesellschafterdarlehen frei, bei denen die allgemeinen Zurechnungsvoraussetzungen mit besonderer Entschiedenheit bejaht werden müssten. Es stehe für sich selbst und eigne sich nicht für Stimmigkeitsüberlegungen.

123 Im Ergebnis ebenso *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1842); zum alten Recht ebenso: BFH vom 19.8.2008 – VIII R 66/05, BStBl. II 2009, 5. Zum Thema siehe ferner *Grob*, FR 2008, 264 (267).

genau.<sup>124</sup> Freilich lässt sich das gewünschte Ergebnis nicht im Wege der Auslegung erreichen. Es bedarf vielmehr eines Eingreifens des Gesetzgebers.

## 2. Beteiligung im Betriebsvermögen einer Körperschaft

### a) Rechtslage nach dem Jahressteuergesetz 2008

Grundsätzlich handelt es sich bei der Darlehensforderung eines Gesellschafters gegen „seine“ Gesellschaft, die dieser im Betriebsvermögen hält, um ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Es ist von der Beteiligung getrennt zu bilanzieren und eigenständig zu bewerten. Die Anschaffungskosten des Darlehens ermitteln sich nach § 255 Abs. 1 HGB.<sup>125</sup> Diese Eigenständigkeit der Wirtschaftsgüter „Darlehen“ und „Beteiligung“ hat der Gesetzgeber mit Einführung des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG durch das Jahressteuergesetz 2008<sup>126</sup> durchbrochen. Genauso wie Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Beteiligung einer Körperschaft an einer anderen Körperschaft gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind, gilt dies seitdem auch für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit bestimmten Gesellschafterdarlehen und -sicherheiten. Voraussetzung für die „Gleichschaltung“ mit der Beteiligung ist, dass das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligt ist oder war. Dem Gesellschafterdarlehen bzw. der Gesellschaftersicherheit werden Darlehen oder Sicherheiten einer dem wesentlich beteiligten Gesellschafter nahestehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG gleichgestellt. Ferner werden Gewinnminderungen aus dem Rückgriff eines Dritten auf den wesentlich beteiligten Gesellschafter oder die nahestehende Person erfasst.<sup>127</sup> Als Folge dieser „Bindung“ des Darlehens an die Beteiligung sind Gewinnminderungen – etwa durch Teilwertabschreibungen auf das Darlehen, dem Ausfall mit dem Darlehen (z. B. im Rahmen einer Insolvenz bzw. Liquidation der Beteiligungsgesellschaft) oder durch Forderungsverzicht – nicht abziehbar. Im Gegenzug bleiben Gewinnerhöhungen aus einer Teilwertaufholung der Darlehensforderung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG ebenfalls (zu 100 %) <sup>128</sup> außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschrei-

124 *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 (1621 ff.); *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 108), § 17 EStG Rz. 174.

125 Eine Übertragung der Rechtsprechung zum Anschaffungskostenbegriff des § 17 EStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht möglich, vgl. BFH vom 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694; BFH vom 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733.

126 Gesetz vom 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

127 Zum Umfang der Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG siehe auch *Eberhard*, DStR 2009, 2226 (2229).

128 Vgl. *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt* (Fn. 19), § 8b KStG Rz. 138 ff., die zutreffend darauf hinweisen, dass auch ein späterer Gewinn aus der Abtretung

bung § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG angewendet wurde. Die Körperschaft kann das Abzugsverbot vermeiden, indem sie nachweist, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Bemerkenswert ist, dass § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG nicht nur Gesellschafterdarlehen, sondern wegen § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG auch Forderungen aus Rechtshandlungen betrifft, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind (z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Mietforderungen).<sup>129</sup>

Die „Bindung“ des Darlehens an die Beteiligung ist eine unvollkommene. Laufende Zinsen auf das Darlehen werden von der Abzugsbeschränkung nicht erfasst.<sup>130</sup> Eine Aussage zur Behandlung des Darlehens beim Darlehensnehmer ist dem Gesetz ebenfalls nicht zu entnehmen. Das kann sich als problematisch erweisen und zu einer Doppelbesteuerung führen, wenn die steuerlich nicht anzuerkennende Wertminderung des Gesellschafterdarlehens mit einem vom Gesellschafter ausgesprochenen Verzicht auf die Rückzahlung verbunden ist, der auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft zu einem steuerpflichtigen Ertrag führt.<sup>131</sup> Die Gesetzesbegründung verweist hier auf die Möglichkeit eines Steuererlasses aus sachlichen Billigkeitsgründen nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 27. März 2003.<sup>132</sup> Ein Erlass auf dieser Grundlage setzt aber voraus, dass zunächst eine Verrechnung des durch den Verzicht entstehenden Ertrags mit vorhandenen Verlusten durchgeführt wird.<sup>133</sup> Das Problem der Doppelbesteuerung wird also nicht in jedem Fall vermieden. Darüber hinaus werden grundsätzliche Zweifel an der Anwendbarkeit des Sanierungserlasses geäußert, da es sich bei dem hier in Rede stehenden Forderungsverzicht um einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang handelt, auf den das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 nicht anwendbar ist.<sup>134</sup> Befriedigend könnte das Problem daher wohl nur

---

der Forderung in dem Umfang steuerfrei bleiben müsste, in dem eine vorhergehende Gewinnminderung steuerlich nicht anerkannt wurde. Entsprechendes müsste bei einem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein im Besserungsfalle gelten. In diesem Sinne äußern sich auch *Fuhrmann/Strahl*, DStR 2008, 125 (128). Vgl. auch *Neumann/Watermeyer*, Ubg 2008, 748 (755 f.).

129 Vgl. *Häuselmann*, BB 2007, 1533; *Schnitger*, IStR 2007, 729 (730).

130 *Fuhrmann/Strahl*, DStR 2008, 125 (126); *Nöcker* in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 8b KStG Rz. J 7–06; *Kleinert/Podewils*, GmbHR 2009, 849 (850).

131 Vgl. *Häuselmann*, BB 2008, 20 (22); *Fuhrmann/Strahl*, DStR 2008, 125 (127). Ein Ertrag entsteht insbesondere hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung; *Rolf/Pankoke*, BB 2009, 1844 (1845).

132 BStBl. I 2003, 240.

133 *Knebel*, DB 2009, 1094 (1096).

134 Vgl. *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt* (Fn. 19), § 8b KStG Rz. 142 unter Hinweis auf die einschlägige BFH-Rechtsprechung. Möglicherweise kann diese dogmatische Hürde aber gerade wegen des Hinweises der Gesetzesbegründung auf das einschlägige BMF-Schreiben genommen werden. In eine andere Richtung tendieren deshalb *Fuhrmann/Strahl*, DStR 2008, 125 (127), die unter Berücksich-

durch eine gesetzliche Regelung beseitigt werden, die eine Gleichbehandlung von Eigenkapital und „Gesellschafterfremdkapital“ auch auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft herstellt.<sup>135</sup>

§ 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG n. F. birgt erhebliches systematisches Streitpotenzial. Vor allem aber stellt sich die Frage, ob tatsächlich die Notwendigkeit zu einer Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital in den von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG beschriebenen Situationen besteht. Wegen der von der Rechtsprechung zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG entwickelten Grundsätzen jedenfalls ergibt sie sich nicht. Denn die Rechtsprechung dort ist von einer ganz anderen Motivation getragen: Es soll die steuerliche Abziehbarkeit von Aufwendungen bzw. Verlusten erreicht werden, die ansonsten wegen der fehlenden Steuerverstrickung der Vermögenssubstanz der Darlehensforderung nicht gegeben wäre. Im betrieblichen Bereich hingegen sind grundsätzlich sämtliche Einnahmen/Gewinnerhöhungen und Ausgaben/Gewinnminderungen steuerbar. Das gilt – mit den Besonderheiten der weiter oben behandelten Betrachtung über mehrere Besteuerungsebenen – auch für Beteiligungserträge und -aufwendungen. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG in der derzeitigen Fassung bricht aus dieser Systematik in die umgekehrte Richtung aus und verweigert bestimmten betrieblichen Aufwendungen den Abzug. Dabei wirkt die Abzugsbeschränkung nicht wie die übrigen technischen Befreiungen in § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG und vermeidet eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Im Gegenteil löst sie diese Doppelbesteuerung erst aus, wenn das Instrument des Sanierungserlasses versagt. Dabei handelt es sich bei dem der Beteiligungsgesellschaft als Darlehensvaluta zur Verfügung gestellten Vermögen um versteuertes Vermögen des Anteilseigners. Selbst wenn es als Eigenkapital in die Beteiligungsgesellschaft eingelegt worden wäre, wäre nach dem hier vertretenen Grundsatz der Gleichwertigkeit bei der steuerlichen Berücksichtigung von Einnahmen und Ausgaben ein vollständiger Einmalabzug zu fordern. Denn auch Liquidations- oder Veräußerungsverluste bzw. Teilwertabschreibungen müssen in der Höhe absetzbar sein, in der ein Verlust auf Ebene der Beteiligungsgesellschaft den Wert des Einlagekontos oder das Nennkapital „angreift“. Nicht weniger darf für ein aus versteuertem Vermögen gespeistes Darlehen gelten, dessen bloße Rückgewähr zu keiner neuerlichen Besteuerung führen darf und dessen Verlust im betrieblichen Bereich eine voll steuerbare Vermögensminderung auslösen muss.

---

tigung der Gesetzesbegründung regelmäßig eine Ermessensreduzierung auf Null annehmen, sodass der Erlass immer zu gewähren sei. Alternativ sei zu überlegen, ob aus Gründen der Billigkeit der Verlust auf Ebene des Gesellschafters zu berücksichtigen sei.

135 Damit würde auch das Problem der Mehrzahl vom Erlass betroffener Steuergläubiger (insbesondere mehrere Kommunen) gelöst; vgl. *Rolf/Pankoke*, BB 2009, 1844 (1845).



*b) Rechtslage vor dem Jahressteuergesetz 2008*

Zunächst stellt sich die Frage, ob § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG n. F. auch hier anzuwenden ist. Zu dieser Vorschrift existiert keine spezielle Anwendungsregelung. Die Gesetzesbegründung lässt aber erkennen, dass der Gesetzgeber offenbar von einem klarstellenden Charakter ausging.<sup>136</sup> Zunächst wollte die Finanzverwaltung die Neuregelung deshalb rückwirkend anwenden. Zwischenzeitlich hat der I. Senat des BFH mit Urteil vom 14. Januar 2009 jedoch entschieden, dass er in diesem Punkt anderer Auffassung ist. Der Senat beruft sich dabei auf die allgemeine Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 KStG in der Fassung des JStG 2008, nach der die geänderten Vorschriften erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden sind, und bezieht diese auch auf die hier in Rede stehende Vorschrift des § 8b Abs. 3 KStG.<sup>137</sup>

Der I. Senat des BFH hat mit dem soeben zitierten Urteil darüber hinaus entschieden, dass Teilwertabschreibungen auf Kapital ersetzende Darlehen auch keine bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigende Gewinnminderungen i. S. v. § 8b Abs. 3 KStG a. F. darstellen. Er nimmt dabei u. a. auf den Wortlaut der Regelung Bezug: Bei Kapital ersetzenden Darlehen handele es sich um eigenständige Schuldverhältnisse, welche von der Beteiligung als solche unbeschadet ihrer gesellschaftlichen Veranlassung zu unterscheiden seien. Solche Darlehensforderungen ständen als eigenständige Wirtschaftsgüter neben der Beteiligung. Von § 8b Abs. 3 KStG a. F. seien ausschließlich substanzbezogene Wertminderungen des Anteils betroffen, die sich aus der ertragsteuerlichen Behandlung des Anteils selbst ergäben, und nicht jegliche mit dem Anteil wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen.<sup>138</sup> Diese Aussagen treffen zu. Denn spräche man sich – etwa wegen des Wortlauts der Regelung – für eine Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG a. F. auch auf vom Anteilseigner hingegebenes Fremdkapital aus, würden nicht nur Kapital ersetzende Darlehen, sondern auch andere Gesellschafterdarlehen erfasst werden müssen.<sup>139</sup> Gegen eine solche Auslegung sprechen die nämlichen Erwägungen, die auch gegen § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG n. F. sprechen.<sup>140</sup>

Der Darlehensverlust führt auch nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Nach Auffassung von *Waclawik* soll der Verlust von

136 BT-Drucks. 16/6290, 73.

137 BFH vom 14.1.2009, DStR 2009, 631; ebenso *Fleischer*, DStB 2009, 437 (442). Das Urteil des BFH wurde zwischenzeitlich von der Finanzverwaltung veröffentlicht (BStBl. II 2009, 674).

138 Ebenso *Nöcker* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 130), § 8b KStG Rz. J 07–2; *Dötsch/Pung* in Dötsch/Jost/Pung/Witt (Fn. 19), § 8b KStG Rz. 100, 123.

139 Vgl. *Dötsch/Pung* in Dötsch/Jost/Pung/Witt (Fn. 19), § 8b KStG Rz. 123.

140 Siehe oben S. 236 f.

Gesellschafterdarlehen im Betriebsvermögen indessen steuerlich nicht anders behandelt werden als im Rahmen des § 17 EStG. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung begründe einen hinreichenden Sachbezug zu dem Vorgang der Anschaffung der Beteiligung und rechtfertige die Annahme nachträglicher Anschaffungskosten.<sup>141</sup> Der BFH lehnt die Übernahme der zu § 17 Abs. 2 EStG entwickelten Grundsätze im Bereich des Betriebsvermögens jedoch mit Recht ab.<sup>142</sup> Der erweiterte Anschaffungskostenbegriff des § 17 EStG beruht auf einer durch das objektive Nettoprinzip bedingten normspezifischen Auslegung des Begriffs der Anschaffungskosten.<sup>143</sup> Bei der Darlehensforderung im Betriebsvermögen handelt es sich indessen – wie gesehen – um ein eigenständiges Wirtschaftsgut, das steuerlich bereits verstrickt und getrennt zu bilanzieren ist. Außerhalb des Geltungsbereichs des § 17 EStG verbleibt es deshalb bei der Maßgeblichkeit des in § 255 Abs. 1 HGB statuierten Anschaffungskostenbegriffs für das Steuerrecht. Die Darlehensforderung des Gesellschafters bleibt selbst dann ein eigenständiges Wirtschaftsgut, wenn diese Finanzierungsmaßnahme insolvenzrechtlichen Sonderregeln unterworfen ist, die sie wirtschaftlich in die Nähe des (formellen) Eigenkapitals rücken lässt.

Eine andere – im Ergebnis aber ebenfalls zu verneinende – Frage ist, ob die durch die Wertlosigkeit des Darlehensrückforderungsanspruchs eintretende Gewinnminderungen der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 1 EStG unterliegt. Bis zum Veranlagungszeitraum 2003 war diese Vorschrift wegen § 8 Abs. 1 KStG auch bei der Körperschaftsteuer zu beachten. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 ist sie gemäß § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG auf Beteiligungserträge einer Körperschaft nicht mehr anzuwenden. Die Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 2003 stellt sich ähnlich dar wie die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG im Falle von Darlehensverlusten im Betriebsvermögen einer natürlichen Person. Auf die nachfolgenden Ausführungen wird daher verwiesen.

### 3. Beteiligung im Betriebsvermögen einer natürlichen Person

Hier fokussiert sich das Interesse – neben der Frage der nachträglichen Anschaffungskosten – darauf, ob die durch die Wertlosigkeit des Darlehensrückforderungsanspruchs eintretende Gewinnminderungen der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG unterliegt. Das ist grundsätzlich nicht der Fall. Teilweise wird zwar vertreten, die steuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen und -sicherheiten sei grundsätzlich vom jeweiligen

---

141 *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1843 f.).

142 BFH vom 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; ebenso *Neumann*, GmbH-StB 2008, 361; *Beinert/van Lishaut*, FR 2001, 1137 (1138 f.); *Heuermann*, DB 2009, 2173 (2174).

143 BFH vom 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 m. w. N.

Veranlassungszusammenhang abhängig.<sup>144</sup> Und unter Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH<sup>145</sup> und des FG Bremen<sup>146</sup> zur Zuordnung von Grundstücksaufwendungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung soll es für die Beantwortung der Frage nach der vollen oder nur teilweisen Abziehbarkeit einer Abschreibung auf das Darlehen darauf ankommen, ob die Verwendung der Darlehensvaluta zu voll steuerpflichtigen Erträgen (z. B. Zinsen) oder nur zu teilweise steuerpflichtigen Erträgen (z. B. Beteiligungserträgen) geführt hat. *Neumann*<sup>147</sup> argumentiert, für die Einschlägigkeit des Halbabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG reiche bereits ein (einfacher, notfalls auch mittelbarer) wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen und den nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerfreien Einnahmen aus. Für die Frage nach einem derartigen mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang müsse auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Darlehens abgestellt werden. Hierfür sei letztlich danach zu fragen, ob der Gesellschafter mit der Darlehensgewährung – unter Abwägung aller Risiken – (mittelbar) Zinsen oder Beteiligungserträge erstrebe. *Rolf/Pankoke* wollen einen wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des § 3c Abs. 2 EStG der Gewinnminderung mit den Anteilen an einer Körperschaft erst dann annehmen, wenn das Gesellschafterdarlehen offensichtlich zur Erzielung (50 % bzw. 40 %) steuerfreier Einnahmen aus der Beteiligung gewährt wurde. Eine bloße Unverzinslichkeit des Gesellschafterdarlehens reiche nicht aus. Es müssten weitere Anhaltspunkte hinzutreten – wie nicht fremdüblich lange Laufzeiten und unsichere wirtschaftliche Verhältnisse –, unter denen ein fremder Dritter nicht zu einer Darlehensgewährung bereit wäre.<sup>148</sup>

Die Anwendung der Abzugsbeschränkung nach § 3c Abs. 2 EStG auf einen krisenbedingten Verlust der Darlehensvaluta geht indessen fehl. Die jüngste Entscheidung des I. Senats des BFH zu § 8b Abs. 3 KStG a. F.<sup>149</sup> scheint zwar auf den ersten Blick eine Anwendung des § 3c EStG nicht von vornherein auszuschließen. Denn der I. Senat erkennt ebenfalls einen „Zusammenhang“ zwischen Darlehen und Beteiligung infolge der Gesellschafterstellung des Darlehensgebers. Er verneint diesen aber zwischen der Beteiligung und der durch den Wertverlust des Darlehens ausgelösten Gewinnminderung. § 8b Abs. 3 KStG 2002 a. F. erfasse ausschließlich substanzbezogene Wertminderungen, die sich aus der ertragsteuerlichen

144 *Dötsch/Pung*, DB 2007, 2669 (2671); *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt* (Fn. 19), § 3c EStG Rz. 55; *van Lishaut*, FR 2001, 1137 (1144); im Ergebnis auch *Fleischer*, DStB 2009, 437 (443), der insoweit – allerdings ohne zwischen substanzbezogenen und laufenden Beteiligungsaufwendungen zu differenzieren – von Refinanzierungsaufwendungen des Gesellschafters spricht.

145 BFH vom 28.3.2000, HFR 2000, 787.

146 FG Bremen vom 27.4.2006, EFG 2006, 1234.

147 *Neumann*, Ubg 2008, 748 (760 f.).

148 *Rolf/Pankoke*, BB 2009, 1844 (1846).

149 BFH vom 14.1.2009, DStR 2009, 631.

Behandlung des Anteils selbst ergeben, und nicht jegliche mit dem Anteil wirtschaftlich zusammenhängende Aufwendungen. Außerdem spricht der Senat § 3c EStG in auffälliger Weise nicht an.<sup>150</sup> Da der Gesetzgeber § 3c Abs. 2 EStG anlässlich der Änderung von § 8b Abs. 3 KStG durch das JStG 2008 – obwohl die Möglichkeit dazu bestand<sup>151</sup> – nicht geändert hat, sollte die Abziehbarkeit von Verlusten aus im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderungen vollständig gewährleistet sein.<sup>152</sup> Sachlich ist die volle Abziehbarkeit auch gerechtfertigt. Denn der Darlehensgeber erzielt mit dem Verlust seines Anspruchs auf Rückzahlung der Darlehensvaluta einen echten Verlust, der bei Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG nirgends vollständig Berücksichtigung fände. Bei der Beteiligungsgesellschaft wirkt er sich nicht aus, und beim Gesellschafter bliebe er zum Teil nicht abziehbar. Spätere Wertaufholungen bzw. Veräußerungsgewinne dagegen würden voll steuerpflichtig sein. Der schlanke Hinweis auf die Nähe des Darlehens zu den Beteiligungserträgen, mit dem die volle Abziehbarkeit des Darlehensverlusts z. T. abgelehnt wird, verschleiert diese Tatsache.<sup>153</sup> Dabei muss sich die Abziehbarkeit des Darlehensverlusts unabhängig davon ergeben, ob das Darlehen verzinslich, niedrig verzinslich oder unverzinslich ist. Die Verzinsung des Darlehens vermag zwar ein Indiz dafür zu liefern, dass es sich um eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehenshingabe an die Beteiligungsgesellschaft handelt. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ihrerseits reicht indessen nicht aus, die Rechtfertigung für eine Abzugsbeschränkung zu liefern. Die Ausführungen in diesem Beitrag zum Umgang mit Liquidationsverlusten und Teilwertabschreibungen auf eine Kapitalbeteiligung unterstreichen dies.<sup>154</sup>

---

150 Vgl. auch *Eberhard*, DStR 2009, 2226 (2228).

151 Ein entsprechender Antrag des Bundesrats wurde nicht umgesetzt; vgl. BR-Drucks. 544/07, 10.

152 Ebenso *Schnitzer*, IStR 2008, 124 (125); *Fuhrmann/Strahl*, DStR 2008, 125; *Eberhard*, DStR 2009, 2226 (2227).

153 Im Ergebnis ebenso *Watermeyer*, Ubg 2008, 748 (758 ff.).

154 Eine andere Frage ist, in welcher Reihenfolge die Teilwertberichtigungen vorzunehmen sind. *Van Lisbaut* (FR 2001, 1137 [1141 ff.]) spricht sich dafür aus, zunächst den Beteiligungsbuchwert und anschließend das Gesellschafterdarlehen im Teilwert zu berichtigen. Denn wirtschaftliche Schwierigkeiten eines Unternehmens würden sich vorrangig bei dem Beteiligungsbuchwert niederschlagen, da die Ansprüche der Gesellschafter auf Einlagerückgewähr im Insolvenzfall erst nachrangig zu den Forderungen der Darlehensgläubiger befriedigt werden würden. Es lasse sich anhand von Börsenkursen empirisch belegen, dass sich wirtschaftliche Probleme früher und stärker im Aktienkurs als z. B. im Kurs einer Unternehmensanleihe auswirkten. Der Kurswert sei in erster Linie durch die Ertragsaussichten des Unternehmens geprägt. Wenn der Unternehmensertrag einbreche, sei damit noch nicht unbedingt auch die Fähigkeit zur Schuldenbegleichung gefährdet. Diese Argumentation muss für Rückforderungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen bezweifelt werden, denn deren Befriedigungsaussichten sinken mit Eintritt der Krise ebenso wie die Aussichten auf Eigenkapitalrückgewähr.

## V. Fazit

Die Situation der Verlustnutzungsregelungen im Ertragsteuerrecht ist unübersichtlich. Die vorhandenen Regelungen sind wenig aufeinander abgestimmt und offenbaren ein nicht unwesentliches systematisches Defizit. Im Körperschaftsteuerrecht sind dabei § 8c KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG hervorzuheben. Beide Vorschriften sind in ihrer derzeitigen Fassung zwar grundsätzlich noch mit höherrangigem Recht zu vereinbaren. Richtigerweise sollte sich die Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 KStG jedoch nur gegen solche Verluste richten, die nicht durch stille Reserven der Verlustgesellschaft gedeckt sind; auch sollte über eine Konzernklausel nachgedacht werden. Der Wegfall des Verlustübergangs bei der Verschmelzung oder Spaltung von Körperschaften wäre für die betroffenen Unternehmen erträglicher, wenn er mit einer Ausnahme von der Mindestgewinnbesteuerung verbunden würde. Die bestehenden systematischen Probleme lösen diese Maßnahmen jedoch nicht. Sie bekäme man besser mit einer Streichung von Mindestgewinnbesteuerung und § 8c KStG gegen die Einführung einer Verlustkappung und der Wiedereinführung des Verlustübergangs im Rahmen des § 12 Abs. 3 UmwStG in den Griff. Verlustkappung meint den vollständigen Untergang des Verlusts mit Ablauf eines bestimmten Zeitraums nach seiner Entstehung. Eine solche Regelung würde nicht nur zu einer erheblichen Vereinfachung im Bereich der Verlustnutzung führen, sondern auch das Problem der überbordenden Verlustvorträge deutscher Unternehmen auf längere Sicht lösen.

Auf der Ebene der Anteilseigner erweist sich die Behandlung von Beteiligungsaufwendungen als ein zwar seit Langem diskutiertes aber immer noch nicht befriedigend geregeltes Thema. Die Abzugsbeschränkungen fallen hier rechtsformabhängig verschieden aus und entsprechen im Übrigen nicht vollends den für die Behandlung von Beteiligungserträgen seit dem StSenkG an sich geltenden Grundprinzipien. Die diesbezüglichen Befreiungsvorschriften und Abzugsverbote sollen rechtsträgerübergreifend auf der Ebene der natürlichen Person als Anteilseigner eine zutreffende steuerliche Gesamtbelastung von unternehmerischen Gewinnen herstellen und die Entstehung von ungerechtfertigten steuerlichen Vorteilen oder Nachteilen vermeiden. Die steuerliche Behandlung von Einnahmen und Ausgaben sollte im Ergebnis deshalb gleichgewichtig erfolgen. Für laufende Beteiligungsaufwendungen erfordert dies einen vollständigen Abzug von der Bemessungsgrundlage des Anteilseigners. Substanzbezogene Beteiligungsaufwendungen reflektieren hingegen in der Regel die Wertentwicklung der Beteiligungsgesellschaft. Zu berücksichtigen sind sie nur dann, wenn sie steuerlich bei der Beteiligungsgesellschaft als Einlage oder Nennkapital erfasst sind. Insofern handelt sich um vom Anteilseigner bereits versteuertes Vermögen, dessen Verlust ohne eine Abzugsmöglichkeit beim Anteilseigner nirgends Berücksichtigung fände.

Der Grundsatz der steuerlichen Gleichwertigkeit von Einnahmen und Ausgaben schlägt auch auf die Behandlung von Gesellschafterdarlehen durch. Der Verlust eines Gesellschafterdarlehens führt beim Inhaber einer unternehmerischen Beteiligung an einer Körperschaft nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 EStG. Diese Rechtsprechungsgrundsätze dürften auch nach Einführung der Abgeltungsteuer und dem Wegfall der gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zu Kapital ersetzenden Darlehen weiter anwendbar bleiben. Den an sich gebotenen vollständigen Abzug des Forderungsausfalls gewährleisten sie indes nicht. Hierzu bedürfte es eines Eingreifens des Gesetzgebers. Das gilt auch für die Abziehbarkeit des Darlehensverlusts einer Körperschaft, die eine maßgebliche Beteiligung an einer anderen Körperschaft hält und dieser ein Darlehen gewährt. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG verwehrt ihr die Abziehbarkeit dieses Verlusts auf die Gefahr hin, dass es zu steuerlichen Mehrfachbelastungen kommen kann. Diese lassen sich derzeit (leider) nur im betrieblichen Bereich eines Einkommensteuerpflichtigen vermeiden, und zwar durch eine entsprechend einschränkende Auslegung des § 3c EStG.

## Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Christian Dorenkamp*  
und Dr. *Rolf Möhlenbrock*

Leitung

Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*

Prof. Dr. *Hüttemann*

Herr *Möhlenbrock*, ich würde gerne zu Ihrem Vortrag drei Anmerkungen machen. Die erste Anmerkung betrifft die Sprache. Sie sprechen von extensiver Verlustnutzung. Ist eine vollständige Verlustnutzung schon extensiv? Ist sie extensiv, weil man Verluste in dem Jahr geltend macht, in dem sie nach den gegenwärtigen Gewinnermittlungsgrundsätzen auszuweisen sind? Was ist extensiv?

Zweite Anmerkung: Mich hat überrascht, dass Sie die Körperschaftsteuer zu einer Art Teilhabersteuer verändern wollen. Dies ist ja schon einmal aus ökonomischer Sicht, Ende der sechziger Jahre, vorgeschlagen worden. Ich hätte Bedenken den methodologischen Individualismus der Ökonomen – alles geht vom Menschen aus – in das Steuerrecht zu übernehmen und aus dem Unternehmenssteuerrecht ein Unternehmersteuerrecht zu machen. Denn das müssten wir dann auch durchgängig machen. Wir können ja nicht, wie wir es bei der Pendlerpauschale erlebt haben, immer wieder neue Sachgesetzlichkeiten schaffen, indem wir das eine Mal auf die Gesellschaft und das andere Mal auf die Gesellschafter abstellen. Es ist ja auch noch keiner auf die Idee gekommen, dass ein Gesellschafter Aufwand seiner Gesellschaft abziehen kann, nur weil das ja letztlich „sein“ Unternehmen ist. Also ich glaube, wenn Ihre Überlegung, die jetzt punktuell den § 8c KStG retten soll, Schule macht, dann würde sich das Steuerrecht zum Geisterfahrer der Rechtsordnung entwickeln. Jedenfalls soweit es um die Behandlung von Kapitalgesellschaften geht, würden wir in große Wertungswidersprüchen geraten und auch im internationalen Steuerrecht wäre der Gedanke wohl nicht vermittelbar.

Gefallen hat mir am Schluss, dass Sie bei den Beteiligungsveräußerungen nach § 17 EStG dafür plädiert haben, dass hier eine Lösung gefunden wird, die dafür sorgt, dass das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, genauer gesagt das Netto-Prinzip, besser zum Ausdruck kommt. Ob es insoweit sinnvoll ist, im Steuerrecht die bisherige Eigenkapitalersatzrechtssprechung des BGH gleichsam in eine Alkohollösung hineinzufüllen und für die Nachwelt zu erhalten, um auf dieser Basis die Rechtsprechung des IX. Senats weiterzuführen, weiß ich nicht. Richtig wäre es doch, wenn der Gesetzgeber die Tatbestände des § 17 und des § 20 so ausgestalten würde,

dass der Gedanke, dass es sich um Einkünfte handelt, bei denen nicht nur der laufende Ertrag, sondern auch der Vermögensstamm berücksichtigt wird, konsequent verwirklicht wird. Dazu gehört auch, dass der Verlust eines gesellschaftsrechtlich veranlassenen Darlehens bei § 17 oder der Verlust der Kapitalforderung bei § 20 EStG steuerlich berücksichtigt werden. Wenn wir die Veräußerungsgewinne berücksichtigen, sollten wir auch die im Vermögensbereich erlittenen Verluste berücksichtigen. Danke.

Prof. Dr. *Schulze-Osterloh*

Ich möchte mich auch an Herrn *Möhlenbrock* wenden. Sie neigen dazu, und Herr *Hüttemann* hat das ja auch dargestellt, bei der Kapitalgesellschaft sich jedenfalls in bestimmten Fällen auf den Gesellschafter zu konzentrieren und bei diesem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeiten zu messen und abzugreifen. Dann müsste allerdings klargestellt werden, inwieweit sich die Kapitalgesellschaft von der Mitunternehmerschaft unterscheiden soll. Nach Ihrem Konzept müsste man auf die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter zahlreiche Regeln aus dem Bereich der Mitunternehmerschaft übertragen. Von einem eigenständigen Körperschaftsteuerrecht könnte dann keine Rede mehr sein. Wir messen eben die Leistungsfähigkeit aus technischen und aus historischen Gründen bei der Kapitalgesellschaft selbst und können grundsätzlich auf die Gesellschafter nicht zugreifen. Herr *Hüttemann* hat dazu auch schon Wesentliches gesagt. Ich möchte allerdings auf einen Punkt noch hinweisen: Sie sagen, es sollte bei der Veränderung der Gesellschafterbeteiligung in der Kapitalgesellschaft der Verlust jeweils entsprechend der Veränderung nicht mehr geltend gemacht werden können, weil nunmehr andere Personen von dem wirtschaftlichen Ergebnis betroffen sind. Damit ist aber nicht zu erklären, dass bei einer Veräußerung von 50 % und mehr der gesamte Verlust wegfällt. Das ist zudem auch gesellschaftsrechtlich höchst problematisch. Wir haben ja nicht notwendigerweise Bindungen an die Gesellschaft, wir können durchaus frei, bei der GmbH, erst recht bei der Aktiengesellschaft, die Beteiligung veräußern und dann fällt für den Rest der Gesellschafter ohne ihr Zutun der Verlustabzug weg. Das hat mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nichts zu tun und zeigt, dass wir eben nicht über die Gesellschafter mittelbar wieder auf die Gesellschaft durchgreifen können, deren Leistungsfähigkeit nicht durch den Gesellschafterwechsel erhöht wird. Vielen Dank.

Dr. *Tiedchen*

Meine Frage schließt genau da an, was eben gesagt wurde, und auch an die zweite Bemerkung von Herrn *Hüttemann*, nämlich, ob man mit dem Gedanken, dass die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft durch die Gesellschafter erwirtschaftet worden ist, den Wegfall der Verluste eigentlich rechtfertigen kann. Wäre es dann nicht konsequent, wenn man dem ausscheidenden Gesellschafter in einer Art Feststellungsverfahren die von ihm ja doch



erwirtschafteten Verluste zurechnete? Mir will nicht einleuchten, dass der Verlust verlustig geht, er würde dann jemand anderem wohl erhalten bleiben müssen, nach meiner Vorstellung. Wenn man diesem Gedanken nähertreten will, dieser Durchbrechung des Trennungsprinzips.

Prof. Dr. Seer

Ich schließe mich den Ausführungen der Vorredner an und möchte noch ergänzen, Sie müssten ja, wenn Sie das Trennungsprinzip überwinden wollten, umgekehrt natürlich auch die Verluste des Gesellschafters mit den anteiligen thesaurierten Gewinnen quotal verrechnen. Also entweder haben wir ein Prinzip, ein Trennungsprinzip, bleiben folgerichtig und sehen, dass die Kapitalgesellschaft das eigene Steuersubjekt ist; dies grundsätzlich unabhängig von dem Schicksal der Gesellschafter – die Frage von Missbrauch an der Stelle des alten Mantelkaufs ausgenommen. Meine anschließende Frage lautet: Worin sehen Sie denn überhaupt die Rechtfertigung eines Nichtweiterbestehens des Verlustes? Sie müssen doch erklären, woraus sich diese Rechtfertigung ergibt.

Was mir allerdings gefallen hat, ist, dass Sie den § 3c Abs. 2 EStG deutlich differenzierter sehen als er normalerweise von Seiten von Verwaltungsvertretern gesehen wird – nicht von allen, Herr *Schmidt*, ist mir klar, aber von einigen –, dass sie eben nicht nur als eine formale Konsequenz im § 3c Abs. 2 EStG sehen, sondern differenzieren wollen. Ich würde drei Punkte unterscheiden. Im laufenden Dividendenbezug, da ist der § 3c Abs. 2 EStG systemwidrig. Beim Veräußerungsgewinn ist er systemkonsequent, beim Veräußerungsverlust ist er systemwidrig. Die Frage, welche verfassungsrechtlichen Implikationen man daraus zieht, hängt davon ab, wie sehr man dem Folgerichtigkeits- und Systemkonsequenzgebot folgt, was ich als zwingend ansehe. Ich sehe jedenfalls keine überzeugende Rechtfertigung, dort, wo es systemwidrig ist, zum teilweisen Verlustabzugsverbot – also derzeit von 40 %, früher von 50 % – zu kommen.

Dann eine letzte Frage an Herrn *Dorenkamp*. Es hat mir unglaublich gut gefallen, diesen technischen § 4h EStG in ein System zu bringen. Und ich muss sagen, mir ist dadurch auch viel deutlicher geworden, dass ich ihn mit § 8c KStG nicht so ohne Weiteres gleichstellen kann, sondern dass ich differenzieren muss. Die Frage, die ich nur noch anschließe: Würden Sie denn das 30 %ige Zins-/Eigenkapitalverhältnis als einen vertretbaren, bei typisierender Betrachtung hinreichend gerechtfertigten Faktor ansehen?

Dr. *Horlemann*

Mir ist im Zusammenhang mit dem Vortrag von Herrn *Dorenkamp* und unserem Generalthema – natürlich ganz spontan – meine Lieblingsvorschrift, der § 4 Abs. 4a EStG, eingefallen. Diese Vorschrift führt in vielen Fällen, wenn nicht gar in den meisten Fällen dazu, dass tatsächlich entstan-

dener Fremdfinanzierungsaufwand nicht mehr zum Abzug zugelassen wird, und damit verletzt diese Vorschrift das objektive Netto-Prinzip. Entstanden ist diese Vorschrift ja aus einer befürchteten überbordenden Anwendung des Kontentrennungsmodells, insbesondere nachdem der Große Senat des BFH es anerkannt hatte. Damit bin ich dann auch bei dem gestrigen Vortrag von *Johanna Hey*: Es handelt sich hier nach meiner Einschätzung um eine überschießende Missbrauchsvorschrift, die eben dazu führt, dass sie zwar der Missbrauchsverhinderung dienen soll, aber in erster Linie letztlich diejenigen trifft, die niemals solche Modelle gefahren haben. In den gleichen Zusammenhang würde ich auch eine Vorschrift wie den § 15a EStG stellen, bei dem es um die Verlustnutzung bei beschränkter Haftung geht. Diese Vorschrift ist von *Knobbe-Keuk*, wie ich meine zu Recht, als Missgeburt bezeichnet worden. Ich denke auch hier könnte man ohne diese Vorschrift ganz gut zu Recht kommen, wenn wir die Verluste nur dann zur Berücksichtigung zulassen, wenn sie von demjenigen auch tatsächlich zu tragen sind – so haben wir es ja im Kölner Entwurf letztlich auch vorgeschlagen. Vielen Dank.

Prof. Dr. *Drüen*

Im Anschluss an das sehr differenzierende Referat von Herrn *Dorenkamp* meine ich, dass es in der Tat lohnt, zwischen den verschiedenen Vorschriften zu unterscheiden. Bei den Spezialmissbrauchsvorschriften gibt es manche, die überschießend sind, die man aber retten kann. Im Wege der Auslegung können sie auf den Kern zurückgeschnitten werden. Man müsste dabei überlegen, ob der Gesetzgeber nicht vielleicht auch Lenkungsgründe verfolgt, z. B. Kapital ins Inland zu leiten. Europarechtlich möchte ich an Sie, Herr *Dorenkamp*, die Frage richten, ob für die Zinsschranke nicht doch der heute früh angesprochene Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungshoheiten greifen könnte. Die Zinsschranke und andere steuerliche Regeln über Finanzierungsaufwendungen sind zwar in den verschiedenen Ländern ganz unterschiedlich ausgestaltet, aber gleichwohl lassen sich verbreiten – Herr *Herzig* hat es jüngst dargelegt – zielkompatible Maßnahmen feststellen. Diese variieren zwischen Lösungen auf Tatbestands- oder Rechtsfolgenebene erheblich. Auch wenn in Deutschland die 30 %-Grenze falsch gegriffen sein mag, ist die Begrenzung des Steuerabzugs bei Fremdkapitalfinanzierung nicht vielleicht vom Grundsatz her ein legitimes Anliegen der Mitgliedstaaten, das sich auf den genannten Rechtfertigungsgrund stützen lässt?

Dr. *Novacek*

Ich habe vernommen, dass Herr *Möhlenbrock* das Trennungsprinzip total überwinden will im Rahmen der Besteuerung der Kapitalgesellschaften. Ich könnte mir das bis zu einem gewissen Grad bei den personalistisch organisierten Kapitalgesellschaften vorstellen, aber wie wollen Sie das bitte bei den

publikumsorientierten Aktiengesellschaften machen, wo die Aktionäre größtenteils überhaupt nicht bekannt sind? Aufgrund dieses argumentum ad absurdum halte ich Ihr Vorhaben für unrealisierbar.

Prof. Dr. *Hey*

Ich habe auch noch eine Frage an Herrn *Möhlenbrock*. Von unserem Generalthema ausgehend, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch, habe ich mich, bei den von Ihnen angesprochenen Vorschriften gefragt, ob das eigentlich Missbrauchsvorschriften sind. Es geht so ein bisschen in die Richtung von Herrn *Hüttemann*, was umschreibt eigentlich die Formulierung der exzessiven Verlustnutzung? Also die Frage ist doch wirklich: Ist Verlustnutzung, und zwar erst recht in dem Zeitpunkt, in dem der Verlust tatsächlich auftritt, wirklich Missbrauch? Müssen wir dagegen per se vorgehen? Das wäre meine Frage an Herrn *Möhlenbrock*. Und an Herrn *Dorenkamp* würde ich gerne noch einmal folgende Frage stellen: Es ist sehr klar geworden ist, dass wir im Verhältnis zum Ausland ein Missbrauchsvermeidungsinteresse des Gesetzgebers haben, den Abfluss von Steuersubstrat zu verhindern, und zwar ein berechtigtes. Nun mag man über den § 4h EStG im Inlandsfall sehr häufig hinwegkommen, insbesondere durch Bildung einer Organschaft, trotzdem stellt sich mir die Frage, ob es nicht – trotz der Rechtsprechung des EuGH möglich gewesen wäre, die Regelung auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt zu begrenzen. Schließlich muss man zur Kenntnis nehmen, dass die Rechtsprechung des EuGH seit der Rechtssache Lankhorst-Hohorst weiter gegangen ist, insbesondere mit der Entscheidung in der britischen Rechtssache *Thin Cap*. Das Problem sehe ich darin, dass es im reinen Inlandssachverhalt eigentlich von vornherein keine Steuervermeidung geben kann? Allenfalls ließe sich an die Ausnutzung von Gewerbesteuererhebesatzdifferenzen denken, die der Gesetzgeber aber interessanterweise gar nicht in der Gesetzesbegründung zu § 4h EStG eingebracht hat. Wir hatten ja mal einen Hinzurechnungsvorschriftenentwurf auch im Gewerbesteuerrecht, der aber nicht Gesetz geworden ist. Aber meine Frage wäre, ob sich der Inlandsanwendungsbereich des § 4h mit der Gewerbesteuer rechtfertigen ließe?

Prof. Dr. *Pezzer*

Herr *Möhlenbrock*, eine Frage zu Ihrem Verständnis des § 8c: Wir leben ja heute in einer Zeit, in der händeringend Investoren für marode Unternehmen gesucht werden, die an der Grenze zur Insolvenz stehen. Und zum Teil werden Milliardenbeiträge aus Steuergeldern bewegt, um solche Unternehmen zu retten. § 8c wirkt als Sanierungsverhinderungsvorschrift, weil dann, wenn ein neuer Investor endlich gefunden ist, die aufgelaufenen Verluste steuerrechtlich ganz oder teilweise verloren sind. Wenn das Unternehmen dagegen aus eigener Kraft wieder auf die Beine gekommen wäre, wären die Verluste weiterhin grundsätzlich nutzbar geblieben. Ist das nicht eine Fehl-

wirkung dieser Vorschrift? Müsste man nicht mindestens in Sanierungsfällen ein Ventil schaffen?

Dr. Möhlenbrock

Sie erlauben mir, dass ich versuche von hinten anzufangen. Herr *Pezzer*, Sie sprachen das Sanierungsproblem im Zusammenhang mit dem § 8c KStG an. Das Thema ist auch im Rahmen des letzten größeren Projekts des Gesetzgebers, dem Bürgerentlastungsgesetzes – Krankenversicherung –, ein Problem gewesen und anhand der damals und heute noch aktuellen Fälle, die z. T. auch durch die Gazetten gingen, diskutiert worden. Das Ende ist Ihnen bekannt: § 8c Abs. 1a KStG wurde noch in letzter Minute geändert. Z. B. ist das Rangverhältnis der drei Tatbestandsvoraussetzungen, die in § 8c Abs. 1a KStG genannt werden, von einem „und“ in ein „oder“ geändert worden, um diese Fälle etwas „großzügiger“ zu behandeln. Dies war aus der Sicht des Gesetzgebers das, was er noch verantworten konnte. Aber es ist auch klar, dass dies eine Regelung ist, die relativ schnell geschaffen werden musste. Die Beiträge in der Literatur sind deswegen schon zahlreiche. Die Probleme erinnern allein von der Tatbestandstruktur her in vielem an § 8 Abs. 4 KStG a. F., also an die alte Mantelkaufregelung des KStG.

Frau *Hey* sprach das Thema der Missbrauchsvorschriften an. Der Gesetzgeber versteht § 8c KStG genauso wie die Zinsschranke nicht als Maßnahme zur reinen Missbrauchsbekämpfung. Schon in der Gesetzesbegründung ist *expressis verbis* von einer Verlustnutzungsbeschränkung die Rede. Sie hat unter anderem das Ziel, die von mir zitierten 500 Milliarden Euro Verlustvorträge in den Griff zu bekommen. Und genau das, Herr *Hüttemann*, war der zentrale Aspekt für den Gesetzgeber. Die Finanzverwaltung wird regelmäßig danach gefragt: Was gibt es an Verlustvorträgen? Dann schaut man in die statistischen Jahrbücher und stellt fest: Es werden immer mehr. Es entwickelt sich ein Schreckgespenst. Man stelle sich vor, der Haushaltsgesetzgeber müsste eines Tages damit rechnen, dass fünfhundert Milliarden Euro Verlustvorträge auf einen Schlag abgezogen werden. Es gäbe für die nächsten Jahre faktisch keine Steuerzahlungen mehr – wenigstens im ertragsteuerlichen Bereich nicht.

Was ich statt des § 8c KStG machen würde, Herr *Hüttemann*, ist etwas anderes. In meinem Vortrag versuchte ich nur, den Begriff der extensiven Verlustnutzung zu erläutern, und zwar aus der Sicht des Gesetzgebers. Und Herr *Hüttemann*: Ja, einmal Besteuerung und einmal Abzug, das ist genau die These, die ich aufgestellt habe. Und die trifft natürlich auch auf Verluste zu. Der Plan des Gesetzgebers ist im Übrigen, dass hier etwas passieren soll. Die Verlustnutzungsregelungen sollen angepasst werden und – ich glaube, das hat der Vortrag deutlich gemacht – mir ist es ein Dorn im Auge, durch die Bank Regelungen zu haben, wo man schon die Vorschriften an sich sehr intensiv studiert haben muss, um zu wissen, was ist abziehbar und was nicht.

Mir wäre es am liebsten, sie alle im Sinne einer Vereinfachung zu ersetzen, vielleicht durch so etwas wie eine Verlustkappung. Dieses Thema ist ja auch politisch mit der Folge in der Diskussion gewesen, dass es keiner Mindestgewinnbesteuerung mehr bedürfte, dass wir über Umwandlungssteuerverlustübergänge nicht mehr sprechen müssten – jedenfalls dann nicht, wenn sie zwischen Körperschaften stattfinden. Und möglicherweise könnten wir auch etwas entspannter mit dem Thema des Abzugs von Teilwertabschreibungen, Liquidationsverlusten usw. umgehen.

Herr *Hüttemann*, das Thema der Teilhabersteuer habe ich bei der Abfassung des Vortrags gesehen. Mir war auch die Reaktion klar, die mein Ansatz auslösen würde. Nun, mein Ansatz ist ein einfacher Versuch, eine Definition des Begriffs der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu finden. Welche weitergehenden Schlussfolgerungen man daraus ziehen kann, steht hier und heute nicht zur Debatte. Jedenfalls könnte man mit meiner Definition von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit § 8c Abs. 1 KStG durchaus rechtfertigen. Wir haben Vergleichbares ja auch schon bei der Behandlung der gewerbsteuerlichen Fehlbeträge von Mitunternehmenschaften im Gewerbesteuerrecht, Abschnitt 68 der Gewerbesteuerrichtlinien. Und wenn man sich die gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung und auch die Gesetzgebung anschaut, erkennt man: Die Personengesellschaften sind immer mehr verselbständigt, sind im Verfahrensrecht aktiv- und passivlegitimiert. Sicher kann man sich deshalb die Frage, die Sie gestellt haben, an dieser Stelle stellen. Aber ich meine, eine ähnliche Legitimation wie im Gewerbesteuerrecht für die Mitunternehmenschaften hätten wir auch für § 8c Abs. 1 KStG. Dies, glaube ich, Herr *Schulze-Osterloh*, beantwortet auch Ihren Hinweis auf die Grundsätze der Mitunternehmerbesteuerung. Die Unterschiede zwischen der Besteuerung von Körperschaften und Mitunternehmenschaften möchte ich damit freilich nicht grundsätzlich in Frage stellen, sondern nur eine Lesart der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit finden. Und auch Herr *Tipke*, glaube ich, bezeichnet die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaften als eine abgeleitete Leistungsfähigkeit – insbesondere verfassungsrechtlich. Somit stehe ich mit meiner Auffassung nicht ganz allein. Ich weiß nicht, ob Herr *Frotscher*, der ebenfalls der Auffassung ist, § 8c Abs. 1 KStG sei verfassungskonform, das auch so sieht. Dazu lässt er sich nicht ein.

Aber Herr *Schulze-Osterloh* spricht ein anderes Thema an: Er fragt, ob man es vor diesem Hintergrund auch rechtfertigen könne, dass bei einer Übertragung von mehr als 50 % der Anteile der totale Verlustuntergang – so hatte ich das bezeichnet – eintritt. Ich füge noch ein weiteres Problem hinzu. Selbst beim quotalen Verlustuntergang sind auch andere Anteilseigner betroffen. Hier möchte ich auf das dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich eingeräumte Recht der Pauschalierung verweisen. Also der Gesetzgeber darf, wenn er denn eine verfassungsrechtliche Grundlage hat, durchaus in pauschalierender Weise vorgehen – einfach um die Praktikabilität der

Rechtsanwendung sicher zu stellen. Dann sprachen Sie, Frau *Tiedchen*, noch die Frage an, inwieweit es denn bei dieser Sichtweise eines Feststellungsverfahrens zur Feststellung der verbleibenden Verluste bedürfte. Das möchte ich mit den nämlichen Argumenten beantworten.

Damit kämen wir zu den Ausführungen von Herrn *Seer*, der auch das Thema der Rechtfertigung neben der reinen Tatbestandsfrage des Verfassungsverstoßes ansprach. Haben wir den Zustand der Kollision einer einfach gesetzlichen Regelung mit einer verfassungsrechtlichen Vorgabe, landen wir irgendwann auch bei der Notwendigkeit der Rechtfertigung. Aber ich sehe den Verfassungsverstoß nicht, Herr *Seer*. Denn die Besteuerung des § 8c KStG führt nach meinem Verständnis von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu keinem.

Ja, dann glaube ich, habe ich das Gros der Probleme, die Sie angesprochen haben, beantwortet und möchte an Herrn *Dorenkamp* weiter geben.

Dr. *Dorenkamp*

Vielen Dank. Frau Professor *Hey* und Herr Professor *Drüen*, Ihre Fragen gingen in eine ähnliche Richtung. Könnten wir nicht gemeinschaftsrechtlich damit leben, dass die Zinsschranke nur grenzüberschreitend wirkt und wäre eine solche Zinsschranke auch steuersystematisch gerechtfertigt?

Ich meine, beide Fragen sind zu bejahen. Schon der Umstand, dass die allermeisten anderen Staaten ebenfalls Regelungen zur missbräuchlichen Fremdfinanzierung des Inlands haben, spricht wohl dafür, dass solche *thin cap*-Vorschriften steuersystematisch jedenfalls nicht abwegig sind. Insbesondere dürfte man mit einer allgemeinen § 42 AO-Regelung nicht unbedingt weiter kommen, fehlt doch dann in Ermangelung einer spezialgesetzlichen Regelung einer solch komplexen Materie die nötige Rechtssicherheit. Steuersystematisch unerlässlich ist allerdings der Missbrauchsbezug einer solchen Spezialregelung, d. h. entweder die Beschränkung auf Gesellschafterzinsen oder aber ersatzweise ein funktionierender Eigenkapital-*Escape*.

Allerdings erschließt sich der Sinn und Zweck der Zinsschranke, nämlich die Vermeidung einer Steuersubstratverschiebung durch künstliche Finanzierungsgestaltungen, nur im grenzüberschreitenden Bereich. Ich würde damit gemeinschaftsrechtlich meinen, dass das Bundesfinanzministerium als „Berater des Gesetzgebers“ bei der Erstreckung der Zinsschranke auch auf reine Inlandsfälle zu sehr in voreuseilendem Gehorsam gehandelt hat.

Dies gilt insbesondere, wenn man sieht, dass die formale Anwendung der Zinsschranke auch auf das Inland im Ergebnis ohnehin weitgehend ins Leere läuft. So hat der Gesetzgeber ja versucht, mit der Organgesellschaftsregelung des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG den reinen Inlandsfall aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke wieder herauszunehmen, nämlich durch die Konsolidierung des inländischen Organkreises, d. h. die Ein-Betrieb-Betrach-

tung ertragsteuerlicher Organkreise. Damit verlagert sich ein etwaiges gemeinschaftsrechtliches Problem einer Zinsschranke, die nur grenzüberschreitende Finanzierungsgestaltungen erfasst, lediglich auf diese Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG. Weil Inlandsbeteiligungen als Organgesellschaften konsolidiert werden können, schaden Inlandsbeteiligungen für EK-Escape-Zwecke nicht. Auslandsbeteiligungen hingegen versperren über die Beteiligungsbuchwertkürzung faktisch den Eigenkapital-Escape. Dies wirft die – meines Erachtens wohl zu bejahende – Frage auf, ob gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen wird, indem der Erwerb von Auslandsbeteiligungen diskriminiert wird.

Das Problem ist in diesen Fallgestaltungen, d. h. bei der Betriebsfiktion von Organgesellschaften für Zinsschranken Zwecke ebenso wie bei der auf das Inland beschränkten Verlustverrechnung, dass der EuGH die gesamten Organschaftsregelungen wegen ihrer fehlenden Erstreckung auf das EU-Ausland als gemeinschaftsrechtswidrig ansehen könnte. Entschiede sich der Gesetzgeber in der Folge – wie nach *Lankhorst-Hoborst* – erneut für eine sog. 8a-Lösung, d. h. den vordergründig gemeinschaftsrechtlich unbedenklichsten Weg, nämlich die Abschaffung der Organschaft auch für das Inland, stünde die deutsche Steuerrechtsordnung ohne jegliches Gruppenbesteuerungssystem dar. Gar kein Gruppenbesteuerungssystem ist aber gewiss schlechter als ein nur unvollkommenes, und – übertragen auf die Zinsschranke – eine Beteiligungsbuchwertkürzung, die faktisch nur auf Auslandstöchter Anwendung findet, ist vermutlich besser als eine, die auch noch für inländische Organgesellschaften gilt.

Dieser vorausseilende Gehorsam des Gesetzgebers in gemeinschaftsrechtlichen Fragen hat ja auch Pate gestanden bei der Abschaffung von § 12 Abs. 3 Satz 2 Umwandlungssteuergesetz. Hier befürchtete die Finanzverwaltung trotz der entgegenstehenden Fusionsrichtlinie einen Import ausländischer Verluste. Deswegen ist es meines Erachtens sehr zu begrüßen, wenn Sie, Herr *Möhlenbrock*, denken, dass der Ansatz des gemeinen Werts bei Verschmelzungen dadurch steuerlich nutzbar gemacht werden sollte, dass hier eine Bereichsausnahme von der Mindestbesteuerung gilt. Sonst bringt nämlich die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips insoweit nichts, gilt doch auch für Übertragungsgewinne die Mindestbesteuerung. Stille Reserven in der übertragenden Gesellschaft bis zur Höhe des dortigen Verlustvortrags können somit gegenwärtig nur um den Preis einer Cash-Steuer-Belastung aufgelöst werden.

Herr Professor *Driien*, Sie fragten, ob man die Zinsschranke vielleicht im Hinblick auf die Repatriierung von Auslandseigenkapital unter Lenkungszweckgesichtspunkten rechtfertigen kann. Ich würde diese Frage verneinen. Für mich sind Lenkungszwecknormen, also Subventionsnormen, verbunden mit der Gewährung eines steuerlichen Vorteils. Wenn aber einem Unternehmen der ihm grundsätzlich unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zuste-

hende Betriebsausgabenabzug verwehrt wird, es sei denn dieses Unternehmen repatriiert Vermögen aus dem Ausland, dann hätten wir quasi eine umgekehrte Lenkungsnorm, d. h. die Rücknahme einer eigentlich nicht gerechtfertigten steuerlichen Sanktion beim gewünschten Verhalten. Dies werde ich als problematisch ansehen. Der Steuerpflichtige würde ja nicht besser gestellt auf Grund des vom Lenkungsgesetzgeber gewollten Verhaltens, sondern er würde anderenfalls, d. h. ohne Repatriierungsverhalten, schlechter gestellt als dies nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geboten wäre.

Herr *Horlemann*, zugegebenermaßen bin ich bei § 4 Abs. 4a EStG kein Experte, da kennen Sie sich bestimmt sehr viel besser aus. Mein Verständnis ist, dass diese Vorschrift Aufwendungen der privaten Lebensführung abzugrenzen versucht. Ob dies immer gelingt, kann ich leider nicht wirklich beurteilen.

Zum letzten Punkt, Herr Professor *Seer*, Sie fragten, ob die 30 % EBITDA-Grenze nicht auch als gelungene Typisierung isoliert, d. h. ohne Eigenkapital-Escape rechtfertigbar ist. Ich meine nein. Meines Erachtens kann man den Eigenkapital-Escape nicht abschaffen bzw. faktisch versperren, indem man auf den ja weiterhin zulässigen Zinsabzug in Höhe von 30 % des inländischen EBITDA verweist. Nur in dem EK-Escape kommt nämlich der Missbrauchsbezug der Zinsabzugsbeschränkung des § 4h EStG zum Ausdruck. So ersetzt der EK-Escape des § 4h EStG den Gesellschafterbezug des alten § 8a KStG, der wiederum Anknüpfungspunkt für eine missbräuchliche Gestaltung im alten Recht war. Auch im neuen Recht können wir auf einen solchen Anknüpfungspunkt in meinen Augen nicht verzichten, ohne gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verstoßen.

Dies illustriert auch die Vorschrift des US-Steuerrechts, die bis zu einem gewissen Grade Pate für die deutsche Zinsschranke gestanden hat, nämlich Section 163(j) *Internal Revenue Code*. Nach dieser US-Vorschrift sind 50 % des EBITDA als Zinsen abzugsfähig. Zwar sieht das US-Steuerrecht keinen Eigenkapital-Escape vor. Dafür ist Section 163(j), d. h. die 50 %-EBITDA-Zinsabzugsbeschränkung, aber nur auf Gesellschafterzinsen anwendbar. Was der Gesellschafterbezug der US-Regelung sowie des alten § 8a ist, ist der EK-Escape des neuen § 8a, auf den meines Erachtens deshalb nicht verzichtet werden kann. Stattdessen muss der Eigenkapital-Escape vielmehr auch für inländische Unternehmensgruppen anwendbar gemacht werden, z. B. wie vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen vorgeschlagen – Stichwort Antragsgemeinschaft – oder durch eine Holding-Regelung analog § 8a Abs. 4 KStG a. F. Vielen Dank.



# Resümee

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*  
Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

## *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| I. Einleitung   | VI. Gestaltungsmissbrauch im Europäischen und Internationalen Recht, internationale Einkünfteabgrenzung und Angemessenheitskontrolle bei Leistungsbeziehungen |
| II. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung                | VIII. Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung, Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen   |
| III. Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beratungspraxis                                  | IX. Fazit   |
| IV. § 42 vor dem Hintergrund der Rechtsprechung und sein Verhältnis zu speziellen Missbrauchsvorschriften |   |
| V. Gesamtplan   |   |

## **I. Einleitung**

Die Neufassung des § 42 AO im Jahressteuergesetz 2008 und die zunehmende Zahl von spezialgesetzlichen Missbrauchsbekämpfungsnormen haben die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft veranlasst, ihre 34. Jahrestagung in Nürnberg unter das Generalthema „Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht“ zu stellen. Zwar sind Rechtsfragen des steuerlichen Missbrauchs auch auf früheren Jahrestagungen vereinzelt behandelt worden.<sup>1</sup> Die Nürnberger Tagung zielt indes – wie *Seer* in seiner Einführung betont – auf eine grundsätzliche Standortbestimmung der Lehre von der Steuerumgehung. Die beiden Grundlagenreferate von *Kirchhof* und *Schön* nähern sich dem Spannungsfeld von „Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit“ aus verfassungsrechtlicher und methodischer Perspektive. Sie werden insbesondere in rechtstatsächlicher Hinsicht durch die Beiträge von *Neumann* und *Rödler* zur Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beraterpraxis ergänzt. Die folgenden Vorträge sind einzelnen Problemschwerpunkten gewidmet. So behandelt *Wendt* in seinem Referat die Auswirkungen der jüngsten gesetzlichen Neufassung des § 42 AO, während *Hey* die wachsende Spezialgesetzgebung analysiert und eine Typologie zum Gestaltungsmissbrauch entwickelt. *Tanzer* setzt sich schließlich mit der Figur des „Gesamtplans“ auseinander. Die zunehmend wichtigeren Rechtsfragen der Steuerumgehung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

<sup>1</sup> Vgl. zuletzt *Henze*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben nationaler Missbrauchsbekämpfung im Lichte der neueren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, DStJG Bd. 32, 2009, S. 247 ff.

stehen im Mittelpunkt dreier weiterer Referate. Diese behandeln die Steuergestaltung im europäischen und internationalen Recht (*Kofler*), die internationale Einkünftezurechnung (*Klein*) sowie die Angemessenheitskontrolle bei Leistungsbeziehungen (*Schwenke*). Den Abschluss des Bandes bilden die Vorträge von *Dorenkamp* und *Möhlenbrock* zu zwei besonders relevanten Problembereichen der Steuergestaltung im Unternehmenssteuerrecht, und zwar der Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung sowie der Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen.

## II. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung

*Kirchhof* stellt zunächst das Verhältnis von Gesetzesbindung und Gesetzesumgehung in den Mittelpunkt seiner Überlegungen und verdeutlicht sodann an verschiedenen historischen Beispielen die lange Tradition der Gesetzesumgehung, bevor er auf das Verhältnis von Freiheit, Legalität und Gleichheit eingeht. Steuern versteht er als „Preis der Freiheit“, der gesetzlich näher ausgestaltet werde. Sicherheit und Planbarkeit der Steuer sind seiner Ansicht nach nicht nur ein Problem des Vertrauensschutzes zugunsten des Freiheitsberechtigten, sondern auch ein Anliegen des Finanzstaates und des Steuergesetzgebers selbst. Die Gleichheit vor dem Steuergesetz verlange schließlich eine Unausweichlichkeit des Steuerzugriffs. Im „steuerbewusst gestalteten Grenzfall“ sieht er den Testfall der Unausweichlichkeit. Insoweit müsse zwischen der (erlaubten) Vermeidung und der (durch Auslegung des Steuergesetzes zu belegenden) Verschleierung eines Steueratbestandes unterschieden werden. Letzteres sei vor allem dort anzutreffen, wo das Steuerrecht eine eigene Steuerrechtsinterpretation fordert (z. B. bei „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“). Auf Grund der Anerkennung der richterlichen Rechtsfortbildung, der teleologischen Auslegung und der verfassungskonformen Auslegung als eigenständiger Korrektur sei § 42 AO überflüssig geworden. *Kirchhof* versteht § 42 AO folglich als Auslegungshilfe, nicht aber als Tatbestandsergänzung. Die neue Missbrauchsformel lenke eher von den im Gesetz genannten Belastungsgründen ab, als dass sie zu einer gleichheitsgerechten Besteuerung führe.

Was sind die praktischen Folgerungen dieser Analyse? *Kirchhof* sieht eine gewisse Parallelität von Zivil- und Steuerrecht. Beide wirkten in der Rechtsfolge parallel, wenn sie den Leistungsaustausch mit der Entgeltfolge und der Steuerfolge verbinden, da beide Rechtsfolgen unvermeidbar seien. Darüber hinaus verwehre das Zivilrecht bestimmten Gestaltungen durch die Qualifikation als Scheingeschäft die Anerkennung. Schließlich stimmten Zivil- und Steuerrecht auch darin überein, „eine private Vereinbarung zu Lasten Dritter – der öffentlichen Hand – nicht anzuerkennen“. So würden etwa Unterhaltungsvereinbarungen zwischen Ehegatten als sittenwidrig beurteilt,

die dazu führen, dass der Unterhaltungsschuldner selbst seine eigene Existenz nicht mehr sichern kann und deshalb staatlicher Sozialleistungen bedürfe. *Kirchhof* plädiert für eine Übertragung dieser Rechtsprechung auf das Steuerrecht.

Die Eigenständigkeit eine steuerjuristischen Betrachtungsweise verdeutlicht *Kirchhof* abschließend exemplarisch für das Einkommensteuerrecht anhand der „Grundsatznorm des § 2 EStG“. Der von § 42 AO geforderte Vergleich von Angemessenem und Unangemessenem gewinne seinen Maßstab in Erwerbsgrundlage, Nutzung und Nutzungserfolg. Damit biete der das EStG dirigierende § 2 EStG mehr Maßstäbe zur Verdeutlichung der Einzelatbestände als die Missbrauchsformel des § 42 AO. Eine so verstandene steuerjuristische Betrachtungsweise diene schließlich zugleich der Verständlichkeit und Vereinfachung.

*Schön* beginnt seinen Vortrag mit einer Frage: „Wie ernst nehmen wir das Gesetz?“. Nach seiner Ansicht verleiht der demokratische Legitimationsakt dem Steuergesetz eine ganz besondere Autorität, weshalb das Prinzip der Legalität zu Recht im Vordergrund der Begriffstrias „Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit“ stehe. Der hohe Wert des parlamentarischen Verfahrens werde nicht nur vom BVerfG in seiner neueren Rechtsprechung zur Gestaltungsreichweite des Vermittlungsausschusses betont.<sup>2</sup> Auch der positivistische Charakter des Steuerrechts als Eingriffsrecht, das „aus dem Diktum des Gesetzgebers“ lebt, verstärkt nach *Schön* die demokratische Verantwortung des Gesetzgebers für und die Bindung der übrigen Staatsgewalten an sein Gesetz auf dem Gebiet des Steuerrechts. Aus der demokratischen und rechtsstaatlichen Verantwortung der Legislative für ihre Anordnungen folge auch, dass die Folgen mangelhafter Gesetzgebung bei Fragen des Vertrauensschutzes dem Fiskus angelastet werden müssten.

Kritisch setzt sich *Schön* mit der Vorstellung auseinander, der Gleichheitssatz und das Gebot der Steuergerechtigkeit verlangten nach einer „Vervollständigung und Glättung des fragmentarischen und widersprüchlichen Gesetzes durch Gerichte und Verwaltung“. Der Gleichheitssatz sei kein Besteuerungstatbestand. Umgekehrt gibt es nach *Schön* auch kein „Grundrecht auf Steuergestaltung“, da die Gestaltungsfreiheit nicht mehr als ein schlichter Reflex des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung sei. Indes dürfe die Möglichkeit des Steuerbürgers zur Gestaltung nicht dazu dienen, eine an sich gleichheitswidrige Steuernorm zu rechtfertigen, wie es das BVerfG in seiner Entscheidung zur sog. Abfärberegelung<sup>3</sup> getan hat.

Im Mittelpunkt der weiteren Überlegungen steht dann der Tatbestand des Steuergesetzes. *Schön* wendet sich gegen die häufig verwendete Dichotomie

2 Vgl. BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 ff.; BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56 ff.

3 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 ff.

von zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Sachverhaltswürdigung. Im Regelfall sei der steuerlich zu würdigende Sachverhalt zivilrechtlich vorstrukturiert, so dass eine Veränderung der zivilrechtlichen Lage typischerweise auch die wirtschaftliche Lage verändere. Darüber hinaus seien die Parteien nicht in der Lage, die zivilrechtliche Qualifikation ihres Tuns zu beeinflussen, so dass nicht erst die steuerliche Beurteilung, sondern bereits die Anwendung der objektiven Normen des Bürgerlichen Rechts der Freiheit der Steuerpflichtigen entzogen sei. Was die Auslegung des Steuertatbestandes anbetrifft, so gebe es zwar kein „Rangverhältnis“ zwischen Steuer- und Zivilrecht. Dies ändere aber nichts daran, dass viele in den Steuergesetzen verwendete Begriffe zivilrechtlich geprägt seien. Insoweit setze eine Erweiterung des Begriffsinhaltes voraus, dass die Sachverhalte gerade auch in zivilrechtlicher Hinsicht ähnlich seien (z. B. die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf „vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“). Weder der Gedanke der Belastungsgleichheit, noch der Gedanke der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit könnten hingegen für sich genommen eine teleologische Auslegung rechtfertigen. Aus dem gleichen Grund lasse sich eine Norm wie § 42 AO auch nicht durch eine zweckgerichtete Auslegung der materiellen Einzelnormen ersetzen, zumal die teleologische Auslegung ihrer Grenze im Wortsinn der Vorschrift finde. Mit besonderem Nachdruck spricht sich *Schön* in diesem Zusammenhang unter Hinweis auf das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gegen die belastende Analogie im Steuerrecht aus.

Entgegen verbreiteter Ansicht versteht *Schön* § 42 AO nicht als Beitrag zur Verwirklichung von Besteuerungsgleichheit. Art. 3 Abs. 1 GG begründe keinen Steuertatbestand, sondern binde nur den Gesetzgeber. Die Legitimation für § 42 AO sieht *Schön* demgegenüber in der Unangemessenheit der vom Steuerpflichtigen gewählten Gestaltung sowie im Fehlen außersteuerlicher Gründe für diese Gestaltung. „Unangemessenheit“ bedeute insoweit – entsprechend dem traditionellen Kerngedanken des Rechtsmissbrauchs (der *fraus legis*) – „innere Widersprüchlichkeit“. Das treuwidrige Verhalten des Steuerpflichtigen berechne den Fiskus seinerseits das strenge Legalitätsprinzip abzustreifen und die unangemessene Gestaltung des Steuerpflichtigen wie eine angemessene Gestaltung zu behandeln. Daher erweise sich auch das umstrittene Merkmal der subjektiven Missbrauchsabsicht als berechtigtes Kernelement des § 42 AO. Die Zielsetzung der Norm – das teleologische Moment – wirkt nach *Schön* nicht zu Lasten, sondern nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen: Der erstrebte Steuervorteil dürfe nicht im Einklang mit der Zwecksetzung der Norm stehen.

Vergleicht man beide Referate, so treten – ungeachtet vieler Gemeinsamkeiten – einige Unterschiede in Argumentation und Ergebnis hervor. Diese betreffen nicht nur das Rangverhältnis zwischen Legalität und Besteuerungsgleichheit, sondern auch das methodische Verständnis des § 42 AO als Auslegungshilfe bzw. Einschränkung des Legalitätsprinzips. Noch über-

raschender ist der Befund, dass sich der Verfassungsrechtler zur Absicherung seiner Überlegungen auf zivilrechtliche Rechtsfiguren wie das Verbot von Verträgen zu Lasten Dritter beruft, während der Zivilrechtler die demokratische und rechtsstaatliche Dimension des Legalitätsprinzips zum Ausgangspunkt seiner Überlegungen macht. In der anschließenden Diskussion werden wichtige Argumente beider Referate aufgegriffen, so z. B. die Bedeutung der Besteuerungsgleichheit als Rechtfertigung staatlicher Missbrauchsabwehr, das unterschiedliche innen- bzw. außentheoretische Verständnis von § 42 AO sowie das Verhältnis von Steuerumgehung und teleologischer Auslegung. Auch die von *Kirchhof* bemühte Parallele zwischen Steuerumgehung und Verträgen zu Lasten Dritter – der Fiskus als Dritter – gibt Anlass für gezielte Nachfragen, aber auch Kritik. Während *Kirchhof* die Parallele zum Zivilrecht verteidigt, ist *Schön* der Ansicht, dass die Problemstellungen im Zivil- und Steuerrecht insoweit nicht vergleichbar seien.

### III. Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beratungspraxis

Nachdem in den Eingangsreferaten die Steuerrechtswissenschaft zu Wort gekommen ist, behandeln die anschließenden Beiträge zweier prominenter Vertreter der steuerlichen Praxis das Phänomen der Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beratungspraxis. Vom Standpunkt der Finanzverwaltung aus ist die Steuergestaltung – wie *Neumann* zu Beginn seines Beitrags feststellt – eine ureigene Angelegenheit des Steuerpflichtigen und seines Beraters. Demgegenüber ist es Sache der Finanzverwaltung, den vorgefundenen, auch entsprechend gestalteten Sachverhalt als gegeben hinzunehmen und sachgerecht zu würdigen. Indes gebe es auch Fälle, in denen die Verwaltung im Vorfeld einer vom Steuerpflichtigen ins Auge gefassten Gestaltung eingebunden wird, und zwar im Rahmen der Fürsorgefunktion, vor allem aber auf entsprechende Nachfragen des Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer „Beratungsfunktion“. Dazu gehören neben unverbindlichen Auskünften vor allem das Institut der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO. *Neumann* verteidigt insoweit die Kostenpflicht des § 89 Abs. 3 AO und zeigt auch die Grenzen des Beratungsanspruchs des Steuerpflichtigen auf, die immer dann erreicht seien, wenn das steuerliche Interesse im Vordergrund stehe. Insoweit reicht nach seiner Ansicht bereits der Verdacht einer missbräuchlichen Gestaltung aus.

Nach Auffassung von *Neumann* wird die praktische Bedeutung missbräuchlicher Steuergestaltung deutlich überschätzt. Die Neufassung des § 42 AO habe zwar zu einer gewissen Präzisierung der Prüfungsreihenfolge geführt, die wesentlichen Schwächen – insbesondere in Hinsicht auf das Verhältnis zu den speziellen Missbrauchsverhinderungsnormen und das methodische Verständnis der Norm – blieben indes im Wesentlichen bestehen. Diese

Kritik führt *Neumann* zu einem eigenen Lösungsvorschlag „von der steuerlichen *Insula Utopia*“, der aus drei einander gegenseitig bedingenden Komponenten besteht: Innentheoretisches Verständnis des § 42 AO als gesetzliche Grundlage für eine Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen, Verbesserung der Gesetzeskultur durch bessere Verdeutlichung der Zielrichtung steuerlicher Normen in der Gesetzesbegründung und Auslegung der Steuergesetze unter teleologischen Gesichtspunkten zur erforderlichen Lückenschließung auf der Grundlage von § 42 AO (neu).

*Rödder* wendet sich zu Beginn seiner Ausführungen gegen die Tendenz, in Steuergestaltungen den Hauptgrund für eine zunehmende Steuergerechtigkeit und den Rückgang des Steueraufkommens zu sehen. Steuergestaltungsberatung sei ein wesentlicher Teil der steuerlichen Rechtsberatung. Der Steuerberater sei Organ der Rechtspflege und lehne „Steueraggressivität“ ab. Steuergestaltung im Sinne von Sachverhaltsgestaltung gebe es auch nur deshalb, weil der Steuergesetzgeber tatbestandlich differenziert, wie er im Weiteren an vierzig beispielhaften Fallgestaltungen verdeutlicht (z. B. anhand der Ausnutzung von Behaltefristen oder der Rechtsformwahl). § 42 AO sei – neben den zunehmenden Unsicherheiten bei der Auslegung von Steuernormen und den speziellen Missbrauchsnormen – eine weitere Grenze der Steuergestaltung, die in der steuerlichen Beratungspraxis aber – wie auch die vierzig Beispiele zeigten – nur selten von Bedeutung sei. Vor allem sei die Anwendung des § 42 AO sehr stark subjektiv geprägt. Sie schwanke letztlich – wie *Rödder* unter Hinweis auf *Piltz* ausführt – zwischen den Polen „das ist klug ausgedacht“ und „das geht zu weit“. In der Praxis werde der Spielraum für rein steuerlich motivierte künstliche Gestaltungen durch unternehmerische Überlegungen deutlich begrenzt. De lege ferenda seien Anzeigepflichten für modellhafte Gestaltungen oder eine Neufassung des § 42 AO kein geeignetes Mittel zur Herstellung von Belastungsgleichheit. Vielmehr lasse sich die Komplexität des gegenwärtigen Steuerrechts nur durch einen Rückbau tatbestandlicher Differenzierungen erreichen. Ferner dürfe die Handlungsfreiheit des Einzelnen nicht auf dem Altar fiskalpolitischer Interessen geopfert werden.

In der Diskussion werden Zweifel laut, ob die Bedeutung des § 42 AO in der Gestaltungspraxis nicht doch größer sei, als es *Rödder* aus seiner Sicht des „gut beratenden“ Anwalts schildert. Allerdings besteht Einigkeit darüber, dass die von ihm gebildeten Beispielfälle weitestgehend unproblematische Gestaltungen betreffen. Weitere Themen sind die restriktive Auskunftserteilung bei Steuersparmodellen und die präventive Wirkung von gesetzlichen Anzeigepflichten bei solchen Gestaltungen.

#### IV. § 42 vor dem Hintergrund der Rechtsprechung und sein Verhältnis zu speziellen Missbrauchsvorschriften

*Wendt* setzt sich in seinem Beitrag mit der Neufassung des § 42 AO auseinander. Nach einem Rückblick auf die Entstehungsgeschichte der Norm und die Reform von 2008 unterzieht er den neuen Wortlaut einer eingehenden Auslegung. Dabei setzt er bei den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO („Gestaltungen des Rechts“, „Umgehung“) an, die in der Rechtsprechung bislang keine so umfassende Würdigung gefunden hätten wie der Missbrauchsbegriff. Dessen neue Legaldefinition in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO werde die bisher von der Rechtsprechung entwickelten Definitionen ablösen und zwingen zu einer „Angemessenheitsprüfung“. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO könne daher so verstanden werden: Durch eine unangemessene Gestaltung, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt, kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Für den Begriff der „Unangemessenheit“ könne man – mit Ausnahme des vom Gesetzgeber verworfenen Merkmals der „Ungewöhnlichkeit der Gestaltung“ – auf die bisherige Rechtsprechung zurückgreifen. Neu ist – wie *Wendt* ausführt – indes die Objektivierung der Angemessenheitsprüfung durch die Bezugnahme auf einen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“. Insoweit komme es auf den Zweck der Norm an. Der Begriff des „Steuervorteils“ müsse – anders als nach § 370 AO – weit verstanden werden. Ob der Steuervorteil „nicht vorgesehen“ ist, habe der Rechtsanwender durch Auslegung der Vorschrift festzustellen. Die Feststellungslast dafür, dass ein Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist, liege allein beim Fiskus. Aber selbst dort, wo der Steuervorteil „nicht vorgesehen ist“, bleibe noch das negative Tatbestandsmerkmal der „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“ zu prüfen. Was die Rechtsfolge des Gestaltungsmissbrauchs angeht, so könnten die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfiktion vermieden werden, wenn man annimmt, dass der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer nicht zu dem Steuervorteil führenden Gestaltung entstehen würde. Was schließlich das Verhältnis von § 42 AO zu den Spezialnormen anbetrifft, bleibt es nach Ansicht von *Wendt* bei der bisherigen Rechtslage: Erfüllt eine Gestaltung nicht den Tatbestand der im Grundsatz für derartige Gestaltungen einschlägigen spezialgesetzlichen Norm, erhält der Steuerpflichtige keinen vom Gesetz „nicht vorgesehenen“ Steuervorteil. Insgesamt gelangt *Wendt* zu der Einschätzung, dass sich der Anwendungsbereich der Generalklausel durch die Neuregelung sogar noch verringert habe. Nach seiner Ansicht sollte § 42 AO durch Regelbeispiele dazu ergänzt werden, welche Steuervorteile gesetzlich nicht vorgesehen sind. Ein solcher Beispieldatenkatalog könnte fortgeschrieben werden und damit zugleich besondere Missbrauchsverhinderungsvorschriften entbehrlich machen.

In den letzten Jahren hat die Zahl der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften erheblich zugenommen. Diese bilden den Gegenstand des Referats von *Hey*. Dabei gehe es um Normen, in denen der Gesetzgeber den Tatbestand der Steuerumgehung in bestimmter Hinsicht gegenüber § 42 AO konkretisiert. Aus diesem Spezialitätsverhältnis folge regelmäßig auch, dass ein Rückgriff auf § 42 AO ausgeschlossen sei, wenn die speziellere Regelung nicht erfüllt ist. Im Weiteren zeichnet *Hey* erstmals ein genaueres Bild von „Normtypus“ und „Struktur“ spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschriften. Diese lassen sich schwerpunktmäßig drei Missbrauchskategorien zuordnen: Gesamtplangestaltungen (z. B. § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG oder § 18 Abs. 3 UmwStG), Vorschriften zur Unangemessenheit von Austauschverträgen bei fehlendem Interessengegensatz (z. B. § 1 Abs. 2 AStG), Zwischenschaltung von Rechtsträgern (§ 1 Abs. 2a, 3 GrStG), Finanzierungsgestaltungen (z. B. § 4 Abs. 4a EStG) und die Verlustnutzung (z. B. § 15b EStG). Auch bei den Techniken spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidung sind nach *Hey* trotz aller Unterschiede zumindest gewisse Gemeinsamkeiten feststellbar. So fänden sich z. B. im GrEStG verschiedene Ersatztatbestände, mit denen der Gesetzgeber eine vollständige Erfassung des den Belastungsgrund bildenden wirtschaftlichen Sachverhalts versuche. Ein weiteres probates Mittel seien Sperrfristen, z. B. zur Absicherung von Subventionszwecken oder zur Verhinderung von Gesamtplangestaltungen. Andere Regelungstechniken sind Aufgriffsgrenzen (z. B. das Eigen-/Fremdkapitalverhältnis nach § 8a KStG a. F.) sowie Aktivitäts- und Substanzvorbehalte. Im Anschluss an diese Systematisierung geht *Hey* der Frage nach, an welche rechtlichen Maßstäbe der Gesetzgeber beim „Ob“ und „Wie“ einer Spezialgesetzgebung gebunden ist. Das eigentliche Problem bestehe in der inhaltlichen Ausgestaltung, dem „Wie“. Eine erste Anforderung betreffe die gleichheitsgerechte Typisierung. Aus der Vergangenheit sei ferner an Art. 6 GG als Schranke unwiderleglicher Missbrauchsvermutungen bei Geschäften zwischen Familienangehörigen zu erinnern. Freiheitsrechtliche Grenzen spielen nur insoweit eine Rolle, als der Steuerpflichtige über keine Handlungsalternativen verfüge. Weitere Grenzen ergeben sich aber aus dem Rechtsstaatsgebot (Bestimmtheitsgebot) sowie aus europa- und völkerrechtlichen Vorgaben (Möglichkeit des Gegenbeweises). Was die Auslegung von spezialgesetzlichen Missbrauchsregelungen anbetrifft, so ist nach *Hey* grundsätzlich eine enge Auslegung geboten. Ferner spricht sie sich auch dort, wo der Gesetzgeber keine Exkulpation ausdrücklich zugelassen hat, für die Möglichkeit einer teleologischen Reduktion aus.

Vor allem die Thesen von *Wendt* zu den Auswirkungen der Neuregelung des § 42 AO werden in der nachfolgenden Diskussion kontrovers aufgenommen. Im Mittelpunkt stehen dabei die Bedeutung des Normzwecks für die Prüfung des „gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteils“, die Bedeutung der Angemessenheitsprüfung und der Vorschlag zur Aufnahme von Regelbeispielen in den § 42 AO. Der Vortrag von *Hey* erhält vielfältige Unterstüt-



zung, gibt aber auch Anlass für Nachfragen. Diese betreffen die Frage, ob die Missbrauchsabwehr besser der Rechtsprechung überlassen werden sollte, sowie die Aussage, dass sich § 8c KStG nicht als spezialgesetzliche Missbrauchsregelung rechtfertigen lasse.

## V. Gesamtplan

Ein zentrales Phänomen der Steuerumgehung ist der Gesamtplan, dem deshalb auch ein eigenes Referat gewidmet ist (*Tanzer*). Ein „Gesamtplan“ wird üblicherweise an drei Merkmalen festgemacht: Die Absicht des Steuerpflichtigen, mit Hilfe bestimmter Zwischenschritte einen bestimmten Erfolg herbeizuführen, die Planbarkeit des Geschehens sowie ein gewisser Zeithorizont für das Vorhaben. Bei den Erscheinungsformen unterscheidet *Tanzer* zwischen dem Fall „sich ergänzender Zwischenschritte“ und sich „aufhebender Zwischenschritte“, auch wenn der Gesamtplan – so sein Zwischenfazit – keine verselbständigte typisierende Betrachtungsweise verträge. Im Weiteren setzt er sich mit drei prominenten Sachverhaltskonstellationen eingehender auseinander (Rückgewähr einer Schenkung als Darlehen, Zwischenschaltung von Personen zur Vermeidung der Drei-Objekt-Grenze, Rechtsprechung des öVwGH zu Oasengesellschaften). Soweit es um das systematische Verhältnis zwischen Gesamtplandoktrin und Gestaltungsmissbrauch geht, so mündet nach *Tanzer* auch die Handhabung des Gesamtplans letztlich in der Glaubensfrage Außen- versus Innentheorie. Letztere begründe zwar die Gefahr einer rein ergebnisbezogenen Rechtsfindung, sei aber letztlich vorzuzugewürdigt.

In der Aussprache über das Referat von *Tanzer* kommen verschiedene Gesichtspunkte zur Sprache. Diese betreffen die Figur des Gestaltungsmissbrauchs in der Rechtsprechung des EuGH sowie die in der Praxis anzutreffenden Unsicherheiten bei der Handhabung der „Gesamtplan-Rechtsprechung“. Ferner übt ein US-amerikanischer Teilnehmer deutliche Kritik an der „Substance-over-Form“-Doktrin und plädiert für das Kriterium des „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils“.

## VI. Gestaltungsmissbrauch im Europäischen und Internationalen Recht, internationale Einkünfteabgrenzung und Angemessenheitskontrolle bei Leistungsbeziehungen

In seinem Beitrag zu „Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht“ stellt *Kofler* zwei Bereiche in den Vordergrund: Das „Directive-Shopping“ als gemeinschaftsrechtliches Gegenstück zum internationalsteuerrechtlichen Treaty-Shopping einerseits und die „Internationale Steuerarbitrage“ als Nutzung von Unterschieden in den nationalen Steuerrechtsordnungen andererseits. Im ersten Bereich ist vor allem die Frage

angesprochen, wann ein Missbrauch im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL vorliegt. Hier besteht – wie *Kofler* in eingehender Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Schrifttum aufzeigt – im Detail noch erheblicher Klärungsbedarf. Pauschale, unwiderlegbare Missbrauchsvermutungen sind jedenfalls unzulässig. Eingehend setzt sich *Kofler* auch mit der Implementierung in das nationale Steuerrecht in Österreich und Deutschland auseinander. In Hinsicht auf § 50d Abs. 3 EStG teilt er die im Schrifttum verbreiteten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken. Was den zweiten Komplex – die internationale Steuerarbitrage – anbetrifft, so werden im Referat drei Kernbereiche näher betrachtet: doppelt ansässige Gesellschaften, hybride Finanzinstrumente und Qualifikationskonflikte bei Gesellschaften. Derartige Gestaltungen seien nicht nur unter Effizienzgesichtspunkten, sondern auch aus Gerechtigkeitsgründen bedenklich. Gleichzeitig müsse aber auch festgestellt werden, dass die Reaktionen der Staaten und internationalen Organisationen auf das Problem der internationalen Steuerarbitrage bisher nur „beschränkt, inkonsistent und keineswegs international koordiniert“ erfolgten.

*Klein* stellt seinem Referat über „Internationale Einkünftezurechnung“ zwei definitorische Vorbemerkungen voran: Der Einkünftezurechnung gehe die Einkünfteermittlung voraus, die sich auf Grund unterschiedlicher innerstaatlichen Vorschriften häufig schwierig gestalten. Andererseits sei die Einkünftezurechnung („ob“) der Einkünfteabgrenzung („wie viele“) vorgelagert. Den gedanklichen Ausgangspunkt bei der Einkünftezurechnung bilden mangels spezieller Regelungen in den DBA die Vorschriften des innerstaatlichen Rechts. Im deutschen Einkommensteuerrecht kommt es – wie *Klein* unter Rückgriff auf die „Markteinkommenstheorie“ ausführt – darauf an, wer im Sinne von § 2 Abs. 1 EStG Einkünfte „erzielt“. Nur vereinzelt finden sich Sonderregelungen (§ 20 Abs. 5 EStG). In den Fällen von „Zurechnungsverschiebungen“ berühre das Thema der Einkünftezurechnung schließlich das Problem des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO). Bei internationalen Sachverhalten seien die Zurechnungsregeln hingegen noch komplexer: Vereinzelt finden sich Zurechnungsvorschriften in den DBA (z. B. zu „transparenten“ Gesellschaften wie Personengesellschaften, zu Durchlauf- und zu Basisgesellschaften). Die Regelung des § 50g EStG basiere auf der Zins- und Lizenz-RL. Weitere spezielle Einkünftezurechnungsvorschriften seien § 50d Abs. 3 EStG und die §§ 7 ff. AStG. Bei der Einschaltung ausländischer Basiskapitalgesellschaften komme wieder § 42 AO ins Spiel, bei dessen Anwendung nach Ansicht von *Klein* vor allem zwei Fragen gestellt werden müssen: Sind Äußerlichkeiten für die Zurechnung entscheidend (Büroräume, Faxgeräte, Personal etc.)? Führen Substanzdefizite in internationalen Fällen zu einer abweichenden Einkünftezurechnung beim Gesellschafter? In beiderlei Hinsicht plädiert *Klein* für eine zurückhaltende Anwendung des § 42 AO.

In der Diskussion zu den Beiträgen von *Kofler* und *Klein* wird nicht nur das Verhältnis des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsbegriffs zu den nationalen Regelungen angesprochen, sondern vor allem die Problematik der internationalen Steuerarbitrage und der Einkünftezurechnung – insbesondere die Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften – vertieft. Ferner wird die Regelungstechnik bei der Implementierung europarechtlicher Missbrauchsregelungen (§§ 50d und 50g EStG) kritisiert.

Im Mittelpunkt des Beitrags von *Schwenke* über die Angemessenheitskontrolle bei (grenzüberschreitenden) Leistungsbeziehungen stehen die Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO. Dazu werden zunächst Art und Umfang der Aufzeichnungspflichten näher dargestellt und rechtstatsächliche Hinweise zur Umsetzung der neuen Dokumentationsvorschriften in der Praxis gegeben. Die nachfolgende verfassungsrechtliche Einordnung setzt beim „Wechselspiel“ zwischen Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) und den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsermittlung (§§ 90 ff. AO) an. Sowohl die staatliche Ermittlungstätigkeit als auch der Mitwirkungsbeitrag des Steuerpflichtigen werden nach Ansicht von *Schwenke* durch das Übermaßverbot als zentraler grundrechtsschützender Kontrollmaßstab begrenzt. Was die In-Pflichtnahme nach § 90 Abs. 3 AO anbetrifft, so sei diese zwar geeignet, aber möglicherweise nicht erforderlich, wenn man an den Fall der Angemessenheitsdokumentation bei fehlenden Vergleichsdaten des Steuerpflichtigen denke. Denn in dieser Konstellation könne sich die Finanzverwaltung die Daten auch selbst beschaffen. Immerhin habe auch der Gesetzgeber die Beschaffungspflicht unter einen Zumutbarkeitsvorbehalt gestellt. In europarechtlicher Hinsicht stellt sich die Frage nach der Vereinbarkeit der Dokumentationspflichten mit den Grundfreiheiten, und zwar vorrangig der Niederlassungsfreiheit. *Schwenke* verneint sowohl bei Markteintritts- wie auch Marktaustrittskonstellationen eine Beschränkung, da die Dokumentationspflichten gleichermaßen für grenzüberschreitend tätige Steuerinländer und Steuerausländer gelten würden. Mit Rücksicht auf die abweichende Sicht des EuGH prüft er jedoch weiter, ob eine etwaige Beschränkung gerechtfertigt wäre. Hier müsse vorrangig beim Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht angesetzt werden, der allerdings unter dem Vorbehalt der Verhältnismäßigkeitsprüfung stehe. Im Ergebnis bejaht *Schwenke* eine Rechtfertigung für „aktive“ Ermittlungsmöglichkeiten, da sich die Mitgliedstaaten nicht auf das „passive“ Informationsmittel der Amtshilfe-Richtlinie verweisen lassen müssten.

Die Ergebnisse der verfassungs- und europarechtlichen Prüfung stoßen in der nachfolgenden Aussprache auf Zustimmung. Teilweise wird die Funktion des § 90 Abs. 3 AO als Beweislastvorschrift hervorgehoben und darauf hingewiesen, dass die Angemessenheitsprüfung anhand eigener Daten für die Unternehmen auch Vorteile haben könne. Andere Nachfragen betreffen die Handhabung der Dokumentationspflichten in der Praxis.

### VIII. Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung, Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung eröffnet dem Kapitalgeber sowohl bei inländischen als auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten erhebliche Gestaltungs- und damit auch Missbrauchsmöglichkeiten. In seinem Beitrag erläutert *Dorenkamp* zunächst die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Eigen- und Fremdkapitalvergütungen und zeigt die Asymmetrien auf, die sich aus schedularen Besteuerungskonzepten wie der Abgeltungsteuer oder durch den Verzicht auf eine Quellenbesteuerung von Outbound-Zinsen ergeben. Eine Lösung dieses Problem durch die Einführung einer zinsbereinigten Einkommensteuer sei derzeit nicht zu erwarten. Besonders relevant seien die Gestaltungsmöglichkeiten bei der grenzüberschreitenden Gesellschafterfremdfinanzierung. Diese bilden den Anlass für die Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG n. F.). Sie lässt sich nach *Dorenkamp* auf die Überlegung zurückführen, dass eine im Konzernvergleich unterdurchschnittliche inländische Eigenkapitalausstattung einen Missbrauch indiziert. Die Rechtsfolge der Nichtabziehbarkeit werde durch die 30 %-EBITDA-Nichtaufgriffsgrenze und die Freigrenze von 3 Mio. Euro eingeschränkt. Das Gegenstück zur Unterkapitalisierung durch Auslandskonzerne („*thin cap*“) bilde die Überkapitalisierung durch Inlandskonzerne („*fat cap*“), der der Gesetzgeber u. a. mit der Hinzurechnungsbesteuerung zu begegnen versuche. Aber auch die Zinsschranke wirke solchen Gestaltungen entgegen, da die Darlehensvergabe aus dem Ausland die inländische Eigenkapitalquote senke. Anders stellt sich – wie *Dorenkamp* näher ausführt – die steuerliche Situation bei Inlandskonzerne mit ausländischen operativen Töchtern dar. Ihnen ist allein auf Grund der Beteiligungsbuchwertkürzung ein erfolgreicher Eigenkapital-*Escape* verwehrt. Damit gerate die Zinsschranke zu einem quasi-permanenten Zinsabzugsverbot, das auch nicht mit der Steuerfreiheit von Auslandsdividenden gerechtfertigt werden könne. Abhilfe könnte – so *Dorenkamp* – entweder eine systemgerechte Beschränkung der Beteiligungsbuchwertkürzung auf Inlandsgesellschaften oder eine Holdingregelung analog § 8 Abs. 4 KStG a. F. schaffen. Ein „Leerlaufen“ der Zinsschranke wäre auch ohne Beteiligungsbuchwertkürzung nicht zu befürchten, weil diese nicht nur bei sog. *fat-cap*-Gestaltungen sondern auch in anderen Fällen einer im Konzernvergleich unterdurchschnittlichen inländischen Eigenkapitalausstattung anwendbar bliebe. Ein weiteres Problem bilde schließlich die Hinzurechnung von Zinsaufwendungen für Gewerbesteuerzwecke, die – wie *Dorenkamp* abschließend darlegt – nicht nur gegen sekundäres Gemeinschaftsrecht (Zins- und Lizenzrichtlinie), sondern auch gegen die Grundfreiheiten verstoße.

Die Grenzziehung zwischen Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch ist auch ein Thema bei der Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen. In seinem Beitrag setzt sich *Möhlenbrock*

schwerpunktmäßig mit drei Problemkreisen auseinander: Den Verlustabzugsbeschränkungen bei Anteilseignerwechsel und Umwandlung auf Ebene der Körperschaften (§ 8c KStG, § 12 Abs. 3 UmwStG), der Berücksichtigung von Verlusten aus Beteiligungen beim Anteilseigner und der Behandlung von Gesellschafterdarlehen und Gesellschaftersicherheiten. Was die Einschränkungen bei der Verlustnutzung anbetrifft, so handele es sich zwar um fiskalisch motivierte Regelungen. *Möhlenbrock* hält indes eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung des § 8c KStG für möglich, wenn man annehme, dass sich der Gesetzgeber bei der Bemessung der objektiven Leistungsfähigkeit von Gesellschaften an den Verhältnissen der Gesellschafter orientiere. Der vollständige Untergang des Verlustvortrags bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 50 % sei als pauschalierende Regelung zulässig. Handlungsbedarf sieht *Möhlenbrock* allerdings insoweit, als eine möglichst breite letztmalige Verlustnutzung (z. B. durch Aufdeckung der stillen Reserven und Verrechnung mit den nicht genutzten Verlusten) ermöglicht werden sollte. Auch gegen die Regelung des § 12 Abs. 3 UmwStG bestehen nach Ansicht von *Möhlenbrock* – insbesondere nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH zur Vererblichkeit des Verlustvortrags – keine Bedenken. Allerdings stimme der Untergang der Verluste bei Umwandlungen mit dem zu § 8c KStG vertretenen Erklärungsansatz nicht überein, soweit vorher und nachher dieselben natürlichen Personen „hinter der Körperschaft“ stehen. Soweit es um die Verlustberücksichtigung beim Anteilseigner geht, müsse zwischen Beteiligungen im Betriebs- und Privatvermögen unterschieden werden. Handlungsbedarf besteht nach Ansicht von *Möhlenbrock* vor allem beim Abzug von Beteiligungsaufwendungen, der auch bei Einkommensteuerpflichtigen uneingeschränkt möglich sein sollte. Darüber hinaus müsse – etwa in der Insolvenz der Gesellschaft – auch der Verlust der Einlage beim Anteilseigner steuerlich berücksichtigt werden. In Hinsicht auf die steuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen spricht sich *Möhlenbrock* für einen vollständigen Abzug des Forderungsausfalls de lege ferenda aus.

In der nachfolgenden Diskussion werden zunächst die Überlegungen von *Möhlenbrock* zur Rechtfertigung des § 8c KStG – insbesondere die Durchbrechung des Trennungsprinzips durch einen partiellen Rückgriff auf die Gesellschafterebene zur Bestimmung der Leistungsfähigkeit der Gesellschaft – kritisch kommentiert. Demgegenüber stößt sein Plädoyer für eine bessere Verlustberücksichtigung auf Gesellschafterebene auf Zustimmung. Ebenfalls positiv aufgenommen werden auch die differenzierten Ausführungen von *Dorenkamp* zu § 4h EStG. Ferner wird eine Parallele zu anderen Abzugsverboten gezogen (§§ 4 Abs. 4a, 15a EStG).

## IX. Fazit

Die 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft hat das Problem der Steuerumgehung natürlich nicht abschließend lösen können, aber die wissenschaftliche Diskussion doch weiter vorangebracht. Die beiden Grundlagenreferate haben das Spannungsverhältnis von „Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch“ aus verschiedenen Perspektiven ausgeleuchtet. Diese Unterschiede betreffen vor allem das Verhältnis von Legalität und Besteuerungsgleichheit. Über die rechtstatsächliche Bedeutung der Steuerumgehung in der Steuerpraxis und den Sinn von „Meldepflichten“ für Steuergestaltungen ist keine Einigkeit erzielt worden. Deutlich geworden ist allerdings, dass von der Neufassung des § 42 AO keine wesentlichen Änderungen der Rechtsentwicklung zu erwarten sind, auch wenn sich der Prüfungsansatz („Unangemessenheit“, „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil“) verändern wird. Ferner ist es gelungen, die zahlreichen speziellen Missbrauchsverhinderungsnormen zu systematisieren und typologisch zu ordnen. Demgegenüber bleiben die Konturen der „Gesamtplandoktrin“ weiterhin eher undeutlich. Die Referate zum Gestaltungsmissbrauch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten haben aufgezeigt, wie sehr die Komplexität des Themas bei Einbeziehung weiterer Normebenen (Gemeinschaftsrecht, DBA) zunimmt. Es bleibt abzuwarten, wie sich das Nebeneinander verschiedener Missbrauchskonzeptionen auf nationaler und europäischer Ebene langfristig auswirkt. Im unternehmenssteuerrechtlichen Bereich ist ein erheblicher gesetzgeberischer Handlungsbedarf deutlich geworden. Dieser betrifft nicht nur die Zinsschranke (z. B. die verfehlte Beteiligungsbuchwertkürzung bei Auslandsbeteiligungen), sondern auch die Berücksichtigung von Verlusten auf Gesellschafterebene.

# Laudatio

## aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2009 an Priv.-Doz. Dr. Michael Droege

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*  
Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Im Berichtszeitraum haben der Jury<sup>1</sup> insgesamt 11 steuerrechtliche Arbeiten vorgelegen, darunter zwei Habilitationsschriften und neun Dissertationen. Aus dem Kreis der eingereichten Arbeiten sind vier<sup>2</sup> in die engere – besser gesagt – in die engste Wahl genommen worden, von denen sich am Ende aber nur eine durchgesetzt hat. Der Albert-Hensel-Preis 2009 geht an Priv.-Doz. Dr. *Michael Droege* für seine Habilitationsschrift „Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat“. Herr Dr. *Droege* ist Schüler von Prof. Dr. *Joachim Wieland*. Er hat sich im WS 2008/2009 an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main habilitiert und die Lehrbefugnis für die Fächer Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht sowie Staatskirchenrecht erworben.

Gemeinnützigkeitsrecht als Gegenstand einer Habilitationsschrift? Diese Frage wird sich der eine oder andere vielleicht stellen, wenn er das Buch zur Hand nimmt. Handelt es sich nicht eher um ein steuerrechtliches Randgebiet, zu dem in den letzten zehn Jahren ohnehin viel (oder sogar zu viel) geschrieben worden ist? *Droege* greift diesen möglichen Einwand bereits in der Einleitung auf und weist ihn zurück. Das Gemeinnützigkeitsrecht sei auf der Ebene des einfachen Rechts zuletzt in den 1920er Jahren umfassend untersucht worden. In der Tat hat sich die Diskussion in den letzten 20 Jahren angesichts der stürmischen Entwicklung dieses Rechtsgebietes vielfach auf Einzelprobleme verlagert. Die Reformen der letzten Jahre und die zahlreichen Entscheidungen von Rechtsprechung und Verwaltung haben diesen Trend noch verstärkt. Demgegenüber ist die grundsätzliche Frage nach der Legitimation und der systematischen Stellung des Gemeinnützigkeitsrechts im Verfassungsstaat und im Steuerrechtssystem in den Hintergrund gerückt. Eine Ausnahme bildete die Jahrestagung unserer Gesellschaft in Erfurt 2002,

---

1 Der Jury gehören neben dem *Verf.* die Herren Prof. Dr. *Markus Achatz*, Universität Linz, und Vors. RiBFH a.D. Prof. Dr. *Peter Fischer* an.

2 Neben der Arbeit von *Droege* handelt es sich um folgende Dissertationen: *W. Haslechner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im internationalen Steuerrecht; *M. Krumm*, Steuervollzug und formelle Insolvenz; *C. Meinert*, Objektübergreifende Bewertungseinheiten in Handels- und Steuerbilanz.

die dem Gemeinnützigkeitsrecht gewidmet gewesen ist.<sup>3</sup> Nicht zuletzt rechtfertigt sich ein erneutes Nachdenken über das Gemeinnützigkeitsrecht auch durch die europarechtlichen Einwirkungen, die die gewachsenen nationalen Steuerrechtsordnungen zunehmend in Frage stellen.

Die Untersuchung von *Droege* nimmt ihren Ausgangspunkt in einem historischen Rückblick, der die geschichtlichen Wurzeln des Gemeinnützigkeitsbegriffs freilegt und die Entwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts bis in die Gegenwart minutiös nachzeichnet. Mit Recht wird dabei ein besonderes Augenmerk auf die Zeit der Weimarer Republik gelegt, in der sich die wesentlichen Strukturen des geltenden Rechts herausgebildet haben.

An den geschichtlichen Teil schließt sich eine Darstellung der wesentlichen Grundstrukturen des Gemeinnützigkeitsrechts in seiner gegenwärtigen Rechtsgestalt an. Auf weniger als 200 Seiten gelingt es *Droege*, das gesamte Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht auf seine dogmatischen Grundlagen zurückzuführen: In diesem Abschnitt erweist sich der Verfasser als ein wirklicher Kenner der Materie, der die zahlreichen Einzelfragen geschickt zuordnet und steuerrechtssystematisch analysiert. Als Beispiel sei nur auf seine Überlegungen zur Allgemeinheit als ausfüllungsbedürftigem Wertbegriff „zwischen elitärer und demokratischer Vereinnahmung“ verwiesen. Darin findet der Leser auch eine Antwort auf die bekannteste Gretchenfrage des Gemeinnützigkeitsrechts – die nach der Begünstigung des Sports. *Droege* setzt sich aber nicht nur eingehend mit der Konkretisierung oder – wie es in einer Überschrift heißt – „der Inflation der gemeinnützigen Zwecke“ auseinander, sondern verliert z. B. die organisationsrechtlichen Bezüge ebenso wenig aus dem Blick wie die Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts und die Wettbewerbsproblematik.

Indes: Die Darstellung des gegenwärtigen Rechtszustands bildet für *Droege* nur die Grundlage für die weiteren Überlegungen. Ihm geht es vor allem darum, das Gemeinnützigkeitsrecht aus seiner Isolation herauszuholen und in einen größeren Zusammenhang zu stellen. Dazu wirft er auch einen Blick auf die „Kontexte der Gemeinnützigkeit“, die Soziologie des Dritten Sektors, die Theorie der Zivilgesellschaft sowie die Ökonomik des Altruismus. Diese interdisziplinäre Problemannäherung fördert zwar interessante Außenansichten zutage, ist aber – wie *Droege* entgegen der Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF nüchtern aufgezeigt – für eine Weiterentwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts nur begrenzt geeignet. Nach Ansicht von *Droege* ist der zentrale Gemeinwohlbegriff in erster Linie prozedural zu begreifen. Allerdings finden sich in der Verfassung auch materiale Anreicherungen in Gestalt von Staatszielen, Staatszielbestimmungen und den Grundrechten. Ferner kann auf die Kategorie der öffentlichen Aufgaben zurückgegriffen werden.

---

3 *M. Jachmann* (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, DStJG Bd. 26, Köln 2003.



Auf dieser Grundlage entwirft *Droege* im fünften Teil seiner Arbeit ein „Verfassungsrecht der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit“. Dieser Teil bildet sicherlich ein Kernstück der Arbeit. Darin wendet sich *Droege* zunächst gegen den Versuch, gemeinwohlorientierte Aufwendungen im Nettoprinzip zu verankern. Stattdessen müsse das Gemeinnützigkeitsrecht dem Steuer-subventionsrecht zugerechnet werden. Es folgen scharfsinnige Ausführungen zu einer Konkretisierung der Gemeinwohlszwecke anhand von Staatszielen und Staatszielbestimmungen und Grundrechten. Auch andere neuralgische Punkte des Gemeinnützigkeitsrechts, z. B. seine Bezüge zum Demokratieprinzip, den Rechtmäßigkeitsvorbehalt und die Auflösung von Zweckkollisionen werden eingehend analysiert. Schließlich werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerungsgleichheit und die Folgerichtigkeit aufgezeigt und an zahlreichen Einzelfragen – z. B. dem Ausschluss kommunalpolitischer Vereinigungen und bestimmter Freizeit-zwecke, der mangelnden Rechtsformneutralität und der Berücksichtigung von Spenden auf der Ebene der Bemessungsgrundlage – verdeutlicht. Weitere Schwerpunkte sind die Wettbewerbsneutralität und die – bisher eher wenig behandelte – Frage, inwieweit sich auch die begünstigten gemeinnützigen Akteure selbst auf Freiheitsrechte berufen können.

Ein letzter Abschnitt ist der Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts gewidmet. Auch hier findet der Leser auf gut 60 Seiten eine gedankenreiche Analyse der Einwirkungen des europäischen Beihilfenrechts und der Grundfreiheiten auf die nationalen Gemeinnützigkeitsrechte. *Droege* plädiert für eine „mittlere Lösung“, genauer gesagt für ein differenziertes und zweckbezogenes Anerkennungsregime. Dies macht vor allem eine Umgestaltung des Verfahrensrechts erforderlich, um transnationale Sachverhalte ausreichend verifizieren zu können. Sein abschließender Vorschlag, ein isoliertes Anerkennungsverfahren für alle gemeinnützigen Einrichtungen einzuführen, in dem dann auch der Status ausländischer Organisationen geprüft werden könnte, verdient sicherlich Zustimmung, bedarf aber in seiner näheren Ausgestaltung weiterer Überlegungen.

Die Schrift von *Droege* beeindruckt nicht nur durch die Souveränität, mit der ihr Verfasser das disparate Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht systematisch durchdringt und ordnet, sondern auch durch die hervorragend gelungene Verbindung von Steuer- und Verfassungsrecht. Es handelt sich um eine Monographie im besten Sinne, durch die unser Verständnis vom inneren System des Gemeinnützigkeitsrechts, seiner Funktion als Steuersubventionsrecht und seiner verfassungsrechtlichen Grenzen wesentlich befördert wird.



# Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.<sup>1</sup>

## Satzung (Auszug)

### § 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

<sup>1</sup> Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

**Vorstand:** Prof. Dr. *Roman Seer* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Stellv. Vorsitzender); Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Florian Scheurle*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h.c. *Wolfgang Spindler*; Verleger Dr. h.c. *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld* (Schriftführer).

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

**Wissenschaftlicher Beirat:** Prof. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* (Vorsitzender); Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Prof. Dr. *Markus Achatz*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Lt. Ministerialrat *Hermann B. Brandenburg*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs a. D. Dr. *Iris Ebling*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. *Gisela Frick*, MdB a. D.; Prof. Dr. *Johanna Hey*; Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D. Prof. Dr. Dres. h.c. *Paul Kirchhof*; Prof. Dr. *Claus Lambrecht*, LL.M.; Prof. Dr. *Michael Lang*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Prof. Dr. *Moris Lehner*; Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. *Bettina Lieber*; Richter des Bundesverfassungsgerichts Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinshoff*; Ministerialdirigent *Gert Müller-Gatermann*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Vors. Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Detlev J. Piltz*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Florian Scheurle*; Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*; Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h.c. *Wolfgang Spindler*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Richter am BFH *Michael Wendt*; Verleger Dr. h.c. *Karl-Peter Winters*.

### Ehrenmitglieder

*Heinrich Wilhelm Kruse*, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bochum

*Klaus Tipke*, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

**Teilnehmerverzeichnis**

- Achatz*, Markus, Dr., Professor, Linz  
*Aigner*, Gernot, Dr., Biberbach  
*Albracht*, Wolfgang, Dr., Richter am Finanzgericht, Niestetal  
*Alexander*, Gunther, Vors. Richter am Finanzgericht, Erfurt  
*Althuber*, Franz, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Wien  
*Anstöß*, Christof, Regierungsrat, Koblenz  
*Anzinger*, Heribert M., Dr., Jun.-Professor, Technische Universität, Darmstadt
- Bablau*, Petra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Münster  
*Ballof*, Ferdinand, Nürnberg  
*Bartone*, Roberto, Dr., Richter am Finanzgericht, Neunkirchen  
*Becht*, Bernhard, Dr., LL. M., Regierungsdirektor, Trippstadt  
*Beck*, Karin Margarete Ernestine, Dr., LL. M., München  
*Beigler*, Michael, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Bergbauer*, Karl, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Cham
- Bergmann*, Sebastian, Dr., Linz  
*Bicanski*, Vlado, Dr. jur., Professor, Münster  
*Biering*, Ines, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Köln  
*Bippus*, Birgit Elsa, Dr., Professor, Konstanz  
*Birkhan*, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter  
*Bister*, Otfried, Vizepräsident des Finanzgerichts a. D., Bremen  
*Blank*, Alexander, Dipl.-Kaufmann, Nürnberg  
*Bödecker*, Carsten, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Bollmann*, Monika, Regierungsdirektorin, Münster  
*Boos*, Judith, Dipl.-Kauffrau, Hersbruck  
*Brandenberg*, Hermann Bernwart, Leitender Ministerialrat, Düsseldorf  
*Brandis*, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Neuss  
*Braun*, Michael, München  
*Braunschweig*, Rolf, Richter am Finanzgericht a. D., Freiburg  
*Buchholz*, Albert, München
- Castelon*, Marta, München  
*Christensen*, Markus, Weede  
*Cloer*, Adrian, Dr., Professor, Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Columbus*, Helmut, Steuerberater, Handorf  
*Crazzolara*, Arno, Steuerberater, Stern (Gadertal/Bozen)  
*Crezelius*, Georg, Dr., Professor, Universität, Bamberg
- Dabitz*, Axel H., Vors. Richter am Finanzgericht, Düsseldorf  
*Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Notar, Steuerberater, Hannover  
*Derlien*, Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Augsburg

- Diestel*, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg  
*Dinkgräve*, Daniel, Rechtsanwalt, München  
*Dohmen*, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach  
*Dorenkamp*, Christian, Dr., LL. M., Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt,  
Bonn  
*Dorenkamp*, Nico, Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Droege*, Michael, Dr., Universität, Frankfurt am Main  
*Drüen*, Klaus-Dieter, Dr., Professor, Universität Düsseldorf  
*Düll*, Christina, Steuerberaterin, Nördlingen  
*Düll*, Christian, LL. M., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Nördlingen  
*Dürschmidt*, Daniel, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Eckhoff*, Rolf, Dr., Professor, Schlangenbad-Georgenborn  
*Ehrke-Rabel*, Tina, Dr., Professor, Universität, Linz  
*Eichberger*, Michael, Dr., Professor, Richter am Bundesverfassungsgericht,  
Karlsruhe  
*Einem, von*, Mauritz, Stockdorf  
*Eisgruber*, Thomas, Dr., Ministerialrat, München  
*El-Tounsy*, Usama, Rechtsreferendar, Berlin  
*Erdwiens*, Hermannus, Oberfinanzpräsident, Magdeburg  
*Ernst*, Carolin, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Fink*, Andreas, Richter am Finanzgericht, München  
*Fischer*, Bertram, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg  
*Fischer*, Peter, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof a. D., Düs-  
seldorf  
*Fischer*, Thomas, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln  
*Geisenberger*, Ute, Rechtsanwältin, Freiburg  
*Gerber*, Carl, Dr., Leitender Regierungsdirektor a. D., Baldham  
*Gerten*, Andreas, LL. M., München  
*Geserich*, Stephan, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Geuenich*, Marco, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Glabe*, Moritz, Augsburg  
*Glaufügel*, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen a. N.  
*Glenk*, Heinrich, Vors. Richter am Finanzgericht, Düsseldorf  
*Gödden*, Hermann, Leitender Regierungsdirektor, Essen  
*Gojowski*, Ulrich, Steuerberater, Nürnberg  
*Gollner*, Heinrich, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Gauting  
*Gorbumow*, Waldemar, München  
*Greinert*, Tobias, München  
*Gress*, Daniel, Universität, Heidelberg  
*Groll, von*, Rüdiger, Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Rechts-  
anwalt, München  
*Haag*, Maximilian, Petershausen  
*Habammer*, Christoph, Dr., Ministerialrat, München

- Haferkamp*, Johannes, Präsident des Finanzgerichts, Münster  
*Hahn*, Hartmut, Dr., Ministerialrat i.R., Hagen  
*Hartrott*, Sebastian, Rechtsanwalt, München  
*Haslehner*, Werner, Dr., Universität, Linz  
*Haug*, Thilo, Universität, Heidelberg  
*Hauschild*, Michael, Stralsund  
*Haustein*, Andrea, Rechtsanwältin, Köln  
*Hecht*, Bettina, Rechtsanwalt, Steuerberater, DP Amsterdam  
*Heinrich*, Johannes, Dr., Professor, Graz  
*Hendricks*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn  
*Heuermann*, Bernd, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Hey*, Johanna, Dr., Professor, Düsseldorf  
*Hiltner*, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck  
*Hintze*, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Bremen  
*Hintze*, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen  
*Hofmann*, Gerda, Regierungsdirektorin, Berlin  
*Hofmann*, Ruth, Dr., Vors. Richterin a. D., München  
*Hofstaetter*, Matthias, Mag., Wien  
*Hofstede*, Manfred, Rechtsanwalt, Köln  
*Hohmann*, Carsten, München  
*Hoppe*, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover  
*Horlemann*, Heinz-Gerd, Dr., Oberregierungsrat, Herzogenaurach  
*Huber*, Matthias, Heidelberg  
*Hummel*, David, Dr., Leipzig  
*Hüttemann*, Rainer, Dr., Professor, Universität, Bonn  
*Intemann*, Jens, Richter am Finanzgericht, Hemmingen  
*Ismer*, Roland, Dr., Professor, Universität, Nürnberg  
*Ivens*, Heinrich, Vors. Richter am Finanzgericht a. D., Pinneberg  
*Jachmann*, Monika, Dr., Professor, Richterin am Bundesfinanzhof, Garmisch-Partenkirchen  
*Jasper*, Benedikt, Hamburg  
*Kapfhammer*, Elenore, Ministerialrätin, Dresden  
*Kastner*, Christian, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Kick*, Sabine, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln  
*Kirchhof*, Paul, Dr. Dres. h.c., Professor, Richter am Bundesverfassungsgericht a. D., Universität Heidelberg  
*Kirscht*, Leonard, Heidelberg  
*Kleemann*, Björn, Wandersleben  
*Klein*, Martin, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main  
*Klein*, Beate, Dipl.-Finanzwirtin, Frankfurt  
*Klemke*, Sina, Dipl.-Juristin, Dortmund  
*Knaupp*, Friederike, Dr., Richterin am Finanzgericht, Nürnberg  
*Kniese*, Christian, Mainz

- Kober*, Michael, Dr., Münster  
*Koblenzer*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Kofler*, Georg, DDr., Professor, Universität, Linz  
*Köhler*, Bernhard, Richter am Finanzgericht, Nürnberg  
*Köhler*, Ulrike, Röttenbach  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Rostock  
*Korte*, Hans-Peter, Dr., Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Stuttgart  
*Köstler*, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg  
*Köstler*, Melanie, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Koth*, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf  
*Kramer*, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat a. D., Siegburg  
*Krebs*, Claudia, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Krumm*, Marcel, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wuppertal  
*Kube*, Hanno, Dr., Professor, LL. M., Mainz  
*Kugelmüller-Pugh*, Anette, Dr., München  
*Lambrecht*, Claus, Dr., Professor, LL. M., Präsident, Cottbus  
*Lamprecht*, Philipp, Dr., Oberregierungsrat, Berlin  
*Landherr*, Dagmar, Augsburg  
*Lang*, Joachim, Dr., Professor, Bergisch Gladbach  
*Langemeyer*, Dorothee, Leitende Regierungsdirektorin, Münster  
*Lausterer*, Martin, Dr., lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, München  
*Lehner*, Martin, Linz  
*Lehner*, Moris, Dr., Professor, Universität, München  
*Leiber*, Kurt, Dr., Leitender Ministerialrat a. D., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Leipold*, Carsten, Dr., München  
*Levedag*, Christian, Dr., Richter am Finanzgericht, München  
*Lingemann*, Wolfgang, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln  
*List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Lohse*, W. Christian, Dr., Professor, Vors. Richter am Finanzgericht, Oberhinkofen  
*Loose*, Matthias, Dr., Richter am Finanzgericht, Bochum  
*Loritz*, Karl-Georg, Dr., Professor, Erlangen-Bubenreuth  
*Ludemann*, Matthias, Rechtsanwalt, Frankfurt  
*Mann*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt a.M.  
*Mann*, Martin, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Hemmingen  
*Marquart*, Christian, München  
*Martin*, Katharina, Dipl.-Kauffrau, Berlin  
*Marx*, Franz Jürgen, Dr., Professor, Universität, Bremen  
*Maslennikow*, Anna, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Mellinghoff*, Rudolf, Dr. h.c., Professor, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Otobrunn



- Meßbacher-Hönsch*, Christine, Richterin am Bundesfinanzhof, München  
*Meyer*, André, Dr., Bonn  
*Micker*, Lars, Dr., LL. M., Regierungsrat, Düsseldorf  
*Miedl*, Marius, München  
*Mibm*, Asmus, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt  
*Milanin*, Olga, Heidelberg  
*Misera*, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, Berlin  
*Möhlenbrock*, Rolf, Dr., Regierungsdirektor, Bergfelde  
*Mohr*, Daniel, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Mönius*, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim  
*Mosbach*, Peter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln  
*Müffelmann*, Herbert, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen  
*Müffelmann*, Helga, Bremen  
*Müller*, Andrea, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Herford  
*Müller*, Christian J., Dr., Rechtsreferendar, Hamburg  
*Müller-Gatermann*, Gert, Ministerialrat, Koblenz  
*Murai*, Tadashi, Professor, Osaka-shi, Japan  
*Musil*, Andreas, Dr., Professor, Universität, Potsdam  
*Myßen*, Michael, Dr., Regierungsdirektor, Bernau b. Berlin  
*Naczinsky*, Helmut, Vizepräsident, Nürnberg  
*Nasdala*, Stefanie, München  
*Naujok*, Jan-Pieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Nennstiel*, Katherine, Rechtsanwältin, Lyon, France  
*Neubaus*, Klaus, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Grasberg  
*Neumann*, Steffen, Dr., Ministerialdirigent, Essen  
*Neumer*, Johannes, Assessor, Ludwigshafen  
*Novacek*, Erich, Dr., Linz  
*Obenhaus*, Nils, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Oberloskamp*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin  
*Obermair*, Stefan, Dr., München  
*Ollesch*, Peter, Halle  
*Oßmann*, Stefanie, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Ott*, Siegfried, Dr., Ministerialrat a. D., Wien  
*Paetsch*, Ralf, Dr., München  
*Parlowski*, Kristina, Rechtsanwältin, Rostock  
*Paxinou*, Natalia, Rechtsanwältin, München  
*Peetz*, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln  
*Pelka*, Brankica, Dr., Steuerberaterin, Köln  
*Pezzer*, Heinz-Jürgen, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Philipowski*, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter  
*Pohl*, Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München

- Prechtl*, Babette, DDr., Linz  
*Priester*, Harald, Richter am Finanzgericht, Troisdorf  
*Prusko*, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden  
i.d. Oberpfalz  
*Pull*, Veronika, München  
*Rauser*, Horst, Richter am Finanzgericht, Gutach i. Breisgau  
*Raupach*, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, München  
*Recebs*, Roland, Leitender Regierungsdirektor, Bad König  
*Redeker*, Philipp, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wett-  
bewerbs- und Steuerrecht, München  
*Reimer*, Ekkehart, Dr., Professor, Neckargemünd  
*Reiß*, Wolfram, Dr., Professor, Nürnberg  
*Richter*, Cornelia, Regierungsrätin, Berlin  
*Riepol*, Johannes, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Rinas*, Michael, Rechtsanwalt, Berlin  
*Rödder*, Thomas, Dr., Professor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bonn  
*Röger*, Sebastian, Ladenburg  
*Rolfs*, Christoph, Rechtsanwalt, Schwerin  
*Rudolf*, Michael, Haag  
*Ruppe*, Hans Georg, DDr., Professor, Graz  
*Sauer*, Gisbert, Berlin  
*Sauerland*, Thomas, Dr., Koblenz  
*Schaefer*, Bertram, Vors. Richter am Finanzgericht, Nürnberg  
*Scharpenberg*, Benno, Präsident des Finanzgerichts, Greifswald  
*Scharrer*, Jörg, Universität, Greifswald  
*Schatz*, Matthias, Universität, Heidelberg  
*Scheffler*, Wolfram, Dr., Professor, Dipl.-Kaufmann, Universität, Erlangen-  
Nürnberg  
*Scheidle*, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stadt-  
bergen  
*Schenke*, Ralf P., Dr., Professor, Universität Würzburg  
*Schick*, Axel, Dipl.-Finanzwirt, Düsseldorf  
*Schilli-Frank*, Dagmar, Leitende Regierungsdirektorin, Essen  
*Schlarb*, Patrick, Rechtsanwalt, Bad Kreuznach  
*Schlenk*, Axel, Reutlingen  
*Schlosser*, Florian, Regensburg  
*Schmebl*, Arndt, Dr., Professor, Universität, Hamburg  
*Schmidt*, Eckehard, Ministerialdirigent, München  
*Schmidt*, Georg, Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Schmitz*, Christoph, Ministerialrat, Mönchengladbach  
*Schneider*, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg  
*Schober*, Tibor, Dipl.-Jurist, Berlin  
*Schobert*, Anton, Leitender Regierungsdirektor a. D., Steinebach  
*Schöck*, Thomas A.H., Kanzler der FAU, Universität, Erlangen-Nürnberg

- Schön*, Wolfgang, Dr. Dr. h.c., Professor, Direktor am Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München  
*Schönfeld*, Jens, Dr., Rechtsanwalt, Bonn  
*Schönwandt*, Jens-Carsten, Vors. Richter am Finanzgericht, Freiburg  
*Schöpfel*, Heiner, Nürnberg  
*Schulte*, Wilfried, Dr., Professor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt WP, StB, RA, Essen  
*Schultz*, Florian, Dr. rer. pol., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt/Main  
*Schulze*, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach am Main  
*Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Professor, Cottbus  
*Schwarz*, Bernhard, Dr., Professor, Hamburg  
*Schwarzer*, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfurt  
*Schwenke*, Michael, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Schwidetzky*, Walter, Professor, San Diego, CA USA  
*Sedlar*, Sandra, München  
*Seer*, Roman, Dr., Professor, Wuppertal  
*Seidel*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Seker*, Songül, Neuss  
*Severin*, Juliane, LL. M., Springe  
*Sieber*, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Korntal-Münchingen  
*Siebrand*, Klaus, Karlsruhe  
*Sieker*, Susanne, Dr., Professor, Universität, Halle-Wittenberg  
*Simonis*, Sven, Rechtsanwalt, Frankfurt  
*Söhn*, Hartmut, Dr., Professor, Passau  
*Sommer*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Spindler*, Wolfgang, Dr. h.c., Präsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Stadie*, Holger, Dr., Professor, Leipzig  
*Stahl*, Christian, Rechtsanwalt, Walldürn  
*Stalbold*, Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster  
*Staschik*, Klaus, Oberfinanzpräsident, Chemnitz  
*Stodal*, Barbara, München  
*Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg/Breisgau  
*Taniguchi*, Setsuo, Professor, Osaka, Japan  
*Tanzer*, Michael, Dr., Professor, Universität, Wien  
*Tappe*, Henning, Dr., Universität, Münster  
*Theil*, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Thiede*, Sven, Richter am Finanzgericht, Kassel  
*Thiel*, Jochen, Dr., Professor, Ministerialdirigent a. D., Kaarst  
*Thiemann*, Christian, Dr., Karlsruhe  
*Tiedchen*, Susanne, Dr., Richterin am Finanzgericht, Cottbus  
*Töben*, Thomas, Dr., Berlin

- Trampler*, Dominic, Heidelberg  
*Trencsik*, Stefan, Berlin  
*Trossen*, Nils, Dr., Richter am Finanzgericht, Karlsruhe  
*Trübsand*, Sabine, Leitende Regiergungsdirektorin, Münster  
*Uhlig*, Lutz, Universität, Erlangen-Nürnberg  
*Viskorf*, Hermann-Ulrich, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Vock*, Martin, Dr., Wien  
*Vogel*, Nina, Dipl.-Kauffrau, Frankfurt (Oder)  
*Vogt*, Katharina, Halle  
*Völker*, Dietmar, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Waldhoff*, Christian, Dr., Professor, Universität, Bonn  
*Wallis, von*, Georg, Rechtsanwalt, Berlin  
*Weber*, Hayo, Finanzpräsident, Oldenburg  
*Weckerle*, Thomas, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen  
*Weimar*, Tanja, Heppenheim  
*Weinschütz*, Bernhard, Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Wendt*, Michael, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Wernicke*, Daniel, LL. M., Stuttgart  
*Wernsmann*, Rainer, Dr., Professor, Universität, Passau  
*Widmann*, Werner, Ministerialdirigent, Mainz-Kastel  
*Wieland*, Joachim, Dr., Professor, LL. M., Bonn  
*Wilczko*, Kamila, Dipl.-Kauffrau, Berlin  
*Winter*, Stefan, Dresden  
*Winter*, Susanne, Nürnberg  
*Winters*, Karl-Peter, Dr. h.c., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln  
*Wittmann*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*Wittmann*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*Wolf*, Sarah, Duisburg  
*Wolff*, Martin, Rechtsreferendar, Düsseldorf  
*Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
*Wunderlich*, Heiko, Rechtsanwalt, München  
*Zelyk*, Marcus, Berlin  
*Ziegler*, Fabian, Obertraubling  
*Zimmermann*, Thomas, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Koblenz

# Stichwortverzeichnis

- § 42 AO 117 ff.
- Anwendungsbereich 80 ff.
- Auslegung 45, 47 ff., 122 ff., 129 ff.
  - s. auch Auslegung
  - als Auslegungshilfe 22 f.
- Beispiele 97 ff.
- Beratungspraxis 73 ff., 93 ff.
- Entstehungsgeschichte 118 ff.
- Generalklausel 2, 22, 120 f., 126, 135 ff., 152, 249, 397
- Grenzen 100 ff., 103 f.
- Methodik 82 f.
- Neufassung 101, 117 ff.
- § 42 Abs. 2 AO, StÄndG 2001 5, 121, 137, 145
  - Neufassung § 42 Abs. 2 Satz 1 AO 2008 22, 122
  - praktische Bedeutung 73 ff., 101
  - Rechtsentwicklung 118 ff.
  - Reformvorschläge 82 ff., 138
  - Rückgriff 145 f.
  - spezielle Missbrauchsnormen (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO) 5, 101, 135 f., 139 ff.
  - s. auch Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten
- § 90 Abs. 3 AO 273 ff.
- § 1 Abs. 1 AStG 154, 164, 175
- § 2 EStG 25 ff., 393
- § 4h EStG 4 f., 7, 148, 152, 156, 170, 302 f., 313 ff., 402 f.
- § 50d Abs. 3 EStG 141, 150, 164 f., 172, 228 ff., 257, 264, 400
- § 50d Abs. 9, 10 EStG 101, 236 ff., 257 f., 401
- § 50g EStG 165, 256 f., 258, 264, 400
- § 8 Nr. 1 GewStG 303, 334 ff.
- § 8a KStG a. F. 4 f., 71, 151, 156, 163, 303, 312 ff., 324, 334, 337, 390, 398, 402
- § 8c KStG 4 f., 83, 101, 144, 147, 157, 166, 174, 322, 379, 403
  - verfassungsrechtliche Bedeutung 345 ff.
  - Verlustabzugsbeschränkung 340 ff.
- § 5 RAO 1919 22, 118 f.
- § 10 RAO 1931 118 f.
- § 6 StAnpG 119 f.
- § 12 Abs. 3 UmwStG 353 ff.
- § 22 UmwStG 101, 153, 161
- Abgeltungsteuer 140, 155 f., 359, 363, 380, 402
  - Einführung 365 ff.
- Abkommensmissbrauch 215, 217, 258
- Abwehrrechte 95, 105 f.
- Abzugsverbote 144, 154, 311, 313, 322 f., 358, 360 ff., 373, 377, 379, 402 f.
- Abzugsteuerermäßigung 263
- Amtshilfe, zwischenstaatliche 289
- Amtshilfe-Richtlinie 289 ff.
- Analogie 31, 35, 63, 82 f., 206
  - belastende 23, 51 ff., 208, 394, 396
  - gesetzlich angeordnete 56
  - und Methodenlehre 51 f.
  - -verbot 61
- Angehörige, nahe
  - Art. 6 GG, verfassungsrechtlicher Schutz 169 f.
  - Darlehen 196
  - gewerblicher Grundstückshandel, Umgehung 198 ff.
  - grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen 372 ff.
  - Missbrauchsvermutung 169 f., 398
  - Rspr. BFH 155

- Vor- und Zwischenschaltung 205
- s. auch Fremdvergleich
- Angemessenheit, Gestaltung 23, 26, 59 ff., 143 ff., 163, 392, 394, 397, 399
- Definition 127 f., 133
- Dokumentation 273 ff., 276 ff.
- Entgelte 26
- internationale Einkünfteabgrenzung 399 ff.
- Kontrolle 273 ff., 399 ff.
- Objektivierung 128 f.
- Prüfung 126
- Verrechnungspreise 154, 164, 244, 274 ff.
- s. auch Unangemessenheit
- Angemessenheitskontrolle, Leistungsbeziehungen 126, 273 ff., 399 f.
- Anschaffungskosten 49, 86 f., 195, 362, 367, 372, 374 f., 376, 380
- Begriff 368 ff.
- Höhe 370 f.
- nachträgliche 367, 372, 374 f., 376, 380
- Anteilsrotation 195
- Antimissbrauchsklauseln 214
- Anzeigepflichten, Steuergestaltung 103, 112, 233, 396, 404
- Arbeitsplatzklausel 145
- Arbitrage, internationale 217, 232 ff.
- Aristoteles 13
- Asset deal 97
- AStG 99, 149, 164 f., 175, 255, 263, 273, 284, 372
- Freistellungsmethode 155
- Funktionsverlagerung 7, 33
- Hinzurechnungsbesteuerung 150, 155, 258 f., 317 ff.
- nahestehende Personen 273 ff.
- Sachverhaltsdokumentation 273 f.
- Verrechnungspreise 154, 164, 244, 274 ff.
- Dokumentationspflichten 278, 288
- Methode 276 ff., 292
- Atypischer Sachverhalt, Besteuerung 19 ff.
- Aufgriffgrenzen
- Auskünfte
- Falsch- 75
- Kostenpflicht 76, 78, 395
- Schadensersatz 75
- unverbindliche 75
- verbindliche 76
- Ausland
- Beteiligungsbuchwerte, Kürzung 329
- s. auch Zinsschranke
- Dividenden 323 f.
- grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen 174, 176, 273 ff.
- Gewinnverlagerung 191, 223, 269
- Niedrigsteuer- 99, 201, 203, 233
- Outbound-Fälle 172, 255, 266, 268 f., 285, 308 ff., 337, 402
- Verlagerung von Steuersubstrat 7, 149, 155
- Auslandsgesellschaften 302 ff.
- Auslandskonzerne
- Überkapitalisierung ausländischer Finanztöchter 317 ff.
- s. auch Fat Cap
- Unterkapitalisierung inländischer Töchter 312 ff.
- s. auch Thin Cap
- Auslegung, § 42 AO
- steuerjuristische 24 f., 27, 41, 45 ff.
- teleologische 6 f., 21, 41, 45, 47 ff., 66, 82 f., 130, 142, 174 f., 206, 237, 249, 326, 394 f.
- wirtschaftliche Betrachtungsweise 7, 19, 41 f., 45 ff., 62, 101 ff., 117 ff., 127, 146, 172, 174, 191 ff., 201, 208
- zivilrechtliche 45 ff.

- Auslegung
- spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften 3, 172 ff.
  - Steuergesetze 41 ff.
- Außensteuerrecht 231 ff., 243 ff., 301 ff.
- s. auch AStG
- Außentheorie 23, 50, 82, 137, 249
- Außersteuerliche Gründe (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO) 7, 61, 80, 85, 101, 122, 131 f., 148, 150, 164, 169, 333
- Australien 57
- Base companies 254
- Einkünftezurechnung 255 f.
  - s. auch Basisgesellschaften
- Basisgesellschaften 28, 201, 218, 249, 254 ff., 400
- Einkünftezurechnung 259 ff.
- Behaltensfrist 145, 365
- Belastungsgleichheit 9 ff., 29 ff., 94, 392 ff.
- Beneficial Owner 266 f., 270
- Beratungsfunktion, Finanzverwaltung 75 ff.
- Besteuerung
- atypischer Sachverhalt 19 ff.
  - Dividenden 306 ff.
  - Ist-Erträge 20
  - Soll-Erträge 20
  - Zinsen 306 ff.
- Besteuerungsgleichheit 36 ff.
- Bestimmtheit, tatbestandliche 16 f.
- Bestimmtheitsgrundsatz 56, 124
- Beteiligung
- Gesellschafterdarlehen 363 ff.
  - qualifizierte 154
  - Unternehmens- 339 ff.
    - Betriebsvermögen, Körperschaft 357 ff.
    - Betriebsvermögen, natürliche Person 359 f.
    - Verluste 340 ff., 357 ff.
- Beteiligungsaufwendungen, laufende 360 f.
- Beteiligungsbuchwertkürzung, Inlandskonzern 324 ff.
- Beteiligungsertragsbefreiung 140
- Betriebsaufspaltung, BFH/BVerfG 40, 53, 157, 170, 208, 377
- Betriebsvermögen, Erbschaftsteuerprivileg 140
- Beweislast 8, 61, 65, 147, 279 ff., 401
- BFH
- Basisgesellschaften 217 f.
  - Betriebsaufspaltung 40, 53, 157, 170, 208, 377
  - Darlehen, Rückgewähr einer Schenkung 195 ff.
  - Dublin Docks 179, 185, 227, 260 ff.
  - Familienangehörige 155, 169 f.
  - Gesamtplan s. auch dort 6, 153 f., 160 ff., 189 ff.
  - gewerblicher Grundstückshandel s. dort 157
  - Hilversum 141, 220 f., 228 f., 231, 259, 261
  - Mantelkauf 4
  - Mitunternehmerschaft, verdeckte 157
  - Nennkapital, verdecktes 3 f.
  - Rücklagen-Management 62
  - Verlustabzug 354, 360
  - Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft/Person 3, 85, 198 ff., 249
- Briefkastenfirma; 223, 261
- s. auch Basisgesellschaften
- Büroräume 261 f., 400
- Bundesfinanzhof s. BFH
- Bundesverfassungsgericht, Rspr. Steuerrecht 30 ff.
- Betriebsaufspaltung 170
  - EStG, UmwStG 38, 40, 47 ff.
  - Missbrauchsnormen 167 ff.
  - Oder-Konten 169
  - Rentenbesteuerung 53

- Sonderbetriebsvermögen II 53
- Soraya-Beschluss 52, 54
- Wesentlichkeitstheorie 36
- Bund-Länder-Arbeitsgruppe 121
- Business reasons, good 7
- Cayman Islands 308
- Check-the-Box-Regime 236
- Cicero 13
- Conduit companies 215, 254, 259
- Darlehen
  - Gesellschafterdarlehen 363 ff.
  - Rückgewähr einer Schenkung als – 195 ff.
  - Steuergestaltung 98 f.
  - Teilwertabschreibungen 154
- Dealing-at-arms-length-Grundsätze 7
- Debt-push-down 331
- Deutsches innerstaatliches Recht, Einkünftezurechnung 245 ff.
- Directive Shopping 217 ff.
- DBA 99, 237, 244, 251 ff., 254 f., 258, 264, 337, 400, 404
  - Schachtelprivilegien 98, 202, 232, 235, 263
  - USA 252 f., 263
  - Zurechnungsregeln 245 ff.
- Dividenden, Besteuerung 98 f., 156, 215 ff., 248, 252 ff., 263, 305 ff., 361, 383
  - ausländische, Steuerfreiheit 222
- Dividendenstripping 3, 145
- Dokumentationspflichten (§ 90 Abs. 3 AO) 7, 274 ff., 278, 401
  - Angemessenheit 276 ff.
  - Europarecht 283 f.
  - Sachverhalt 274 f.
  - Umsetzung in Praxis 278 f.
  - verfassungsrechtliche Vorgaben 279 f.
- Doppelbesteuerungsabkommen s. DBA
- Doppelt ansässige Gesellschaft 225, 233, 235, 400
- Drei-Objekt-Grenze 198 ff.
- Dritte, Einbeziehung 126, 134 f., 150
- Drittvergleich 149, 154, 163 f. 169
- Dublin Docks, BFH 179, 185, 227, 260 ff.
- Durchlaufgesellschaften 216, 254, 269
  - Einkünftezurechnung 254 f.
- EBITDA, Nichtaufgriffsgrenze, 30 % 303, 315 ff., 402
  - Überschüsse 148, 322
- Eigenkapital
  - Abgrenzung Fremdkapital 303 f.
  - Escape 313 ff.
  - Freigrenze 316 f.
  - Kürzung, ausländische Beteiligungsbuchwerte 329
  - Nichtaufgriffsgrenze, EBITDA 30 % 315 f.
  - Vergütungen, Besteuerung 304 ff.
  - s. auch Dividenden/Zinsen, Zinsschranke
- Eigenkapitalausstattung 319 ff.
  - inländische Unternehmen mit Auslandsstöchern
- Eigenkapital-Escape 303, 313 ff. 318 ff., 331 f., 337 f., 402
  - Gemeinschaftswidrigkeit 330
  - kein – inländischer Unternehmen 319 ff.
  - Missbrauchsbezug 313 ff.
- Eigenheimzulagen 195
- Eigentum, wirtschaftliches, Unbeachtlichkeit 247 f.
- Einbringung 344
- Einkommensteuer, zinsbereinigte 310 f., 337, 402
- Einkünfteabgrenzung, internationale 244 f., 288, 399 f.
- Einkünftezurechnung, internationale 243 ff.
  - base companies 254



- Büro/Fax/Personal 261 f.
- conduit companies 254 f.
- innerstaatliches Recht 245 ff.
- internationale 245, 250 ff.
- statt Einkünfteabgrenzung 244
- Zurechnungsverschiebungen 248, 250
- Empfängerbesteuerung, Abzugsfähigkeit 304 ff.
- Erbschaftsteuerprivileg, Betriebsvermögen 140, 145, 160
- Erfolgstatbestand 25 f.
- Ergebnisabführungsvertrag 320, 330, 335 f., 338
- Erschleichung 125
  - Gesetzes- 214
- Escape-Klausel 302, 313 ff., 329 ff.
- EU-Amtshilfe 289 ff.
- EU-Gesellschaft, qualifizierte 221 f., 330, 335
- EuGH
  - Einkünftezurechnung 262, 264
  - Cadbury Schweppes 7, 99, 149, 164, 172, 206, 214, 269, 285, 296, 317, 319
  - Cassis Dijon 289
  - Emsland Stärke 193, 210, 214, 269
  - Halifax 172, 206, 210, 214, 224, 269
  - Marktaustritts-/zutrtrittskonstellationen 283 ff.
  - Part Service 206, 214
  - Rspr., gemeinschaftsrechtlicher Missbrauch 214 ff.
  - Test Claimants 204, 335
  - Thin Cap Group Litigation 214, 302, 306, 312, 317, 330, 385
- Europäischer Gerichtshof s. EuGH
- EU-Recht
  - Amtshilfe 289 ff.
  - Dokumentationspflichten, Grundfreiheiten 283 ff.
  - Grundfreiheiten
    - Beschränkungen 285 f.
    - Kapitalverkehrsfreiheit 284
    - Marktaustritts-/zutrtrittskonstellationen 285 ff.
    - Niederlassungsfreiheit 284
    - Warenverkehrsfreiheit 284
  - Missbrauchsvermeidung 165, 171 f.
  - Steuergestaltung 213 ff.
  - Zins- und Lizenzrichtlinie 256 ff., 309, 334, 338, 400
- Exkulpationsregeln 149, 163, 165, 169, 173, 398
- Falschankunft 75
- Familienangehörige s. Angehörige, nahe
- Familienunternehmen 99 f.
- Fat Cap-Gestaltungen 302, 306, 317 ff., 331, 402
  - Hinzurechnungsbesteuerung 317 f.
  - Zinsschranke 318 f.
- Faxgeräte 261, 400
- Feststellungslast, ungesetzlicher Steuervorteil 131 f., 397
- Finanzierung, Eigen-/Fremdkapital 301 ff.
- Finanzprodukte 27
- Finanzverwaltung
  - Auskünfte, unverbindliche 75
  - Beratungsfunktion 75 ff.
  - Fürsorgepflicht 74, 77, 395
  - Sachverhaltsermittlung 280 ff.
- Freiheit 16 ff.
- Freiheitsgrundrechte 1 ff.
- Freistellungsmethode 155
- Fremdkapital
  - Abgrenzung Eigenkapital 303 f.
  - Finanzierung 301 ff.
  - Vergütungen, Besteuerung 155 f., 304 ff.
- Fremd-/Eigenkapitalvergütungen, Besteuerung 155 f., 304 ff.
- Fremdvergleich 26, 175
  - Dokumentationspflichten 274 ff.

- Fremdvergleichsgrundsatz 163 ff., 276
- Fürsorgefunktion, Finanzverwaltung (§ 89 AO) 74
- Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 AStG) 7, 33
- GAAR s. General Anti-Avoidance Rule 57 f.
- GAufZV 273 ff.
- Gemeinschaftsrecht s. EU-Recht
- General Anti-Avoidance Rule, deutsche 56 ff.
- Generalklausel (§ 42 AO) 2, 22, 120 f., 126, 135 ff., 152, 249, 397
- Gesamtplan(gestaltungen) 6, 150, 153f, 160 ff., 189 ff.
- Begriff 189 f.
  - Beispiele 153 ff.
    - Beschenken naher Angehöriger 199
    - Rückgewähr Schenkung als Darlehen 195 ff.
    - Zwischenschaltung Kapitalgesellschaft 198
  - Erscheinungsformen 153 f., 192 f.
  - Fiktion 160 ff.
  - als Gestaltungsmissbrauch 153 f., 205 ff.
  - Innentheorie, EuGH 206 f.
  - Steueroasenfälle, Rspr. öVGH 201 ff.
  - Umgehung gewerblicher Grundstückshandel 198 ff.
  - Zwischenschritte 192, 193 f.
- Gesellschaft(en)
- ausländische 150, 218 ff., 257
  - Basis- („base companies“) 28, 201, 218, 249, 254 ff., 400
    - Einkünftezurechnung 255, 259 ff.
  - doppelt ansässige 225, 233, 235, 400
  - Durchlauf- („conduit companies“) 254
    - Einkünftezurechnung 254 f.
    - funktionslose 164, 198, 202, 227, 259, 261
    - EU-, qualifizierte 221
    - Europa-Holding 221
    - passive 164
    - transparente 251 f., 400
- Gesellschafterdarlehen/-sicherheiten 363 ff.
- Gesellschafter-Fremdfinanzierungen 3 f., 169, 312 f.
- Gesetzesbindung 9 ff.
  - keine Lockerung 23
- Gesetzeserschleichung 214
- Gesetzeslücken 93 f., 105
- Gesetzesumgehung 9 f., 57, 140 f., 214, 392
- Gesetzesvorbehalt 11, 16, 35, 54 f., 194
- gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil 23, 26, 61, 101, 122, 126, 134 ff., 146, 150 f., 397, 404
- Gestaltung
- Angemessenheit 127
  - Beratungspraxis 93 ff.
  - europäisches/internationales Recht 213 ff.
  - unangemessene 60 ff., 126 ff., 144, 205, 394
    - s. auch Missbrauch, Unangemessenheit
  - ungewöhnliche 22, 60, 83, 119, 121, 127 f., 137, 227, 322, 397
  - Unternehmensbereich 301 ff., 339 ff.
- Gestaltungsfreiheit 1 ff., 9 ff., 29 ff., 38 ff.
  - als Grundlage der Besteuerung 9 ff.
  - als Grundlage des Steuerrechts 29 ff.
- Gestaltungsmissbrauch 117, 127 f., 139 ff.
- Rechtsfolge 133 f., 137

- Spezialgesetzgebung/Typologie 139 ff.
- Vermutung 7, 147, 155, 162, 168 ff., 225, 398, 400
- s. auch Missbrauch (§ 42 AO)
- Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts 22, 56 ff., 96, 101, 105, 117, 122, 123 f.
- s. auch Missbrauch (§ 42 AO)
- Gewerbesteuer 11 f., 40, 47, 91, 97 f., 150 f., 161, 286, 334 ff.
- § 8 Nr. 1 GewStG, Gemeinschaftsrechtswidrigkeit 334 ff.
- Gewerblicher Grundstückshandel, Umgehung 85, 157, 180, 195, 198 ff.
- Beschenken naher Angehöriger 199 ff.
- Gewinnaufzeichnungsverordnung s. GAufzV
- Gewinnausschüttung, verdeckte s. vGA
- Gewinnverlagerung, Ausland 7, 149, 155, 191, 223, 269
- Gleichheit 17 f.
- Gleichheitssatz 23, 36 f., 49, 55, 167 ff., 311, 330, 393
- Schutzpflichten 37 f.
- Grenzüberschreitende Sachverhalte 4, 172, 174, 213 ff., 243 ff., 301 ff.
- Grundfreiheiten, EU 283 ff.
- Beschränkungen 285 ff., 288 ff.
- Grundrecht(e)
- Steuergestaltung 38 f.
- Wirtschaftsfreiheit 1
  - Abschlussfreiheit 1
  - Inhaltsfreiheit 1
  - Vertragsfreiheit 1, 24, 28, 170
- Grundstückshandel, gewerblicher, Umgehung 85, 157, 180, 195, 198 ff.
- Guernsey 203
- Halifax, EuGH 172, 206, 210, 214, 224, 269
- Hedge Funds 308 f.
- Hermeneutik 14
- Hilversum, BFH 141, 220 f., 228 f., 231, 259, 261
- Hin- und Rückgeschäfte 25, 28
- Hinzurechnungsbesteuerung, AStG 150, 155, 258 f., 317 ff.
- Holdingsgesellschaft 221 f., 227
- Hybride
  - Finanzinstrumente 235, 400
  - Gesellschaft 236
- Inbound-Fälle 172, 266, 268, 285
- Inlandsgesellschaft 330, 33, 338
  - Beteiligungsbuchwertkürzung 326, 402
  - Eigenkapitalausstattung 319 f.
- Inlandskonzerne 286, 292, 330
  - Auslandstöchter 302 f., 312, 330
  - Überkapitalisierung s. Fat Cap Gestaltungen 317 ff.
  - Zinsschranke 320 ff., 402
- Innentheorie 6, 50, 66, 82, 237, 205, 208, 249, 261, 399
- Internationale
  - Einkünftezurechnung 243 ff.
  - Steuerarbitrage 213 ff.
  - Treaty Shopping 141, 172, 215 f., 252, 399
- Italien 43, 57, 302
- Jersey 202 f., 227
- JStG 2007 141, 150, 230, 235 f., 257
- JStG 2008 5, 80, 121, 233, 372, 375 f., 378
  - Auslegung des § 42 AO 122 ff.
  - Gesellschafterdarlehen 372 ff.
  - Neufassung § 42 Abs. 2 Satz 1 AO 5, 22, 80, 122, 233
- Kanada 57, 216
- Kapitalertragsteuer 218, 257, 308
  - Abzug 226 f.
  - Österreich 226 f.
  - Belastung 226

- Ermäßigung 263
- Erstattung 3
- Kapitalexport-/–importneutralität 239
- Kassenjustiz 48
- Körperschaft(en) 339 ff.
  - Beteiligung, Verluste 357 ff.
    - Betriebsvermögen Körperschaft 357 f.
    - Betriebsvermögen, natürliche Person 359
  - Gesellschafterdarlehen 363 ff.
    - Anschaffungskostenbegriff 368 ff.
    - Betriebsvermögen Körperschaft 372 ff.
    - Betriebsvermögen, natürliche Person 363 ff.
  - Spaltung 343, 377, 379
  - Teilwertabschreibungen 362 ff.
  - Umstrukturierung 339 ff.
  - Umwandlung 343 ff.
  - Veräußerung, Unternehmen, Beteiligungen 339 ff.
  - Veräußerungsverluste 362 ff.
  - Verlustabzugsbeschränkung (§ 8c KStG, § 12 Abs. 3 UmwStG) 340 ff., 344 ff.
  - Verlustübergang 344 f., 351, 353 ff., 379
  - Verschmelzung 343 ff.
    - Verlustübergang 353 ff., 379
- Konzern(gesellschaften) 49, 62, 217 ff., 309, 314, 316, 320, 326, 334
  - ausländische(r)
    - Gewinnaufteilung 286, 292
    - Unterkapitalisierung s. Thin Cap
  - Beteiligungsbuchwertkürzung 324 ff.
  - Directive Shopping 164, 213 ff.
  - Dokumentationspflichten 273 ff.
  - Eigen-/Fremkapitalfinanzierung, grenzüberschreitende 301 ff.
    - inländische(r), Überkapitalisierung s. Fat Cap Gestaltungen
    - Holding-Regelung 326 ff.
    - Verrechnungspreise; s. auch dort 154, 164, 244, 274 ff., 293
- Korb-II-Gesetz 344
- Kostenpflicht (89 Abs. 3 AO) 76, 78, 395
- Legalität 9 ff., 16 f., 29 ff.
- Legalitätsprinzip 18, 22, 31 ff., 394 ff.
- Leistungsfähigkeit, Besteuerung nach - 13, 36 ff., 94, 103 f., 146, 156
- Lizenzgebühren, Besteuerung 99, 215, 222, 252 f.
  - s. auch Nutzungsberechtigter
- Lizenzrichtlinie, Zins- und 165, 256, 303, 309, 334, 338, 400, 402
- Lohnsummenregelung 100
- Malta 202 ff.
- Mantelkauf, BFH 4, 22, 68, 71, 143 f., 187, 345
- Markteinkommenstheorie 178, 182, 247, 250, 267, 270, 400
- Mehrfachqualifikationen 24
- Meldepflichten, Steuermodelle 103, 112, 233, 396, 404
- Mergers & Acquisitions 339 ff.
  - s. auch Körperschaften
- Methodenlehre 45, 51, 84, 102
- Methodik, § 42 AO 82 f.
- Mexiko 43
- Mindestgewinnbesteuerung 44
- Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO)
  - Absicht 61, 132 f., 207, 394
  - Beispiele
    - Anteilsrotationen 153
    - Austauschverträge, Unangemessenheit 154
    - Betriebsaufspaltungen 153
    - Directive Shopping 214, 217 ff.

- Einbringungen 153
- grenzüberschreitende Unternehmensstrukturen 218 ff., 243 ff.
- Hin- und Hergeschäfte 153
- Statusverbesserungen 153
- Stichtagswerte, Beeinflussung 154
- Übertragungen 153
- Umwandlungen 153
- U-Turn-Gestaltungen 153
- Verlustnutzung 156 f., 339 ff.
- Wertpapierleihe 153
- s. auch Zwischenschaltung, Rechtsträger
- fehlgeschlagene Subsumtion 22 f.
- FG-Entscheidungen 85 ff.
- Gesetzgebung 139 ff., 166 ff.
- Legaldefinition (§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO) 123, 126 ff.
- Rechtsfolge (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO) 133 f.
- Regelbeispiele, Reformvorschlag 138, 145, 180 f., 184 f., 397 f.
- Vorschriften, spezielle 139 ff.
- s. auch Unangemessenheit 126 ff.
- s. auch § 42 AO
- Missbrauchsabsicht 61, 132 f., 207, 394
- Missbrauchsbekämpfungsgesetz 1993 140
- Missbrauchsgesetzgebung 7 f., 93 f., 139 ff., 171
- Missbrauchskontrolle, Zuständigkeit 62 f.
- Missbrauchstatbestand 122 ff.
- Tatbestandsmerkmale 126 ff.
- Angemessenheit 127
- gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil 129 ff.
- Missbrauch s. dort
- unangemessene Gestaltung 126
- s. auch § 42 AO
- Missbrauchsvermutung (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO) 7, 147, 155, 162, 168 ff., 225, 398, 400
- Missbrauchsvorschriften, spezielle (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO)
- s. Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften
- Mitropa-Fall, RFH 22
- Mitwirkungspflichten 281
- MoMiG 366
- Mutter-Tochter-Richtlinie 217 ff.
- Missbrauchsklausel 218 ff.
- s. auch Directive Shopping
- Nahestehende Personen
- Beschenken 195, 199 ff.
- Darlehen 196
- Leistungsbeziehungen 23, 154 f., 195, 202, 239, 273 ff.
- Angemessenheit 134, 154 f., 196, 239, 273 ff., 307, 327, 341
- internationale 285 ff., 327, 341
- Unternehmensbeteiligung 372 ff.
- Verrechnungspreise 154, 273 ff.
- s. auch Angehörige/Fremdvergleich
- Nettoprinzip, objektives 38, 101, 104, 156, 167, 304, 311, 314, 322, 338, 360, 364, 368, 376
- Nichtaufgriffsgrenze, 30 %-EBITDA 315 f., 318 f., 322 ff., 402
- Niederlande 57, 223, 259, 309, 335
- Normenbestimmtheit 35, 46
- Normenklarheit 35, 46, 171, 176
- Nutzungsberechtigter 215, 252 f., 256, 258
- Nutzungsberechtigung 252 f., 258
- Nutzungstatbestand 26
- OECD-MA 215, 237 f., 244, 251 ff., 264
- Örtliche Zuordnung 27
- Österreich 28, 50, 57, 200 ff., 226 ff., 269, 400

- DBA 258
- Rspr. Verwaltungsgerichtshof, Steueroasen 201 ff.
- Organgesellschaft 97, 320, 330 f., 336, 338, 389
- Organkreis 97, 320, 335, 338, 388 f.
- Organträger 234, 330, 335, 354
- Outbound-Fälle 172, 255, 266, 268 f., 285
- Outbound-Zinsen 308 ff., 337, 402
  
- Parlament 8, 14, 17, 31 f., 33 f., 393
  - Hoheit 33
  - als Steuergesetzgeber 33 f., 105, 139 ff., 317, 327, 349, 392, 396
  - Vorbehalt 31, 108
- Personal 223, 260, 261, 400
- Planungsgewissheit 17
- Pool, Anteile in Zwischenholding 98
- Portfolio interest exemption 309
  
- Quellensteuer 308 ff.
  - Befreiung 217 f.
  - deutsche, Erstattung/Freistellung 257
  - Dividenden 218
  - Eigen-/Fremdkapitalvergütungen 308 ff.
  - ermäßigte 254, 257, 259
  - freiheit 231, 309 ff., 337
    - Lizenzgebühren 256
    - Outbound-Zinsen 309 ff., 337
  - Österreich 231
  - Reduktion 165, 215
  - Umgehung 222
  - Verbot 220
  - Vorteil 228, 269
  - zinsbereinigte Einkommensteuer, Alternative 310 ff.
  
- Rechtsberatung, steuerliche 93 ff.
  - s. auch Steuergestaltung
- Rechtsfolgen, Gestaltungsmissbrauch (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO) 133 f.
- Rechtsfortbildung 6 f., 21, 51 ff., 107 f., 115, 173, 180, 392
  - Analogie 51 f.
  - Finanzverwaltung 55 f.
    - Gewaltenteilung 52 f.
    - Rechtsstaatsprinzip 54 f.
- Rechtsanwendungsgleichheit 18
- Rechtsbegriffe, unbestimmte 2, 21, 123, 147, 171 f., 350
- Rechtsetzungsgleichheit 17
- Rechtsmissbrauch 7, 22, 60 f., 85, 102, 191, 199 f., 260, 262, 394
  - s. auch Missbrauch (§ 42 AO)
- Rechtssatz, auslegungsbedürftiger 123
- Rechtssicherheit 17, 27, 78, 145 f., 213
- Rechtsstaat 12, 28, 34 ff., 104, 279
- Rechtsstaatsprinzip 54 ff., 104, 120, 124, 279, 395, 398
  - Missbrauchsgesetzgebung 171
  - Reformvorschläge (§ 42 AO)
    - Antragsgemeinschaft 329 f.
    - Holding-Modell 329
    - Regelbeispiele 138, 145, 180 f., 184 f., 397 f.
    - zinsbereinigte Einkommensteuer 310 ff.
- Reichsabgabenordnung 1919 22, 56, 118 f.
- Rentenbesteuerung 308
  
- Sachverhaltsermittlung, Finanzverwaltung 280 ff.
  - Grenzen 281 f.
- Safe Haven 145, 147, 327
- Sanierungsprivileg 370 f.
- Schachtelprivilegien 98, 202, 232, 235, 263
- Scheingeschäfte 25, 43 f., 269
- Schiffbaubsubvention 15, 69
- Schuldzinsen 3 f., 89

- Schutzpflichten 37 f., 70  
 Schweden 253  
 Selfcancelling schemes 193  
 Shareholder, ultimate 222 f., 270  
 Solon 10, 13, 15  
 Sonderbetriebsvermögen II 53, 193  
 Sperrfristen 145, 148, 151, 159 ff.,  
 398  
 Spezialgesetzliche Missbrauchs-  
 regelungen 3, 139 ff.  
 – Arten 152 ff.  
 – Aufgriffsgrenzen 162 f.  
 – Auslegung 172 ff.  
 – Bedeutung 140 f.  
 – Ersatztatbestände 158  
 – Fallgruppen  
 – Austauschverträge 154 f.  
 – Finanzierungsgestaltungen 155  
 – Verlustnutzung 156 f.  
 – Zwischenschaltung von  
 Rechtsträgern 155  
 – Fremdvergleich 163 f.  
 – Gesamtplangestaltungen 153 f.,  
 160 ff.  
 – Normtypus 146 f.  
 – Rechtsfolge 151 f.  
 – Rückgriff auf § 42 AO 145 f.  
 – Sperrfristen 159  
 – Struktur 149 ff.  
 – Subventionszwecke 160  
 – Techniken, Missbrauchsver-  
 meidung 158 ff.  
 – Typisierung 149  
 – Umgehung 165 f.  
 – Verfassungsgemäßheit 166 ff.  
 – Verhältnis zu § 42 AO 142 ff.  
 Sprechvorgang, Rechtsfindung 14 f.  
 StÄndG 2001 5, 121, 137, 145  
 Stand-Alone-Escape 313  
 Steuer, Preis der Freiheit 16, 22, 24,  
 392  
 Steuerarbitrage, internationale 217,  
 232 ff.  
 – Kernbereiche 233  
 – steuerpolitische Aspekte 238  
 Steueraufsicht 289 ff.  
 Steuerausländer 257 f., 401  
 Steuerberatung 73 ff., 93 ff.  
 Steuerflucht, Verhinderung 149,  
 176, 206, 288  
 Steuergerechtigkeit 36 f., 94 ff., 106,  
 346, 393  
 Steuergestaltung  
 – Beispiele 97 ff., 103 f.  
 – Beratungspraxis 73 ff., 93 ff.  
 – als Bürgerpflicht 40 f.  
 – Grenzen 100 ff.  
 – als Grundrecht 38 f.  
 – individuelle 11 f., 94 f., 105  
 – missbräuchliche s. Missbrauch  
 (§ 42 AO)  
 – und Planung 17, 19, 27, 76, 79, 84,  
 96, 162, 194, 216, 230, 232 ff.  
 – Verwaltungspraxis 73 ff.  
 Steuergesetz 9 ff., 30 ff.  
 – Besteuerungsgleichheit 17 f., 36 f.,  
 167 f.  
 – Gesamtplan 189 ff.  
 – und Gestaltungsfreiheit 11, 38,  
 166 f.  
 – Legitimität, demokratische 31 ff.  
 – rechtsstaatliche Konturen 34 ff.  
 – Tatbestand 41  
 – Umgehung 124 f.  
 Steuergesetzgeber 46, 96, 104 f., 140,  
 154, 302 ff., 392  
 Steuerhinterziehung, Verhinderung  
 28, 144, 217, 253, 257  
 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz  
 8, 33, 257  
 Steuerliche Begriffe, eigene 20 f., 46  
 Steueroasen 191, 195, 308 f.  
 – Rspr. öVGH 201 ff.  
 Steuerplanung 17, 19, 27, 76 ff., 162,  
 194, 216  
 – Unterschiede nationaler Steuer-  
 rechtsordnungen 232 ff.  
 – s. auch Steuerarbitrage  
 Steuerproteste 11

- Steuerrecht
  - Grenzbereiche 27, 227
  - und Zivilrecht 24 f.
- Steuerschlußpflöcher 93, 100, 105
  - Beispiele 97 ff., 153 ff.
- Steuersubstrat, Verlagerung
  - Ausland 5, 7, 104, 149, 268 f.
- Steuersubvention 12 f., 94
- Steuertatbestand
  - Auslegung, Fortbildung 45 ff.
  - Vermeiden, Verschleiern 19 ff.
- Steuerungsmißbrauch 6, 140 ff.
  - s. auch Gestaltungsmißbrauch
- Steuervergünstigungsabbaugesetz 4, 8, 93, 273 f., 292, 344, 358
- Steuervermeidung 19 ff., 40, 60, 73, 94, 97 f., 231, 244, 255, 361, 373 f.
- Steuervorteil, gesetzlich nicht vorgesehener 23, 26, 61, 101, 122, 126, 134 ff., 146, 150 f., 397, 404
  - Angemessenheitsprüfung; s. auch dort 128 f.
  - Auslegung, Begriff 129 f.
  - Beispiele 232
  - gesetzlicher 130 f.
- Stoß, Veit 9, 13, 15
- Strohfirma 223
  - s. auch Basisgesellschaften
- Substance over form 7, 50, 191, 255, 399
- Substanzdefizite 261, 262 f., 400
- Subsumtion
  - (§ 42 AO), fehlgeschlagene 22 f., 41
  - Steuernormen 41, 73, 96, 101, 209, 281
  - Zivilrechtsnormen 44 f.
- Subventionszwecke, Mißbrauchsnormen 160
- Tatbestandsmäßigkeit, Prinzip der
  - 33, 36, 39 f., 54, 59 f., 120, 134, 393 f.
- Tatbestandswirkung 20
- Teilbetriebsausgliederung 98
- Teilwertabschreibungen, Veräußerungsverlust 362 f.
- Thin Cap
  - Gestaltungen 312 f., 317, 330, 332, 337, 402
  - Vorschriften 334, 388
- Teleologische Auslegung 47 ff.
  - und Gestaltungsmissbrauch 50 f.
  - Einzelnorm 50 f.
  - spezielle Mißbrauchsbekämpfungsnormen 139 ff., 174
- Transparente Gesellschaften 251 f., 400
- Treaty Override 238
- Treaty Shopping 141, 172, 215 f., 252, 399
- Umgehung, Steuergesetz
  - Begriff 124 f.
  - s. auch Mißbrauch (§ 42 AO)
- Umstrukturierung, Unternehmen
  - 98, 339 ff., 402
  - s. auch Körperschaft
- Umwandlungsfälle 440, 345, 356
- Umwandlungssteuerrecht 47, 343
- UNO 215
- Unangemessenheit
  - Austauschverträge 154, 175, 398
  - Begriff 59 ff., 127 ff., 394, 397
  - Gesamtplan 205, 207
  - Typisierung, spezielle Mißbrauchsnormen 146, 149, 174 f.
  - s. auch Angemessenheitskontrolle
- Unangemessene Gestaltung
  - s. Unangemessenheit
- Ungewöhnliche Gestaltung 22, 119, 121, 127
- Unternehmen
  - Umstrukturierung 339 ff.
  - Veräußerung von Beteiligungen 359 ff.
  - s. auch Körperschaft



- Unternehmenssteuerrecht, Steuer-  
gestaltung 301 ff., 339 ff.
- s. auch Eigen-/Fremdkapital-  
finanzierung
- s. auch Umstrukturierung,  
Körperschaft
- Unternehmensteuerreformgesetz  
2008 144
- Untersuchungsgrundsatz 279,  
280 ff., 401
- USA, Steuerrecht 38, 191, 234 ff.,  
252 f., 303, 317, 332, 399
- CFC-Legislation 317
- DBA 252 ff.
- Dual Consolidated Loss 234
- portfolio interest exemption 309
- subpart F. 317
- s. auch Substance over form
- Vagabundierende Zinsen 330
- Veräußerungsverluste 362 f.
- Verbindliche Auskunft 76
- Verdeckte(s)
- Einlage 365
- Gewinnausschüttung, s. vGA
- Mitunternehmerschaft 157
- Nennkapital 4, 362, 374, 379
- Sacheinlage 25
- Unterhaltsverhältnis 148
- Vereinbarung zu Lasten Dritter 12,  
25, 67 ff., 392, 395
- Verlustabzugsbeschränkungen 403
- Verlustausgleich 156 f.
- Verluste aus Beteiligung 357 ff.
- im Betriebsvermögen 357 f.
- im Privatvermögen 359
- Verlustnutzung 156 f., 340, 344 ff.,  
403
- Verlustübergang, Verschmelzung  
353 ff.
- Verlustvortrag 90, 98, 109, 323,  
340 ff., 356 f., 379, 386, 389, 403
- Vermutung, Steuermissbrauch 7,  
147, 155, 162, 168 ff., 225, 398,  
400
- Verordnungen 33
- Verrechnungspreise 154, 164, 244,  
274 ff.
- Dokumentationspflichten 278,  
288
- Methode 276 ff., 292
- Verschleiern 19 ff., 93, 105
- Verschmelzung 89 f., 343 ff.
- Verlustübergang 353 ff.
- Vertrag zu Lasten Dritter, Verbot  
12, 25, 67, 392, 395
- Vertragsfreiheit 1, 24, 28, 170
- Vertrauensschutz 17, 35, 39, 55,  
392 f.
- VGA 3, 7, 26, 124, 151, 235 f.
- Vorfrage, zivilrechtliche 43
- Wachstumsbeschleunigungsgesetz  
302 f.
- Wesentlichkeitstheorie 31, 34
- Wirtschaftliches Eigentum 201, 248,  
253, 256, 264
- Unbeachtlichkeit 247 f.
- Wirtschaftliche Gründe 7, 19, 41 f.,  
45 ff., 62, 101
- Wittgenstein 14, 94
- Wortsinn, Auslegungsgrenze 6,  
45 ff., 207 f., 394
- Zinsabzug 148, 302 f., 313 ff., 317 ff.,  
330 ff., 337 f.
- s. auch Zinsschranke
- Zinsabzugsverbot 322
- Zinsbereinigte Einkommensteuer  
310 f., 337, 402
- Zinsen
- Besteuerung 156, 306 ff.
- Outbound- 308 ff., 337, 402
- vagabundierende 330
- Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a  
KStG) 4, 98, 313 ff., 318 ff.
- ohne Eigenkapitalkürzung  
ausländischer Beteiligungswerte  
331 ff.
- Escape 313 f.

- Freigrenze 163, 316
- Nichtaufgriffsgrenze, EBITDA 315 f., 318 f., 322 ff., 402
- Zinsvortrag 322
- Zins- und Lizenzrichtlinie 256 ff., 309, 334, 338, 400
- Zivilrecht(liche/r)
  - Begriffsbildung 45 ff.
  - Betrachtungsweise/Gestaltung 25, 41 ff., 45 ff., 156, 170, 349, 368, 394
  - Parallelität zum Steuerrecht 24 f., 394
  - Sachverhalt 41 ff.
  - Subsumtion 44 f.
  - Vorfragen 43
- Zivilrechtsnormen, Subsumtion 44 f.
- Zuordnung, örtliche 27
- Zurechnung 243 ff.
  - s. auch Einkünftezurechnung
- Zurechnungsregeln, internationale 250 f.
  - DBA 251 f.
  - innerstaatliches Recht 245 ff., 248 ff., 256 f.
- Zurechnungsverschiebungen 248, 400
- Zustandstatbestand 25 f.
- Zwischenholding 98, 222, 262, 269
- Zwischenschaltung Kapitalgesellschaft 85, 155, 398
  - ausländische Gesellschaft 172, 175, 203, 217, 227, 229 ff., 254 ff.
    - Dividenden 222 f., 230
    - s. auch Basis-/Durchlaufgesellschaft
  - gewerblicher Grundstückshandel, Umgehung 198, 201, 215
  - inländische Gesellschaft 249, 262
  - nahe Angehörige 195, 205, 399