

„ Maßnahmen zur Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen“

Dieter Steinhauß, Richter am Bundesfinanzhof

I. Vorbemerkung

Die Gesetzesbegründung, BT – Drucks. 544/07 – Begründung Teil B Besonderer Teil zu Artikel 14 (Abgabenordnung) – dort zu Nummer 2 (- § 42 - zu Buchstabe a – Absatz 1) legt die Annahme nahe, der neu gefasste Tatbestand werde lediglich in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs konkretisiert. Tatsächlich wird indes in gravierender Weise von den in Erfüllung eines vom Gesetzgeber seinerzeit der Rechtsprechung erteilten Gestaltungsauftrages entwickelten Kriterien für die Auslegung und Anwendung des § 42 AO abgewichen. Anstelle der in der Rechtsprechung im Rahmen eines Indizienbeweises vorzunehmenden umfassenden Würdigung möglichst aller erkennbaren Umstände, werden nunmehr lediglich einzelne - objektive - Elemente abschließend und zudem inhaltlich verändert als Tatbestandsvoraussetzungen bestimmt. Zu der bislang von der Rechtsprechung zusätzlich verlangten Umgehungsabsicht äußert sich der Entwurf nicht. Die allein im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigende unzureichende Mitwirkung des Steuerpflichtigen wird ebenfalls abweichend von der Rechtsprechung des BFH als Regelatbestand einer partiellen Beweislastumkehr für das Vorliegen steuerbegründender Tatbestände festgeschrieben. Der auf nur noch zwei Tatbestandsvoraussetzungen verengte Ausnahmetatbestand – nämlich die nach dem historischen Willen des Gesetzgebers ungewöhnliche rechtliche Gestaltung eines der Besteuerung zu unterwerfenden Vorgangs und der Widerspruch dieser Gestaltung zu einer nicht näher definierten Verkehrsanschauung - enthält in sich widersprüchliche und zudem im Gegensatz zu der postulierten Rechtssicherheit gerade nicht voraussehbare und vielfach sowohl durch die Verwaltung als auch durch die Gerichte kaum sicher festzustellende Voraussetzungen. § 42 Abs. 2 AO – E verstößt schließlich gegen seit jeher anerkannte Kollisionsregeln.

II. Zur geltenden Rechtslage

1. Seit jeher ist anerkannt, dass allein das Motiv, Steuern zu sparen, eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen macht¹. Dem Steuerpflichtigen ist es grundsätzlich nicht verwehrt, seine Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe steuerliche Belastung ergibt.

Die Verhinderung von Steuerumgehungen ist andererseits zur Verwirklichung von Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein legitimes Ziel von Gesetzgebung und Rechtsprechung².

Jedoch hat die Rechtsprechung klargestellt, dass § 42 AO bindende Vorgaben für die Beurteilung enthält, unter welchen Voraussetzungen zivil – und steuerrechtlich grundsätzlich wirksame Gestaltungen ausnahmsweise im Rahmen der Besteuerung negiert werden dürfen³.

¹ Beschluss des Großen Senats des BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl II 1983, 272; BFH – Urt. v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl II 2005, 648, stg. Rspr.; v. 9.7.1998 – V R 68/96, BStBl II 1998, 637, 639; v. 12.9.1995 – IX R 54/93, BStBl II 1996, 158

² Kammerbeschl. des BVerfG v. 7.11.1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34; BVerfGE 29, 104; 26, 321; 22, 156.

³ BFH – Urt. v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl II 2004, 787, m. umf. Nachw.

Überwiegend wird die Formel benutzt, dass ein Missbrauch gegeben sei, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des erstrebten Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist⁴. Rechtsmissbräuchlich wird eine Gestaltung erst dann, wenn sie ausschließlich der Steuervermeidung dient, bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz missbilligt wird und bei angemessener Gestaltung eine höhere Steuer festzusetzen wäre⁵ bzw. keinen vernünftigen wirtschaftlichen Zweck verfolgt⁶. Diese Frage ist für jede Steuerart gesondert zu entscheiden⁷.

Die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs erfordert überdies eine zweckgerichtete Handlung zur Umgehung eines Steuergesetzes. Auch dafür kann der Indizienbeweis verwendet werden, sofern eine bestimmte Gestaltung regelmäßig den Schluss auf eine bestehende Umgehungsmöglichkeit zulässt⁸.

2. a) Eine Rechtsgestaltung ist unangemessen, wenn verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht in der gewählten Weise verfahren wären⁹. Entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige, dessen Steuerschuld zu beurteilen ist, die vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht gebraucht und hierfür keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorliegen oder ob er vielmehr auf einem ungewöhnlichen Weg einen Erfolg zu erreichen versucht, der nach den Wertungen des Gesetzgebers auf diesem Wege nicht erreicht werden soll.

b) Ungewöhnlich ist der eingeschlagene Weg, wenn er anders als die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Zwecke für typisch gehaltene Gestaltung aussieht¹⁰. Indes handelt es sich insoweit lediglich um ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung! Dieses Indiz eines ungewöhnlichen Weges reicht jedoch nach der Rechtsprechung für sich allein nicht aus, um die Unangemessenheit der Gestaltung und damit die Anwendung des § 42 AO zu rechtfertigen. Zusätzlich muss dieser Weg bei einer sinnvollen, die Zwecke und Ziele der Rechtsordnung berücksichtigenden Auslegung des Gesetzes missbilligt werden¹¹.

Fehlen Gründe, die den gewählten Weg steuerlich als gerechtfertigt erscheinen lassen, so ist dieser Weg auch unangemessen, wenn keine erheblichen außersteuerlichen Gründe für die Wahl dieses Weges vorliegen, sondern der Grund ausschließlich in der erstrebten Steuerersparnis besteht.

Dient die Gestaltung wirtschaftlichen Zwecken, so darf das Verhalten der Beteiligten nicht auf seine Angemessenheit beurteilt werden¹². Auch dann, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe für eine ungewöhnliche Gestaltung vorliegen, ist zusätzlich zu prüfen, ob sie auch nach den Wertungen des Gesetzgebers, die der einschlägigen Norm zugrunde liegen, unbeachtlich sind.

c) Die Merkmale „ungewöhnlich“ und „unangemessen“ sind nicht gleichzusetzen¹³. Ein ungewöhnlicher Weg ist nur ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung.

⁴ BFH – Urt. v. 9.7.1998 – V R 68/96, BStBl II 1998, 637, 639

⁵ BFH – Urt. v. 15.7.2004 – III R 66/98, BFH/NV 2005, 186

⁶ BFH – Urt. v. 4.4.2001 – VI R 173/00, BStBl II 2001, 677, 679

⁷ BFH – Urt. v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl II 2004, 787

⁸ BFH – Urt. v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl II 2004, 787, m.w.N.

⁹ BFH – Urt. v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl II 1999, 119

¹⁰ BFH – Urt. v. 27.2.1997 – III R 119/90, BFH/NV 1997, 619, 621

¹¹ BFH – Urt. in BFH/NV 2005, 186; Brockmeyer in Klein, AO, 9. Aufl., § 42 Rz. 17, m.w.N.

¹² BFH – Urt. v. 16.1.1992 – V R 1/91, BStBl II 1992, 541; v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl II 1999, 119

¹³ BFH – Urt. v. 16.3.1988 – X R 27/86, BStBl II 1988, 629; v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl II 1999, 119;

Kruse in Tipke – Kruse, AO und FGO, 16. Aufl., § 42 AO Tz. 38, m.w.N.

3. Die Beurteilung eines Gestaltungsmissbrauchs erfordert regelmäßig einen Indizienbeweis auf der Grundlage der Gesamtumstände.¹⁴ Dementsprechend hat es die Rechtsprechung als ausgeschlossen erachtet, weiter gehende generelle und abstrakte Vorgaben zu machen. Vielmehr könnten lediglich bedeutsame Indizien benannt werden, bei deren Vorliegen ein Gestaltungsmissbrauch nahe liegt.

Grundsätzlich ist ein Steuerpflichtiger nach § 90 Abs. 1 AO auch verpflichtet, an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und die in seiner Sphäre und in seinem Wissen liegenden Umstände offen zu legen¹⁵. Verweigert er seine Mitwirkung, so geht das zu seinen Lasten. Die Nichterfüllung der ihm nach § 90 Abs. 1 AO auferlegten Pflichten zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts führt allerdings nur zu einer Reduzierung des Beweismaßes hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen¹⁶. Eine unzulängliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen ändert indes nichts an der die Finanzbehörde für das Vorliegen der Voraussetzungen steuerbegründender Tatbestände treffenden objektiven Feststellungslast¹⁷, begründet also nicht eine Beweislastumkehr. Es besteht auch grundsätzlich keine Vermutung für das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs, die der Steuerpflichtige zu widerlegen hätte.¹⁸

Allerdings hat die Rechtsprechung für typische Missbrauchsfälle Fallgruppen¹⁹ entwickelt und - ohne Beweislastumkehr - Vermutungen auf der Grundlage eines Indizienbeweises z. B. für eine Umgehungsabsicht zugelassen²⁰ oder in Fällen der Zwischenschaltung von sog. Basisgesellschaften²¹, zugleich aber betont, dass grundsätzlich ausdrückliche Feststellungen erforderlich seien.

III. Abweichungen durch die Neuregelung

Es ist absehbar, dass die vorgesehene Neuregelung des § 42 AO – E erhebliche Rechtsunsicherheit schaffen wird und keinesfalls zu einer Verbesserung gegenüber der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung führt.

1. Der Gesetzentwurf gibt als Begründung für die neue Regelung an, „eine präzise und effektive Regelung zur Vermeidung des Missbrauchs sei im Interesse der Gleichmäßigkeit, aber auch der Rechtssicherheit bei der Besteuerung unerlässlich.“

Anhand der überblicksartig unter Ziff. II. dargestellten langjährigen Rechtsprechung des BFH wird erkennbar, in welchem Maße die Neuregelung von diesen Grundsätzen abweicht und zu einer deutlichen Verschärfung der Besteuerung führen kann. Es ist zu befürchten, dass durch die strukturellen Veränderungen, insbesondere durch die tatbestandsmäßige Festschreibung nur einzelner, nach bisheriger Rechtsprechung als Indizien zu beurteilender Merkmale, nämlich der ungewöhnlichen Gestaltung und der Maßgeblichkeit des auf der Grundlage der Gesetzesbegründungen und Gesetzesmaterialien vom Gesetzgeber des materiellen Steuerrechts vorausgesetzten rechtlichen Gestaltungen, sowie der damit übereinstimmenden Verkehrsanschauung, erst erhebliche Rechtsunsicherheit geschaffen wird.

Mit der Umschreibung des Tatbestandsmerkmals „ungewöhnlich“ soll nicht mehr wertend auf die Beziehung der verfolgten wirtschaftlichen Ziele und des dazu eingeschlagenen rechtlichen

¹⁴ BFH – Urt. v. 14.6.2005 – VIII R 37/03, DSStRE 2006, 117; v. 9.7.1998 – V R 68/96, BStBl II 1998, 637

¹⁵ Zu einer gesteigerten Mitwirkungspflicht zur Darlegung beachtlicher Gründe BFH – Urt. v. 6.7.1993 – IX R 112/88, BStBl II 1998, 429

¹⁶ BFH – Urt. v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl II 2005, 160, 164, m.w. Nachw. zum Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung.

¹⁷ BVerfGE 16, 203, 210; BFH – Urt. v. 29.4.1987 – X R 16/81, BFH/NV 1988, 64, 66

¹⁸ BFH – Urt. v. 29.4.1987 – X R 16/81, BFH/NV 1988, 64, 66

¹⁹ Dazu ausf. Brockmeyer, a.a.O., Rz. 30 ff.; Kruse in Tipke – Kruse, AO und FGO, 16. Aufl., § 42 AO Tz. 55 f.

²⁰ BFH – Urt. v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl II 1992, 532.

²¹ BFH – Urt. v. 28.1.1992 – VIII R 7/88, BStBl II 1993, 84, dort auch zu den Möglichkeiten einer Entkräftung der Vermutung durch den Stpfl.

Weges aus der Sicht verständiger Parteien abgestellt werden, sondern es soll an eine vom Gesetzgeber – angeblich oder tatsächlich - vorausgesetzte typische, freilich vielfach allenfalls schwer oder gar nicht feststellbare, möglichst einfache Gestaltungsform angeknüpft werden.

2. Das nach ständiger Rechtsprechung selbständig zu prüfende Merkmal der „unangemessenen Gestaltung“ wird im Tatbestand nicht mehr erwähnt.

Ungewöhnlich ist, was bestehender Übung, bestehender Gewohnheiten oder Sitten nicht entspricht. Wird das Merkmal an dem historischen Willen des Gesetzgebers festgemacht, so ist eine Weiterentwicklung aufgrund wirtschaftlicher, gesellschaftlicher und weiterer außerhalb des Steuerrechts stattfindender Veränderungen per definitionem ausgeschlossen. Solange das Merkmal nur indizielle Bedeutung besitzt, können derartige Weiterentwicklungen im Rahmen der Gesamtwürdigung hingegen sachgerecht berücksichtigt werden.

§ 42 AO zwingt den Steuerpflichtigen überdies nicht, fortschrittliche rechtliche Wege zu meiden²², weil sie sich der historische Gesetzgeber noch nicht hat vorstellen können.

3. Der Normzweck des umgangenen Steuertatbestands ist ggf. durch die Gerichte im Wege der Auslegung zu ermitteln.

Für den geltenden Tatbestand des § 42 Abs. 1 AO ist seinerzeit bewusst vom Gesetzgeber ein Gestaltungsauftrag erteilt worden²³. In der Begründung zum Regierungsentwurf der AO 1977²⁴ wird ausgeführt, die Vorschrift sei unentbehrlich, jedoch werde von einer Präzisierung abgesehen, weil eine Änderung gegenüber dem bisherigen Recht nicht eintreten solle. Vielmehr solle durch die Beibehaltung der schon Jahrzehnte alten Fassung die Gefahr einer Änderung der Rechtsprechung vermieden werden. Wörtlich heißt es sodann: „Wann im einzelnen ein Missbrauch vorliegt, wird die Rechtsprechung klären müssen. Jede weitere Umschreibung durch den Gesetzgeber würde die Bedeutung und die Wirksamkeit der Generalklausel mindern.“

4. Die gegenwärtig vorgesehene Neuregelung begegnet auch erheblichen rechtsstaatlichen Bedenken.

a) Der Tatbestand auch des geltenden § 42 AO ist unbestimmt. Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ist auch in Steuertatbeständen solange verfassungsrechtlich zulässig, wie die Begriffe ausfüllbar sind.²⁵

Allerdings ist der Gesetzgeber verpflichtet, die Steuertatbestände, zumal als Eingriffsnormen, so zu fassen, dass deren Umgehung möglichst ausgeschlossen ist. Indes sind nicht sämtliche Umgehungsmöglichkeiten abstrakt vorhersehbar. Deshalb bleibt eine allgemeine Missbrauchsvorschrift im Interesse der durch Art. 3 Abs. 1 GG geforderten Gleichmäßigkeit der Besteuerung unentbehrlich.

Gleichwohl muss der Inhalt von Steuerrechtsnormen sowohl in Tatbestand als auch in der Rechtsfolge sich aus der objektivierten Sicht der Steuerpflichtigen erschließen lassen. Das BVerfG²⁶ hat ausdrücklich von Verfassungen wegen nach dem Gebot der Normenklarheit für die Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten eine Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen gefordert, die es dem nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen erlaubt, seinen Erklärungspflichten nachzukommen. Der Betroffene muss anhand der gesetzli-

²² Kruse, a.a.O., Tz. 38

²³ P. Fischer, FR 2007, 857, 858; ferner BFH – Urt. v. 31.7.1984 – IX R 3/79, BStBl II 1985, 33

²⁴ BT – Drucks. VI/1892, 114

²⁵ BVerfGE 13, 153, 161; 78, 214, 226; 87, 234, 263

²⁶ BVerfGE 99, 216, 243; BVerfGE 113, 348 und 112, 304; ausf. Vorlagebeschl. des BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl II 2007, 167, 172, dort auch zu möglichen Ausnahmen für typischerweise beratenen Normadressaten.

chen Regelungen die Rechtslage so erkennen können, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag.

b) Das Postulat der Normenklarheit wirkt sich für die zu beurteilende Problemlage in doppelter Hinsicht aus:

Erstens kann nicht jede auch durch eine teleologische Auslegung nicht behebbare Unbestimmtheit eines Steuertatbestandes mit Hilfe des allgemeinen Missbrauchstatbestandes aufgefangen werden. Der Missbrauchstatbestand kann nicht als allgemeiner Auffangtatbestand²⁷ für imperfekte Steuertatbestände dienen. Insbesondere darf das Regel – Ausnahme – Verhältnis zwischen dem besonderen Steuerrecht und § 42 AO als Ausnahmevorschrift nicht weitgehend ausgehöhlt werden.

Zum anderen müssen aber an die Ausgestaltung des Missbrauchstatbestandes selbst zumindest dann gesteigerte Anforderungen gestellt werden, wenn die durch eine über Jahrzehnte währende Rechtsprechung zu diesem Tatbestand entwickelten Grundsätze nunmehr „zwecks Präzisierung“ nicht übernommen, sondern einschränkend und abweichend von ihrem bisherigen Bedeutungsinhalt als unverändert offene und vage Begriffe²⁸ in den Ausnahmetatbestand selbst eingefügt werden.

c) Im Wesentlichen verweist die Begründung zur Erforschung für die vom Gesetzgeber des materiellen Steuerrechts vorausgesetzten typischen rechtlichen Gestaltungen auf die Gesetzesbegründung und die Gesetzesmaterialien. Nach der Rechtsprechung des BVerfG²⁹ ist für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift der in dieser hinreichend zum Ausdruck gelangte objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt. Der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift soll nur insofern Bedeutung zukommen, als sie die Richtigkeit einer nach diesen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können³⁰.

Das BVerfG³¹ hat wiederholt ausgesprochen, dass die Gesetzesmaterialien mit Vorsicht, nur unterstützend und insgesamt nur insofern herangezogen werden sollen, als sie auf einen „objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen“. Der so genannte Wille des Gesetzgebers bzw. der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation insoweit berücksichtigt werden, als er im Text Niederschlag gefunden hat. Die Materialien dürfen nicht dazu verleiten, sie subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen.

Abgesehen von dieser methodologischen Problematik ergibt sich vielfach rein tatsächlich die Schwierigkeit, dass der wirkliche gesetzgeberische Wille entweder gar nicht feststellbar oder mit eher verschleiern den Begriffen wie Vereinfachung, Klarstellung etc. völlig allgemein umschrieben wird³². In der Regel handelt es sich zudem um die aus dem Referenten- bzw. dem Regierungsentwurf zu entnehmenden Begründungen, bei denen nicht ohne weiteres ersichtlich ist, inwieweit sie sich der Gesetzgeber tatsächlich zu Eigen gemacht hat³³.

²⁷ Dazu Bockmeyer, DStR 2007, 1325, 1328 zum Referentenentwurf

²⁸ So zutreffend Crezelius, DB 2007, 1428, 1429 zum Referentenentwurf; ebf. Brockmeyer, DStR 1325, 1327.

²⁹ So bereits BVerfGE 1, 299, 312

³⁰ Im Einzelnen Kanzler, FR 2007, 525, 528 f., m. w. N.

³¹ BVerfGE 62, 1, m. umf. Nachw.

³² Beispielsfälle in BFH – Urt. v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl II 2001, 636; v. 15.6.1999 – VII R 66/98, BStBl II 1999, 623; v. 31.8.1995 – VII R 98/94, BStBl II 1997, 629; v. 29.10.1975 – II R 97/75, BStBl II 1976, 165; ausf. Kanzler, a.a.O.; ferner Korn, Gesetzesbegründungen als Erkenntnisquellen, NWB H. 14/2007, S. 1099, m.w.N.

³³ BFH – Urt. v. 15.12.1999 – I R 29/74, BStBl II 2000, 527

5. a) Die Verkehrsanschauung, der nach der gegenwärtigen Rechtsprechung nur als ein Element im Rahmen der Gesamtwürdigung eine indizielle Bedeutung³⁴ zukommt, wird nunmehr als Tatbestandsmerkmal festgeschrieben. Das Merkmal der Verkehrsanschauung unterliegt – anders als das statische Merkmal der Auffassung des historischen Gesetzgebers – einem gesellschaftlichen Wandel der Verhältnisse³⁵. Damit stehen beide Merkmale in einem widersprüchlichen Verhältnis. Indes soll nach dem Gesetzentwurf eine Gestaltung gerade dann ungewöhnlich sein, wenn sie nicht der vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter Ziele vorausgesetzten Gestaltung entspricht. Der Gesetzgeber muss bei Erlass des materiellen Steuertatbestandes also eine bestimmte, von ihm vorgefundene und ermittelte Verkehrsanschauung in seinen Willen aufgenommen haben. Bei einem Widerspruch zwischen gesetzgeberischem Willen und dieser Verkehrsanschauung könnte die neue Regelung jedoch streng genommen gar nicht angewendet werden.

b) Die Verkehrsanschauung³⁶ ist eine besondere Ausprägung von Erfahrungssätzen. Verfügt der Richter nicht über das nötige Erfahrungswissen, so muss er sich dieses ggf. mit Hilfe eines Sachverständigen verschaffen³⁷. Keinesfalls ist eine Gleichsetzung mit der Lebenserfahrung des Richters erlaubt. Vielfach unterbleibt indes diese Ermittlung der Verkehrsanschauung³⁸. Der BFH³⁹ hat etwa bei der Auslegung des einen Gewerbebetrieb ausmachenden Merkmals ausgeführt, ohne die vom Gesetzgeber offenbar als bekannt vorausgesetzte Verkehrsanschauung vom typischen Bild des Gewerbetreibenden könne der Rechtsanwender nicht bestimmen, ob eine gewerbliche Tätigkeit gegeben sei. Seit langem habe die Rechtsprechung bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abgestellt. In Zweifelsfällen sei die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, solle sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspreche, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmache und einer Vermögensverwaltung fremd sei. Vielfach hat die Rechtsprechung⁴⁰ auch die eine Verkehrsanschauung ausmachenden Kriterien näher umschrieben, z. B. bei der Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut gegeben ist. Die Rechtsprechung⁴¹ hat vor allem wiederholt ausgeführt, dass die Feststellung der Verkehrsanschauung den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz obliege.

c) Fraglich ist, auf welche Verkehrsanschauung abstellen ist, auf diejenige der einschlägigen Wirtschaftskreise oder auf eine allgemeine Verkehrsanschauung. Zweifelhaft ist auch, ob bei den hier zu beurteilenden Gestaltungen überhaupt eine einheitliche Verkehrsanschauung⁴² besteht. Solange die Verkehrsanschauung lediglich von indizieller Bedeutung ist und sozusagen nur dem Abgleich eines aufgrund der übrigen Kriterien gefundenen Ergebnisses dient, kommt diesem Element nicht eine derart durchschlagende Bedeutung zu, wie bei einer als Tatbestandsmerkmal verankerten Verkehrsanschauung.

³⁴ Zur indiziellen Bedeutung im Strafverfahren vgl. Beschl. des BVerfG v. 19.10.1992 – 2 BvR 1634/92, LRE 28, 174

³⁵ So z. B. BFH – Urt. v. 23.2.2000 – X R 142/95, BStBl II 2000, 610; v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl II 2002, 233; ebf. Kruse, a.a.O., Tz. 303.

³⁶ Dazu auch BFH – Urt. v. 26.10.1977 I R 110/76, BStBl II 1978, 137

³⁷ BGH – Urt. v. 2.10.2003 – I R 150/01, BGHZ 156, 250; BGH NJW 1966, 502; Tipke – Kruse, a.a.O., § 4 AO Tz. 300, 302; § 81 FGO Tz. 6.

³⁸ Tipke – Kruse, a.a.O. § 81 FGO Tz. 6

³⁹ Beschl. des Großen Senats des BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl II 2002, 291, m.w.N.

⁴⁰ BFH – Urt. v. 25.5.2000 – III R 65/96, BStBl II 2000, 628; v. 30.3.2000 – III R 58/97, BStBl II 2000, 499

⁴¹ BFH – Urt. v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl II 2002, 233; v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl II 1996, 542; v. 30.4.1975 – I R 152/73, BStBl II 1975, 626.

⁴² Z. B. BFH – Urt. v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl II 1978, 137

d) Letztlich besteht auch die Gefahr, dass der Betroffene gegen die Annahme einer Verkehrsanschauung keine effektiven Abwehrmöglichkeiten zur Verfügung hat und damit der Finanzverwaltung eine Deutungshoheit über die Anwendung des § 42 AO – E zukommt, die rechtsstaatlich erheblichen Bedenken begegnet⁴³.

IV. Partielle Beweislastumkehr

Die teilweise Umkehr der Beweislast für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe dient nicht der Rechtsklarheit, vielmehr verkürzt sie die Rechtsschutzmöglichkeiten des Betroffenen.

§ 42 AO begründet gerade einen Steueranspruch, der auch durch Auslegung von der an sich einschlägigen Steuerregelung über diesen Steueranspruch nicht erfasst wird⁴⁴. Der nunmehr vom Steuerpflichtigen verlangte Nachweis steht im Widerspruch zu dem von der Rechtsprechung⁴⁵ bestätigten Grundsatz, dass die Finanzbehörde die steuerbegründenden Tatbestandsmerkmale zu beweisen hat⁴⁶. Hinsichtlich der Beachtlichkeit dieser außersteuerlichen Gründe steht der Betroffene vor der vielfach wohl nicht behebbaren Schwierigkeit, nachzuweisen, welche Gründe der Gesetzgeber bei Abfassung des Steuertatbestandes im Rahmen einer typisierenden Betrachtung für beachtlich, d. h. gewichtig genug angesehen hat.

Die Rechtsprechung hat entsprechend den allgemein geltenden Grundsätzen über die Beweislastverteilung, die die Finanzbehörde treffende objektive Feststellungslast nicht in Frage gestellt. Sie hat aber mittels – widerlegbarer - Vermutungen und mangels ausreichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe einer Beweiserleichterung im Rahmen der Beweiswürdigung sachgerechte Ergebnisse herbeigeführt.

V. Zu § 40 Abs. 2 AO – E

Der allgemeine Missbrauchstatbestand in § 42 Abs. 1 AO steht in Konkurrenz zu einer Vielzahl von Spezialregelungen⁴⁷, die eine Steuerumgehung verhindern sollen.

Die Regelung in § 42 Abs. 2 AO steht indes in einem Widerspruch zu den allgemeinen Kollisionsregeln, wonach die spezieller Norm der allgemeinen vorgeht⁴⁸.

VI. Ergebnisse

1. Die Analyse des Gesetzentwurfs zeigt, dass der Empfehlung des Bundesrates⁴⁹, die vorgesehene Neufassung des § 42 Abs. 1 AO zu streichen, weil sie weder präziser noch effektiver als das geltende Recht sei, zutreffend ist.

2. a) Insbesondere kann die Missbilligung⁵⁰ einzelner, allenfalls weniger Gerichtsentscheidungen durch die Verwaltung keine derart weit reichende Verschlechterung der Rechtspositionen und insbesondere des Rechtsschutzes der Steuerpflichtigen rechtfertigen.

b) Die Rechtsprechung bejaht bereits - ohne Rückgriff auf § 42 AO - aufgrund sog. mittelbarer Tatherrschaft in Fällen der Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften gewerbliche Ein-

⁴³ So zutreffend Brockmeyer, DStR 2007, 1325, 1328

⁴⁴ BFH – Urt. v. 15.3.1990 – V R 65/85, BFH/NV 1990, 812

⁴⁵ BFH – Urt. v. 25.7.2000 – IX R 93/97, BStBl II 2001, 9; v. 30.10.2001 – VIII R 15/01, BStBl II 2002, 138

⁴⁶ Brockmeyer, a.a.O., S. 1328

⁴⁷ Dazu Kruse/ Drüen in Tipke – Kruse, a.a.O., § 42 AO Tz. 20

⁴⁸ Drüen in Tipke – Kruse, a.a.O., § 4 AO Tz. 270; § 42 AO Tz. 20 ff., m. umf. Nachw.

⁴⁹ BR – Drucks. 544/1/07 Ziff. 52 zu Artikel 14 Nr. 2 (§ 42 AO)

⁵⁰ Siehe Crezelius, DB 2007, 1428

künfte aus einem Grundstückshandel im Wege unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung⁵¹. Dieses Vorgehen entspricht zugleich dem vom BFH⁵² anerkannten Prinzip, dass eine Anwendung von § 42 AO überhaupt erst dann in Betracht zu ziehen ist, wenn sich die durch die Auslegung des Gesetzes und die durch die Subsumtion des Sachverhalts ermittelte Rechtsfolge in Anbetracht der rechtlichen Gestaltung - gemessen an dem Gesetzeszweck - als Umgehung des Steuergesetzes darstellt. Der Anwendungsbereich des § 42 AO beginnt also erst dort, wo die Auslegungsmöglichkeiten bezüglich einer Steuerrechtsnorm enden.

c) Eine grobe statistische Durchsicht der beim BFH seit 1995 entschiedenen Revisionen zeigt überdies, dass in ca. 20. v. H. der einschlägigen Fälle vom BFH ein Gestaltungsmissbrauch bejaht worden ist. Die vom BFH zur Auslegung des § 42 AO entwickelten Grundsätze ermöglichen im Rahmen einer unerlässlichen Gesamtwürdigung auf der Grundlage des geltenden Rechts sowohl qualitativ als auch quantitativ überzeugende Einzelfallentscheidungen.

d) Keineswegs auszuschließen ist, dass die Neuregelung umgekehrt zu einer nur noch sehr eingeschränkten Anwendung der Vorschrift führen könnte, weil die Gerichte den gesetzgeberischen Willen und die zugleich zugrunde liegende typische Gestaltung sowie die damit übereinstimmende, vorausgesetzte Verkehrsanschauung nicht feststellen vermögen. Jedenfalls dürfte die Neuregelung schon aus diesen Gründen deutlich streitanfälliger werden, zusätzlich aber auch hinsichtlich der von den Steuerpflichtigen ggf. nachzuweisenden außersteuerlichen Gründen sowie deren nach der wiederum allenfalls sehr schwer zu ermittelnden gesetzgeberischen Wertung zu bejahenden Beachtlichkeit.

3. Überlegenswert wäre hingegen, ob die geltende Regelung in Übereinstimmung mit der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung zumindest dadurch konkretisiert werden könnte, dass z. B. durch die Aufnahme von Regelbeispielen die Anforderungen noch stärker verdeutlicht werden.

4. Ebenso sollte überprüft werden, ob die von der Rechtsprechung weitgehend bereits aufgrund des Vorliegens der objektiven Merkmale ohne weiteres angenommen Umgehungsabsicht⁵³ weiterhin zur Voraussetzung des Missbrauchstatbestandes gemacht werden sollte. Teilweise wird freilich dieses Element als notwendige Absicherung des rechtsstaatlichen Prinzips des Vertrauensschutzes gewertet⁵⁴.

5. Nicht ersichtlich ist bislang, inwieweit die Neuregelung auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht und der Rechtsprechung des EuGH geprüft worden ist.

Im Bereich der Umsatzsteuer hat der zuständige V. Senat des BFH⁵⁵ eine Kongruenz der geltenden Missbrauchsregelung mit dem Gemeinschaftsrecht konstatiert. Er weist darauf hin, dass im Bereich des Umsatzsteuerrechts Missbrauchsgestaltungen bzw. -regelungen an der Rechtsprechung des EuGH⁵⁶ zur sog. „missbräuchlichen Praxis“ zu messen sind. Aus der Sicht der gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuerpraxis beurteilt der V. Senat die beabsichtigte Neuregelung, die - abgesehen von der geänderten Regelungstechnik - einen von der bisherigen „Missbrauchsterminologie des § 42 AO und der EuGH - Rechtsprechung abweichenden Begriffsrahmen verwendet, als nicht sinnvoll.

⁵¹ BFH – Urt. v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl II 2005, 817, m.w.N.; ferner ausf. BFH – Urt. in BStBl II 2004, 787, m.w.N.

⁵² BFH – Urt. v. 15.3.1990 – V R 65/85, BFH/NV 1990, 812

⁵³ Z. B. BFH – Urt. v. 13.11.1991 – II R 7/88, BStBl II 1992, 202; v. 7.7.1998 – VIII R 10/96, BStBl II 1999, 729; Kruse/ Drüen in Tipke – Kruse, a.a.O., § 42 AO Tz. 44, m.w.N.

⁵⁴ Vgl. Kruse/ Drüen in Tipke – Kruse, a.a.O., § 42 AO Tz. 18

⁵⁵ BFH – Urt. v. 9.11.2006 – V R 43/04, BStBl II 2007, 344

⁵⁶ Urt. v. 21.2.2006 – C – 255/02 – Halifax -, BFH/NV Beilage 2006, 260

Eine Überprüfung ist in diesem Zusammenhang aber auch hinsichtlich des Verhältnisses der nationalen Missbrauchsbestimmungen zu der Rechtsprechung des EuGH⁵⁷ im Bereich der nicht harmonisierten Steuern geboten. Im Bereich der nicht harmonisierten Steuern steht ein derartiger Abgleich aus⁵⁸.

6. Schließlich sollte auch die Gesamtplan – Rechtsprechung in eine erneute Überprüfung der Regelung in § 42 AO einbezogen werden, und zwar insbesondere hinsichtlich einer ggf. notwendigen Begrenzung. Der IX. Senat des BFH⁵⁹ hat dazu erkannt, dass nach der Rechtsprechung des BFH ein steuerrechtlich erheblicher Aufwand dann nicht anerkannt werde, wenn er nach dem Gesamtplan des Steuerpflichtigen durch gegenläufige Rechtsakte erst geschaffen oder wieder ausgeglichen werde und damit von vornherein eine wirtschaftliche Belastung vermieden werden solle. Allerdings seien die Einzelheiten durch die Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt. Die Gesamtplanrechtsprechung beruhe jedoch darauf, dass eine auf einheitlicher Planung beruhende und in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren sei. Der enge zeitliche und sachliche Zusammenhang könnte eventuell in Anlehnung an die auch bei der Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels verwendeten Kriterien bestimmt werden⁶⁰.

⁵⁷ Vgl. z. B. EuGH – Urt. v. 5.7.2007 – C – 321/05, GmbHR 2007, 880 zur Beurteilung eines Anteilstausches als Rechtsmissbrauch; v. 13.3.2007 – C – 524/04, IStR 2007, 249 zur Anerkennung von Darlehenszinsen, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ansässige, verbundene Gesellschaft gezahlt werden; v. 12.9.2006 – C – 196/04, DStR 2006, 1686 betreffend eine Gesellschaftsgründung in einem anderen Mitgliedstaat zum alleinigen Zweck, in den Genuss des dort günstigeren Steuersystems zu gelangen; v. 12.12.2002 – C 324/00, DB 2002, 2690 zur Gesellschafterfremdfinanzierung gemäss § 8 a KStG 1996.

⁵⁸ Siehe auch P. Fischer, FR 2007, 857, 861; Hahn, DStZ 2007, 201; ders., IStR 2007, 323

⁵⁹ BFH – Urt. v. 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl II 2006, 359, 360, m.w.N.

⁶⁰ Vgl. Beschl. des Großen Senats des BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl II 2002, 291; BFH – Urt. v. 20.2.2002 – III R 10/01, BStBl II 2003, 510; v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl II 2003, 250, 256.