

Jürgen Brandt

Richter am Bundesfinanzhof

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags

Stellungnahme

zur Sachverständigenanhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zum Entwurf eines Jahresteuergesetzes 2007

–Drucksache 16/6290- Drucksachen 16/6374, 16/6396, Antrag der Fraktion Bündnis90/Die Grünen vom 19. September 2007 auf verfassungsmäßige Regelung der Pendlerpauschale sowie BR-Drucksache 544/1/07-

Übersicht

A. Änderungen des Einkommensteuergesetzes	Seite 1
I. Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG-E)	Seite 1
1. Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Kapitalvermögen und Vermietungszwecken dienendem Vermögen	Seite 1
2. Verfassungsrechtlich unzureichender Vertrauensschutz von Altvereinbarungen	Seite 3
II. Änderungsanträge zur Pendlerpauschale	Seite 6
B. Änderungen der Abgabenordnung	Seite 7
I. Änderungen des § 42 AO	Seite 7
II. Einführung des § 138a AO	Seite 9

A. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

I. Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a des EStG-E auf solche

- „im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 ausübt sowie
- für Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs“

1. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Ausschluss des Sonderausgabenabzugs bei Übertragung von Kapitalvermögen sowie Vermietungszwecken dienendem Vermögen

a) Gegenstand und Zweck der bisherigen Regelung

Die Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ermöglicht insbesondere Eltern, ihr Vermögen auf ihre Kinder im Wege vorweggenommener Erbfolge zu übertragen, gleichwohl aber –zugleich– ihre berechtigten Unterhaltsbedürfnisse hinreichend zu gewährleisten. Danach erhalten die Kinder das –existenzsichernde– Vermögen der Eltern gegen die Verpflichtung zur angemessenen Versorgung der Eltern mit der steuerlichen Konsequenz, dass die Kinder die dem Grunde nach aus den Erträgen des Vermögens zu erbringenden Versorgungsleistungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehen können und die Eltern die Zahlungen nach § 22 EStG als Einnahmen zu versteuern haben. Nach ständiger Rechtsprechung gibt es keinen sachlichen Grund, diese Gestaltung vorweggenommener Erbfolge nur auf bestimmte Vermögensarten zu beschränken; Voraussetzung ist nur, dass das jeweils übertragene Vermögen seiner Art nach existenzsichernde Funktion hat und damit aus den Erträgen der Unterhaltsbedarf des Übertragenden zumindest teilweise zu decken ist.¹

b) Unvereinbarkeit der Neuregelung mit Art. 3 GG

Das Anliegen des Gesetzentwurfs, aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift insbesondere die Übertragung von Kapitalvermögen sowie von Vermietungszwecken dienendem Vermögen herauszunehmen, begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Zweifeln.

aa) Das Gleichbehandlungsgebot als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts² ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, „wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt“ oder wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.

Die grundsätzliche **Freiheit des Gesetzgebers**, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert³, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien

¹ BFH-Großer Senat-, Beschluss vom 12. Mai 2003, GrS 1/00, BStBl II 2004, 95 mit zahlreichen Nachweisen der ständigen Rechtsprechung.

² BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, NJW 2003, 2079.

³ Vgl. BVerfGE 75, 108.

begrenzt: durch das Gebot der **Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit**. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Dies alles gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist⁴.

Auf dieser Grundlage sehen Rechtsprechung und Wissenschaft zu Recht keine Rechtfertigung für den Ausschluss bestimmter Vermögensarten aus dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a EStG, wenn das jeweilige Vermögen seiner Art nach existenzsichernde Funktion hat und demnach dem Vermögensübernehmer ermöglicht, aus den Erträgen die Versorgungsbedürfnisse des Übergebers zu decken.⁵

bb) Berechtigte Einwände des Bundesrates gegen den Ausschluss des Sonderausgabenabzugs bei den Überschusseinkünften (Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen)

Angesichts der dargestellten Verfassungsrechtslage hat der Bundesrat zu Recht geltend gemacht, die Neuregelung stelle –durch den Ausschluss der Anwendbarkeit des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf Kapitalvermögen- Familienunternehmen in der Rechtsform der GmbH schlechter und hindere damit wirtschaftlich sinnvolle (rechtzeitige) Betriebsübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.⁶ Ebenso würden die steuerlichen Rahmenbedingungen für Vermietungszwecken dienenden Grundbesitz zu Unrecht schlechter gestellt, obwohl dessen Übertragung derselbe Versorgungsgedanke wie der Übertragung von Betriebsvermögen zugrunde liegen könne.

⁴ BVerfGE 82, 60

⁵ BFH-Großer Senat-, Beschluss vom 12. Mai 2003, GrS 1/00, BStBl II 2004, 95 mit zahlreichen Nachweisen der ständigen Rechtsprechung.

⁶ BR-Drucks. 544/1/07 S. 17.

2. Verfassungsrechtlich unzureichender Vertrauensschutz von Altvereinbarungen nach bisherigem Recht durch das JStG 2008

Verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet auch die Anwendbarkeit der Neuregelung auf Vermögensübertragungen, die bereits abgeschlossen sind und auf die nach der gegenwärtigen Fassung des JStG 2008 nur noch für eine fünfjährige Übergangsfrist die bisherige Fassung des § 10 Abs. 1 Nr.1a EStG anwendbar sein soll.

a) Anforderungen an die Übergangsgerechtigkeit nach der Rechtsprechung

Nach der Rechtsprechung des BVerfG bedarf es vor dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens –wie hinsichtlich der Altverträge zu Vermögensübertragungen- nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die **Verlässlichkeit der Rechtsordnung** enttäuscht und in seiner Freiheit erheblich gefährdet, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte.⁷ Der **Staatsbürger muss vielmehr die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend einrichten können**.⁸ Dies gilt auch und besonders im Steuerrecht; soweit Steuertatbestände an Handlungen anknüpfen, muss also die Rechtsfolge bereits im Augenblick des Handelns gesetzlich vorgesehen sein.⁹ Nur ausnahmsweise kommt danach eine Einwirkung auf bestehende Rechtsverhältnisse in Betracht.¹⁰ In diesem Zusammenhang unterscheidet das BVerfG seit 1960 zwischen echter (retroaktiver) Rückwirkung und unechter (retrospektiver) Rückwirkung. Echte Rückwirkung eines Gesetzes liegt danach vor, wenn das Gesetz nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift; wo es nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt, liegt eine unechte Rückwirkung vor.¹¹ Der 2. Senat des BVerfG unterscheidet seit 1986 zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der

⁷ BVerfG-Beschlüsse vom 10. März 1971 [2 BvL 3/68](#), [BVerfGE 30, 272](#), 285; vom 8. Juni 1977 2 BvR 499/74, 1042/75, BVerfGE 45, 142, 167 f.; vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 257 f.; vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78.

⁸ BVerfG-Urteil vom 19. Dezember 1961 [2 BvL 6/59](#), BVerfGE 13, 261, 271; BVerfG-Beschluss vom 26. Februar 1969 2 BvL 15, 23/68, BVerfGE 25, 269, 290.

⁹ BVerfG-Urteil in BVerfGE 13, 261, 271.

¹⁰ BVerfG-Beschluss vom 13. März 1979 [2 BvR 72/76](#), BVerfGE 50, 386, 396.

¹¹ BVerfG-Beschluss vom 31. Mai 1960 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139, 145 f.; Meyer-Cording, JZ 1952, 161.

tatbestandlichen Rückanknüpfung¹²: Danach entfaltet eine Rechtsnorm dann Rückwirkung, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm mit ihrer Verkündung gültig geworden ist. Gefragt wird danach, ob diese Rechtsfolgen für einen bestimmten, vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten sollen (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Eine tatbestandliche Rückanknüpfung ist hingegen einer Norm insoweit eigen, als sie den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Gegebenheiten aus der Zeit vor ihrer Verkündung abhängig macht.

b) Fehlende Rechtfertigung für eine teilweise rückwirkende Inkraftsetzung der Neufassung

Auf der Grundlage der in Rechtsprechung und Wissenschaft weitgehend anerkannten Spruchpraxis des BVerfG¹³ liegt im Streitfall eine sog. **unechte Rückwirkung** auf Altverträge vor, deren Rechtmäßigkeit davon abhängig ist, inwieweit und mit welchem Gewicht das durch den Vertragsschluss betätigte **Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert** ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen.¹⁴

Solche Rechtfertigungsgründe sind hier ersichtlich nicht gegeben. Zu Recht hat der Bundesrat¹⁵ darauf hingewiesen, dass die Vertragsparteien aufgrund ihrer Vertragsbindung nicht generell Anspruch gegen ihren jeweiligen Vertragspartner auf Anpassung der Verträge wegen der geplanten Steuerrechtsänderung haben. Insoweit ist vor dem Hintergrund des dem Rechtsstaatsprinzip entspringenden Kontinuitätsgebots und des Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich zu beanstanden, dass die **Vermögensübernehmer im Vertrauen auf**

¹² BVerfG-Beschluss in BVerfGE 72, 200, 241 ff.

¹³ Vgl. BFH-Urteile vom 26. März 1991 [IX R 162/85](#), [BStBl II 1991, 704](#); vom 26. August 1986 IX R 54/81, [BStBl II 1987, 57](#); vom 30. Juli 1985 IX R 14/83, [BStBl II 1986, 99](#); Beschluss vom 6. Mai 1986 [IX B 121/84](#), [BFHE 146, 433](#), [BStBl II 1986, 749](#); Beschluss vom 6. November 2002 [XI R 42/01](#), [BStBl II 2003, 257](#); Urteile vom 11. Dezember 2001 [VIII R 23/01](#), [BFHE 197, 425](#); vom 16. Mai 2001 I R 102/00, BFHE 195, 344, [BStBl II 2001, 710](#)). Auch das Schrifttum stimmt dieser traditionellen Unterscheidung teilweise grundsätzlich zu (Papier, Stbg 1999, 49, 56 f.; Mellinshoff, DStR 2003, Beihefter 3 zu Heft 20-21, S. 13 f.; K. Vogel, Festschrift für Martin Heckel, 875, 876 ff.; Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 493 ff., 503 ff., 564 f.; Reimer, DStZ 2001, 725, 728 ff.; Wernsmann, Juristische Schulung ? JuS? 2000, 39, 42 f.)

¹⁴ BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17, 37; zum Vertrauensschutz als Dispositionsschutz s. auch Osterloh in I. Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen ? Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Bd. 24? , 2001, 383, 404; Offerhaus, DB 2001, 556, 559; Jachmann, JA 2000, 152, 153; Schmehl, Die Verlängerung der Spekulationsfristen in § 23 EStG und der Wandel der Rückwirkungsdogmatik, 2001, 21; Arndt/Schuhmacher, NJW 1998, 1538, 1539; P. Kirchhof, StuW 2000, 221, 226; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 309 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung ? StRO? , Bd. 1, 2. Aufl., 166 f..

¹⁵ BR-Drucks 544/1/07, S. 43.

ihre Vermögensdispositionen schutzlos gelassen werden und sich der Gesetzgeber durch eine abrupte Kursänderung in Widerspruch zu seinen vorangegangenen Regelungen gesetzt hat;¹⁶ diese aus dem Gebot der Rechtssicherheit und des daraus folgenden Vertrauensschutzes ergebende Grenze gilt auch für solche Gesetze, die ihre Wirkung auf Tatbestände erstrecken, deren Verwirklichung –wie hier- bereits begonnen hat.¹⁷ Denn im Vertrauen auf die Beständigkeit und Berechenbarkeit des Rechts, das der Staatsbürger dem ordnungsgemäß gesetzten Recht entgegenbringen darf und das es ihm ermöglicht, auf längere Zeit zu planen und zu disponieren, wird der Bürger getäuscht, wenn der Gesetzgeber an zurückliegende oder in der Entwicklung befindliche Tatbestände andere, ungünstigere Rechtsfolgen knüpft als diejenigen, auf welche sich der Steuerpflichtige bei seinen Dispositionen – wie hier angesichts der langjährig geltenden Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG-- einrichten konnte.¹⁸ Einem derart begründeten Vertrauensschutzanspruch muss der Gesetzgeber durch eine **angemessene Übergangsregelung** Rechnung tragen.¹⁹ Der Gesetzgeber muss jedenfalls diejenigen Fälle in eine dem schützenswerten Vertrauen des Steuerpflichtigen hinreichend Rechnung tragende Übergangsregelung einbetten, in denen ? wie hier ? die Vermögensübertragungen bereits abgeschlossen sind. Bei der Ausgestaltung der Übergangsregelung steht dem Gesetzgeber zwar ein weiter Gestaltungsspielraum zur Verfügung (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 51, 356, 368 f.; vom 10. April 1984 2 BvL 19/82, BVerfGE 67, 1, 15, m.w.N.), der aber durch die vorgesehene fünfjährige Übergangsfrist (§ 52 Abs. 23e EStG-E) –wie der Bundesrat zu Recht ausgeführt hat²⁰- wegen der regelmäßig fehlenden Möglichkeit einer Vertragsanpassung innerhalb dieser Frist nicht verfassungskonform ausgeschöpft würde.

II. Änderungsanträge zur Pendlerpauschale (Drucksachen 16/6374 und Antrag der Fraktion Bündnis 90/ Die Grünen vom 19. September 2007)

Der Deutsche Finanzgerichtstag hat bereits in der Sachverständigenanhörung zur Streichung der Pendlerpauschale für die ersten 20 km des Weges von der Wohnung zur Arbeitsstelle auf

¹⁶ Vgl. BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, BStBl II 2004, 284.

¹⁷ BVerfG-Urteile vom 19. Dezember 1961 [2.BvR 2/60](#), BVerfGE 13, 279, 283; in BVerfGE 101, 239, 263.

¹⁸ BVerfG-Beschluss in BVerfGE 18, 135, 144.

¹⁹ BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 51, 356, 368; vom 3. November 1982 1 BvR 900/78 u.a., BVerfGE 62, 117, 162; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2004 IX R 46/02, BStBl II 2004, 412; Heiderich, Übergangsvorschriften in der neueren Gesetzgebungspraxis, 1967, S. 77 ff., S. 81 ff.; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 387 ff., 389, m.w.N.).

²⁰ BR-Drucks. 544/1/07 S. 43.

die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Gesetzesänderung hingewiesen und dabei insbesondere auf die Entscheidung des BVerfG zur doppelten Haushaltsführung sowie dessen Feststellung Bezug genommen, dass es für „die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen ankommt, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und **zwangsläufigem, pflichtbestimmten Aufwand** andererseits“.²¹

Den sich daraus ergebenden Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung haben sich inzwischen **auch Finanzgerichte wie auch der Bundesfinanzhof angeschlossen**.²² Im Hinblick darauf geht der Deutsche Finanzgerichtstag unverändert davon aus, dass die frühere Rechtslage mit der Möglichkeit des uneingeschränkten Werbungskostenabzugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des **Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** geboten ist,²³ zumal vor dem Hintergrund der **Veränderungen auf dem Arbeitsmarkt** von Arbeitnehmern weite Wege zur Arbeitsstätte in hohem Maße nicht aufgrund freier Wahl des Wohnorts, sondern als **Mittel zur Beendigung der Arbeitslosigkeit** oder wegen Betriebsverlagerung an einen weiter entfernten Ort in Kauf genommen werden müssen und zumeist angesichts fehlender Sicherheit des Arbeitsplatzes eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar sein kann.

B. Änderungen der Abgabenordnung

I. Änderungen des § 42 AO

1. Notwendigkeit einer Definition des Missbrauchstatbestands

Durch die Neufassung soll erstmals eine Definition des „Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten“ in das Gesetz aufgenommen werden.

²¹ BVerfGE 107, 27 (49).

²² BFH-Beschluss vom 23. August 200 VI B 42/07; FG Niedersachsen, Vorlage-Beschluss vom 27. Februar 2007 8 K 549/06, EFG 2007, 6 (Aktenzeichen des BVerfG 2 BvL 1/07; vom 2. März 2007 7 V 21/07, EFG 2007, 773; FG des Saarlandes Vorlagebeschluss vom 22. März 2007 2 K 2442/06, EFG 2007, 853 (Aktenzeichen des BVerfG 2 BvL 2/07; aA FG Baden-Württemberg, Urteil vom 7. März 2007 13 K 283/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 23. Mai 2007 1 K 497/06; FG Köln, Beschluss vom 29. März 2007 10 K 274/07, EFG 2007, 1090; vgl. dazu auch Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz F 40 ff.; Tipke, BB 2007, 1525; Micker, DStR 2007, 1145 ; Wernsmann, DStR 2007, 1149.

²³ Vgl. BVerfGE 107, 27 (47 ff.)

a) Inhalt der Neuregelung

Ob die Gesetzesbegründung insoweit zu Recht unter Hinweis auf die „Kasuistik“ die Notwendigkeit einer Definition bejaht hat, unterliegt dem Spielraum des Gesetzgebers. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber im Übrigen gerade deshalb unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, um Rechtsanwendungslücken zu vermeiden.

Nach der vorgeschlagenen Neufassung liegt ein Missbrauch vor, „wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt wird, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Ungewöhnlich ist –so die Neufassung- eine Gestaltung, die nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde.“

b) Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung zum geltenden Recht

Bis auf das Merkmal „Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe durch den Steuerpflichtigen“ (dazu unter c) entspricht die Definition –wie auch die Gesetzesbegründung unter Verwendung des Begriffs der **typischen Gestaltung** belegt- im Wesentlichen der **Rechtsprechung zu § 42 AO**, nach der eine Gestaltung unangemessen ist, die verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht in der gewählten Weise vorgenommen hätten²⁴ und für die kennzeichnend ist, dass sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht auf außersteuerlichen Gründen, sondern allein auf dem Willen zu Steuervermeidung für einen Lebenssachverhalt beruht, der nach Wertung des Steuergesetzes besteuernswürdig ist, aber allein aufgrund der gewählten ungewöhnlichen Gestaltung keinen Steuertatbestand erfüllt.²⁵; Nicht unangemessen in diesem Sinn ist die **Wahl einer gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Gestaltungsoption**²⁶ oder eine Gestaltung, deren -billigenswertes- Ziel objektiv auf dem vom Steuergesetz vorgezeichneten „angemessenen“ zivilrechtlichen Weg nicht hätte erreicht werden können.²⁷ In der Praxis dürfte es allerdings bei bisher rechtlich nicht geregelten neu auftretenden Tatbeständen **schwierig** sein, eine „**Verkehrsauffassung**“ **festzustellen** sowie zu verifizieren, inwieweit der Gesetzgeber diese „zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt“ hat. Vor diesem Hintergrund ist ein **höheres Maß an Rechtsanwendungssicherheit** gegenüber der bisherigen Rechtslage und der dazu gefestigten

²⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 1996 VII R 67/95, BFH/NV 1996, 654, m.w.N.

²⁵ Vgl. BFH-Urteil vom 9. März 1994, II R 82/91, BFH/NV 1994, 903 m.w.N.

²⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 7. März 1996 V R 14/95, BStBI II 1996, 491.

²⁷ Vgl. BFH-Urteile vom 31. Juli 1991 II R 79/88, BFH/NV 1992, 410; vom 1. Juni 1994, II R 48/93, BFH/NV 1995, 162.

Rechtsprechung weder für die Finanzverwaltung noch für die Steuerpflichtigen ersichtlich nicht gegeben.

c) Nachweispflicht beachtlicher außersteuerlicher Gründe

Die Nachweispflicht beachtlicher außersteuerlicher Gründe für eine ungewöhnliche, dh nach der Gesetzesbegründung atypische Gestaltung ist in der bisherigen Diskussion über die Neufassung heftig angegriffen worden.

Dabei ist allerdings darauf hinzuweisen, dass **bereits nach geltendem Recht** und der dazu ergangenen Rechtsprechung die **Beweislast für beachtliche außersteuerliche Gründe bei dem Steuerpflichtigen** liegt.²⁸ Im Übrigen kann die Feststellung des Missbrauchs im Hinblick auf den Amtsermittlungsgrundsatz nach § 76 FGO wie das Gebot rechtlichen Gehörs § 96 FGO auch nach neuem Recht nur unter Ausschöpfung aller von den Steuerpflichtigen und dem Finanzamt benannten Beweismittel auch unter Einbeziehung aller für oder gegen einen Missbrauch sprechenden Indizien erfolgen²⁹

Vor diesem Hintergrund ist ebenfalls zweifelhaft, ob angesichts der gefestigten Rechtsprechung zur bisherigen Rechtslage, die das Anliegen des Gesetzgebers zur Beweislastverteilung zu Lasten des Steuerpflichtigen bereits berücksichtigt, die mit der Neufassung verbundenen Unsicherheiten der Rechtsanwendung zu rechtfertigen sind.

2. Konkurrenzregelung zu Missbrauchsregelungen materieller Steuergesetze

Gegen die Ergänzung des § 42 Abs. 2 AO bestehen im Interesse der Rechtssicherheit in der Frage der Konkurrenz zu entsprechenden Regelungen in materiellen Steuergesetzen keine Bedenken.

II. Einführung des § 138a AO

Die vom Bundesrat angeregte Einführung einer Meldepflicht für „Steuergestaltungen“³⁰ begegnet erheblichen rechtlichen Bedenken zum einen, weil es hinsichtlich ausländischer Anbieter kaum vollzogen werden könnte und damit **inländische Mitbewerber erhebliche**

²⁸ Vgl. BFH-Urteile vom 25. Mai 1976 [IV R 226-227/71](#), [BStBl II 1976, 561](#); vom 1. Juni 1989 [V R 74/87 BFH/NV 1990, 131](#); [Beschluss](#) 4. August 1987 [V B 16/87](#), [BStBl II 1987, 756](#).

²⁹ Vgl. BFH-Urteile vom 28. Januar 1992 [VIII R 7/88](#), [BStBl II 1993, 84](#); vom 10. September 1992 [V R 104/91](#), [BStBl II 1993, 253](#); vom 14. Juni 2005 [VIII R 37/03 BFH/NV 2005, 2161](#).

³⁰ BR-Drucks 544/1/07 S. 64

Wettbewerbsnachteile in Kauf nehmen müssten und weil diese Indienstrafnahme privater Anbieter zur Abwicklung künftiger Steuerrechtsfälle Dritter –ohne Entgelt- einen kaum zu rechtfertigenden **Eingriff in die wirtschaftliche Handlungsfreiheit betroffener Unternehmen** nach Art. 2 GG oder in deren Berufsfreiheit nach Art. 12 GG darstellen dürfte. Dies gilt umso mehr, als die zentrale Sammlung von allgemein zugänglichen Informationen über solche Steuergestaltungen einschließlich einer entsprechenden Auswertung der Angebote auf dem freien Markt die erwünschte Vorabinformation der Finanzverwaltung hinreichend gewährleistet.

Diese Anregung sollte deshalb vom Bundestag nicht aufgegriffen werden.