

Prof. Dr. Johanna Hey

Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass*

Das JStG 2008 hat u.a. zu einer Änderung des Missbrauchtatbestands des § 42 AO geführt. Der Gesetzgeber intendiert damit mehr Gleichmäßigkeit und Rechtssicherheit bei der effektiven Anwendung des § 42 AO. Es zeigt sich, dass diese gesetzgeberischen Ziele nicht erreicht wurden. Im Gegenteil: Die Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe führt zu mehr und neuer Unsicherheit bei der Rechtsanwendung. Dies ist umso ärgerlicher, als die Rechtsprechung in der Vergangenheit durchaus in der Lage war, auf der Grundlage des § 42 AO a.F. zu vorhersehbaren Ergebnissen zu gelangen.

I. Problemanalyse als Voraussetzung für Problemlösung

Der Missbrauchstatbestand des § 42 AO gehört zu den Grundnormen des Allgemeinen Steuerrechts. Ungeachtet des dogmatischen Streits über die Bedeutung der Vorschrift¹ bewirkt § 42 AO einen Ausgleich zwischen dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und dem Grundsatz wirtschaftlicher Betrachtungsweise und dient der Verwirklichung von Besteuerungsgleichheit.²

Wenn der Gesetzgeber eine derart zentrale Vorschrift, nachdem sie zuvor über 20 Jahre unverändert geblieben ist,³ innerhalb weniger Jahre zweimal reformiert – zunächst mit dem Steueränderungsgesetz 2001,⁴ dann mit dem Jahressteuergesetz 2008⁵ – dann liegt die Vermutung nahe, dass es massive Probleme bei der Anwendung dieser Vorschrift gibt.

Ohne Zweifel gehört § 42 AO zu einer der am häufigsten angewendeten und auch zu einer der dogmatisch anspruchsvollsten Normen des Steuerrechts. *Schenke* dient § 42 AO gar in seiner Freiburger Habilitationsschrift „Die Rechtsfindung im Steuerrecht“ als eines der zentralen Beispiele, um dem Steuerrecht eine Grundlagenkrise zu bescheinigen.⁶ Aber macht dies die Norm zu einem „Dauerbrennpunkt der Besteuerung“, der ein Einschreiten des Gesetzgebers erfordert? Noch dazu in einer derart aufsehenerregenden Weise? Die Neufassung von § 42 AO war mit ersten völlig überzogenen und dogmatisch unausgegorenen Entwürfen ein das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus belastendes Ärgernis, ein Beispiel für Basar- und Drohgesetzgebung. Schon deshalb hat die Neufassung von § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 Schaden angerichtet.⁷

Ob es dem Gesetzgeber trotz dieser wenig rühmlichen Vorgeschichte gelungen ist, einen „Dauerbrennpunkt der Besteuerung“ zu bereinigen, kann nur dann beurteilt werden, wenn man sich zunächst die – tatsächlichen oder vermeintlichen – Probleme des bisherigen § 42 AO vor Augen führt. Problemlösung setzt Problemanalyse voraus. Andernfalls besteht die Gefahr, dass nicht nur die bestehenden Probleme ungelöst bleiben, sondern neue geschaffen werden.

II. Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht vor der Neufassung des § 42 AO

1. Die Konkretisierungsaufgabe der Rechtsprechung

Ohne Zweifel gab und gibt es eine Reihe nur zum Teil gelöster Probleme im Rahmen von § 42 AO. Der Theorie-Graben zwischen Innen- und Außentheorie scheint unüberwindlich, auch wenn die Ergebnisse weniger stark differieren, als sich anhand der Vehemenz, mit der die unterschiedlichen Positionen vertreten werden, vermuten lässt.⁸ Denn Unterschiede ergeben sich in erster Linie hinsichtlich des Erfordernisses eines subjektiven Tatbestandsmerkmals. Doch auch wenn der I. Senat des Bundesfinanzhofs⁹ ein solches entgegen dem V. Senat¹⁰ fordert, so scheidet die Annahme von § 42 AO in den seltensten Fällen am Fehlen der Missbrauchsabsicht, weil diese aufgrund der Unangemessenheit der Gestaltung vermutet wird.¹¹

Das Kernproblem von § 42 AO liegt in der Abgrenzung zwischen Missbrauch und legitimer Nutzung rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. In Randbereichen gibt es hier zwar nach wie vor – vermeidbare – Unschärfen. Die Rechtsprechung ist aber insofern gefestigt, als die Unangemessenheit der Gestaltung anhand der Wertungen des umgangenen Steuergesetzes ermittelt wird. Die Angemessenheit wird normativ und nicht empirisch bestimmt.¹² Die Kompliziertheit oder Ungewöhnlichkeit der Gestaltung ist lediglich Indiz.

Und auch die Frage der Konkurrenz zwischen spezialgesetzlichen Missbrauchstatbeständen und § 42 AO hatte der Bundesfinanzhof dogmatisch überzeugend gelöst, indem er die Wertungen der spezialgesetzlichen Norm in § 42 AO übertrug.¹³

* Der Beitrag beruht auf einem anlässlich des 6. Deutschen Finanzgerichtstags, Grundthema „Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung“, gehaltenen Vortrag.

1 Zur Auseinandersetzung zwischen Innen- und Außentheorie s. nur *Fischer*, FR 2001, 1212 ff.; *ders.*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 AO, Rn. 71 ff. (2008); *Rose*, FR 2003, 1274 ff.; *Clausen*, DB 2003, 1689; *B. Heuermann*, *StuW* 2004, 124 ff.

2 *Drüen*, *StuW* 2008, 154, 157 ff.; allerdings nur zu Lasten des Steuerpflichtigen s. *Hahn*, *DStZ* 2008, 483, 484.

3 S. § 42 AO 1977. Zur Rechtsentwicklung seit der RAO s. *M. Wienbrake*, DB 2008, 664, 665.

4 Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794.

5 Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007, BGBl. I 2008, 3150.

6 *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, Tübingen 2007, 208 f., 291; krit. zu diesem Befund *K. Tipke*, *StuW* 2008, 377 ff.

7 *Anders Leisner-Egensperger*, *DStZ* 2008, 358, 363.

8 Zur praktischen Bedeutung des Theoriestreits s. *Fischer*, *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 AO, Rn. 87 (2008).

9 *Etwa BFH*, 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, 536; ebenso *BFH*, 6.3.1985 – II R 240/83, BStBl. II 1985, 494.

10 *BFH*, 1.6.1989 – V R 74/87, BFH/NV 1990, 131; *BFH*, 23.2.1989 – V B 60/88, BStBl. II 1989, 396.

11 *BFH*, 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, 536; *BFH*, 14.1.1992 – IX R 33/89, BStBl. II 1992, 549.

12 Allerdings ist immer noch vereinzelt von der ungewöhnlichen Gestaltung die Rede, *BFH*, 7.11.1991 – V R 116/86, BStBl. II 1992, 269, 271; vom 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235; vom 29.5.2008 – IX R 77/06, BStBl. II 2008, 789.

13 Sog. *Dublin-Docks-* und *Hilversum-Rechtsprechung* vgl. *BFH*, 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; und zu § 42 Abs. 2 AO i. d. F. des StÄndG 2001 *BFH*, 20.11.2007 – I R 85/05, BFH/NV 2008, 551; vom 29.1.2008 – I R 26/06, BFH/NV 2008, 1044; kritisch zur Konstruktion des logischen Vorrangs von § 42 AO versus eines Wertungsvorrangs spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände *Hahn*, *DStZ* 2008, 483, 486 ff.; zum Ganzen *Gosch*, in: *Festschrift W. Reiß*, Köln 2008, 597 ff.

2. Versagen der Rechtsprechung zu § 42 AO?

Unausweichlich ist, dass die Rechtsprechung zu § 42 AO eine umfangreiche Kasuistik hervorgebracht hat.¹⁴ Von den Angehörigenrechtsverhältnissen über die Fälle der Zwischenschaltung von Rechtsträgern bis hin zur Ausnutzung der Unterscheidung zwischen Privat- und Betriebsvermögen oder des Treaty Shopping.¹⁵ Die Konkretisierung von Generalklauseln durch die Rechtsprechung kann nur im Wege der Entwicklung von Fallgruppen vorstatten gehen. Doch dies ist nicht unbedingt von Nachteil. Generalklauseln haben den großen Vorteil der Entwicklungs Offenheit. Zudem ist ihre Anwendung durch die Rechtsprechung nicht einseitig von fiskalischen Interessen geleitet und bietet damit größere Gewähr dogmatischer Konsistenz, als dies bei einer gesetzgeberischen Regelung zu erwarten ist.¹⁶ Die Entwicklung von Fallgruppen durch die Rechtsprechung rechtfertigt das Eingreifen des Gesetzgebers folglich nicht. Solange die Lösung der Einzelfälle prinzipiengeleitet ist, sind die Ergebnisse vorhersehbar und auch unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit nicht zu beanstanden. Dass es vor allem gesetzgeberische Defizite sind, die dazu führen, dass wirtschaftlich gleiche Sachverhalte steuerlich unterschiedlich behandelt werden, und damit Gestaltungen provozieren, sei hier nur am Rande angemerkt, sollte den Gesetzgeber aber zur Zurückhaltung bei der Einführung steuerlicher Sonderregeln ermahnen und sein Zutrauen in die eigenen legislativen Fähigkeiten dämpfen.

3. Provokation spezialgesetzlicher Missbrauchsgesetzgebung?

Der eigentliche Grund für die gesetzgeberischen Bemühungen an § 42 AO liegt denn auch nicht in der Klärung dogmatischer Probleme, sondern darin, dass die Rechtsprechung aus Sicht des Fiskus – salopp formuliert – zu „lasch“ ist.

In der Tat hat sich der Bundesfinanzhof in der Vergangenheit in vielen Bereichen der Entwicklung von vom Gesetzeswortlaut losgelösten Missbrauchstatbeständen auf der Grundlage von § 42 AO verweigert. Zu Recht ist § 42 AO nicht als Allheilmittel zur Vermeidung unbilliger Ergebnisse einseitig zugunsten des Fiskus eingesetzt worden. Stattdessen hat der Bundesfinanzhof sich um einen angemessenen Ausgleich zwischen den Freiheitsrechten der Steuerpflichtigen und dem Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung bemüht. Wie es das Bundesverfassungsgericht bereits in den 1950er Jahren zum Ausdruck gebracht hat: Der Steuerpflichtige ist berechtigt, sich so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat.¹⁷

Allerdings hat die Zurückhaltung des Bundesfinanzhofs – etwa beim Mantelkauf,¹⁸ dem verdeckten Nennkapital¹⁹ oder den Mehrkontenmodellen²⁰ – meist eine gesetzgeberische Intervention ausgelöst, freilich vielfach ohne eine adäquate Lösung des Problems. Die in der Folge geschaffenen spezialgesetzlichen Tatbestände sind paradoxerweise häufig zugleich lückenhaft als auch überschießend.

Die Vorstellung, spezialgesetzliche Missbrauchstatbestände würden Rechtssicherheit erzeugen, ist weitgehend eine Illusion. Es gibt nur wenige Normen, die streitanfälliger sind. Dies liegt zum Teil an ihrer Funktionsweise. Weil der spezielle Missbrauchstatbestand genau aufzeigt, wo die Grenzen zwischen zulässiger und unzulässiger Gestaltung liegen, fordert er zur Entwicklung neuer Gestaltungen heraus. Hauptursache ist aber ihre unklare, oftmals über den Missbrauchsvermeidungszweck hinausgehende Abfassung durch den Gesetzgeber.

Da die wuchernde Missbrauchsgesetzgebung als ein zentrales Problem der Gesetzesqualität im Steuerrecht angesehen wird, stellt sich die

Frage, ob eine Verschärfung von § 42 AO an diesem Phänomen etwas ändern kann. Zumindest bisher lässt sich keine Trendwende beobachten. Der Zuwachs und die Verschärfung spezieller Missbrauchstatbestände – wenn man sich nur das Jahressteuergesetz 2008 selbst anschaut²¹ – ungebrochen. Dies mag freilich daran liegen, dass der Gesetzgeber – wie sich im Folgenden zeigen wird – zu Recht nicht daran glaubt, dass ihm eine substantielle Verschärfung der allgemeinen Missbrauchsabwehr gelungen ist.

III. Die Neufassung des § 42 AO

1. Gesetzgeberische Intention

Nach der in den Materialien²² zum Ausdruck kommenden Intention des Gesetzgebers, soll die Neufassung „im Interesse der Gleichmäßigkeit und Rechtssicherheit zu einer präziseren, aber auch effektiveren Anwendung von § 42 AO führen“,²³ wobei offen bleibt, was sich der Gesetzgeber unter einer „effektiveren Anwendung“ konkret vorgestellt hat.

Der federführenden Finanzverwaltung ging es wohl vor allem um eine Verschiebung der Darlegungs- und Beweislast. Nach dem ursprünglichen Referentenentwurf²⁴ sollte der Steuerpflichtige, ohne dass es auf die Art der Gestaltung ankommen sollte, bei Vorliegen eines Steuervorteils stets den Beweis führen müssen, dass der Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe zugrunde liegen. Hierfür sollte es weder einer ungewöhnlichen Gestaltung – diese Formulierung fand sich erst im Kabinettsbeschluss²⁵ – noch der Unangemessenheit der Gestaltung bedürfen.

Ich will auf diese ersten Entwürfe – Tiefpunkte steuerrechtlicher Gesetzgebungsarbeit – nicht näher eingehen.²⁶ Sie sind nur noch insofern von Interesse, als sie – vor allem zur Negativabgrenzung – bei der Auslegung des schließlich Gesetz gewordenen Wortlauts von § 42 AO herangezogen werden können. Im Ergebnis ist es zu der ursprünglich angestrebten generellen Umkehr der Darlegungs- und Beweislast nicht gekommen.

2. Umsetzung

a) Zur Struktur von § 42 AO n.F.

§ 42 AO neuer Fassung startet zunächst unverändert mit dem Programmsatz: „Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden“. Es folgt die Regelung des Verhältnisses zwischen spezialgesetzlicher und allgemeiner Missbrauchsvermeidung. Befremdlich ist neben der Stellung der Konkurrenzregel in Abs. 1, dass die bisher in Abs. 1 S. 2 angeordnete Rechtsfolge nun mit der Konkurrenzregel verquickt wurde. Der

14 Als Grund für das Einschreiten des Gesetzgebers, vgl. BT-Drs. 16/6290, 81.

15 Fallübersicht bei Schmieszek, in: Beermann/Gosch, AO, Loseblatt, § 42 AO, Rn. 20–67 (Stand 2003); Kruse/Drüen, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar, Loseblatt, § 42 AO, Rn. 55–103.

16 K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGP, Vor § 42 AO, Rn. 1 (Stand 2008); Wienbrake, DB 2008, 664, 669.

17 BVerfG, 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237, 249 f.

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

19 BFH, 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, wo § 42 AO als Rechtsgrundlage für BMF, BStBl. I 1987, 373 verneint wurde.

20 BFH, 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; vom 8.12.1997 – GrS. 1–2/95, BStBl. II 1998, 193.

21 Insbesondere die Aufnahme neuer Missbrauchstatbestände in § 8b Abs. 3 KStG.

22 BT-Drs. 16/6290, 31 f., siehe ferner Referentenentwurf vom 14.6.2007, abgedruckt bei Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 3 (Stand 2008); und Kabinettsbeschluss vom 8.8.2007 (BT-Drs. 16/6290, 31 f.).

23 BT-Drs. 16/6290, 40, 81.

24 Abgedruckt bei Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 3 (Stand 2008).

25 Zur Kritik an diesem empirischen Merkmal Fischer, FR 2007, 857; Schnitzler, IStR 2007, 733.

26 Siehe stattdessen den Nachweis der zahlreichen, überwiegend sehr kritischen Stellungnahmen zum Gesetzgebungsverfahren bei Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 1.

Versuch einer Legaldefinition des Missbrauchs findet sich dagegen erst in Abs. 2, ebenso wie die Beweislastregelung für den Nachweis außersteuerlicher Gründe. Formal ist die Neufassung damit nicht sonderlich gelungen. Die Konkurrenzregel hätte logisch hinter die Beschreibung des Missbrauchstatbestands gehört.

b) Der Definitionsversuch des § 42 Abs. 2 AO

aa) Unangemessene rechtliche Gestaltung

Bisher enthielt § 42 AO keine Legaldefinition des Missbrauchs. Lediglich aus der Rechtsfolgenanordnung des § 42 Abs. 1 S. 2 AO a.F. konnte geschlossen werden, dass der Missbrauch durch die Unangemessenheit der Gestaltung gekennzeichnet ist.

Jetzt erweckt § 42 Abs. 2 S. 1 AO den Anschein einer solchen Legaldefinition, wenn es heißt

„ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt“.

Voraussetzung für die Annahme eines Missbrauchs ist damit weiterhin die Unangemessenheit der Gestaltung, und nicht – wie noch im Referentenentwurf – das bloße Vorliegen eines Steuervorteils.

Das eigentliche Kernproblem, nämlich die Frage, wann eine Gestaltung unangemessen ist, wird damit freilich nicht beantwortet.²⁷ Auch der Anwendungserlass hilft nicht weiter, sondern begibt sich mit der Aneinanderreihung der Attribute, „unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig“²⁸ nicht über das hinaus, was sich bereits bisher – zusammengetragen aus den Formulierungen des BFH – in der Kommentarliteratur zu § 42 AO an Indizien findet.²⁹ Hervorgehoben wird im Anwendungserlass allerdings, dass eine ungewöhnliche Gestaltung nicht automatisch ihre Unangemessenheit indiziert. Damit trägt das BMF dem Umstand Rechnung, dass die noch im Gesetzesentwurf der Bundesregierung enthaltene Fassung,³⁰ wonach es auf die Ungewöhnlichkeit ankommen sollte, fallen gelassen wurde. Ein Aufgriffskriterium wird die Ungewöhnlichkeit gleichwohl bleiben.

Im Übrigen gibt der Anwendungserlass mit der Einschaltung von Familienangehörigen oder Gesellschaften oder der Verlagerung von Einkunftsquellen und Wirtschaftsgütern lediglich Fallgruppen unangemessener Gestaltungen wieder, so wie sie in der Rechtsprechung entwickelt worden sind. Zudem findet als Methode zur Identifikation der Unangemessenheit der Drittvergleich Erwähnung.³¹

Inhaltlich hat sich damit gegenüber der bisher durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägten Rechtslage nichts geändert. Wie *Drüen* zu Recht feststellt,³² ist dem Gesetzgeber insofern aber noch nicht einmal ein Vorwurf zu machen, ja, man kann fast froh sein, dass er sich nicht um eine Definition der Unangemessenheit bemüht hat. Denn die Unangemessenheit kann nicht abstrakt normiert, sondern nur im konkreten Einzelfall festgestellt werden, indem die gewählte rechtliche Gestaltung mit dem zugrunde liegenden wirtschaftlichen Sachverhalt, sowie dem Normzweck der umgangenen oder erschlichenen Norm verglichen wird.

bb) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten

Ein Missbrauch soll nach der Neufassung nur dann vorliegen, wenn die unangemessene rechtliche Gestaltung im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung beim Steuerpflichtigen oder bei einem Dritten

zu einem „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ führt. Damit wird – wie *Hahn* zutreffend anmerkt³³ – deutlich, dass § 42 AO steuerliche Gleichheit nur in eine Richtung verwirklicht, nämlich durch Ausschluss unberechtigter Steuervorteile.

Ohne Not weicht die Neufassung von der Begrifflichkeit des Bundesfinanzhofs ab, nach dessen Auffassung der Missbrauch zu einer *Steuerminderung* führen muss.³⁴ Inhaltlich kann die Verwendung des Begriffs des „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils“ indes nicht als Abkehr von der Rechtsprechung des BFH angesehen werden. Wie bisher ist davon auszugehen, dass es nicht nur um Steuervergütungen und -erstattungen geht, sondern auch um geringere Steueransprüche und dass § 42 AO nicht deckungsgleich ist mit dem nicht gerechtfertigten Steuervorteil i.S. v. § 370 Abs. 1 AO. Besonders glücklich ist der Begriffsgleichlauf mit § 370 AO dennoch nicht,³⁵ ist doch zwischen legalem Steuermissbrauch und illegaler Steuerhinterziehung scharf zu unterscheiden.

Auch die Funktion des Zusatzes des „gesetzlich nicht vorgesehenen“ Steuervorteils erschließt sich nicht auf den ersten Blick. Von einem *gesetzlich vorgesehenen* Steuervorteil wird stets auszugehen sein, wenn der Steuerpflichtige eine Vergünstigungsnorm in Anspruch nimmt, freilich nur dann, wenn er sich den zur Voraussetzung der Förderung gemachten Bedingungen unterwirft. Allerdings wäre ein auf Steuervergünstigungen beschränktes Verständnis des „gesetzlich vorgesehenen“ Steuervorteils zu eng. Solange der Steuerpflichtige sich angemessener Gestaltungen bedient, sind die hiermit verbundenen Steuervorteile gesetzlich vorgesehen. Neben dem Tatbestandsmerkmal der Unangemessenheit kommt dem Tatbestandsmerkmal des „gesetzlich nicht vorgesehenen“ Steuervorteils m. E. keine eigenständige Bedeutung zu,³⁶ führt insbesondere nicht zu einer Einschränkung des Missbrauchstatbestands.

Zu Recht viel Kritik hat das Tatbestandsmerkmal des „Dritten“ hervorgerufen.³⁷ Ohne jede Eingrenzung könnte § 42 AO schnell zu einer Art Gefährdungshaftung ausufern. Der Anwendungserlass bemüht sich um Schadensbegrenzung. Als Dritte sollen nur solche Personen anzusehen sein, „die in einer gewissen Nähe zum Steuerpflichtigen stehen“. Zur weiteren Konkretisierung wird auf den Angehörigenbegriff des § 15 AO sowie den in § 1 Abs. 2 AStG verwendeten Begriff der nahe stehenden Person bei persönlicher oder wirtschaftlicher Verbundenheit mit dem Steuerpflichtigen verwiesen.

Unklar bleibt indes, bei wem die Rechtsfolgen von § 42 AO eintreten sollen, beim Steuerpflichtigen – der keinen Vorteil hat – oder beim Dritten – der möglicherweise keine Missbrauchsabsicht hat? Richtigerweise kann die Korrektur nur beim Dritten ansetzen,³⁸ indem ihm der gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteil der unangemessenen Gestaltung genommen wird. Dann aber spricht vieles dafür, § 42 AO nur bei einem Zusammenwirken von Steuerpflichtigem und Dritten zur Anwendung zu bringen.

27 Spindler, StbJb. 2008/09, II.2a.

28 AEO zu § 42 AO Tz. 2.2. S. 3; s. hierzu die Kritik von *Carlé*, DStZ 2008, 653, 654.

29 Z. B. Klein/Brockmeyer, AO, 2006 § 42, Rn. 16; *Schmieszek*, in: Beermann/Gosch, AO, Loseblatt, § 42 AO, Rn. 12 (Stand 2003).

30 BT-Drs. 16/6290, 1, 31, 115.

31 AEO zu § 42 AO, Tz. 2.2. S. 5, 1. Spiegelstrich.

32 *Drüen*, StuW 2008, 154, 161 f.

33 *Hahn*, DStZ 2008, 483, 484.

34 Z. B. BFH, 17.12.2003 – IX R 60/98, BStBl. II 2004, 645.

35 Siehe die berechtigte Kritik von *K.-D. Drüen*, Ubg. 2008, 31, 36.

36 Ebenso *Spindler*, StbJb. 2008/2009, II.2.b.a.a.

37 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 25; *ders.*, Ubg. 2008, 31, 36 f.; *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671, 9678; *Hahn*, DStZ 2008, 483, 486.

38 Einschränkung *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 267 (2008).

cc) Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtliche außersteuerliche Gründe

§ 42 Abs. 2 S. 2 AO enthält nunmehr ausdrücklich einen Hinweis auf die Relevanz der Motive des Steuerpflichtigen. Er kann nachweisen, dass er die Gestaltung aus außersteuerlichen Gründen gewählt hat und sich damit dem Missbrauchsvorwurf entziehen.

Aufgrund der Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe ist die Regelung allerdings streitanfällig und läuft damit der gesetzgeberischen Klarstellungsintention zuwider. Die Formulierung, dass die außersteuerlichen Gründe „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse „beachtlich“ sein müssen, eröffnet weiten Interpretationsspielraum. Der Anwendungserlass gibt nur insofern Anhaltspunkte als außersteuerliche Gründe, Unangemessenheit der Gestaltung und Ausmaß des Steuervorteils jeweils zu einander ins Verhältnis gesetzt werden müssen.³⁹ Mit anderen Worten: Je größer der Steuervorteil, oder je ungewöhnlicher die Konstruktion, desto bedeutsamer müssen die außersteuerlichen Gründe sein. Auch wenn § 42 Abs. 2 S. 2 AO eine derartige Abwägung nicht anordnet, halte ich sie unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten für grundsätzlich sachgerecht.⁴⁰ Schwierigkeiten wird allerdings die Gewichtung der außersteuerlichen Gründe mit sich bringen. Wie soll ihre Wertigkeit ermittelt werden? Hier kann m. E. kein objektiver Maßstab zugrunde gelegt werden, sondern dem Steuerpflichtigen muss, solange er die Gründe plausibel vorträgt, zugestanden werden, eigene Prioritäten zu setzen.⁴¹ Damit dürfte § 42 Abs. 2 S. 2 AO allerdings nicht dazu beitragen, Streitigkeiten über eine mögliche Exkulpation auszuräumen.

Ist es dem Gesetzgeber wenigstens gelungen, den Streit zwischen Innen- und Außentheorie zu befrieden? Indem § 42 Abs. 2 S. 2 AO nunmehr ausdrücklich auf die – aus Sicht der Innentheorie irrelevanten – Motive des Steuerpflichtigen abstellt, scheint der Gesetzgeber sich der Außentheorie zuzuwenden. Allerdings ist *Fischer* Recht zu geben, dass das dogmatische Konzept des Gesetzgebers im Dunkeln bleibt.⁴² Der Streit über die „richtige“ Theorie zum Verständnis der Steuerumgehung dürfte daher weitergehen.

c) Darlegungs- und Beweislast

Auch hinsichtlich der Verteilung der Darlegungs- und Beweislast ergeben sich – entgegen der ersten Fassung im Referentenentwurf – keine nennenswerten Verschiebungen.⁴³

Die Unangemessenheit der Gestaltung muss die Finanzverwaltung darlegen, d. h. nicht lediglich behaupten, sondern begründen, wobei ungewöhnliche und umständliche Gestaltungen Indizwirkung entfalten. Bereits bei der Darlegung des Missbrauchs sind aufgrund des Amtsermittlungsgrundsatzes der Finanzverwaltung bekannte außersteuerliche Gründe zu berücksichtigen.⁴⁴ Im Übrigen weist § 42 Abs. 2 S. 2 AO die Darlegungslast für die außersteuerlichen Gründe jedoch dem Steuerpflichtigen zu. Ihn treffen erhöhte Mitwirkungspflichten sowie die negativen Folgen eines non-liquet, wenn ihm der Entlastungsnachweis misslingt.

d) Konkurrenz zwischen § 42 AO und spezialgesetzlichen Missbrauchstatbeständen

aa) Vorgeschichte

Ein besonderes Anliegen war dem Gesetzgeber die Regelung der Konkurrenz zwischen spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen und § 42 AO. Bereits mit dem durch das Steueränderungsgesetz 2001 angefügten § 42 Abs. 2 AO hatte der Gesetzgeber versucht, die diesbezügliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁴⁵ außer Kraft zu setzen,⁴⁶ war

aber am Widerstand des Bundesfinanzhofs gescheitert.⁴⁷ Trotz der Anordnung in Abs. 2, dass § 42 AO anzuwenden sei, soweit seine Anwendung gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist,⁴⁸ kam die Rechtsprechung weiterhin zu dem Ergebnis, dass, soweit einer einzelgesetzlichen Regelung wie § 50c EStG abschließende Wirkung beizumessen ist, dies bei der Anwendung von § 42 AO zu berücksichtigen ist.

bb) Regelung in einem Einzelsteuergesetz, die der Verhinderung von Steuerumgehung dient

Mit § 42 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO unternimmt der Gesetzgeber nun einen erneuten Anlauf, das Verhältnis von spezialgesetzlicher und allgemeiner Missbrauchsnorm zu regeln. Hierzu ist zunächst zu ermitteln, wann eine „Regelung in einem Einzelsteuergesetz, ... der Verhinderung von Steuerumgehung dient“. Dabei muss es sich – wie aus der systematischen Stellung der Vorschrift hervorgeht – um eine Steuerumgehung i. S. v. § 42 AO handeln.

Angesichts der Heterogenität der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele, wird es vielfach erhebliche Schwierigkeiten bereiten festzustellen, wann eine derartige Regelung vorliegt. Der Anwendungserlass ist hier wenig hilfreich, da er mit dem Hinweis auf den Wortlaut der Regelung, den Sinnzusammenhang, die systematische Stellung im Gesetz und die Entstehungsgeschichte lediglich auf den klassischen Auslegungskanon verweist.⁴⁸ Die Schwierigkeiten der Einordnung entstehen daraus, dass Anlass der Gesetzgebung vielfach das Versagen von § 42 AO ist, es also – wie z. B. bei der ersten Regelung des Mantelkaufs⁴⁹ – zunächst um Missbrauchsvermeidung geht, die Vorschriften dann aber ein Eigenleben entfalten, bis sie wie § 4h EStG oder § 8c KStG schließlich über die Missbrauchsvermeidung weit hinausgehen.

An der Einordnung als Vorschrift i. S. v. § 42 Abs. 1 S. 2 AO ändert sich aus meiner Sicht nichts, wenn der Missbrauch im Tatbestand der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm in einer Weise typisiert wird, die in erheblichem Umfang auch nicht missbräuchliche Gestaltungen erfasst. Dann mögen die verfassungsrechtlichen Grenzen gleichheitssatzkonformer Typisierung überschritten sein, trotzdem handelt es sich weiterhin um eine Regelung, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, wie z. B. im Fall des § 50d Abs. 3 EStG. Eine Vorschrift wie § 8c KStG kann dagegen nicht mehr als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift eingeordnet werden, weil der gesetzliche Tatbestand noch nicht einmal in typisierender Form an eine Steuerumgehung anknüpft.⁵⁰

cc) Vorrang der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm

Fraglich ist, welche Rechtsfolgen sich aus der Einordnung ergeben und ob sich durch § 42 Abs. 1 S. 2 AO an der bisherigen Rechtslage viel ändert.

Das Vorliegen einer einzelgesetzlichen Regelung, die der Verhinderung von Steuerumgehung dient, soll, soweit ihr Tatbestand erfüllt ist, den

39 AEAO zu § 42 AO Ziff. 2.6 S. 3.

40 Wie hier *Drüen*, Ubg. 2008, 31, 38; a. A. *Spindler*, StJb. 2008/2009, II.2.c.; *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358, 363.

41 Ebenso *Drüen*, StuW 2008, 154, 163.

42 *Fischer*, FR 2008, 306, 309, 311. *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 288 f. (2008), meint anscheinend auch nach dem JStG 2008 an der Innentheorie festhalten zu können, indem er § 42 Abs. 2 S. 2 AO dahingehend einschränkend auslegt, dass der Vorschrift nur im Rahmen eines Gesamtplanverdachts exkulpierende Wirkung zukommt.

43 A. A. *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358, 359. *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 27 geht allerdings von einem gestuften Nachweisverfahren statt des bisherigen mehrstufigen Nachweisverfahrens aus.

44 *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 30.

45 Siehe oben Fn. 13.

46 Mit angeblich klarstellender Wirkung BT-Drs. 14/6877, 52.

47 BFH, 20.11.2007 – I R 85/05, BFH/NV 2008, 551.

48 AEAO zu § 42 AO Ziff. 1 S. 2.

49 § 8 Abs. 4 KStG i. d. F. des StRefG 1990 vom 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093.

50 Vgl. *Hey*, StuW 2008, 167, 171.

Rückgriff auf § 42 AO ausschließen. Relevant ist dies in erster Linie hinsichtlich des in § 42 Abs. 2 S. 2 AO vorgesehenen Nachweises außersteuerlicher Gründe, denn die speziellen Missbrauchstatbestände sind regelmäßig als unwiderlegliche gesetzliche Vermutungen konzipiert. Indes entspricht dies schon der bisherigen Rechtslage. Denn die Rechtsprechung hat auch bisher innerhalb spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände dem Fehlen einer Missbrauchsabsicht keine Bedeutung beigemessen.⁵¹ Der Steuerpflichtige konnte sich nie exkulpieren. Auch eine zusätzliche Angemessenheitsprüfung findet nicht statt. Schließlich definiert der Gesetzgeber mit dem spezialgesetzlichen Missbrauchstatbestand gerade, was er als angemessen bzw. unangemessen ansieht. Einer zusätzlichen positiven Feststellung, dass ein Missbrauch vorliegt, bedarf es nicht.

dd) Etablierung von § 42 AO als allgemeine Auffangklausel durch § 42 Abs. 1 Satz 3 AO?

Sind dagegen einzelne Tatbestandsmerkmale der spezialgesetzlichen Norm *nicht* erfüllt, so dass diese gerade nicht eingreift, stellt sich die Frage des Rückgriffs auf § 42 AO. Mit § 42 Abs. 1 S. 3 AO versucht der Gesetzgeber erneut, den Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* außer Kraft zu setzen. Der Einordnung als spezialgesetzliche Missbrauchsnorm soll gerade keine Bedeutung mehr zukommen, weil in jedem Fall ein Rückgriff auf § 42 AO möglich sein soll, soweit der Tatbestand der spezielleren Regelung nicht erfüllt ist.

Freilich dürfte der Gesetzgeber auch diesmal sein Ziel nicht erreicht haben. Formal zwingt die Vorschrift den Rechtsanwender zwar zum Rückgriff auf § 42 AO. Da aber die Frage der Unangemessenheit der Gestaltung nur anhand der umgangenen Norm ermittelt werden kann, wirkt die spezialgesetzliche Vorschrift im Rahmen von § 42 AO fort, denn der Gesetzgeber hat sich hiermit dahingehend festgelegt, welche Gestaltung er für unangemessen bzw. angemessen erachtet.⁵² Hieran muss er sich auch im Rahmen von § 42 AO festhalten lassen. So können beispielsweise über § 42 AO spezialgesetzlich festgelegte Sperrfristen wie in § 6 Abs. 5 S. 4 EStG oder Beteiligungsgrenzen wie in § 1 Abs. 3 GrEStG nicht ausgedehnt werden. Jedes andere Ergebnis würde die speziellen Missbrauchstatbestände ihres Zwecks weitgehend entkleiden und den gesetzgeberischen Zielen spezieller Missbrauchsgesetzgebung zuwider laufen. Denn mit den spezialgesetzlichen Missbrauchsnormierungen intendiert der Gesetzgeber ja gerade die Schaffung von Rechtssicherheit und präziser Definition des Missbrauchs, die er in § 42 AO so schmerzlich vermisst.

3. Fazit: Gesetzgeberische Intention verfehlt

Im Ergebnis ist *Spindler* in seinem auf dem Fachkongress der Steuerberater im Herbst letzten Jahres gezogenen Fazit zuzustimmen: Inhaltlich hat sich durch die Neufassung von § 42 AO kaum etwas geändert. Das Ziel der Präzisierung und Effektivierung von § 42 AO ist verfehlt. Zu diesem Schluss kommen nahezu sämtliche Kommentatoren der Neuregelung.⁵³

Dies ist indes auch nicht weiter bedauerlich angesichts des Ausgangsbefundes, dass die Rechtsprechung auch in der Vergangenheit in der Lage war, auf der Grundlage von § 42 AO a. F. zu vorhersehbaren Ergebnissen zu gelangen. Eher muss man erleichtert sein, dass die Neufassung im Ergebnis keinen allzu großen Schaden anrichtet, nachdem die ersten Entwürfe das Schlimmste befürchten ließen.

Insbesondere hat die Finanzverwaltung davon abgesehen in den zwischenzeitlich zu § 42 AO n. F. ergangenen Änderungen des Anwendungserlasses zur AO⁵⁴ die von ihr zunächst vorgeschlagenen, aber nicht Gesetz gewordenen Verschärfungen im Wege einer extensiven

Auslegung durchzusetzen. Der Anwendungserlass respektiert die Wortlautgrenze der schließlich im Bundesgesetzblatt verkündeten Fassung von § 42 AO und bestätigt den Eindruck, dass sich gegenüber dem bisher durch die Rechtsprechung geprägten Rechtszustand keine signifikante Verschärfung ergeben hat.

Doch auch wenn es nicht zur Verschärfung von § 42 AO gekommen ist, wird die Neufassung die Praxis belasten, weil die Vorschrift mit dem Steuervorteil oder dem Dritten als Vorteilsempfänger neue Begriffe einführt, die erst wieder der gerichtlichen Klärung bedürfen, auch wenn im Ergebnis herauskommen mag, dass alles beim Alten geblieben ist. Gleichzeitig sind Problemfelder wie die Gesamtplanrechtsprechung⁵⁵ aus den Klärstellungsbemühungen von vornherein ausgespart worden.⁵⁶

IV. Ausblick

Wenn der Gesetzgeber nun gewahr wird, dass seine Bemühungen an § 42 AO letztlich wenig Wirkung zeitigen, kann man befürchten, dass er alsbald erneut die Gesetzgebungsmaschine anschmeißt. Einen ersten Vorgeschmack bietet der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung, der weitreichende Ermächtigungen enthält, Maßnahmen zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken im Verordnungswege zu erlassen.⁵⁷

Indes ist § 42 AO nicht mit steuerlichen Subventions- oder Abschreibungstatbeständen zu vergleichen, wo man die Abschreibungssätze nach Kassenlage ändern kann. Von einem konzeptlosen Herumdoktern an § 42 AO mit einem diffusen Steuerverschärfungswillen ist Abstand zu nehmen. Einen überzeugenden neuen dogmatischen Ansatz hat der Gesetzgeber im gesamten Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2008 nicht zu liefern vermocht. Dies ist auch nicht Sache des Gesetzgebers, erst recht nicht, wenn ihm die Finanzverwaltung mit überwiegend fiskalischen Motiven die Feder führt. Vielmehr sollte der Gesetzgeber dieses Feld der Rechtsprechung überlassen, die in der Vergangenheit auch ohne seine Unterstützung zu überzeugenden Ergebnissen gekommen ist.

// Autor

Prof. Dr. Johanna Hey. Erstes Juristisches Staatsexamen 1994. Promotion 1996 (Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa). Zweites Juristisches Staatsexamen 1997. Habilitation 2001 (Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem). 2002–2006 Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmensteuerrecht an der Universität Düsseldorf. Seit 2006 Direktorin des Instituts für Steuerrecht, Universität zu Köln. Mitglied des Wiss. Beirats beim BMF.



51 Z. B. BFH, 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474, 478.

52 Fischer, SWI 1999, 104; Drüen, Ubg. 2008, 31; Mack/Wollweber, DStR 2008, 182, 186.

53 Vernichtend das Urteil von Fischer, FR 2008, 306 ff.; ferner Lenz/Gerhard, BB 2007, 2429, 2434; Mack/Wollweber, DStR 2008, 182, 186; Leisner-Egensperger, DSz 2008, 358, 359; Hahn, DSz 2008, 483, 490 f.; Wienbracke, DB 2008, 664, 669.

54 Im Einzelnen hierzu auch Carlé, DSz 2008, 653 ff.

55 Dazu Spindler, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 1; Gesamtplanrechtsprechung als Methodenproblem s. auch Osterloh, in: Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, 2008, 142, 143, 149.

56 Dabei zeigen neue Anwendungsfelder wie die gestreckte Anteilsübertragung im Rahmen von § 8c KStG und das hierzu ergangene BMF-Schreiben vom 4.7.2008 – IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl. I 2008, 736, Tz. 19 (s. dazu Pohl, GmbHR 2009, 132) einerseits das Klärungsbedürfnis, andererseits aber auch die Schwierigkeiten der dogmatischen Einordnung der Figur des Gesamtplans und der sich hieraus ergebenden Folgerungen. Nach den jüngsten Erfahrungen mit § 42 AO ist allerdings zweifelhaft, ob der Gesetzgeber in der Lage wäre, ein in sich schlüssiges Konzept des Gesamtplans in Gesetzesform zu fassen.

57 S. den überarbeiteten Referentenentwurf vom 25.3.2009 www.bundesfinanzministerium.de/nm_82/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Referentenentwurfe/Ref_Steuerroasen_anl_templateId=raw,property=publicationFile.pdf.

Betriebs Berater

// WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Karl-Heinz Thume, RA
Die Bedeutung des Kundenstammes im Vertriebsrecht 1026

Dr. Christian Kessel, RA, und Dr. Susanne Koch, RAin
Anforderungen an die Leistungsverfügung auf Belieferung – unter besonderer Berücksichtigung von Fällen aus der Automobilindustrie 1032

BGH: Haftung des Gesellschaftsliquidators wegen existenzvernichtenden Eingriffs – Sanitary
BB-Kommentar von Dr. Angela Kölbl, RAin 1037

// STEUERRECHT

Prof. Dr. Johanna Hey
Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass 1044

Gerrit Bartsch, WP/StB
Die Besteuerung des Auflösungsgewinns eines bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung nach § 5a Abs. 4 EStG gebildeten Unterschiedsbetrages 1049

BFH: Bankgeheimnis – keine Sperrwirkung bei hinreichendem Anlass für Kontrollmitteilungen
BB-Kommentar von Dr. Marcus Geuenich, RA/StB 1054

// BILANZRECHT & BETRIEBSWIRTSCHAFT

Roland Weigl, WP/StB, Hans-Georg Weber, WP/StB, und Martin Costa, WP/StB
Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG 1062

FG Berlin-Brandenburg: Abzinsungspflicht für zunächst unverzinslich gewährtes Darlehen bei späterer Zinsvereinbarung
BB-Kommentar von Dr. Kurt Gratz, RA/FAStR/StB 1067

// ARBEITSRECHT

Theodor B. Cisch, RA, und Christine Bleeck, RAin
Rechtsprechung des BAG zur betrieblichen Altersversorgung 2008/2009 1070

BAG: Betriebsübergang bei Schließung einer Rechtsanwaltskanzlei
BB-Kommentar von Alexandra Reimann, RAin 1077

// BB-MAGAZIN

Dr. Martin Kock, RA/FAArbR
Gleichbehandlungsrecht: Diskriminierungsprivileg für den Staat M1

Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen, RA
Wettbewerb der Rechtssysteme M16

// BB-Magazin

- M1 Die Erste Seite:**
Dr. Martin Kock, RA/FAArbR
Gleichbehandlungsrecht: Diskriminierungsprivileg für den Staat
- M4 Presseschau:**
Thema der Woche: Erbschaftsteuerreform als Brandbeschleuniger
- M5 Berufsrecht:**
Anwaltsrecht modernisiert
- M6 Personalien, Beratermarkt:**
Neue Führung für Ashurst in Deutschland / Papenthin neu im Management von CMS Hasche Sigle / Vier neue Partner bei Allen & Overy / Jessen ist Partner bei Norton Rose / Kränzlin verstärkt Düsseldorf FPS-Büro / Osborne Clarke verstärkt Technologie-Praxis / BAG-Richter im Ruhestand / Paul Hastings eröffnet in Hamburg / Taylor Wessing dringt in polnischen Markt vor / Fuhrmann Wallenfels Binder wächst und schrumpft zugleich / Neuer Beraterstab für ProSiebenSat1

// Wirtschaftsrecht

Die Woche im Wirtschaftsrecht

- 1025** BGH: Commerzbank darf DAX als Bezugswert für Wertpapiere verwenden / BGH: Squeeze out – Beschaffung der erforderlichen Kapitalmehrheit im Weg eines Wertpapierdarlehens / EU-Kommission: Empfehlungen zur besseren Überwachung der Finanzdienstleistungen

Aufsätze

- 1026** Dr. Karl-Heinz Thume, RA
Die Bedeutung des Kundenstammes im Vertriebsrecht
Der Beitrag geht den vielschichtigen Facetten nach, die der Begriff „Kundenstamm“ im Vertriebsrecht enthält. Er zeigt die in diesem Zusammenhang von der Praxis zu beachtenden Unwägbarkeiten und Stolpersteine auf.

- 1032** Dr. Christian Kessel, RA, und Dr. Susanne Koch, RAin

Anforderungen an die Leistungsverfügung auf Belieferung – unter besonderer Berücksichtigung von Fällen aus der Automobilindustrie

Der Beitrag zeigt auf, dass die Leistungsverfügung die Voraussetzungen bietet, in Fällen sortiments- und nachfragebedingter Abhängigkeiten – wie sie vor allem in der Automobilzulieferindustrie bestehen – dringende vertragliche Belieferungsansprüche gerichtlich durchzusetzen. Die Thematik gewinnt insbesondere in wirtschaftlichen Krisenzeiten an Bedeutung.

Entscheidung

- 1037 Haftung des Gesellschaftsliquidators wegen existenzvernichtenden Eingriffs – Sanitary**
(BGH, 9.2.2009 – II ZR 292/07) – dazu BB-Kommentar von Dr. Angela Kölbl, RAin: „Konsequente Ergänzung des bisherigen Katalogs von Beispielfällen nach Trihotel“

Entscheidungsberichte

- 1041 Gesellschafts-/Prozessrecht:** Genehmigung der Prozessführung des nicht vertretungsberechtigten Vorstands durch den Aufsichtsrat (BGH, 16.2.2009 – II ZR 282/07, kommentiert von Dr. Ulrike Binder, RAin)
- 1041 Kaufrecht:** Standzeit eines Gebrauchtfahrzeugs allein ist kein Gewährleistungsmangel (BGH, 10.3.2009 – VIII ZR 34/08, kommentiert von Lars Meißner, RA)

Rezension

- 1042** Zuverlässig und aktuell: der neue BGB-Kompaktkommentar (Rezensent: Dr. Roland Abele)

// Steuerrecht

Die Woche im Steuerrecht

- 1043** BFH: Ableitung des gemeinen Werts nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft / BFH: Widerruf der Dauerfristverlängerung / OFD Rheinland: Arbeitnehmerüberlassung durch gemeinnützige Einrichtungen

Aufsätze

- 1044** Prof. Dr. Johanna Hey
Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass

Mit der Neuregelung des § 42 AO im JStG 2008 wollte der Gesetzgeber für mehr Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sorgen. Die Neufassung erweist sich aber – nicht zuletzt wegen der vielen unbestimmten Rechtsbegriffe – als verfehlt. Dabei hatte die Rechtsprechung dafür gesorgt, dass die Praxis bei der Anwendung des § 42 AO a. F. zu vorhersehbaren Ergebnissen kam, während dies bei der Neufassung wohl nicht möglich ist. Die Autorin plädiert daher für eine Reform der Reform.

- 1049** Gerrit Bartsch, WP/StB

Die Besteuerung des Auflösungsgewinns eines bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung nach § 5a Abs. 4 EStG gebildeten Unterschiedsbetrages

Der Tonnagesteuer-Erlass des BMF vom 31.10.2008 sowie die jüngste Rechtsprechung geben dem Autor Anlass, zur Besteuerung des Auflösungsgewinns eines bei Übertragung zur Tonnagegewinnermittlung nach § 5a Abs. 4 EStG gebildeten Unterschiedsbetrags Stellung zu nehmen. Er gelangt zu der Erkenntnis, dass der Auflösungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt und in der Regel auch die Kürzungsmöglichkeit nach § 9 Nr. 3 GewStG entfällt. Die Begünstigung einer Gewerbesteueranrechnung auf den Auflösungsgewinn ist seiner Auffassung nach in den Grenzen des § 35 EStG zu gewähren. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und Tarifiermäßigung nach § 34 EStG kommen hingegen nicht zur Anwendung.

Entscheidung

- 1054** BFH: Bankgeheimnis – keine Sperrwirkung bei hinreichendem Anlass für Kontrollmitteilungen
(BFH, 9.12.2008 – VII R 47/07) – dazu BB-Kommentar von Dr. Marcus Geuenich, RA/StB: „Das steuerliche Bankgeheimnis wird weiter aufgeweicht“

Entscheidungsreporte

1059 Einkommensteuer: Zuflusszeitpunkt von Arbeitslohn bei handelbaren Optionsrechten (BFH, 20.11.2008 – VI R 25/05, kommentiert von Lars Zipfel, StB)

1059 Lohnsteuer: Strafgerichtliche Geldauflage zur Wiedergutmachung des Schadens (BFH, 15.1.2009 – VI R 37/06, kommentiert von Dr. Kurt Joachim von Bornhaupt, RA/StB)

Verwaltungsreport

1060 Berücksichtigung eines unentgeltlichen Nutzungsrechts beim Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 146 Abs. 7 BewG a. F. bzw. § 138 Abs. 4 BewG (OFD Münster, 22.4.2009 – S 3014b – 64 – St 24 – 35)

// Bilanzrecht und Betriebswirtschaft

Die Woche in Bilanzrecht und Betriebswirtschaft

1061 FASB: Neue Staff Position zum Fair Value / WPK: Auswirkungen auf den Prüfungsauftrag bei nachträglichem Wegfall der Prüfungspflicht / IDW: Bescheinigung über die Prüfung der „Vollständigkeitserklärung“ nach VerpackV / IDW: Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit durch Wirtschaftsprüfer

Aufsatz

1062 Dipl.-Ök. Roland Weigl, WP/StB, Dipl.-Kfm. Hans-Georg Weber, WP/StB, und Dipl.-Kfm. Martin Costa, WP/StB

Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) wurde die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen in wesentlichen Punkten geändert. Der Beitrag stellt die Änderungen der Ansatz- und Bewertungsvorschriften in Bezug auf Rückstellungen für die Beratungspraxis (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) dar. Insbesondere durch den weitgehenden Wegfall der Aufwandsrückstellungen, die Abkehr vom Stichtagsprinzip bei der Bewertung von Rückstellungen und die Einführung einer allgemeinen Abzinsungspflicht für Rückstellungen ergeben sich Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis. Die Autoren erörtern in diesem Rahmen auch Gestaltungsmöglichkeiten, die durch die neu geschaffenen Ermessensspielräume bestehen.

Entscheidung

1067 **FG Berlin-Brandenburg: Abzinsungspflicht für zunächst unverzinslich gewährtes Darlehen bei späterer Zinsvereinbarung**
(FG Berlin-Brandenburg, 6.1.2009 – 12 V 12283/07) – dazu BB-Kommentar von Dr. Kurt Gratz, RA/FAStR/StB: „Ein zunächst unverzinsliches Gesellschafterdarlehen ist auf Grundlage einer zu schätzenden Laufzeit abzuzinsen“

Entscheidungsreport

1068 Existenzgründereigenschaft einer GmbH & Co. KG zweifelhaft (BFH, 6.2.2009 – IV B 125/08, kommentiert von Dr. Dirk Koch, RA/FAStR/StB)

// Arbeitsrecht

Die Woche im Arbeitsrecht

1069 Standpunkt von Dr. Paul Melot de Beauregard, RA/FAArbR: „Nun doch: Neues zum EBR“

Aufsatz

1070 Theodor B. Cisch, RA, und Christine Bleeck, RAin

Rechtsprechung des BAG zur betrieblichen Altersversorgung 2008/2009

Die Rechtsprechung des 3. Senats hat auch im Berichtszeitraum vom 1.1.2008 bis 15.4.2009 dem Rechtsgebiet der betrieblichen Altersversorgung klarere Konturen verliehen. Über die Bedeutung des einzelnen entschiedenen Falls hinaus hat der 3. Senat Rechtsgedanken zu in der Praxis relevanten Themen weiter entwickelt und damit größere Rechtssicherheit geschaffen. Dies gilt insbesondere für die mit der Übertragung von Versorgungsverpflichtungen auf Rentnergesellschaften verbundenen Fragen, die Eingriffsmöglichkeiten in Gesamtversorgungssysteme wegen Störung der Geschäftsgrundlage und die auf europäischer Ebene angestoßene Gleichstellung eingetragener Lebenspartner in der betrieblichen Altersversorgung. Der Beitrag behandelt ausgewählte Entscheidungen des 3. Senats zur betrieblichen Altersversorgung.

Entscheidung

1077 **BAG: Betriebsübergang bei Schließung einer Rechtsanwaltskanzlei**
(BAG, 30.10.2008 – 8 AZR 397/07) – dazu BB-Kommentar von Alexandra Reimann, RAin: „Das Urteil hat auch nach der Klarenberg-Entscheidung des EuGH Bestand“

Entscheidungsreport

1080 **Betriebsübergang:** Auftragsnachfolge im Bewachungsgewerbe – Betriebsübergang regelmäßig von Personalübernahme abhängig (BAG, 25.9.2008 – 8 AZR 607/07, kommentiert von Andreas Vogel, RA/FAArbR, und Holger Mlynek)

// BB-Magazin

M11 Kanzleimanagement:

Werte der Anwaltschaft / Neue integrierte NWB-Datenbank

M11 Stellenmarkt

M12 Beruf & Karriere:

Unternehmen im Umbruch in Göttingen am 28.5.2009 / Europäisches Wettbewerbsrecht und Geistiges Eigentum am 28./29.5.2009 in Trier / Symposion Insolvenz- und Arbeitsrecht am 18./19.6.2009 in Ingolstadt / E-Commerce und Internet-Recht am 3.6.2009 in Frankfurt

M15 **Vorschau auf BB 21/2008 // Impressum**

M16 **Die Letzte Seite:**

Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen, RA
Wettbewerb der Rechtssysteme