

Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung

aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Köln

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung: Missbrauchsvermeidung contra Steuervereinfachung
- II. Die Schwierigkeit der Definition der Steuerumgehung als Ausgangspunkt der spezialgesetzlichen Missbrauchsnormierung
- III. Steuersystematische Einordnung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsnormen
 - 1. Erfordernis und Methode der Einordnung
 - 2. Missbrauchsvermeidungszweck als Fiskalzweck
 - a) Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips
 - b) Einnahmeerzielung
 - c) Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats
 - 3. Vereinfachungszweck
 - 4. Lenkungszweck
- IV. Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften zu § 42 AO
- V. Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Normierung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände
 - 1. BVerfG zu spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungstatbeständen
 - 2. Art. 3 Abs. 1 GG als Handlungsauftrag und Schranke
 - a) Pflicht zur Herstellung von Lastengleichheit
 - b) Folgerichtigkeitsgebot
 - c) Leistungsfähigkeitsprinzip als Schranke
 - 3. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Typisierung durch spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften
 - 4. Gebot freiheitsschonender Besteuerung
 - 5. Rechtsstaatliches Bestimmtheitsgebot und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung
- VI. Europarechtlicher Rahmen für die Normierung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände
 - 1. Der missliebige Verlust von Steuersubstrat ist nicht per se Missbrauch
 - 2. Ermächtigung zu Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Sekundärrecht
 - 3. Missbrauchsvermeidung und Verlagerung von Steuersubstrat in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs
 - a) Verhinderung von Steuerumgehung und der Missbrauchsbegriff des Europäischen Gerichtshofs
 - b) Wahrung der ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse
 - c) Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsbefugnisse als Maßstab zur Beurteilung der „Künstlichkeit“ einer Konstruktion
- VII. Rückwirkung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote auf die verfassungsrechtliche Würdigung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften
- VIII. Fazit und Ausblick

I. Einleitung: Missbrauchsvermeidung contra Steuervereinfachung

Missbrauchsvermeidung hat sich zu einem der beherrschenden Themen der Steuergesetzgebung entwickelt¹ – und das, obwohl es in der öffentlichen Steuerreformdebatte kaum auftaucht. Dort zählen Steuersätze, Pendlerpauschale und Ehegattensplitting. Für filigrane Missbrauchsvermeidungsvorschriften, deren Komplexität das Maß des Versteh- und Anwendbaren oftmals überschreitet, interessiert sich der Wähler nicht. Missbrauchsvermeidungsvorschriften blühen im Verborgenen. Oder besser gesagt, sie wuchern. Der politischen Kontrolle sind sie schon deshalb weitgehend entzogen, weil sie sich selbst den Fachpolitikern kaum erschließen. Sie werden ersonnen von Finanzbeamten für Finanzbeamte und passieren den Deutschen Bundestag inhaltlich weitgehend unkontrolliert.

Die jüngsten Reformgesetze bieten reiches Anschauungsmaterial. Die bemessungsgrundlagenverbreitenden Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 werden vom Gesetzgeber zu einem Großteil in den Kontext der Vermeidung von Steuerumgehungen und der Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats² gestellt. Dies gilt etwa für die gegen die Wertpapierleihe gerichtete Vorschrift des § 8b Abs. 10 KStG³, die Nachfolgeregelung zum Mantelkauf in § 8c KStG⁴, den Steueratbestand der Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 Sätze 9, 10 AStG⁵ und in besonderem Maße für die Zinsschrankenregelung des § 4h EStG in Verbindung mit den neuen Gesellschafterfremdfinanzierungsregelungen in § 8a Abs. 2 und 3 KStG⁶. Dabei hat die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 KStG allein die Aufgabe, Steuergestaltungen zur Inanspruchnahme der Ausnahmen von der Zinsschranke auszuschneiden. Man hat es für erforderlich gehalten, die Missbrauchsvor-

1 Zum Teil bereits in den Titeln der Änderungsgesetze deutlich, s. z.B. Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und Bereinigung des Steuerrechts (StMBG) v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310; Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3685; Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006, BGBl. I 2006, 1095.

2 Als übergeordnetes Ziel des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 s. BT-Drucks. 16/4841, 1, 29 ff.

3 BT-Drucks. 16/4841, 34, 75.

4 BT-Drucks. 16/4841, 34 f.

5 BT-Drucks. 16/4841, 34: „Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland erschweren“.

6 BT-Drucks. 16/4841, 31: „Bekämpfung steuermindernder Gestaltungen“.

schrift des § 4h EStG mit weiteren Missbrauchsvorschriften zu flankieren – so ausgeprägt sind Argwohn und Perfektionsdrang des Missbrauchsvermeidungsgesetzgebers⁷. Das Jahressteuergesetz 2008⁸ verschärft – rechtsprechungsbrechend⁹ – § 18 Abs. 3 UmwStG und erstreckt in § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG – allerdings mit der Möglichkeit des entlastenden Drittvergleichs – das Verbot der Teilwertabschreibung auf Beteiligungen auf Gesellschafterdarlehen. Gleichzeitig wird der Versuch unternommen, die Hinzurechnungsbesteuerung in § 8 Abs. 2 AStG durch Anfügung eines Motivtests den Anforderungen der Rechtssache *Cadbury Schweppes*¹⁰ anzupassen. Der Entwurf eines Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 28.1.2008¹¹ flankiert die umfassende Begünstigung des Betriebsvermögens mit komplexen Vorschriften, die eine missbräuchliche Inanspruchnahme und Zweckverfehlung verhindern sollen.

Trotz ihrer wachsenden Bedeutung haben sich Rechtsprechung und Schrifttum bisher kaum systematisch mit dem Phänomen der spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnormen befasst. Zwar gibt es zahllose Monographien und Beiträge zu § 42 AO¹², ebenso zu einzelnen spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften wie § 8a KStG oder § 15a EStG¹³. Doch übergreifende Untersuchungen sind rar¹⁴.

Diese Vernachlässigung des Phänomens der Missbrauchsgesetzgebung steht in deutlichem Widerspruch zu der Prominenz, die das Thema Steuervereinfachung nicht nur in der politischen, sondern auch in der wissenschaftlichen Debatte genießt¹⁵. Dabei ist es gerade die Missbrauchsvermeidungsgesetzgebung, die im Verborgenen die öffentlich bekundeten Steuervereinfachungsversprechen konterkariert. Führt man sich vor Augen, was das Steuerrecht in besonderem Maße kompliziert macht, so sind dies in der Einkommensteuer neben Abgrenzungsproblemen aufgrund des Einkünfte dualismus und der Anwendung von Ausnahmebestimmungen vor allem die spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnormen. Dabei hängt beides zusammen. Denn Steuervergünstigungen und sonstige Ausnahmebestimmungen müssen durch Missbrauchsvermeidungsvorschriften abgesichert wer-

den, um eine planwidrige Inanspruchnahme von Steuervorteilen zu verhindern.

Ein aktuelles Beispiel liefert die Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte. Der Vorteil, Fremdkapitalentgelte in Zukunft mit einer abschließend niedrigen Belastung von rund 26,4 % (ESt und SolZ) beziehen zu können, verleitet zu Gestaltungen, sonstige Einkünfte (insbesondere Dividenden) in Zinsen umzuqualifizieren. Der Gesetzgeber versucht, dies mit der Missbrauchsvermeidungsvorschrift des neuen § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c EStG zu verhindern, indem er in bestimmten Fällen Gesellschafterdarlehen von der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes ausschließt und stattdessen der regulären Tarifbelastung unterwirft. Damit ist eine neue komplexe Gesellschafterfremdfinanzierungsvorschrift entstanden.

Missbrauchsvermeidungsvorschriften blähen das Gesetz auf. Es handelt sich regelmäßig um Buchstabenparagrafen (z.B. §§ 2a; 4h; 15 b EStG) oder Buchstabenabsätze (z.B. §§ 4 Abs. 4a; 20 Abs. 2 b EStG), die sich nur schwer in die bestehende Struktur einfügen. Sprachlich sind sie häufig ungenießbar¹⁶. Ellenlange Absätze und Unterabsätze mit oft bandwurmartigen Sätzen behindern das Verständnis ebenso wie verschachtelte Strukturen. § 4h EStG gibt ein besonders abschreckendes Beispiel. *Unklare Konzepte* verursachen Auslegungsprobleme¹⁷. Deshalb bergen die spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften, man denke z.B. an § 15a EStG oder die Überentnahmeregelung des § 4 Abs. 4 a EStG¹⁸ – beide behandeln keine Randphänomene, sondern bestimmen den Steuerberatungsalltag –, ein besonders hohes Konfliktpotential. Sie sind überproportional häufig Gegenstand der Rechtsprechung. Außerdem handelt es sich in besonderem Maße um *experimentelle Gesetzgebung*. In der Regel gelingt es dem Gesetzgeber nicht, den Missbrauchsfall auf Anhieb klar zu fassen. Also bedarf es verschiedener Änderungen, mit denen er sich herantastet¹⁹. All dies macht die Missbrauchsgesetzgebung zu einer der Hauptursachen der Kompliziertheit des Steuerrechts und zwingt, wenn Forderung nach und Vorschläge zur Steuervereinfachung ernst genommen werden sollen, zu einer intensiven

7 Siehe auch *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3 (13): „Weitgehende Missbrauchsphobie“.

8 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

9 Dazu unten V.2.b.

10 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995.

11 BT-Drucks. 16/7918 v. 28.1.2008, insb. Ausschluss von Betrieben mit überwiegendem Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG-E); Arbeitsplatzklausel (§ 13a Abs. 4 ErbStG-E); Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 ErbStG-E).

12 Umfassend nachgewiesen bei *P. Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 AO vor Rz. 1 (2008).

13 Wobei die Einordnung von § 15a EStG als Missbrauchsvermeidungsvorschrift zweifelhaft ist. Zwar hat der Gesetzgeber bei der Einführung von § 15a EStG als Gesetzeszweck u.a. die Bekämpfung von Verlustzuweisungsgesellschaften angegeben (BT-Drucks. 8/3648, 16); s. die harsche Kritik von *B. Knobbe-Keuk*, StuW 1981, 97 ff. § 15a EStG enthält aber die allgemeine Regelung eines Verlusttragungsprinzips als Ausdruck der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, s. *J. Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, 2008, § 18 Rz. 42.

14 Siehe in erster Linie *G. Crezelius*, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1995, 313; *F. Roser*, Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“, FR 2005, 178 ff.

15 Vgl. nur 22. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Tagungsband hrsg. von *P. Fischer*, DSTJG 21 (1998), wo Missbrauchsabwehr als Ursache der Kompliziertheit nur am Rande bei *P. Quantschnigg*, DSTJG 21 (1998), 129 (138) Erwähnung findet.

16 Siehe schon *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 1993, § 11a III zu § 15a EStG: „Es muss alles möglichst kompliziert, verschachtelt, detailliert, perfektionistisch geregelt sein, ohne dass eine perfekte Regelung erreicht wird. Die neue Bestimmung des § 15a EStG ist schlicht eine Missgeburt.“

17 Am Beispiel der Funktionsverlagerung *R. Roser*, EStB 2008, 35 ff.

18 Kritik an den mannigfaltigen Ungereimtheiten von § 4 Abs. 4 a EStG etwa *G. Crezelius* in *P. Kirchhof* (Hrsg.), EStG Kompaktkommentar⁷, 2007, § 4 Rz. 161 ff.

19 Eines von vielen Beispielen bilden die verschiedenen Anläufe zur Normierung einer gegen Verlustzuweisungsmo-

Befassung mit Notwendigkeit und Grenzen spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderung.

In der Neufassung von § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 hat die spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift als „*Regelung in einem Einzelsteuergesetz, ... die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient*“ nun als eigene Kategorie Einzug in das Gesetz gefunden. Dies soll zum Anlass genommen werden, das Phänomen der speziellen Missbrauchsabwehr grundsätzlich zu betrachten. Hierzu sollen zunächst Grundsätze zur Identifikation und steuersystematischen Einordnung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsnormen entwickelt werden, um sodann die verfassungs- und europarechtlichen Rahmenbedingungen zu erörtern. Ziel ist es, Maßstäbe der Gesetzesauslegung, der rechtlichen Überprüfung ebenso wie der Normierung von Missbrauchsvermeidungsnormen zu gewinnen.

II. Die Schwierigkeit der Definition der Steuerumgehung als Ausgangspunkt der spezialgesetzlichen Missbrauchsnormierung

Bevor der Gesetzgeber ans Werk geht, in Einzelgesetzen Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen zu normieren, müsste er sich zunächst Klarheit über den Regelungsgegenstand verschaffen. Allzu populär ist die gesetzgeberische Begründung, eine Steuerverschärfung diene der Missbrauchsabwehr. Häufig jedoch bleibt es bei der Behauptung. Der Missbrauch, um dessen Abwehr es geht, wird nicht näher spezifiziert²⁰.

Der *Missbrauch* rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten ist zunächst von dem seitens des BVerfG schon in den 50er Jahren des letzten Jahrhunderts anerkannten Recht des Steuerpflichtigen abzugrenzen, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat²¹. Es gibt keine patriotische Pflicht, möglichst hohe Steuern zu zahlen. Solange der Steuergesetzgeber anknüpfend an die zivilrechtliche Einkleidung unterschiedlich hohe Steuerlasten für gleiche wirtschaftliche Sachverhalte normiert, steht es dem Steuerpflichtigen zunächst frei, die Gestaltung zu wählen, in der er möglichst wenig Steuern zahlt. Mit der speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschrift kann der Gesetzgeber dieser Gestal-

tungsfreiheit Grenzen setzen. Gerät er dadurch jedoch in Konflikt mit anderweitigen höher- oder gleichrangigen Prinzipien (etwa Realisationsprinzip, Nettoprinzip), bedarf er hierfür der Rechtfertigung durch den Missbrauchsvermeidungszweck (dazu V).

Von der Steuerhinterziehung grenzt sich der Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten dadurch ab, dass der Steuerpflichtige den Sachverhalt offen legt. Das Finanzamt kennt die Fakten, wird aber möglicherweise über die Motive im Unklaren gelassen. Allerdings können die Übergänge durchaus fließend sein, wenn nämlich die wahren Motive einer Gestaltung verschleiert werden, der Sachverhalt unvollständig vorgetragen wird²². Dann wird aus der legalen Steuerumgehung die strafbare Steuerhinterziehung. Sachverhaltskonstellationen, die besonders *hinterziehungsanfällig* sind, können dem Gesetzgeber Anlass zu Sonderregeln geben (z.B. Abgeltungsteuer auf Zinsen, Steuerbefreiung von Trinkgeldern, Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer), ohne dass es sich um eine spezialgesetzliche Regelung zur *Verhinderung von Steuergestaltungen* handelt (näher unten III.1).

Aus der systematischen Stellung ergibt sich, dass mit der in der Konkurrenzregel des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO angesprochenen spezialgesetzlichen Regelung nur eine Norm gemeint sein kann, die Umgehungen i.S.v. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO verhindert²³. Positiv lässt sich die von § 42 AO erfasste Steuerumgehung als durch den Missbrauch *qualifizierte* Steuergestaltung definieren²⁴. Der Steuerpflichtige wählt einen dem wirtschaftlichen Sachverhalt *unangemessenen* Weg, um die Steuerlast zu reduzieren. Während die Generalklausel des § 42 AO den Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten bisher nicht definierte, sondern voraussetzte, hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2008 in § 42 Abs. 2 AO eine Legaldefinition eingeführt:

„¹Ein 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. ²Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

delle gerichteten Norm. Der durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 eingeführte § 2b EStG wurde im Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 23.12.2005, BGBl. I 2005, 2683 durch § 15b EStG ersetzt, um alsbald durch Einfügung eines § 20 Abs. 2 b EStG (JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878) auch für Kapitaleinkünfte für anwendbar erklärt zu werden.

20 So sucht man in der Begründung zum Unternehmensteuergesetz 2008 (BT-Drucks. 16/4841) vergeblich nach einer Erklärung, welche Missbrauchsfälle § 4h EStG oder § 8c KStG konkret erfassen sollen und warum der befürchtete Missbrauch Regelungen dieses Zuschnitts erforderlich macht.

21 BVerfG v. 14.4.1959 - 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237, 250 (getrennte Veranlagung); st. Rspr. im Zusammenhang mit § 42 AO, vgl. etwa BFH v. 29.11.1982 - GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 (277); BFH v. 2.3.1966 II 113/61, BStBl. III 1966, 509

(510); BFH v. 28.1.1972 - VIII R 4/66, BStBl. II 1972, 322 (323); BFH v. 17.4.1974 - II R 4/67, BStBl. II 1974, 521; BFH GrS v. 29.11.1982 - GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 (277); BFH v. 12.7.1988 - IX R 149/83, BStBl. II 1988, 942 (943); BFH v. 16.1.1996 - IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214 (215). Einhellig auch das Schrifttum, vgl. etwa J. Isensee in FS H. P. Ipsen, 1979, S. 409 (425); K.-D. Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 2; G. Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung, S. 219; K. Blesinger in Kühn/von Wedelstädt, AO und FGO¹⁸, 2004, § 42 AO Rz. 3.

22 BFH v. 1.2.1983 - VIII R 30/80, BStBl. II 1983, 534 (2. Leitsatz); E. Schlüchter, Steuerberatung als strafrechtliches Risiko?, 1986, S. 56; P. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 56 a.E. (2008).

23 Ebenso K.-D. Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 18 (Nov. 2007).

24 G. Crezelius, StuW 1995, 313 (321).

Im Einzelnen lässt dieser Definitionsversuch – wie *Klaus-Dieter Drüen* in diesem Heft scharfsichtig herausarbeitet²⁵ – vieles offen²⁶, operiert mit unbestimmten Rechtsbegriffen und verunklart durch die Verwendung von Begrifflichkeiten, die von der bisherigen Rechtsprechungspraxis abweichen.

Hinsichtlich der Möglichkeit, sich von dem aus der Unangemessenheit der Gestaltung resultierenden Missbrauchsvorwurf entlasten zu können, enthält § 42 AO i.d.F des JStG 2008 indes eine zu begrüßende Klarstellung. Bisher war umstritten, welche Rolle die subjektive Komponente spielt. Bedarf es neben dem objektiven Tatbestand der Unangemessenheit der Gestaltung auch einer Missbrauchsabsicht? Ist Anlass der Besteuerung die böse Gesinnung²⁷ oder das gute Ergebnis? Während 1. und 3. Senat des BFH in ständiger Rechtsprechung eine Umgehungsabsicht fordern²⁸, die freilich im Wege des Indizienbeweises vermutet werden kann, wenn die gewählte Gestaltung unangemessen ist, lehnte der 5. Senat ein subjektives Erfordernis von vornherein ab²⁹. Nach der ab 2008 geltenden Gesetzesfassung kommt es hingegen sehr wohl auf die Motive an. § 42 Abs. 2 S. 2 AO ermöglicht dem Steuerpflichtigen nun ausdrücklich, den Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe zu führen. Zwar muss ihm nicht positiv eine Umgehungsabsicht nachgewiesen werden, er kann sich aber entlasten³⁰, wobei allerdings das Tatbestandsmerkmal der „Beachtlichkeit“ der außersteuerlichen Gründe Konfliktpotential bergen dürfte. Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften weichen gerade in diesem Punkt regelmäßig vom allgemeinen Tatbestand der Steuerumgehung ab, indem sie den Missbrauch unwiderleglich typisieren. Der Einwand außersteuerlicher Gründe ist damit von vornherein abgeschnitten, was im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Missbrauchstypisierung problematisch sein kann (s. V.3.). Dies gilt insbesondere für die mit Sperrfristen operierenden Missbrauchstatbestände zur Beschränkung der im Zuge von Unternehmensumstrukturierungen gewährten Steuervorteile.

Nachdem der Gesetzgeber die zunächst mit dem Referentenentwurf eines neuen § 42 AO vom 14.6.2007³¹

verfolgte Absicht einer weitgehenden Beweislastumkehr aufgegeben hat, wird sich zeigen müssen, inwieweit er mit der jetzt verabschiedeten Fassung sein Ziel³² einer effektiveren Anwendung von § 42 AO erreicht hat³³. Die Neufassung von § 42 AO ist ebenso wie die Inflation spezieller Missbrauchstatbestände eine Reaktion auf die restriktive § 42 AO-Rechtsprechung des BFH³⁴. Allerdings scheint der Gesetzgeber auch der Effektivität der von ihm so reichhaltig eingesetzten spezialgesetzlichen Missbrauchstypisierungen nicht zu trauen. Deshalb versucht er im anhaltenden Streit mit der Rechtsprechung³⁵ um das Verhältnis zwischen Generalklausel und spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen durch eine Neuformulierung der zuvor in § 42 Abs. 2 AO normierten Konkurrenzregel³⁶ die Oberhand zu gewinnen, indem der spezialgesetzlichen Norm zwar Vorrang eingeräumt, § 42 AO aber zugleich als Auffangtatbestand normiert wird. Die Anwendung dieser Konkurrenzregel setzt – ungeachtet ihres noch näher zu klärenden Regelungsgehalts (s. IV.) – voraus, dass sich eine Norm als „Regelung in einem Einzelsteuergesetz, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient“ identifizieren lässt.

III. Steuersystematische Einordnung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsnormen

1. Erfordernis und Methode der Einordnung

Um durch spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften aufgeworfene Auslegungsfragen³⁷ und ihr Verhältnis zu § 42 AO zu klären, aber auch als Ausgangspunkt ihrer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung, bedarf es zunächst einer steuersystematischen Einordnung anhand der Unterscheidung zwischen Fiskalzweck- und Sozialzweck- oder Lenkungsnormen sowie Vereinfachungszwecknormen³⁸. Möglicherweise handelt es sich aber auch um eine eigenständige Kategorie³⁹. Hiervon scheint die Konkurrenzregelung des § 42 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO auszugehen.

Ausgangspunkt der Einordnung einer Norm anhand ihres Gesetzeszwecks sind Wortlaut und Gesetzesbe-

25 *K.-D. Drüen*, in diesem Heft, S. 154; und zuvor *ders.*, Ubg 2008, 31 ff.

26 Siehe auch die scharfe Kritik von *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 61 ff. (2008).

27 Ablehnend *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 104 (2008).

28 BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (536); ebenso BFH v. 24.11.2000 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787 (792).

29 BFH v. 23.2.1989 – V B 60/88, BStBl. II 1989, 396 (399); BFH v. 10.9.1992 – V R 104/91, BStBl. II 1993, 253 (255).

30 Zum Verhältnis von Missbrauchsvorwurf und „Reaktionsnachweis“ s. *K.-D. Drüen*, Ubg. 2008, 31 (37).

31 Mit folgendem Wortlaut: „Wird eine zu einem Steuervorteil führende rechtliche Gestaltung gewählt, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzten rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Beachtliche außersteuerliche Gründe liegen vor, wenn die Gestaltung von einem verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ungeachtet des Steuervorteils gewählt worden

wäre. Ist es schwierig nachzuweisen, dass beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen, können sich der Steuerpflichtige und die Finanzbehörde darüber verständigen, inwieweit die gewählte Gestaltung steuerlich zu berücksichtigen ist.“; dazu *G. Crezelius*, DB 2007, 1428.

32 Siehe die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 16/6290, 81.

33 Zweifelnd z.B. *D. Gosch* in FS W. Reiß, 2008, 597 (602 f.).

34 Siehe *G. Crezelius*, StuW 1995, 313 (315).

35 Nachweise s. unten FN 60.

36 Eingeführt durch Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794 (3803).

37 Zur Auslegung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände s. *F. Roser*, FR 2005, 178.

38 Zur Bedeutung der Zuordnung s. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 83 ff.; *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, 2008, § 4 Rz. 25.

39 Zum Gesetzeszweck der Verhinderung von Steuerumgehungen z.B. BFH v. 5.7.1961 – II 226/59 U, BStBl. III 1961, 389 (390); BFH v. 3.12.1969 – II 162/65, BStBl. II 1970, 279; der Verhinderung von Missbräuchen BFH v. 22.4.1988 – III R 85/84, BStBl. II 1988, 738 (739).

gründung. Indes reicht es nicht aus, einen Zweck bloß zu behaupten, vielmehr muss er in Tatbestand und Rechtsfolge erkennbar umgesetzt sein⁴⁰. Von spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften kann nur dann gesprochen werden, wenn der Missbrauchsvermeidungszweck im Tatbestand dergestalt zum Ausdruck gekommen ist, dass der Gesetzgeber als missbräuchlich angesehene Gestaltungen typisiert, d.h. den Missbrauch in sachlicher, zeitlicher oder persönlicher Hinsicht konkretisiert⁴¹, um hieran anknüpfend bestimmte Steuerfolgen auszuschließen bzw. anzuordnen. Nicht ausreichend für die Annahme einer spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnorm ist es, wenn der Gesetzgeber eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass einer generellen Regelung nimmt, wie dies z.B. in § 8c KStG geschehen ist. Vielmehr muss sich die Norm auf die Typisierung von *Missbrauchsfällen beschränken*.

Von den spezialgesetzlichen Vorschriften zur Vermeidung missbräuchlicher, aber legaler Steuergestaltungen abzugrenzen sind ferner jene Tatbestände, die einer *gesetzeswidrigen* Inanspruchnahme von Steuervergünstigungs- oder Abzugstatbeständen vorbeugen sollen. So geht es etwa bei der – zumindest auch auf Missbrauchsabwehr gestützten⁴² – Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht um die Vermeidung legaler Steuerumgehungen, sondern um die Abwehr von Steuerhinterziehung⁴³.

2. Missbrauchsvermeidungszweck als Fiskalzweck

a) Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Ebenso wie die Generalklausel des § 42 AO dienen spezielle Missbrauchsvermeidungsnormen dazu, die Belastungsentscheidung unabhängig von der gewählten zivilrechtlichen, in selteneren Fällen öffentlich-rechtlichen Gestaltung durchzusetzen. Sie sind Ausdruck wirtschaftlicher Betrachtungsweise⁴⁴, indem Sachverhalte gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, aber unterschiedlicher rechtlicher Ausgestaltung gleichgestellt werden. Folglich handelt es sich um Fiskalzwecknormen⁴⁵.

b) Einnahmeerzielung

Als Fiskalzwecknormen dienen Missbrauchsvermeidungsnormen der staatlichen Einnahmeerzielung, jedoch ohne dass ihnen ein *eigenständiger* Einnahmeer-

zielungszweck zugrunde liegt. Sie ergänzen einen Grundtatbestand lediglich⁴⁶. Es geht um konsequente Durchsetzung einer *bestehenden* Belastungsentscheidung⁴⁷, nicht um die Konstituierung einer *neuen* Belastungsentscheidung.

Überschießende Missbrauchsvermeidungsnormen, die entweder tatbestandlich außerhalb der Bandbreite verfassungsrechtlich zulässiger Typisierung (dazu V.3.) Gestaltungen erfassen, die nicht durch Missbrauch qualifiziert sind, oder eine Rechtsfolge anordnen, die über das hinausgeht, was eine angemessene Gestaltung ausgelöst hätte, sind hinsichtlich ihrer überschießenden Tendenz nicht durch den Missbrauchsvermeidungszweck gerechtfertigt⁴⁸. Normen, die ihre Begründung – wie der neue § 8c KStG – ausschließlich in der Erzielung von Einnahmen finden und hierzu das Leistungsfähigkeitsprinzip systematisch durchbrechen, statt typisierend zu seiner Verwirklichung beizutragen, sind zwar ebenfalls (gegebenenfalls verfassungswidrige) Fiskalzwecknormen, aber keine spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften⁴⁹.

c) Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats

Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die speziell im grenzüberschreitenden Sachverhalt zur Anwendung kommen, sind nur zum Teil – nämlich nur dann, wenn sie ausschließlich im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern („Steuroasen“) zur Anwendung kommen (z.B. § 2 AStG; 7 ff. AStG; nicht dagegen § 6 AStG) – gegen die Erlangung von Steuervorteilen gerichtet. Im Übrigen geht es dem Gesetzgeber in erster Linie darum, dass die Besteuerung statt im Ausland in Deutschland erfolgen soll. So soll laut Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 das deutsche Steuersubstrat gesichert, die Erosion der deutschen Steuerbasis verhindert sowie der Verlagerung von Erträgen ins Ausland entgegengewirkt werden⁵⁰. Ob der Steuerpflichtige aus der grenzüberschreitenden Gestaltung tatsächlich Vorteile bezieht, spielt dann keine Rolle.

Der Gesetzgeber entfernt Missbrauchsvermeidungsvorschriften im grenzüberschreitenden Kontext von den Wertungen des § 42 AO, wenn – wie etwa bei der Zinsschranke des § 4h EStG oder der Funktionsverlagerung des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG – weder die Unangemessenheit der vom Steuerpflichtigen gewählten Gestaltung noch ein vorteilhaftes Ergebnis Anknüp-

40 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147): „erkennbare Entscheidung“ des Gesetzgebers; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 80 f.; K.-D. Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz. 285; Musil/Volmering, BB 2008, 12 (15); allgemein Müller/Christensen, Juristische Methodik⁸, 2002, Rz. 96, 364; K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶, 1991, S. 328 ff.

41 K.-D. Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 18 (Nov. 2007).

42 Insb. im Hinblick auf die wegen Art. 13 GG eingeschränkten Aufklärungsmöglichkeiten; s. hierzu (im Ergebnis ablehnend) A. Leisner-Egensperger, FR 2006, 1018 (1023, 1027 f.). Das BVerfG hat die Schwierigkeit der Überprüfung als Rechtfertigungsgrund von Einschränkungen der Abzugsfähigkeit akzeptiert s. BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (310 f.).

43 Siehe auch schon oben II.

44 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 5 Rz. 95.

45 Scheinbar a.A. K.-D. Drüen, StuW 2008, 3 (13), der zwischen Fiskalzwecknormen und „typisierenden Missbrauchsnormen“ unterscheidet.

46 BFH v. 3.12.1969 – II 162/65, BStBl. II 1970, 279 (281): „Ergänzungstatbestand“.

47 H. Hahn, DStZ 2005, 183 (185).

48 Ebenso F. Roser, FR 2005, 178 (182); J. Thiel, FR 2007, 729 (730).

49 Ausführlich J. Hey, BB 2007, 1303 (1306 f.).

50 Vgl. Begründung des Entwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, 1.

fungspunkt der Besteuerung ist, sondern allein das Resultat des Abflusses oder auch nur vermeintlichen Abflusses von Steuersubstrat aus dem Inland in das Ausland. Dabei ist der Verlust von Steuersubstrat für sich betrachtet kein Kriterium zur Identifizierung missbräuchlicher Gestaltungen. Ob Deutschland in grenzüberschreitenden Sachverhalten das Besteuerungsrecht beanspruchen kann, richtet sich zum einen nach der Definition der inländischen Einkünfte in § 49 EStG, zum anderen nach den in der Vergangenheit abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen bzw. EU-Richtlinien. Gestaltungen, die Gewinne im Ausland statt im Inland anfallen lassen, können nicht per se als Missbrauch eingestuft werden. Schließlich gibt es keine allgemeine Regel des Vorrangs von Inlandsgewinnen. Der Verlust von Steuersubstrat als solcher indiziert keinen Missbrauch, solange der Steuerpflichtige Tatbestände tatsächlich verwirklicht, für die Deutschland zuvor auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Die Zinsschranke des § 4h EStG macht das Dilemma besonders deutlich. Von dem ursprünglich auf Gesellschafterfremdfinanzierungen beschränkten § 8a KStG und dem zugrunde liegenden Problem der gegenläufigen Zuweisung der Besteuerungsrechte für Unternehmensgewinne zum Staat der Tochtergesellschaft und für Zinserträge zum Staat der Muttergesellschaft⁵¹ hat sich die Zinsschranke so weit entfernt, dass der Charakter als Missbrauchsvermeidungsvorschrift nur noch schemenhaft zum Ausdruck kommt. Die Vorschrift erfasst jedwede Fremdfinanzierung von Konzerngesellschaften, und zwar - zur Vermeidung europarechtswidriger Diskriminierungen - auch den reinen Inlandsfall (dazu unten VII.), obwohl eine Gefährdung des inländischen Steuersubstrats oder ein irgendwie gearteter Steuervorteil hier von vornherein ausscheidet. Die Zinsschranke richtet sich entgegen der Gesetzesbegründung keineswegs nur gegen eine „allein aus steuerlichen Gründen hohe Fremdkapitalquote“⁵². Die Gründe für die Fremdkapitalisierung spielen überhaupt keine Rolle; ein Motivtest ist nicht vorgesehen. Allenfalls im Tatbestandsmerkmal der Konzernangehörigkeit des Betriebes (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG) und dem Eigenkapitalquotenvergleich im Rahmen der sog. *Escapeklausel* (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) kommen Aspekte einer Missbrauchstypisierung noch ansatzweise zum Ausdruck, indem auf die Einflussnahmemöglichkeit und die Üblichkeit - wohlgermerkt *nicht* Angemessenheit - der Fremdkapitalausstattung im Vergleich zum Gesamtkonzern abgestellt wird.

Schließlich lässt sich von einem Verlust von Besteuerungsrechten nur dann sprechen, wenn diese zuvor der Bundesrepublik zustanden, wie dies etwa für un-

ter deutscher Steuerjurisdiktion entstandene stille Reserven bejaht werden kann, nicht aber für zukünftige Gewinne als Gewinnpotentiale, wie sie von § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG erfasst werden sollen⁵³.

3. Vereinfachungszweck

Spezielle Missbrauchsvermeidungsnormen verfolgen darüber hinaus, jedenfalls soweit sie Tatbestände typisieren, die andernfalls anhand von § 42 AO als Steuerumgehungen eingestuft werden müssten, den Zweck der Vereinfachung. Aus der *Sicht des Steuerpflichtigen* wirkt die spezialgesetzliche Normierung insofern vereinfachend, als - sieht man einmal von der ungeklärten Frage eines möglichen Rückgriffs auf § 42 AO ab (dazu unten IV.) - das Risiko des Missbrauchsvorwurfs reduziert wird. Durch genau festgelegte „save haven“ (Freibeträge, Freigrenzen, Fristen)⁵⁴ wird Rechtssicherheit erzeugt. Dem *Vereinfachungsinteresse der Finanzverwaltung* wird in besonderem Maße dadurch Rechnung getragen, dass spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften regelmäßig als unwiderlegliche Typisierungen ausgestaltet sind. Soweit in Einzelfällen der Gegenbeweis möglich ist (z.B. - aus europarechtlichen Gründen⁵⁵ - § 8 Abs. 2 AStG i.d.F. des JStG 2008), bleibt es zumindest bei der Beweislastumkehr zugunsten des Fiskus. Allerdings wird die Vereinfachungswirkung in praxi durch die vielfach überkomplexe Ausgestaltung der Missbrauchstypisierungen konterkariert.

4. Lenkungszweck

Spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften erzeugen darüber hinaus Gestaltungswirkungen. Dass Fiskalzwecknormen auf das Verhalten der Steuerpflichtigen einwirken, wenn unterschiedliche Verhaltensalternativen unterschiedliche Steuerlasten nach sich ziehen, ist nichts Ungewöhnliches und in der Regel unbeabsichtigt⁵⁶. Im Unterschied hierzu sind die Gestaltungswirkungen von Missbrauchsvermeidungsvorschriften jedoch jedenfalls zum Teil intendiert. Der Steuerpflichtige soll von der Verwirklichung des als Missbrauch typisierten Verhaltens abgehalten werden. Hierzu bedient sich der Gesetzgeber auch des *Abschreckeffekts* übermäßig komplizierter und unklar abgefasster Normen. So ist nach verbreiteter Auffassung der Eigenkapitalquotenvergleich in § 4h EStG zur Erlangung erweiterter Abzugsmöglichkeiten mit derartiger Unsicherheit behaftet, dass der Steuerpflichtige gut beraten ist, die Grenze von 30 % Zinssaldo im Verhältnis zum EBITDA nicht zu überschreiten⁵⁷. In ähnlicher Weise entfaltete der frühere § 2b EStG⁵⁸ mit seiner Häufung unbestimmter Rechtsbe-

51 Vgl. O. H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 909 ff., 915 f.; M. Maiterth, StuW 2005, 47 (56 f.).

52 BT-Drucks. 16/4841, 31 (Hervorhebung nur hier).

53 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 85; s. die Kritik von G. Frotscher, FR 2008, 49 (54): Gewinnpotentiale, die auf Standortvorteilen im Ausland beruhen, können nicht zu Besteuerungsgrundlagen in Deutschland führen.

54 Zur Technik s. F. Roser, FR 2005, 178 ff.

55 BT-Drucks. 16/6290, 40, 91.

56 D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln 1983, S. 206 ff.

57 J. Thiel, FR 2007, 729 (731) spricht von der „mangelnden Schutzwirkung der Escapeklausel“; ähnlich P. Schwarz, IStR 2008, 11 (13): Nutzlosigkeit der Escapeklausel aufgrund der zu geringen Toleranzgrenze.

58 Eingeführt durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402; aufgehoben und durch § 15b EStG ersetzt durch Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmo-

griffe abschreckende Rechtsunsicherheit⁵⁹ und begegnet damit gravierenden rechtsstaatlichen Bedenken (dazu unten V.5.). Es mag sein, dass die unvollkommene Normgestaltung jedenfalls zum Teil Ausdruck gesetzgeberischen Unvermögens ist, zumindest wird die erzeugte Rechtsunsicherheit hingenommen. Der Gesetzgeber gibt sich keine Mühe, den Missbrauchstatbestand schärfer zu konturieren.

IV. Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften zu § 42 AO

Versteht man die speziellen Missbrauchstatbestände als gesetzliche Typisierungen einzelner Umgehungs-gestaltungen i.S.v. § 42 AO mit dem Ziel sowohl der Verwaltungsvereinfachung als auch der Schaffung von Rechtssicherheit, so verbietet sich ein Rückgriff auf § 42 AO⁶⁰. Genau bezifferte *safe haven* ergeben keinen Sinn, wenn die hierüber vermittelte Vorhersehbarkeit der Rechtsfolge durch Rückgriff auf § 42 AO zunichte gemacht werden kann. Andererseits reagiert der Gesetzgeber mit spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungstatbeständen, dies gilt etwa für die frühere Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F.⁶¹, die Regelung der Gesellschafterfremdfinanzierung in § 8a KStG a.F.⁶² oder die Überentnahmeregelung des § 4 Abs. 4 a EStG⁶³, auf Entscheidungen des BFH, in denen eine Umqualifizierung auf der Grundlage von § 42 AO abgelehnt worden war. Folglich handelt es sich nicht um eine Typisierung richterrechtlicher Subsumtion unter § 42 AO, sondern um ein aliud. Deshalb ist für das Verhältnis zwischen spezialgesetzlicher Missbrauchsvorschrift und § 42 AO folgendermaßen zu differenzieren:

- Soweit der spezialgesetzliche Missbrauchstatbestand einen Fall von § 42 AO typisiert, scheidet ein Rückgriff nach allgemeinen Grundsätzen konkurrenzrechtlich aus⁶⁴. Die anderslautende Regelung in § 42 AO (zunächst § 42 Abs. 2 AO, seit Jahressteuergesetz 2008 § 42 Abs. 1 Satz 3 AO), mit der der Gesetzgeber den Rückgriff zu erzwingen versucht, läuft zumindest im Ergebnis leer, weil die spezialgesetzliche Missbrauchskonkretisierung in der Weise in die Anwendung von § 42 AO einfließen muss,

dass die in ihr zum Ausdruck kommenden gesetzlichen Wertungen den unbestimmten Rechtsbegriff der Unangemessenheit abschließend konkretisieren⁶⁵. Der Rechtsanwender des § 42 AO hat sich am Leitbild der spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnorm zu orientieren. Man wird – wie *Peter Fischer* angeregt hat⁶⁶ – davon ausgehen müssen, dass, wer die spezialgesetzlich aufgezeigten Grenzen nicht überschreitet, keinen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ in Anspruch nimmt, so dass aus diesem Grund die Voraussetzungen für einen Missbrauch i.S.v. § 42 Abs. 2 AO nicht vorliegen.

- 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 möglich⁶⁷, freilich *folgenlos*, weil der Tatbestand des § 42 AO nicht erfüllt ist.

V. Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Normierung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände

1. BVerfG zu spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungstatbeständen

Obwohl spezialgesetzliche Missbrauchstatbestände bereits seit geraumer Zeit einen Großteil der Gesetzgebungsaktivitäten auf dem Gebiet des Steuerrechts ausmachen, hat sich das BVerfG bisher nur selten mit dem Topos der Missbrauchsvermeidung befasst. Eine Absage hat das Gericht in einer Reihe von Entscheidungen lediglich einer Missbrauchstypisierung erteilt, die anknüpfend an den Familienstand die fehlende Angemessenheit oder tatsächliche Durchführung von Verträgen unwiderleglich vermutet⁶⁸. Diese Judikate sind insofern von allgemeiner Bedeutung, als das gesetzgeberische Ziel der Verhinderung von Steuerumgehungen als Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlungen anerkannt wird, darüber hinaus allerdings nicht verallgemeinerungsfähig, da sie sich in erster Linie auf das Benachteiligungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG stützen.

dellen v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3683.

59 *Seer/Schneider*, BB 1999, 872 (878).

60 So insb. die Dublin Docks-Entscheidung des BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50 (53) zu § 7 ff. AStG; ferner BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 (532); und h.M. im Schrifttum, insb. *K.-D. Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 42 AO Rz. 20; ferner *J. Lang*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*¹⁹, 2008, § 5 Rz. 99; differenzierend für einzelne spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungstatbestände *G. Crezelius*, *StuW* 1995, 313 (321 ff.); a.A. *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. III, 1993, S. 1346 f.

61 BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 und I R 318/83, BStBl. II 1987, 310.

62 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.

63 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; zu diesem richterrechtlichen Hintergrund von § 4 Abs. 4 a EStG W. *Heinicke*, in L. Schmidt, *EStG*²⁶, 2007, Rz. 241 u. 522. Nach *G. Söf-*

ting, BB 2008, 417 ff. ist § 4 Abs. 4 a EStG in seiner konkreten Ausgestaltung nicht durch den Missbrauchsvermeidungszweck gerechtfertigt.

64 Zutreffend *G. Crezelius*, *StuW* 1995, 313 (325).

65 Überzeugend *K.-D. Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 20 b (Nov. 2007).

66 *P. Fischer*, FR 2008, 306 (310/11).

67 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) *Köplin/Koch* in *Erle/Sauter* (Hrsg.), *KStG*², 2006, § 8a Rz. 26.

68 Vgl. 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); ebenso hinsichtlich der BFH-Rspr. zum Oderkonto BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; ebenso für die – widerlegliche – Vermutung der personellen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung unter Beteiligung von Ehegatten BVerfG v. 12.13.1985 – 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188 (205 ff.).

Im Übrigen fehlt es an Entscheidungen, die sich intensiver mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände auseinandersetzen. Allenfalls am Rande findet der Missbrauchsvermeidungszweck Berücksichtigung. So hat der Zweite Senat dem Vorbringen, bei der Verlustverrechnungsbeschränkung in § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG 1984 handele es sich um eine Maßnahme der Missbrauchsvermeidung, keine Bedeutung beigemessen, weil nicht erkennbar sei, „dass Einkünfte aus Leistungen typischerweise für unerwünschte Steuergestaltungen genutzt werden, die in einem stärkeren Maße eingedämmt werden müssten als bei den übrigen Einkünften“⁶⁹. Die Materialien und die Entstehungsgeschichte des § 22 Nr. 3 EStG würden keine Gründe nennen, weswegen die Verlustverrechnungen bei den „sonstigen“ Einkünften in stärkerem Umfang eingeschränkt werden müssten als bei den übrigen Einkünften mit beschränkter Verlustverrechnung“. Damit hat das Gericht zu erkennen gegeben, dass es zum einen eine ausdrückliche Typisierung einer *missbräuchlichen* Gestaltung verlangt, dass zum anderen das Ziel angeblicher Missbrauchsvermeidung als vager Anlass nicht ausreicht, um Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips zu rechtfertigen. Ohnehin hätte § 22 Nr. 3 EStG nicht als Norm zur Vermeidung legalen Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im engeren Sinne gerechtfertigt werden können, sondern der Gesetzgeber hätte sich – ähnlich wie bei den Einschränkungen des Abzugs für das häusliche Arbeitszimmer – allenfalls darauf berufen können, Steuerhinterziehungen durch Verlagerung privater Aufwendungen in die Einkommensteuersphäre vorzubeugen (s. oben II.).

2. Art. 3 Abs. 1 GG als Handlungsauftrag und Schranke

a) Pflicht zur Herstellung von Lastengleichheit

Missbrauchsvermeidungsvorschriften im engeren Sinne durchbrechen, wie dargelegt (s. oben III.2a), den Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht per se. Im Gegenteil, zunächst einmal dienen sie der Herstellung einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem sie Unterschiede der zivilrechtlichen Ausgestaltung ausschalten, soweit sich aus ihnen kei-

ne Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergeben. Sie verwirklichen das Leistungsfähigkeitsprinzip, insofern sie die unberechtigte Inanspruchnahme von Steuervorteilen verhindern.

Den Gesetzgeber trifft – wie dies *Klaus-Dieter Drüen* jüngst in seiner Düsseldorfer Antrittsvorlesung dargelegt hat⁷⁰ – im Interesse gleichmäßiger Lastenausteilung sogar eine Pflicht zur Missbrauchsvermeidung⁷¹. Denn der steuerliche Freiheitseingriff ist erst dann gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber nicht nur für Vollzugsgleichheit als Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg, sondern auch für Gestaltungsgleichheit sorgt. Er hat einem „Dummensteuereffekt“⁷² entgegenzutreten, indem er verhindert, dass der gut beratene Steuerpflichtige Steuern vermeidet, die sich in höheren Steuern zu Lasten der Allgemeinheit der Steuerzahler niederschlagen. An welcher Stelle er hierzu spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften einsetzt, muss sich nach dem Umgehungspotential richten, obliegt aber weitgehend der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit⁷³.

Anders als Steuervergünstigungsnormen bedarf die Missbrauchsvermeidungsvorschrift damit keiner besonderen Rechtfertigung. Soweit die Missbrauchsvermeidungsnorm wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte ungeachtet ihrer rechtlichen Ausgestaltung gleichstellt, fehlt es bereits an einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung⁷⁴.

b) Folgerichtigkeitsgebot

Dabei kann die Missbrauchsvermeidungsvorschrift jedoch mit dem ebenfalls in Art. 3 Abs. 1 GG angesiedelten Gebot folgerichtiger Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung in Konflikt geraten⁷⁵. Soweit der Gesetzgeber sich – wie es vor allem im Unternehmens- und Verkehrssteuerrecht der Fall ist – entschieden hat, Besteuerungstatbestände prinzipiell an das Zivilrecht anzuknüpfen⁷⁶, weicht die spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift zugunsten einer wirtschaftlichen Betrachtung von dieser Grundentscheidung ab. So tritt § 8 Abs. 4 KStG a.F., ebenso wie die heutige Regelung des § 8c KStG, in Konflikt mit der an der zivilrechtlichen Trennung der Vermögenssphären von Körperschaft und Anteilseigner orientierten Entscheidung des Körperschaftsteuerrechts für das Trennungs-

69 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91 – § 22 Nr. 3 EStG, BVerfGE 99, 88 (97).

70 Siehe *K.-D. Drüen*, in diesem Heft, S. 154.

71 Ebenso zu § 42 AO vgl. *K.-D. Drüen* in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz. 15 (Nov. 2007); *J. Danzer*, Die Steuerumgehung, 1981, S. 24; *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 46 ff. (2008), der die Pflicht der Finanzverwaltung zur Bekämpfung der Steuerumgehung allerdings nicht gleichheitsrechtlich begründet, sondern aus dem Legalitätsprinzip ableitet.

72 *G. Rose*, StbJb. 1975/1976, 41 (45, 47 f.).

73 Dass der Gesetzgeber dem Gestaltungsmissbrauch nicht überall gleichermaßen durch spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften entgegenwirkt, sondern bei ihrer Normierung entsprechend dem Missbrauchspotential differenziert, ist gleichheitsrechtlich nicht weiter zu beanstanden, zutreffend *P. Kirchhof*, StuW 1984, 297 (307).

74 Anders BVerfG v. 11.7.1967 – 1 BvR 495/63 – Gesellschaft-

ter-Geschäftsführer, BVerfGE 22, 156 (160 f.); BVerfG v. 15.1.1969 – 1 BvR 723/65 – Sonn- und Feiertagszuschläge, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG v. 3.7.1973 – 1 BvR 368/65, BVerfGE 35, 324 (341 f.); Zweck, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, als Rechtfertigungsgrund, allerdings ohne Differenzierung zwischen Regelungen, die eine Besteuerung abweichend von der zivilrechtlichen Gestaltung vorsehen und Maßnahmen, die sich gegen die Steuerhinterziehung und illegale Inanspruchnahme von Steuervorteilen richten; ebenso *Wemsmann/Desens*, DStR 2008, 221 (224).

75 St. Rspr. s. etwa BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91 – § 22 Nr. 3 EStG, BVerfGE 99, 88 (95) m.w.N.

76 Zur Verfassungsmäßigkeit der Zivilrechtsanknüpfung des Unternehmensteuerrechts BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 – § 32c EStFG i.d.F. des StandOG 1993, BVerfGE 116, 164 (197 ff.).

prinzip, indem statt auf die rechtliche auf die *wirtschaftliche* Identität der Körperschaft abgestellt wird⁷⁷. Die rechtliche Selbständigkeit der Körperschaft wird zugunsten einer an den Teilungsverhältnissen orientierten Betrachtung ignoriert. Diese Ausnahme von der Grundentscheidung einer Anknüpfung an das Zivilrecht bedarf der Rechtfertigung⁷⁸. Hierzu kann auf höherrangige Belastungsentscheidungen, insbesondere das Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der *wirtschaftlichen* Leistungsfähigkeit, zurückgegriffen werden. Freilich birgt die Abweichung vom System die Gefahr widersprüchlicher Regelungen. So durchbricht § 8c KStG das Trennungsprinzip einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen durch die Anordnung des Untergangs der Verlustvorträge auf der Ebene der Körperschaft, ohne gleichzeitig die unmittelbare und sofortige Zuordnung der Verluste zum Anteilseigner zuzulassen, wie es der zugrunde gelegten Transparenzbetrachtung entsprechen würde.

Hiervon zu unterscheiden sind die Anforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an die Ausgestaltung der Missbrauchsnorm selbst. Diese muss sich am Zweck der Missbrauchstypisierung orientieren. Folgerichtig müssen sowohl Tatbestand als auch Rechtsfolge der Missbrauchstypisierung abgefasst sein; beide dürfen nicht weiter gehen, als dies zur Missbrauchsabwehr notwendig ist⁷⁹. Die spezielle Missbrauchsvermeidungsnorm trifft keine eigenständige Belastungsentscheidung, sondern dient nur der Verwirklichung der in der umgangenen Grundnorm getroffenen Belastungsentscheidung. Folglich kann die Missbrauchsvermeidungsnorm nicht zu belastenderen Rechtsfolgen führen, als sie ohne die (typisierend zugrunde gelegte) Umgehung eingetreten wären. Für einen Strafcharakter der speziellen Missbrauchsvermeidungsnorm ist aus verfassungsrechtlicher Sicht kein Raum, solange sich der Steuerpflichtige in Ausübung seiner grundgesetzlich garantierten Freiheitsrechte innerhalb der Rechtsordnung legaler Gestaltungsmöglichkeiten bedient⁸⁰. Solange der Gesetzgeber nicht insgesamt zur effektiveren Begrenzung der Steuergestaltung dazu übergeht, diese durch Verwaltungsstrafen zu begrenzen, wie dies etwa in den USA praktiziert wird⁸¹, gibt es keine Rechtfertigung, in Einzelfällen belastendere Rechtsfolgen anzuordnen, als sie ohne die sanktionierte Gestaltung eingetreten wären.

Dies entspricht auch der in § 42 Abs. 1 Satz 2 i.d.F. des JStG 2008 normierten Rechtsfolge, dass nämlich bei Vorliegen eines Missbrauchs der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vor-

gängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Folgt man der – im Hinblick auf das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung freilich abzulehnenden – sog. Innentheorie⁸², wird noch deutlicher, dass die Rechtsfolge über die der umgangenen Grundnorm nicht hinausgehen darf: Innentheoretisch bedarf es weder einer speziellen Kategorie der Steuerumgehung oder des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten noch der expliziten Rechtsfolgenanordnung in § 42 AO. Stattdessen soll der Anwendungsbereich der jeweiligen materiellen Steuerrechtsnorm durch Analogieschluss oder teleologische Reduktion auf die nicht tatbestandsmäßige, wirtschaftlich aber vergleichbare Gestaltung erstreckt werden. Typisiert der spezielle Missbrauchstatbestand aus Vereinfachungsgründen einen derartigen Sachverhalt, so ließe sich dasselbe Ergebnis grundsätzlich auch im Wege der (wortlautübersteigenden) Auslegung bzw. des Analogieschlusses erreichen. Beides setzt auf Tatbestandsebene an. Es geht darum, einen ähnlichen Tatbestand einer *bestehenden* Rechtsfolge (Regel) zuzuordnen, zwei vergleichbare Sachverhalte gleich zu bewerten⁸³.

Innerhalb des Wortlauts sind Missbrauchsvorschriften zudem folgerichtig anhand des Missbrauchsvermeidungszwecks *auszulegen*, so dass ein Überschießen der Rechtsfolgen vermieden wird. Dies hat der BFH richtig erkannt, indem er § 18 Abs. 3 UmwStG dahingehend einschränkend auslegt, dass bei Verschmelzung einer Körperschaft auf eine bestehende Personengesellschaft die vor der Umwandlung in der Personengesellschaft bereits vorhandenen stillen Reserven nicht von der Gewerbesteuerverstrickung des § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst werden, da sie auch zuvor nicht gewerbesteuerverstrickt waren⁸⁴. Der aufnehmende Rechtsträger Personengesellschaft hätte folglich vor der Verschmelzung gewerbesteuerfrei veräußert oder liquidiert werden können. Wenn das Jahressteuergesetz 2008 diese folgerichtige Auslegung von § 18 Abs. 3 UmwStG nun mit rechtsprechungsbrechendem Gesetz außer Kraft setzt, indem die Gewerbesteuerverstrickung der in der aufnehmenden Personengesellschaft vorhandenen stillen Reserven nun ausdrücklich angeordnet wird, handelt es sich dabei mitnichten um eine Klarstellung, sondern um einen offenen Bruch mit dem Folgerichtigkeitsgebot⁸⁵. Der Gesetzgeber hat einen neuen Gewerbesteuerstatbestand geschaffen, der nicht mehr durch den Missbrauchsvermeidungszweck gerechtfertigt werden kann⁸⁶.

77 J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, 2008, § 11 Rz. 58.

78 Insofern kann das Ziel der Missbrauchsverhinderung Rechtfertigungsgrund sein, vgl. BVerfG v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85 – § 3b EStG, BVerfGE 89, 15 (24).

79 Wernsmann/Desens, DStR 2008, 221 (228); auch F. Roser, FR 2005, 178 (181) sieht als regelungstechnisches Grundprinzip spezieller Missbrauchsvorschriften die „rückwirkende Herstellung der Rechtslage, die ohne die als missbräuchlich definierte Gestaltung eingetreten wäre“.

80 Zur Unterscheidung zwischen legaler Steuergestaltung und strafbarer Steuerhinterziehung s. BFH v. 1.2.1983 – VIII R 30/80, BStBl. II 1983, 534 (536).

81 Allgemein zum System der Zivilstrafen in den USA R. Seer, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, 2002, 90 ff.; zu den Penalties im Bereich der Verrechnungspreisgestaltung s. H. Becker in FS Wolfgang Ritter, 1997, 29 ff.

82 Als prominente Vertreter s. W. Gassner, Interpretation und Auslegung der Steuergesetze, 1972, 115 ff.; P. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 71 ff. (2008).

83 K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶, 1991, S. 381.

84 BFH v. 16.11.2005 – X R 6/04, BFH/NV 2006, 693; BFH v. 20.11.2006, BFH/NV 2007, 637 und VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793.

85 In der Gesetzesbegründung fehlt jeder Versuch einer Rechtfertigung, s. BT-Drucks. 16/6739, 23 und BT-Drucks. 16/6981, 31.

86 Zutreffend Wernsmann/Desens, DStR 2008, 221 ff.

c) Leistungsfähigkeitsprinzip als Schranke

Der Gleichlauf von leistungsfähigkeitsgerechter, gleichheitssatzkonformer Besteuerung und Missbrauchsvermeidung wird in dem Moment aufgehoben, in dem die Missbrauchsvermeidungsvorschrift überschießende Tendenz hat, das heißt Sachverhalte der Besteuerung unterwirft, die gerade nicht vom Belastungszweck der Grundnorm erfasst sind und sie damit entgegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert, z.B. indem tatsächlich getätigte Aufwendungen, erlittene Verluste nicht mehr zum Abzug zugelassen werden, neue Besteuerungstatbestände konstituiert werden⁸⁷. Insofern ist das Leistungsfähigkeitsprinzip zugleich Schranke der Normierung spezieller Missbrauchsvermeidungsvorschriften.

3. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Typisierung durch spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften

Fraglich ist, inwieweit der gleichheitsrechtliche Kontrollmaßstab dadurch herabgesetzt ist, dass es sich bei spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften um gesetzliche Typisierungen zum Zweck der Verwaltungsvereinfachung handelt⁸⁸. Es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass der Gesetzgeber berechtigt ist, zur Ordnung von Massenerscheinungen typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen⁸⁹. Zwar darf er für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht einen Durchschnittsfall zugrunde legen. Auch dürfen die Vorteile der Verwaltungsvereinfachung nicht außer Verhältnis zu der notwendig mit der Typisierung verbundenen Ungleichbehandlung stehen. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass das BVerfG unter dem Aspekt notwendiger Vollzugsvereinfachung unwiderlegliche Missbrauchstypisierungen auch dann akzeptieren wird, wenn zugleich in gewissem Umfang nicht durch Missbrauch gekennzeichnete Fälle erfasst werden. Dabei dürfte auch eine Rolle spielen, dass der Gesetzgeber vor der Schwierigkeit steht, den Missbrauchsfall einerseits so präzise wie möglich, andererseits so umgehungssicher wie nötig abzufassen. Soweit sich die gleichzeitige Erfassung von Sachverhalten, die nicht durch Missbrauch ge-

kennzeichnet sind, auf Einzelfälle beschränkt, handelt es sich um eine unvermeidbare, verfassungsrechtlich hinzunehmende Folge des Einsatzes von Vereinfachungszwecknormen.

Jedoch muss auch die Missbrauchstypisierung realitätsgerecht sein und den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips genügen⁹⁰. Dies gilt insbesondere dann, wenn das Gesetz – wie dies regelmäßig bei speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften der Fall ist – keinen Gegenbeweis zulässt. Denn für unwiderlegbare Typisierungen gelten auch nach Auffassung des BVerfG strengere Anforderungen⁹¹. Unter diesem Gesichtspunkt sind insbesondere ausgedehnte Sperrfristen von 5 Jahren (§ 17 Abs. 1 EStG; § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG; § 18 Abs. 3 UmwStG), 7 Jahren (z.B. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG; § 22 Abs. 2 UmwStG) oder – wie im Entwurf eines Erbschaftsteuerreformgesetzes⁹² vorgesehen – gar 15 Jahren (§ 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG-E) unverhältnismäßig, erst recht, wenn der Tatbestand keine Möglichkeit vorsieht, die gesetzliche Missbrauchsvermutung zu widerlegen⁹³. Überhaupt ist grundsätzlich zu fragen, ob es zur Verwaltungsvereinfachung nicht ausreichen würde, spezialgesetzliche Aufgriffstatbestände zu schaffen, dem Steuerpflichtigen aber grundsätzlich die Möglichkeit der Entlastung einzuräumen.

4. Gebot freiheitsschonender Besteuerung

Das Gebot freiheitsschonender Besteuerung wirkt ebenfalls in mehrfacher Hinsicht auf die Ausgestaltung spezieller Missbrauchstatbestände ein. Zunächst – dies haben sowohl das BVerfG als auch der BFH, letzterer etwa im Gebot der Finanzierungsfreiheit⁹⁴ – anerkannt, gewährleisten die Freiheitsrechte, dass der Steuerpflichtige sich innerhalb des geltenden Gesetzes einrichten kann, dass er insbesondere vom Gesetzgeber belassene Freiräume nutzen kann⁹⁵. Zur Einschränkung bedarf es zusätzlich des Missbrauchsvorwurfs. Dies muss grundsätzlich auch für spezielle Missbrauchsvorschriften gelten. Zwar ist es dem Gesetzgeber unbenommen, Gestaltungsmöglichkeiten generell einzuschränken, wie er etwa im Zuge der Einführung der Abgeltungsteuer endlich die Unterscheidung zwischen Quellen- und Veräußerungseinkünften überwunden und damit der Entwicklung von Finanzprodukten mit dem alleinigen Ziel der Ausnutzung der Steuerfreiheit von Stammvermögensveränderun-

87 Z.B. durch die sachwidrige Anordnung einer originären Gewerbesteuerverstrickung des aufnehmenden Vermögens einer Personengesellschaft im Fall der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft gem. § 18 Abs. 3 UmwStG i.d.F des Jahressteuergesetzes 2008; s. die berechtigte Kritik von *Wernsmann/Desens*, DStR 2008, 221 ff.

88 Zum Zusammenhang der Rechtfertigungsgründe der Missbrauchsabwehr und Typisierung auch *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3 (13).

89 BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92 – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag, BVerfGE 96, 1 (6 f.); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95 – Zulage Ost, BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99 – Alterseinkünfte III, BVerfGE 105, 73 (127); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 – § 32c EStG, BVerfGE 116, 116 (182 f.).

90 Zu Recht gegen eine Herabsetzung der Anforderungen

des Verhältnismäßigkeitsprinzips *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3 (14).

91 Grundlegend BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12 (27).

92 BT-Drucks. 16/7918.

93 Ebenso *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3 (13); *U. Schallmoser* in *Herrmann/Heuer/Raupach* § 4 Rz. 1037, leitet aus der Ausgestaltung als unwiderlegbare Missbrauchstypisierung die Verfassungswidrigkeit von § 4 Abs. 4 a EStG ab.

94 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).

95 Zu weitgehend allerdings *G. Felix*, Stbg. 1996, 200 (202), der aus Art. 2 Abs. 1 GG ein Grundrecht auf Steuerermittlung und Steuerminimierung ableiten will.

gen das Wasser abgegraben hat⁹⁶. Ebenso wenig wäre der Gesetzgeber gehindert, das sich aus der Rechtsformwahl ergebende Gestaltungspotential durch Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung zu verringern. Solange er aber Gestaltungsspielräume aufrecht hält, kann er sie nicht willkürlich einschränken, sondern bedarf hierzu der Legitimation durch den Missbrauchsvermeidungszweck.

Die Freiheitsrechte werden ferner durch die Kompliziertheit der spezialgesetzlichen Missbrauchstatbestände aktiviert. Nicht wenige Missbrauchsvermeidungstatbestände verursachen unverhältnismäßige Verwaltungslasten. Dies gilt etwa für die Anwendung der Überentnahmeregulation des § 4 Abs. 4 a EStG im Fall komplexerer Mitunternehmerstrukturen⁹⁷, für den Kontrollaufwand, der durch unterschiedlich ausgestaltete Sperrfristen verursacht wird, den Dokumentationsaufwand zur Vermeidung nachträglicher Anpassungen von Verrechnungspreiskorrekturen aufgrund der GewinnaufzeichnungsVO⁹⁸, um nur einige Beispiele zu nennen. Freiheitsschonend wären einheitliche, einem realistischen betriebswirtschaftlichen Planungshorizont angemessene Sperrfristen von 3 Jahren. Freiheitsschonend wäre die Ausgestaltung von safe haven als Freibeträge statt als kontrollintensivere Freigrenzen (wie z.B. in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG).

5. Rechtsstaatliches Bestimmtheitsgebot und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Die Komplexität der Missbrauchsgesetzgebung ist nicht nur ein freiheitsrechtliches, sondern auch ein rechtsstaatliches Problem. Zunächst dienen die spezialgesetzlichen Kodifizierungen zwar gerade der Schaffung von Rechtssicherheit⁹⁹, weil sie den Missbrauch

vorhersehbarer determinieren, als dies die Generalklausel des § 42 AO oder eine den Gesetzeswortlaut übersteigende Gesetzesauslegung nach der sog. Innentheorie vermag. Auch der Europäische Gerichtshof hat dem Gebot der Rechtssicherheit für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs zentrale Bedeutung beigemessen¹⁰⁰. Indes erzeugt die textliche Festlegung keineswegs zwingend größere Rechtssicherheit. Missbrauchsvermeidungsvorschriften exemplifizieren, dass ein Mehr an Gesetzestext nicht notwendigerweise mit größerer Rechtssicherheit einhergeht. Nicht die tatbestandliche Offenheit des unbestimmten Rechtsbegriffs, sondern das Übermaß an gesetzlicher Detailregelung läuft hier Gefahr, das Rechtsstaatsprinzip in seiner Ausprägung als Gebot der Normenklarheit¹⁰¹ zu verletzen¹⁰². Anders als für unbestimmte Rechtsbegriffe, die Ausdruck der notwendigen Entwicklungsoffenheit des Gesetzes sind, gibt es für die unklare oder überkomplexe Regelungskonzeption keine Rechtfertigung. Aufschluss über den verfassungsrechtlichen Maßstab wird das Normenkontrollverfahren zu § 2 Abs. 3 Satz 3 ff. EStG i.d.F des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002¹⁰³ geben.

Dabei müssen m.E. an Missbrauchsvermeidungsvorschriften sogar gesteigerte Anforderungen hinsichtlich ihrer Klarheit und Verständlichkeit gestellt werden. Der Gesetzgeber mag ein Interesse daran haben, die Normadressaten im Interesse eines größtmöglichen Abschreckeffekts über die Konturen der Missbrauchstypisierung im Unklaren zu lassen. Nach dem selben Prinzip, nach dem Steuersparmodellen und Gestaltungen, bei denen die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund steht, verbindliche Auskünfte versagt werden¹⁰⁴, lässt sich die Wirksamkeit der Missbrauchsabwehr durch die bewusste Erzeugung von Rechtsunsicherheit steigern. Das Drohpotential der

96 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, 2008, § 9 Rz. 493.

97 Vgl. etwa U. Ley, DStR 2001, 1005 ff.; C. Wältermann, FR 2004, 553 (559); ferner M. Wendt in FS A. Raupach, Köln 2006, 195 (205) zur erst durch die Rechtsprechung hergestellten Handhabbarkeit für gemischte Kontokorrentkonten.

98 Siehe die Kritik im Hinblick auf den zusätzlich durch die Funktionsverlagerung verursachten Dokumentationsaufwand F. Rose, EStB 2008, 35 (37 f.).

99 K.-D. Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Tz. 20, 20b.

100 EuGH v. 21.2.2006 - Rs. C-255/02 - Halifax, EuGHE 2006, I-609 Rz. 72.

101 Siehe insb. BVerfG v. 9.4.2003 - 1 BvL 1/01 - Überwachung Postverkehr, BVerfGE 108, 52 (74 f.); BVerfG v. 3.3.2004 - 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (53 ff.); BVerfG v. 13.6.2007 - 1 BvR 1550/03 - Kontenstammdaten, NJW 2007, 2464 Tz. 93 (gestützt auf die Rechtsprechung zum Recht auf informationelle Selbstbestimmung).

102 Ausführlich J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 71 ff.; 554 ff.

103 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402. Dabei gibt die Mindestbesteuerung des § 2 Abs. 3 EStG 1999 - ähnlich wie § 8c KStG ein weiteres Beispiel für das Umschlagen von Missbrauchsvermeidung in reine Einnahmeerhöhungspolitik. Politisch war die Einführung der Mindestbesteuerung zunächst als gegen „Abschreibungskünstler“ und „unechte“ Verluste gerichtete Vorschrift zur Vermeidung unberechtigter Steuervorteile begründet worden (zu diesem Hintergrund s. Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 485 [488 f.]). Erst

im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wandelte sich die Vorschrift nach Aufgabe der vollzugsuntauglichen Unterscheidung zwischen Einkünften aus aktiver und passiver Tätigkeit zu einer allgemeinen Verlustverrechnungsbeschränkung. Aber selbst wenn der Gesetzgeber die Verlustverrechnungsbeschränkung ausschließlich auf Verluste aus Sonderabschreibungen beschränkt hätte, wäre das Rechtsstaatsprinzip in Form des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung in zeitlicher Hinsicht berührt. Ein zunächst gesetzeskonformes, ja ausdrücklich erwünschtes Verhalten - wie das der Investition in Ostimmobilien - wird nicht dadurch zum Missbrauch, dass die fiskalischen Auswirkungen die Erwartungen des Gesetzgebers übersteigen. Hierbei handelt es sich um einen Verstoß gegen das Gebot des venire contra factum proprium (M. Jachmann, ThürVBl. 1999, 269 [274]). Der Missbrauch liegt allenfalls auf der Seite des Gesetzgebers, nicht beim Steuerpflichtigen. Auch insofern ist die Neufassung von § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 aufschlussreich. Denn vorausgesetzt ist, dass die Gestaltung zu einem „gesetzlich nicht vorgesehenen“ Steuervorteil führt. Insbesondere die Verlustverrechnung aufgrund der Sonderabschreibungen für Investitionen in den neuen Bundesländern, deren unerwartet hohe Inanspruchnahme einer der Gründe für die Einführung der Mindestbesteuerung darstellte, war ausdrücklich intendiert, da sie andernfalls ihre Wirkung nicht hätte erreichen können.

104 „Auskunftserlass“, BMF v. 29.12.2003, BStBl. I 2003, 742 Tz. 2.5.

möglichen Versagung der steuerlichen Anerkennung überwiegt dann die *tatsächliche* Anwendung der Missbrauchsvermeidungsnorm. Mit diesem Phänomen dürfte zu erklären sein, dass etwa das Außensteuerrecht in der Gestaltungsberatung zwar eine große Rolle spielt, die Anzahl der aufgegriffenen Fälle im Vergleich hierzu aber gering ist. Mit der durch Art. 20 Abs. 3 GG gebotenen Rechtssicherheit ist eine derartige Gesetzgebung nach dem Prinzip „Furcht und Schrecken“ dagegen nicht vereinbar. Sie führt zu einer unzulässigen Einschränkung der freiheitsrechtlich garantierten Handlungsspielräume. Ebenso wenig wie es hinnehmbar ist, wenn das Strafrecht die Grenzen dessen, was erlaubt und verboten ist, nicht genau definiert, muss der Steuergesetzgeber sich festlegen, welches Verhalten er als Missbrauch unterbinden will. Wie für steuerliche Lenkungsnormen gilt damit für Missbrauchsvermeidungsvorschriften in besonderem Maße sowohl das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleitende Gebot der Zielgenauigkeit¹⁰⁵ als auch das Gebot der hinreichenden tatbestandlichen Bestimmtheit des Gesetzgebungsziels. Schließlich sollen beide Normgruppen in ähnlicher Weise verhaltensbeeinflussend wirken.

VI. Europarechtlicher Rahmen für die Normierung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände

1. Der missliebige Verlust von Steuersubstrat ist nicht per se Missbrauch

So wie der Gesetzgeber im rein innerstaatlichen Sachverhalt dazu tendiert, die Einschränkung von Aufwandstatbeständen und Verlustverrechnung in Ermangelung anderer als rein fiskalischer Motive als Missbrauchsabwehr zu deklarieren¹⁰⁶, stellt er die Legitimität der Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland in Frage, so als sei jeder Euro Steuersubstrat, der in das Ausland abwandert, als Missbrauch einzustufen. Das Festhalten am 1972 erlassenen Außensteuergesetz¹⁰⁷ zeugt von einer nach wie vor am Leitbild einer closed economy ausgerichteten Schutzwallmentalität¹⁰⁸, der freilich die fortschreitende europäische Integration zunehmend den Boden entzieht. Während

die allein auf den nationalen Sachverhalt anwendbare Missbrauchsvermeidungsvorschrift lediglich der verfassungsrechtlichen Kontrolle unterliegt, sind spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsnormen, die bereits tatbestandlich die Grenzüberschreitung beinhalten, zusätzlich am Maßstab des Europarechts zu messen. Dies gilt samt und sonders für die Tatbestände des AStG¹⁰⁹, aber auch für unterschiedslos anwendbare Normen, soweit sie als verschleierte oder verdeckte Diskriminierungen oder Beschränkungen typischerweise Auslandssachverhalte bzw. Investitionen von Gebietsfremden erfassen¹¹⁰.

Dabei ist es keineswegs so, als habe der Europäische Gerichtshof kein Verständnis für das Bedürfnis der Mitgliedstaaten, *Rechtsmissbrauch* zu bekämpfen¹¹¹. Nur geht es bei den neu geschaffenen Tatbeständen der Zinsschranke (§ 4h EStG) und der Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9, 10 AStG) nicht, oder jedenfalls nicht in erster Linie um die Vermeidung von Rechtsmissbrauch, sondern um die Wahrung einer vermeintlich gerechten Zuordnung von Steuerquellen im Binnenmarkt. Daher sollen im Folgenden nicht nur die europarechtlichen Grenzen der Missbrauchsvermeidung dargestellt werden, sondern auch, ob und unter welchen Voraussetzungen sich der nationale Gesetzgeber statt auf Missbrauchsvermeidung oder in Ergänzung hierzu auf den in der Rechtssache *Marks & Spencer*¹¹² ausdrücklich eingeführten Grundsatz einer ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsrechte im Binnenmarkt berufen kann. Es wird zu zeigen sein, dass beide Rechtfertigungsgründe eng zusammenhängen, ohne dass sie die derzeitige deutsche Steuerpolitik auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts europarechtlich tatsächlich absichern könnten.

2. Ermächtigung zu Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Sekundärrecht

Die legitimierende Wirkung des nationalen Interesses an der Missbrauchsabwehr kommt – jenseits der Kontroverse um Differenzen zwischen nationalem und europäischem Missbrauchs begriff¹¹³ – bereits im steuerrechtlichen Sekundärrecht zum Ausdruck, das die nationalen Gesetzgeber zur Normierung von Tat-

105 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 – Erbschaftsteuer II, NJW 2007, 573; BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95 – Zulaue Ost, BVerfGE 99, 280 (296 f.); ebenso für Missbrauchsvermeidungsvorschriften BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97, 99 (§ 22 Nr. 3 EStG).

106 Siehe oben III.2.b.

107 Außensteuergesetz als Maßnahme der Bekämpfung von Missbrauch s. BT-Drucks. IV/2114 Abschn. II, BT-Drucks. 12/1506, 350.

108 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, Vorwort zur 19. Aufl., 2008 vergleicht mit dem Mauerbau in der DDR; ähnlich kritisch S. Homburg, Stbg. 2008, 9 (15): Die Bundesregierung wirke auf dem Gebiet der internationalen Besteuerung „wie eine formschwache Fußballmannschaft, die sich – statt die Kondition zu verbessern – aufs Foulspiel verlegt“.

109 Spätestens nach EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, war klar, dass die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, wie sie bis dato in den §§ 7ff. AStG geregelt war, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, vgl. ausführlich F. Wassermeyer in Flick/Was-

sermeyer/Baumhoff, AStG, Kommentar, Loseblatt, Vor §§ 7-14 AStG Rz. 76 ff.; ferner D. Gosch in FS W. Reiß, 2008, 597 (607 f.). Nur kurze Zeit nach dem Urteil hatte sich die Finanzverwaltung bemüht, das Problem mit einem Anwendungsschreiben (BMF v. 8.1.2007 – IV B 4 - S 1351 - / 07, BStBl. I 2007, 99) zu heilen (dazu ausführlichst J. Schönfeldt, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Vor §§ 7-14 AStG, Rz. 203), das einen Motivtest vorsah. Diese Regelung ist durch das Jahressteuergesetz 2008 nun in modifizierter Form in § 8 Abs. 2 AStG übernommen worden.

110 St. Rspr. seit EuGH v. 12.2.1974 – Rs. 152/73 – Sotgiu/Deutsche Bundespost, EuGHE 1974, 153, 164.

111 Kürzlich präzise herausgearbeitet von W. Schön in FS W. Reiß, 2008, 571.

112 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837.

113 Dazu ausführlich P. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 141 f. (2008); ders. in FS W. Reiß, Köln 2008, 621 (622 ff.) mit einem nachdrücklichen Plädoyer für die Entwicklung eines gemeineuropäischen Missbrauchs begriffs unter Wahrung der nationalstaatlichen Traditionen.

beständen ermächtigt, die die Versagung der Richtlinienvorteile gegenüber rechtsmissbräuchlicher Inanspruchnahme ermöglichen¹¹⁴. Bereits hier wird freilich erkennbar, dass einem aus der Perspektive der Steuerpflichtigen grundfreiheitsrechtlich definierten Binnenmarktkonzept nur ein *enger* Missbrauchs begriff gerecht wird. Während Art. 1 Abs. 2 der Mutter-/Tochterrichtlinie¹¹⁵ lediglich einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt formuliert, präzisiert Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie¹¹⁶, es müsse sich bei der Steuerumgehung um den „hauptsächlichen“ oder „einen der hauptsächlichen Beweggründe“ handeln. Hiervon könne ausgegangen werden, wenn einer der von der Fusionsrichtlinie erfassten Vorgänge nicht auf „vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht“. Damit wird deutlich, dass die Umstrukturierung als solche noch keinen Missbrauchsverdacht begründet¹¹⁷.

3. Missbrauchsvermeidung und Verlagerung von Steuersubstrat in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

a) Verhinderung von Steuerumgehung und der Missbrauchs begriff des Europäischen Gerichtshofs

Die Vermeidung von Steuerumgehungen und Steuerflucht ist auch über das Richtlinienrecht hinaus ein anerkannter Rechtfertigungsgrund zur Verteidigung der Ungleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten¹¹⁸. Zwar lässt der Europäische Gerichtshof weder den aus der Aufnahme einer Tätigkeit im Ausland statt im Inland resultierenden Steuerausfall als

Rechtfertigungsgrund gelten¹¹⁹, noch kann gegen den Auslandssachverhalt ein Generalverdacht im Sinne einer allgemeinen Steuerhinterziehungsvermutung erhoben werden¹²⁰. Berechtig sind die Mitgliedstaaten jedoch, der Gefahr von Steuerumgehungen vorzubeugen, freilich nur dann, wenn die hierzu eingesetzten Normen *speziell* gegen „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare“¹²¹ Konstruktionen gerichtet sind, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen¹²². Wie in der Rechtssache *Leur Bloem*¹²³ zu Art. 11 der Fusions-Richtlinie entschieden, fordert der Gerichtshof zusätzlich in mittlerweile ständiger Rechtsprechung, dass das Vorliegen der Steuerumgehung in jedem Einzelfall positiv festgestellt werden muss¹²⁴.

Zur Konkretisierung zieht der Gerichtshof den Gewährleistungsgehalt der Niederlassungsfreiheit heran. Die Niederlassungsfreiheit garantiere den Steuerpflichtigen die Gründung von Niederlassungen in einem anderen EU-Staat, um dort ihren Tätigkeiten nachzugehen und so die gegenseitige wirtschaftliche und soziale Durchdringung auf dem Gebiet der selbständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft zu fördern¹²⁵. Ausreichend ist die Aufnahme einer irgendwie gearteten Tätigkeit im Rahmen einer festen Einrichtung¹²⁶. Einer besonderen Aktivitätseinfaltung – wie sie dem Konzept der Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Einkünften des AstG zugrunde liegt – bedarf es nicht.

Auch auf die Motive kommt es dann nicht mehr an, wenn der Steuerpflichtige eine tatsächliche Tätigkeit in dem anderen Staat entfaltet¹²⁷. So hat der Gerichts-

114 EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 Rz. 38; zu den sekundärrechtlichen Missbrauchstatbeständen ausführlich W. Schön, IStR, Beihefter zu Heft 2/1996.

115 RL des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; berichtigt durch ABl. EG 1990 Nr. L 266, 20; erweitert durch RL des Rates v. 22.12.2003 (2003/123/EG).

116 RL des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen (90/434/EWG), ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1.

117 Ebenso mit ausführlicher Begründung K.-D. Drüen, DStZ 2006, 539 ff.

118 Dazu EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695, Rz. 25 f.; EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-1179, Rz. 37; EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 50.

119 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 49; EuGH v. 3.10.2002 – Rs. C-136/00 – Danner, EuGHE 2002, I-8147, Rz. 56; EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 Rz. 28; EuGH v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 – Compagnie de Saint-Gobain, EuGHE 1999, I-6161 Rz. 50; EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 Rz. 36.

120 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 51; EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 50.

121 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 55.

122 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes,

EuGHE 2006, I-7995, Rz. 51; EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 Rz. 26; EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 Rz. 37; EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 50; EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rz. 57.

123 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 Leur Bloem, EuGHE 1997, I-4161 Rz. 41, 44. Hieraus ist abzuleiten, dass typisierende Regelungen ohne die Möglichkeit eines Gegenbeweises, wie sie das Umwandlungssteuergesetz in §§ 15 Abs. 2 S. 3 ff.; 22 Abs. 2 UmwStG) auch nach der Reform durch das SEStEG weiterhin vorsieht, nicht richtlinienkonform sind; so auch A. Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Hrsg.), UmwStG, 2007, § 15 Rz. 209.

124 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 2002, I-1179 Rz. 37 f.; EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609 Rz. 74.

125 Unter Berufung auf EuGH v. 21.6.1974 – Rs. 2/74 – Reyners, EuGH 1974, 631, Rz. 21.

126 Vgl. EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89 – Factortame u.a., EuGHE 1991, I-3905, Rz. 20, EuGH v. 4.10.1991 – Rs. C-246/89 – Kommission/Vereinigtes Königreich, EuGHE 1991, I-4585, Rz. 21.

127 Vgl. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609 Rz. 57 f.: Motiverforschung aus Gründen der Rechtssicherheit abzulehnen; zu Differenzen hinsichtlich der Voraussetzung der Erlangung eines Steuervorteils und der bloßen Zweckrichtung in den Rechtssachen Halifax und Cadbury Schweppes s. M. Lang, SWI 2006, 273 (279).

hof in der gegen die britische Hinzurechnungsbesteuerung ergangenen Rechtssache *Cadbury Schweppes* – obwohl er es für erwiesen ansah, dass die Gesellschaft *ausschließlich* deshalb in Irland gegründet worden war, um die Steuervergünstigungen für ausländische Finanzierungsgesellschaften in Anspruch zu nehmen¹²⁸ entschieden, dass das Streben nach Steuererleichterung allein noch keine künstliche Konstruktion begründe¹²⁹. Dies folgt schon daraus, dass der Gerichtshof den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten grundsätzlich gutheißt¹³⁰. Ein allgemein niedriges Steuerniveau fällt zudem weder unter den Beihilfebegriff des Art. 87 EGV¹³¹ noch in den Anwendungsbereich des Verhaltenskodex gegen unfairen Steuerwettbewerb¹³². Ob eine rein steuerinduzierte Standortwahl zur bestmöglichen Ressourcenverteilung in der Gemeinschaft führt, mag man zwar bezweifeln, in der Individualrechtsschutzperspektive des Gerichtshofs bleibt die makroökonomische Perspektive bestmöglicher Allokation jedoch zwangsläufig außen vor. Vielmehr ist der Steuerpflichtige – und hier bewegt sich der Europäische Gerichtshof auf derselben Linie wie das BVerfG – berechtigt, sich so einzurichten, dass er seine Steuerlast minimiert¹³³.

Anderes gilt nur, wenn der Steuerpflichtige versucht, den Steuervorteil (in unberechtigter Weise) durch eine bloß fiktive Ansiedlung ohne Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu erlangen, etwa durch Einrichtung einer bloßen „Briefkasten“- oder „Strohfirma“¹³⁴. Abzustellen ist auf Indizien wie das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen. Dabei bedarf es freilich je nach Funktion der Auslandsgesellschaft etwa für Konzernfinanzierungsgesellschaften keines großen Apparats und keiner besonderen Aktivitätsentfaltung¹³⁵.

Keine Bedenken hat der Europäische Gerichtshof interessanterweise hinsichtlich einer Beweislastumkehr

zu Lasten des Steuerpflichtigen geäußert¹³⁶, soweit die widerlegbare gesetzliche Vermutung spezifisch auf Missbrauchsfälle zugeschnitten ist¹³⁷. Dann habe der Steuerpflichtige entsprechende Umstände vorzutragen, die von den Mitgliedstaaten unter Zuhilfenahme der Amtshilferichtlinie überprüft werden könnten.

b) Wahrung der ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse¹³⁸

Zu Recht kritisiert worden ist die dogmatische Unschärfe des durch die „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktion“ („wholly artificial arrangement“) definierten Missbrauchsbegriffs des Europäischen Gerichtshofs¹³⁹. Worin liegt der Unterschied zur bloßen Vorspiegelung von Tatsachen?

Zur Erläuterung, wann von einer rein künstlichen Konstruktion auszugehen ist, verweist der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* auf die zur britischen Gruppenbesteuerung ergangene Rechtssache *Marks & Spencer* und schlägt damit eine Brücke zum Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse¹⁴⁰. Präzisierend führt der Gerichtshof in der Rechtssache *Oy AA*¹⁴¹ aus, dass „die Ziele der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Vermeidung einer Steuerumgehung miteinander verknüpft sind. Verhaltensweisen, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, die Steuer zu umgehen, die normalerweise für Gewinne aus inländischen Tätigkeiten geschuldet wird, können nämlich das Recht der Mitgliedstaaten zur Ausübung ihrer Steuerzuständigkeit für diese Tätigkeiten gefährden und so die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Damit wird zugleich deutlich, dass sich die „rein künstliche Konstruktion“ nicht in

128 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 18; „Nach der Vorlageentscheidung steht fest, dass die CSTS und die CSTI zu dem alleinigen Zweck in Dublin errichtet wurden, die Gewinne, die mit den Aktivitäten der internen Finanzierung des Cadbury-Schweppes-Konzerns in Zusammenhang stehen, in den Genuss der steuerlichen Regelungen des IFSC kommen zu lassen.“

129 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 63.

130 EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695, Rz. 26; EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 – Eurowings, EuGHE 1999, I-744, Rz. 43 f.; s. hierzu J. Hey in: Münchner Schriften des Internationalen Steuerrechts, 2007, 295 (299).

131 Anders nur unter bestimmten Umständen, wenn regionale Sondersteuersätze durch die übergeordnete Körperschaft subventioniert werden, s. EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, EuGHE 2006, I-7115, Rz. 67 ff.

132 Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der Gemeinschaft, KOM (1997), 495 endg./2, Ratsdok. 10427/97 BR-Drucks. 814/97, IStR-Beihefter 1/98; vgl. hierzu auch BT-Drucks. 13/11101, 41.

133 EuGH v. 29.4.2004 – Rs. 487/01 – Gemeinde Keusden und Holin Groep, EuGHE 2004, I-5337 Rz. 79; EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609

Rz. 73; EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 36, 49.

134 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 68; Urt. v. 2.5.2006 – Rs. C-341/04 – Eurofood IFSC, EuGHE 2006, I-3813, Rz. 34 und 35.

135 Siehe die sog. Delaware-Entscheidung des BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50 (52); dazu D. Gosch in FS W. Reiß, 2008, 597 (608 f.). Deshalb ist je nach Art der Tätigkeit der Unterschied zwischen realer und fiktiven Ansiedlung gering, s. hierzu ausführlich auch V. R. Almendral, Intertax 2005, 562 (573).

136 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 70.

137 Zu dieser Einschränkung M. Lang, SWI 2006, 273 (280).

138 Erstmals EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rz. 46; seither z.B. EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, EuGHE 2007, I-2647 Rz. 41 ff.; EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 53 f.

139 P. Fischer in FS W. Reiß, 2008, 621 (623).

140 Zu den Verbindungslinien zwischen beiden Rechtfertigungsgründen s. auch schon J. Englisch, SWI 2007, 399 (406 f.); W. Schön in FS W. Reiß, 2008, 571 (581); P. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 197 ff. (2008).

141 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 62.

der – strafwürdigen – reinen Vorspiegelung von Tatsachen erschöpft, hinsichtlich derer sich der Steuerpflichtige ohnehin nicht auf die Grundfreiheiten berufen könnte¹⁴², sondern auch rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten erfasst, durch die formal rechtmäßig, aber ohne materielle Substanz¹⁴³, der Steuerzugriff des eigentlich berechtigten Staates umgangen werden kann. In *Marks & Spencer*¹⁴⁴ und noch deutlicher in der Entscheidung *Oy AA*¹⁴⁵ zur finnischen Gruppenbesteuerung hat der Europäische Gerichtshof klargestellt, dass eine freie Zuordnung von Verlusten und Gewinnen zur Ausnutzung größtmöglicher steuerrechtlicher Vorteile unabhängig davon, welcher Staat zu ihrer Erwirtschaftung beigetragen hat, nicht auf die Grundfreiheiten gestützt werden kann. Es gibt anders als im Gesellschaftsrecht¹⁴⁶ im Steuerrecht kein freies Wahlrecht der besteuerten Jurisdiktion, sondern lediglich ein Standortwahlrecht¹⁴⁷. Zwar geht es im Fall der Gruppenbesteuerung nicht um einen Missbrauchsvorwurf. Deutlich wird aber, dass eine Gewinnzuordnung ohne jeden territorialen Bezug unterbunden werden darf. Den normativen Maßstab einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gewinnt der Europäische Gerichtshof aus den Regeln des internationalen Steuerrechts¹⁴⁸.

Verwandtschaft und Unterschiede zwischen den Rechtfertigungsgründen der Missbrauchsvermeidung und der Wahrung einer ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse werden auch in den beiden Wegzugssteuerfällen *Hugh de Lasteyrie du Saillant*¹⁴⁹ und *N*¹⁵⁰ deutlich. Während die Rechtssache *Lasteyrie* – entsprechend dem Vortrag der französischen Regierung, es handle sich um eine gegen Steuerflucht gerichtete Maßnahme – noch vorrangig unter Missbrauchsaspekten geprüft wurde¹⁵¹, geht der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache *N* – unabhängig von der Frage der Missbrauchsbekämpfung – von einem berechtigten Allgemeininteresse des Wegzugsstaats aus, die unter seiner Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven abrechnen zu können¹⁵². Der Austausch der Rechtfertigungsgründe konnte die Entscheidung zwar im Ergebnis nicht beeinflussen, dennoch verläuft die Argumentation grundlegend anders.

Bei Einordnung als Missbrauchsregelung folgt der Europäische Gerichtshof aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip die Notwendigkeit, die gesetzliche Missbrauchsvermutung im Einzelfall widerlegen zu können. Bei Einordnung als Aufteilungsregel sind dagegen sämtliche unmittelbar an den Grenzüberschritt geknüpften Steuernachteile zu vermeiden; die Besteuerung muss bis zur tatsächlichen Realisierung hinausgeschoben werden, kann dann aber, ohne dass es weiterer den Grenzüberschritt qualifizierender Merkmale bedarf, durchgeführt werden. In *Lasteyrie* hatte sich der Gerichtshof daran gestört, dass die französische Wegzugsbesteuerung „nicht speziell darauf zielt, nur zur Umgehung des französischen Steuerrechts geschaffene Sachverhalte von einer Steuervergünstigung auszunehmen, sondern allgemein alle Fälle erfasst, in denen ein Steuerpflichtiger, der wesentliche Beteiligungen an einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft hält, seinen Wohnsitz aus welchem Grund auch immer ins Ausland verlegt“¹⁵³. Überlegungen zur fehlenden Verhältnismäßigkeit stellte der Gerichtshof nur noch hilfswise an. Der vom Gerichtshof in *Lasteyrie* geforderten Beschränkung auf Missbrauchsfälle bedarf es dagegen gerade nicht, wenn es wie in der Rechtssache *N* allgemein um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse geht.

Zur weiteren Klärung des Verhältnisses zwischen Missbrauchsvermeidung und einer der ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse widersprechenden substanzlosen Verlagerung von Steuersubstrat hat schließlich die Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*¹⁵⁴ vom 13.3.2007 beigetragen, die im Urteil *Lammers & Van Cleeff NV* vom 17.1.2008 bestätigt wurde¹⁵⁵. Beide Entscheidungen präzisieren die noch unklar in der gegen § 8a KStG i.d.F des Stand-OG vom 13.9.1993 ergangenen Rechtssache *Lankhorst-Hohorst* enthaltenen Maßstäbe für Gesellschafterfremdfinanzierungsstrukturen. Die freie Wahl zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung ist durch die Grundfreiheiten gedeckt¹⁵⁶. Dass Steuerpflichtige sich Gestaltungen bedienen, die zu einer Veränderung der territorialen Zuordnung von Gewinnen führen, ist für sich betrachtet noch nicht missbräuchlich, sondern

142 Zutreffend *J. Englisch*, SWI 2007, 399 (406); zur Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung und Missbrauch auch EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-1609 Rz. 59 f.

143 Kritisch *Rödter/Schönfeld*, IStR 2006, 49 (51) im Hinblick auf die Schwierigkeit einer rechtssicheren Zuordnung der Wertschöpfung.

144 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rz. 46.

145 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 56.

146 EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 – Inspire Art, EuGHE 2003, I-10155 Rz. 95 f.

147 *W. Schön* in FS W. Reiß, 2008, 571 (580 ff.).

148 EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 – Gilly, EuGHE 1998, I-2793 Rz. 31; EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rz. 45.

149 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409.

150 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409.

151 Der Berufung der deutschen Bundesregierung auf die

Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse schenkte der Gerichtshof keine weitere Beachtung, s. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 68.

152 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rz. 47.

153 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 50.

154 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107.

155 EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 – Lammers & Van Cleeff NV, www.curia.europa.eu/de.

156 In EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 33 ff., im Hinblick darauf, dass die zur Überprüfung gestellten Vorschriften der Gesellschafterfremdfinanzierung eine Beteiligung von mindestens 75 % voraussetzen, – aus meiner Sicht zu Unrecht – vorrangig als Frage der Niederlassungsfreiheit behandelt. Plausibler ist es, hinsichtlich der Darlehensgewährung auf die Kapitalverkehrsfreiheit abzustellen.

nur dann, wenn es sich um eine jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion handelt, die ausschließlich mit dem Zweck gewählt wird, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist¹⁵⁷. Zur Beurteilung, wann dies der Fall ist, wird – und dies ist grundlegend neu – der *Fremdvergleichsgrundsatz* herangezogen. Maßgeblich sei, ob ein Darlehen zu Bedingungen gewährt worden ist, die die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs nicht vereinbart hätten. Eine rein künstliche Konstruktion liege vor, wenn das Darlehen ohne eine besondere Beziehung zwischen den betreffenden Gesellschaften nicht oder aber in anderer Höhe oder zu einem anderen Zinssatz gewährt worden wäre¹⁵⁸. Dies sei im Wege einer Einzelfallprüfung festzustellen. Feste Grenzwerte gingen über das zur Missbrauchsbekämpfung Erforderliche hinaus¹⁵⁹. Die Umqualifizierung sei auf den jeweils individuell feststellenden unangemessenen Teil beschränkt.

Der Rekurs auf den Fremdvergleichsgrundsatz hat den Vorteil, dass er auf gewohnte Bahnen der internationalen Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen¹⁶⁰ sowie der Angemessenheitskontrolle im nationalen Recht¹⁶¹ lenkt. Als Maßstab für die Gewinn- und Aufwandszuordnung im grenzüberschreitenden europäischen Konzern eignet er sich dennoch nur bedingt, zum einen – dies gilt insbesondere für die Festsetzung angemessener Verrechnungspreise – weil die Fiktion des fremden Dritten die wirtschaftliche Integration in einem erfolgreich organisierten Konzern ausblendet, zum anderen weil das Problem der Gewinnzuordnung durch Einsatz von Fremd- vs. Eigenkapital auch jenseits einer unangemessen hohen Fremdfinanzierung auftritt. Die Wahl zwischen Fremd- und Eigenkapitalvergütungen kann die ausgewogene Verteilung der Besteuerungsbefugnisse in derselben Weise beeinträchtigen wie die konzerninterne Zuordnung von Gewinnen und Verlusten im Wege der Gruppenbesteuerung¹⁶². Durch Vereinbarung eines Gesellschafterdarlehens lässt sich der Gewinn mit minimalem Aufwand teilweise oder vollständig einem Staat zuordnen, der zur Erwirtschaftung des in Form von Zinsen zufließenden Ertrags nicht beigetragen hat. Dennoch soll die zivilrechtliche Substanz des Darlehensvertrags der Annahme einer rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktion so-

lange entgegenstehen¹⁶³, wie die Darlehensgewährung dem Fremdvergleich stand hält. Selbst wenn Auswüchse einer übermäßigen Gesellschafterfremdfinanzierung über den Fremdvergleichsgrundsatz korrigiert werden können, hat es der Steuerpflichtige damit weiterhin in der Hand, trotz Nutzung der Infrastrukturleistungen in Staat A den Gewinn ganz oder zumindest teilweise in Staat B zu versteuern.

Letztlich setzt sich in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nur die Fraktur des Internationalen Steuerrechts zwischen der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Unternehmensgewinne und Zinsen fort. Denn die finanzierungsneutrale Zuweisung der Besteuerungsrechte gehört nun einmal nicht nur zu den tradierten Grundsätzen des Internationalen Steuerrechts, sondern ist mittlerweile in der Zins- und Lizenzrichtlinie auch noch europarechtlich bestätigt worden. Ihr ist folglich weder mit der Kategorie des Missbrauchs noch der Ausgewogenheit der Besteuerungsrechte beizukommen.

c) Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsbefugnisse als Maßstab zur Beurteilung der „Künstlichkeit“ einer Konstruktion

Festhalten lässt sich, dass die Rechtfertigungsgründe der Vermeidung von Steuerumgehungen/Steuerflucht und der Wahrung einer ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwar nicht deckungsgleich sind, aber insofern eine Schnittmenge aufweisen, als zur Bestimmung, wann eine grenzüberschreitende Steuergestaltung „unangemessen“ – im Sprachgebrauch des Europäischen Gerichtshofs: „rein künstlich“ – ist, Grundsätze zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit heranzuziehen sind, wie sie der Verteilung der Besteuerungsbefugnisse durch das Doppelbesteuerungsrecht zugrunde liegen. Eine rechtsmissbräuchliche Steuerumgehung liegt dann vor, wenn eine Steuergestaltung, der keine reale wirtschaftliche Tätigkeit im anderen Mitgliedstaat zugrunde liegt, auf eine von den Erfolgsbeiträgen der beteiligten Staaten abweichende Aufkommenszuordnung abzielt und damit zugleich gegen die doppelbesteuerungsrechtlich vereinbarte Zuweisung der Besteuerungsrechte verstößt. Um als Missbrauchsnorm gerechtfertigt zu werden, muss die Besteuerung tatbestandlich die Erlangung eines Steuervorteils voraussetzen¹⁶⁴. Das Fehlen

157 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 74; EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 – Lammers & Van Cleeff NV, Rz. 28.

158 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 81; EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 – Lammers & Van Cleeff NV, Rz. 30.

159 EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 – Lammers & Van Cleeff NV, Rz. 32 f.

160 Siehe *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1997 § 16 Rz. 288, 295.

161 Fremdvergleichsgrundsatz und Drittvergleich als zentrales Element der Missbrauchsdogmatik auch im Rahmen von § 42 AO s. *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz. 2141 ff. (2008) und zur Identifikation von verdeckten Gewinnausschüttungen *J. Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, 2008, § 11 Rz. 70; *F. Wassermeyer*, DB 2001, 2465.

162 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107 Rz. 75.

163 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107 Rz. 73; EuGH v. 26.11.2000 – Rs. C-478/98, EuGHE 2000, I-7587 Rz. 45; EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 – X und Y, EuGHE 2002, I-10829 Rz. 62; EuGH v. 4.3.2004 – Rs. C-334/02 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2004, I-2229 Rz. 27.

164 So noch explizit in EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 50; EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609 Rz. 86 und implizit weiterhin in EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107 Rz. 75 ff., wobei später allerdings nicht mehr darauf abgestellt wird, ob die Umwandlung von Eigen- in Fremdkapital tatsächlich zu einem Steuervorteil führt.

außersteuerlicher Gründe ist individuell festzustellen. Für die Wahrung der Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsrechte kommt es dagegen nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige einen Steuervorteil erlangt und die Norm auf Missbrauchssachverhalte beschränkt ist¹⁶⁵. Hier ist nicht die Perspektive des Steuerpflichtigen entscheidend, sondern welcher der beteiligten Mitgliedstaaten das Steueraufkommen erhält.

VII. Rückwirkung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote auf die verfassungsrechtliche Würdigung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften

Mit der Präzisierung der EuGH-Rechtsprechung muss auch eine verfassungsrechtliche Neubewertung von Missbrauchsvermeidungs- und Steuersubstratsicherungsnormen einhergehen, die – im Hinblick auf die vermeintlichen Anforderungen des Europarechts – unterschiedslos auch den reinen Inlandssachverhalt einbeziehen. Während nach der Rechtssache Lankhorst-Hohorst die Auffassung vertreten wurde, der Gesetzgeber habe gar keine andere Wahl, als auch den Inlandssachverhalt in § 8a KStG, bzw. jetzt § 4h EStG; § 8a KStG n.F. einzubeziehen¹⁶⁶, indiziert die Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, dass es durchaus Raum für auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzte Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln gibt. Zulässig wäre eine Regelung, die am Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes und, ohne den Steuerpflichtigen übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, zu einer – auf den unangemessenen Teil begrenzten – Umqualifizierung von Zinsen in Dividenden führt. Damit hätte der Gesetzgeber die Möglichkeit gehabt, zumindest das Regelungsziel der Missbrauchsvermeidung zu erreichen, ohne flächendeckend auch im reinen Inlandssachverhalt das objektive Nettoprinzip zu verletzen¹⁶⁷. Folglich lässt sich die Verletzung des Nettoprinzips nicht länger mit dem Einwand eines „europarechtlichen Notstands“ rechtfertigen. Dass die vom Europäischen Gerichtshof vorgezeichnete Tatbestandsgestaltung deutlich hinter dem zurückbleiben dürfte, was der Gesetzgeber durch § 4h EStG an Mehreinnahmen zu erzielen beabsichtigt, ist unbeachtlich, weil es für die durch die Zinsschranke verursachte Verletzung des Nettoprinzips über den Missbrauchsvermeidungszweck hinaus eben gerade keine Rechtfertigung gibt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist der Gesetzgeber gehalten, einen Weg zu wählen, der das Missbrauchsvermeidungsziel in Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzt.

VIII. Fazit und Ausblick

Weder kann man dem Gesetzgeber ein berechtigtes Interesse absprechen, rechtsmissbräuchlichen Maßnahmen der Steuervermeidung entgegenzuwirken, noch das deutsche Steuersubstrat zu sichern. Ja, er ist hierzu unter dem Gesichtspunkt der Verwirklichung von Lastengleichheit verfassungsrechtlich geradezu verpflichtet. Denn es kann nicht sein, dass einzelne Steuerpflichtige ihre Steuerlast weggestalten, während der Rest der weniger cleveren, vielleicht auch einfach nur weniger aufmerksamen Steuerpflichtigen den Preis der „Dummensteuer“ dafür bezahlt.

Nur sind die Schlüsse, die der Gesetzgeber zieht, die falschen. Der Missbrauchsgesetzgebung fehlen Augenmaß und Können. Sie ist mitursächlich für eine zunehmende Chaotisierung des Steuerrechts, weil ihr häufig kein schlüssiger Rechtsgedanke zugrunde liegt. Mit überzogenen Missbrauchsregeln vergiftet der Staat das Steuerklima. Dass ein Staat der keine Besteuerungsmoral mehr an den Tag legt, nicht auf die Steuermoral seiner Bürger zählen kann¹⁶⁸, ist leicht einsichtig. Das Gesetz bis hin zur Unanwendbarkeit mit – hinsichtlich ihrer Rechtfertigung vielfach zweifelhaften – Antimissbrauchsvorschriften zuzupflastern, ist keine Lösung.

Augenblicklich ist es in erster Linie der Europäische Gerichtshof, der den nationalen Gesetzgebern rechtliche Grenzen aufzeigt, wobei sich die Konturen eines europäischen Missbrauchskonzepts, das der missbräuchlichen Verlagerung von Steuersubstrat effektiv entgegengesetzt werden kann, erst allmählich herauschälen; die Rechtsprechung ist im Fluss¹⁶⁹. Der eigentlichen Sorge der Mitgliedstaaten, den nationalen Steuerzugriff im Binnenmarkt entsprechend der geleisteten Erfolgsbeiträge zu sichern, kann dieses Missbrauchskonzept allerdings nicht Rechnung tragen. Hierzu bedarf es weit grundsätzlicherer Maßnahmen wie etwa der angestrebten formelhaften Aufteilung der unternehmensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage im Rahmen der in Aussicht gestellten *Common Consolidated Corporate Tax Base*¹⁷⁰.

Das BVerfG hat der proliferierenden spezialgesetzlichen Missbrauchsgesetzgebung bisher wenig entgegengehalten, obwohl – dies war eines der Anliegen dieses Beitrages – sich dem Grundgesetz auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung zum Steuerrecht durchaus schärfere Konturen entnehmen lassen. Im Hinblick hierauf wäre es wünschenswert, wenn einzelne der in den letzten Jahren als Missbrauchsvermeidungsvorschriften deklarierten Normen – etwa auch als Richtervorlage nach Art. 100 GG – ihren Weg nach Karlsruhe fänden.

165 Ausdrücklich EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 63.

166 So die Gesetzesbegründung zur Ausweitung von § 8a KStG auf Inlandssachverhalte durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, vgl. ferner BT-Drucks. 15/1518, 10, 14; zustimmend D. Gosch, in Gosch, KStG, München 2005, § 8a KStG Rz. 11.

167 J. Thiel, FR 2007, 729 (730); Musil/Volmering, BB 2008, 12 (14).

168 Siehe K. Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Paderborn 2000.

169 So auch die Einschätzung von M. Lang, SWI 2006, 273 (284).

170 Im Einzelnen und zum aktuellen Verfahrensstand s. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

Nr. 2 · Mai 2008 · PVSt 6492

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Joachim Lang, Köln

in Verbindung mit

Prof. Dr. Dieter Birk, Münster · Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf,
LL. M., Köln · Prof. Dr. Norbert Herzig, Köln · Prof. Dr. Paul
Kirchhof, Heidelberg · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse,
Hamburg · Richter am BFH Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer,
München · Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt Raupach, München
Prof. Dr. Wolfram Reiß, Nürnberg · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Dieter
Schneider, Bochum · Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh,
Berlin · Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau · Prof. Dr. Klaus Tipke,
Köln · Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Vogel, München · Prof. Dr. Dr. h.c.
Franz W. Wagner, Tübingen · Vors. Richter am BFH a.D.
Prof. Dr. Franz Wassermeyer, München

o|s
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

www.otto-schmidt.de

Gegründet 1922 von H. Reinach (Hrsg. bis 1934). Hrsg. seit 1934 C. Boettcher, bis 1936 mit W. Ehrhard, ab 1958 mit D. Leibrecht (1963 bis 1970 Alleinhrgsg.), Mithrsg. waren E. Becker, O. Bühler, H. Dorn, R. Grabower, A. Hensel, O. Kahn, L. Mirre, J. Popitz, A. Prugger, O. Veiel, F. Zitzlaff.

Hrsg. 1971 bis 1973: K. H. Friauf, K.-H. Hansmeyer, G. Mann, G. Rose, G. Schmölders, K. Tipke; 1974 bis 1988: K. Tipke.

Bände 1-12 erschienen bei J. Heß, Stuttgart; Bände 13 (1934) bis 47 (1970) bei J. F. Bergmann, München, und Springer, Berlin; ab Band 48 (Band 1 NF, 1971) bei Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

GESCHÄFTSFÜHRENDER HERAUSGEBER: Prof. Dr. iur. Joachim Lang, Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln; Tel. 02 21/4 70 22 71.

VERLAG: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln. Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

ERSCHEINUNGSWEISE: Die Hefte erscheinen jeweils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

BEZUGSPREIS: Preis jährlich 209 €, Preis des Einzelheftes 64,80 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. In diesen Preisen ist die Umsatzsteuer mit 6,90 v.H. (Steuersatz 7 v.H.) enthalten.

BESTELLUNGEN: bei jeder Buchhandlung und beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

REKLAMATIONEN: bei Ihrer Buchhandlung bzw. beim Verlag.

REZENSIONS-EXEMPLARE sind nur auf Anforderung erwünscht.

ANZEIGENLEITUNG: Regina Hamdorf, Telefon 02 11/887-1484, Fax 02 11/887-1500, E-Mail: fz.marketing@fachverlag.de, gültig ist Preisliste 27 vom 1.1.2008.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

1. Manuskriptsendungen und Schriftverkehr werden an die Anschrift des geschäftsführenden Herausgebers erbeten. Wenn der Autor ein Textverarbeitungssystem verwendet, bitten wir um Übersendung einer Diskette mit Ausdruck und Angabe des verwendeten Systems. Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

2. Dieser urheberrechtliche Schutz gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden.

3. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

REDAKTIONSTERMINE: Redaktionsschluss ist jeweils zum 8.1., 8.4., 8.7., 8.10.

DRUCK: rewi, Wissen.

ISSN 0341-2954

Abhandlungen

F. W. Wagner	Steuerforschung: Welche Probleme finden Ökonomen interessant, und welche sind relevant?	97
W. F. Richter/ H. Söhn	Streichung der Entfernungspauschale - (verfassungs-)rechtliche und ökonomische Aspekte -	117
M. Thönnies	Das Finanzgerichtsverfahren als Gegenstand betriebswirtschaftlicher Investitionsrechnung	134
J. Röhner	Die bilanzielle Durchführung der Realteilung	144

Gestaltungsmisbrauch

K.-D. Drüen	Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung	154
J. Hey	Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht	167

Personalia

S. Müller-Franken	Hartmut Söhn zum 70. Geburtstag	184
-------------------	---------------------------------	-----

Literatur

M. Gabel	Buchanzeigen	187
----------	--------------	-----