

# Abhandlungen

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, München\*

## Grundlagen und Grenzen administrativer Missbrauchsabwehr im gewaltengegliederten Verfassungsstaat

### Inhaltsübersicht

- I. Einleitung: Mehrdimensionale Missbrauchsverwirrung im Steuerrecht?
- II. Verfassungsrechtliche Impulse für effektive und verhältnismäßige Missbrauchsabwehr im Steuerrecht
- III. Zusammenwirken spezieller und allgemeiner Missbrauchsvorschriften im Steuerrecht
  1. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers und Folgerichtigkeitsgebot bei der Missbrauchsabwehr
  2. Grundsätzliche Sperrwirkung spezieller Missbrauchsvorschriften und Ausnahmen
    - a) Wertungsvorrang und -rückschlag spezieller Missbrauchsvorschriften
    - b) Ausnahme: Unechte Spezialvorschriften und missbräuchliche Vermeidung der speziellen Missbrauchsvorschrift
    - c) Sperrende Nachwirkung aufgehobener Spezialvorschriften?
  3. § 36a EStG als spezielle, typisierte Missbrauchsvermeidungsregelung ab 2016
- IV. Gebot des loyalen Zusammenwirkens der Staatsgewalten bei der Missbrauchsabwehr
  1. Kompetenzen und Kompetenzausübungsschranken im gewaltengegliederten Verfassungsstaat
  2. Achtung der legislativen Anwendungsentscheidung
  3. Schutzwirkung für Steuerpflichtige über das Rechtsstaatsprinzip
- V. Schranken für rückwirkende Missbrauchsabwehr
  1. Rückwirkungsschranken für den missbrauchsverhindernden Steuergesetzgeber
  2. Grenzen rückwirkender administrativer Missbrauchsabwehr
    - a) Vertrauensschutz durch früheren Nichtaufgriff der Finanzverwaltung?
    - b) Gesetzliches Rückwirkungsverbot
  3. Keine Vorwirkung eines künftigen Gesetzes
- VI. Keine Rückwirkung konstitutiver Missbrauchsnormen über den Umweg des § 42 AO
- VII. Schluss und Ergebnisse

*Missbrauchsabwehr ist im Steuerstaat ein legitimes Anliegen, das die Staatsgewalten arbeitsteilig verfolgen dürfen. Dabei ist aber eine Differenzierung nach den verschiedenen Funktionen der Staatsgewalten notwendig, weil das verfassungsrechtliche Dürfen des Gesetzgebers weiter reicht als das der den gesetzlichen Rahmen nur ausfüllenden Finanzverwaltung als freiheits-*

*verkürzende Eingriffsverwaltung. Im Gegensatz zur prospektiven Missbrauchsgesetzgebung gelten für rückwirkende Missbrauchsverhinderung zusätzliche verfassungsrechtliche Schranken. Anlass und Anschauungsexempel ist das BMF, Schr. v. 17.7.2017 zur „Steuerlichen Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“, wonach die Finanzverwaltung durch Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs über § 42 AO die erst ab 1.1.2016 eingeführte besondere Regelung des § 36a EStG faktisch bereits in früheren Zeiträumen anwenden will. Das Thema funktions- und zeitgerechter Missbrauchsabwehr im gewaltengegliederten Verfassungsstaat reicht aber weit über Dividendenarbitrage-Gestaltungen hinaus.*

*Preventing abuse is a legitimate concern in the tax state, which the state authorities are entitled to pursue on the basis of the division of powers. However, a differentiation according to the various functions of the state authorities is necessary here, because the constitutional right of the legislature extends further than that of the fiscal administration, which only fills the legal framework. In contrast to prospective abuse legislation, additional constitutional barriers apply to retroactive abuse prevention.*

### I. Einleitung: Mehrdimensionale Missbrauchsverwirrung im Steuerrecht?

Die Diskussion über steuerrechtliche Missbrauchsabwehr ist alt<sup>1</sup>, aber in jüngster Zeit aufgrund verschiedener Anstöße des Gesetzgebers, der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung belebt und intensiviert worden. Von „Missbrauchsverwirrung“ ist angesichts multipler Instrumente und Ebenen der Missbrauchsabwehr die Rede<sup>2</sup>. Dabei sind Transparenz und Einsichtigkeit Akzeptanzbedingung für die Steuergesetzgebung sowie für ihre Umsetzung durch den Rechtsanwender, so dass beim Missbrauchs**begriff** eine „Entwirrung“ geboten ist<sup>3</sup>. Eine Verwirrung ist aber überdies bei der Abgrenzung der Miss-

\* Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Diesem Beitrag liegt eine rechtsgutachterliche Untersuchung zugrunde, die die DekaBank Deutsche Girozentrale, Frankfurt/Main, ergebnisoffen beim Verfasser in Auftrag gegeben und auf deren Inhalt sie keinen Einfluss genommen hat.

1 Zur „energischen Bekämpfung des Steuerschiebertums in allen seinen Formen“ bereits Hensel, Steuerrecht<sup>3</sup>, 1933, 96.

2 Haarmann, Die Missbrauchsverwirrung, IStR 2018, 561.

3 Dazu Drüen, Ein neuer Missbrauchs**begriff** im deutschen internationalen Steuerrecht? in Jü. Lüdicke/Frotscher/L. Hummel, Steuerliche Entwick-