

Kirchhof, Ferdinand, Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens, in: DVBl 2000, S. 1166 ff.

Kirchhof, Paul, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, in: AöR 128 (2003), S. 1 ff.

Kulosa, Egmont, Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung am Beispiel der Wohnungsgenossenschaften, 2000.

Osterloh, Lerke, Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, in: DSStJG 24 (2001), S. 383 ff.

Schmidt, Dora, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung – Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik, 1926.

Selmer, Peter, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972.

Trzaskalik, Christoph, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Gutachten E zum 63. Deutschen Juristentag, 2000.

Wernsmann, Rainer, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005.

§ 153 Steuerplanung

Johanna Hey

Übersicht

	Rn.
A. Steuerplanung – Betriebswirtschaftliche und steuerjuristische Perspektive	1
B. Phänomenologie der Steuerplanung	2– 4
C. Ethik der Steuerplanung	5
D. Steuerplanung und Verfassung	6– 19
I. Anspruch auf Steuerplanung?	6
II. Gleichheitsrechtliche Grenzen von Steuerplanung und Steuergestaltung	7– 10
III. Steuerplanung und Vertrauensschutz	11– 16
1. Schutz vor rückwirkender Gesetzgebung und Anspruch auf Übergangsgesetzgebung	11– 13
2. Verlässlichkeit der untergesetzlichen Grundlagen steuerlicher Planung	14– 16
IV. Verfassungsrechtlicher Anspruch auf die Vorhersehbarkeit des Steuereingriffs	17– 19
E. Wege zu einem planungsfesten Steuerrecht	20– 22
F. Bibliographie	

A. Steuerplanung – Betriebswirtschaftliche und steuerjuristische Perspektive

Steuerplanung gehört zu den zentralen Forschungsfeldern der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Teildisziplin ökonomischer Entscheidungstheorie.¹ Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre hat die Operationalisierung steuerlicher Einflussfaktoren für die unternehmerische Gesamtplanung zum Gegenstand.² Um die unterschiedlichen steuerlichen Effekte betriebswirtschaftlicher Entscheidungen darzustellen, werden Steuerbelastungsmodelle wie die Teilsteuerechnung³ oder Veranlagungssimulationen eingesetzt.

Erfolgreiche Steuerplanung bedarf des engen Zusammenspiels von Ökonomen und Juristen, weil die im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung ermittelten Effekte nur durch Verwirklichung der steuerlich relevanten gesetzlichen Tatbestände erreicht werden können. Steuerplanung findet angesichts des maroden Zustands der Steuergesetze regelmäßig unter Rechtsunsicherheit statt, sei es dass der Wortlaut der zugrundeliegenden gesetzlichen Bestimmungen nicht eindeutig ist

¹ Z. B. *Manfred Eisenach*, Entscheidungsorientierte Steuerplanung, 1974; *Franz Wagner/Hans Dirrigl*, Die Steuerplanung der Unternehmung, 1980; *Wolfram Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen III-Steuerplanung, 2010.

² *Wilhelm Stobel*, Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. VII, 1977, „Steuerplanung“, S. 378, 394 ff.

³ Zurückgehend auf Gerd Rose. Darstellung etwa in *Gerd Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 38–68.

oder während der Planausführung die Rechtsgrundlagen geändert werden. Die Unsicherheit wächst, je stärker bei der Steuerplanung Grenzbereiche des Gesetzes ausgelotet werden. Aufgabe von Steuerjuristen ist es, diese Rechtsunsicherheit zu reduzieren.

B. Phänomenologie der Steuerplanung

- 2 Der Begriff der Steuerplanung umfasst sowohl die Liquiditätsplanung zum Zwecke der Steuerzahlung als auch die Steuervermeidungsplanung, die darauf abzielt, die Steuerzahlung legal durch Sachverhaltsgestaltung zu reduzieren oder ganz zu vermeiden⁴. Während erstere die Entscheidung über die Ergebnisverwendung betrifft, setzt Steuervermeidungsplanung an der Erwirtschaftung von Einkommen, der Abwicklung von Umsätzen und der Ausgestaltung betrieblicher Abläufe an. Besonders leicht wird Steuerpflichtigen die Steuervermeidungsplanung gemacht, wenn sie bei grundsätzlich unverändertem wirtschaftlichem Sachverhalt lediglich das zivilrechtliche Rechtskleid wechseln müssen, um in anderer Rechtsform Steuern zu sparen⁵.
- 3 Internationale Steuerplanung macht sich das Steuergefälle zwischen den Staaten zunutze. Namentlich innerhalb der Europäischen Union eröffnen sich angesichts zum Teil erheblicher Belastungsdifferenzen bei durch die Grundfreiheiten garantierter Freizügigkeit optimale Gestaltungsmöglichkeiten. Zwar erschwert die mangelnde Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern die Vergleichbarkeit effektiver Steuerbelastungen an unterschiedlichen Standorten, zwischenzeitlich stehen jedoch etwa mit dem European Tax Analyzer des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)⁶ wichtige Hilfsmittel internationaler Steuerplanung zur Verfügung. Die Steuerplanung kann in der Verlagerung von Unternehmensstandorten, Produktionsstätten und Wohnsitzen resultieren, ebenso wie in der bloßen Beeinflussung der internationalen Einkünfteabgrenzung und -zuordnung, z. B. durch Änderung der Rechts- oder Finanzierungsform. In letzterem Fall wird nicht der Ort der Erwirtschaftung, sondern nur die steuerliche Zuordnung der am bisherigen Standort erwirtschafteten Einkünfte verändert.
- 4 Verhaltensbestimmend sind Steuern jedoch nicht nur im unternehmerischen, sondern auch im privaten Bereich. Die Familie bietet durch einkunftsquellenverlagerndes Realsplitting die vielgenutzte Chance der Steueroptimierung. Auch manche Eheschließung ist steuerlich motiviert, sei es zur Inanspruchnahme des Ehegattensplitting, sei es im Hinblick auf die massiven erbschaftsteuerrechtlichen Vorteile.

⁴ Stefan Homburg, Allgemeine Steuerlehre, ©2010, S. 54.

⁵ Siehe aber auch Wolfgang Schön, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, in: DSiJG 33 (2010), S. 29 (42), der der Vorstellung, es werde lediglich die zivilrechtliche Form bei gleichbleibendem wirtschaftlichem Sachverhalt geändert, widerspricht.

⁶ <http://www.zew.de/de/publikationen/taxation/eta.php>, zuletzt aufgerufen 17.09.2012.

C. Ethik der Steuerplanung

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind Steuern ein Kostenfaktor, dessen Minimierung über Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens genauso entscheidet wie andere variable Kosten, etwa Rohstoffeinsatz, Löhne und Gehälter oder Ausgaben für Arbeits- und Umweltschutz. Politisch sind Steuerplanung und Steuergestaltung dagegen im Verruf. Das Bild vom Einkommensmillionär, der dank geschickter Steuerplanung, keine Steuern zahlt, vom Großkonzern, der milliardenschwere Gewinne steuerfrei vereinnahmt, geistert nach wie vor durch die öffentliche Debatte. Es dürfte sich um Ausnahmefälle handeln. Dennoch ist Lückenschließung und die Bekämpfung von Steuergestaltungen Primärziel der Gesetzgebung.

In der Tat ist Steuervermeidungsplanung – ungeachtet der Frage nach ihrer Berechtigung – doppelt ineffizient, weil sie zum einen dem Staat Steuereinnahmen vorenthält, zum anderen als sachfremdes Steuerungselement Gefahr läuft, betriebswirtschaftliche Entscheidungen zu stören. Gelegentlich führt Steuerplanung auch zu irrationalem Verhalten. Verliert der Steuerpflichtige sein Geld in unwirtschaftlichen Steuersparmodellen, statt es an den Fiskus zu zahlen, mag dies den Modellbetreibern nützen. Doch weder der Steuerpflichtige noch der Fiskus profitieren.

Mit einem Unwerturteil kann Steuerplanung und die Ausnutzung von Gesetzeslücken indes nicht belegt werden. Wer legale Möglichkeiten zur Einsparung von Steuern nicht nutzt, wird den Eindruck haben, Dummensteuer⁷ zu zahlen. Legale Steuerplanung ist scharf zu unterscheiden von illegaler Steuerhinterziehung. Insbesondere ist die populistische Beschimpfung Steuerpflichtiger als Vaterlandsverräter, wenn sie sich als Ergebnis internationaler Steuerplanung durch Wegzug dem inländischen Steueranspruch entziehen, unangebracht. Ein solches Vorgehen ist nicht nur legal, sondern auch legitime Ausübung der Freizügigkeit. Gänzlich verfehlt ist ein Missbrauchsvorwurf, wenn der Steuerpflichtige zunächst einem Steuervergünstigungsangebot des Gesetzgebers folgt und später die hierdurch generierten Verluste geltend machen will.

D. Steuerplanung und Verfassung

I. Anspruch auf Steuerplanung?

Ein Anspruch auf Steuerplanung besteht nur innerhalb der gesetzlichen Grenzen. Der Versuch, aus Art. 2 Abs. 1 GG einen weitergehenden Anspruch auf Steuerfreiheit⁸ und Planbarkeit der Steuer abzuleiten, muss scheitern. Geschützt ist durch Art. 2 Abs. 1; 12 und 14 GG die wirtschaftliche Betätigung innerhalb der geltenden Gesetze. Die oft zitierte Aussage des Bundesverfassungsgerichts, dem Steuerpflich-

⁷ Gerd Rose, Verunsicherte Steuerpraxis, in: StbJb 1975/76, S. 41 (47).

⁸ Entgegen Gerhard Wacke, Verfassungsrecht und Steuerrecht. Das Finanz- und Steuerrecht als Bestandteil der Verfassungsordnung, in: StbJb 1966/67, S. 75 (107) gibt es kein „Grundrecht auf Steuerfreiheit“.

tigen stehe es frei, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zahlen muss⁹, richtet sich lediglich gegen eine die Grenzen der Gesetzmäßigkeit des Steuereingriffs sprengende wirtschaftliche Betrachtungsweise.

II. Gleichheitsrechtliche Grenzen von Steuerplanung und Steuergestaltung

- 7 Steuerplanung, die sich Gesetzeslücken zunutze macht, profitiert von Verstößen gegen den Gleichheitssatz. Diese sind jedoch allein dem Gesetzgeber anzulasten¹⁰. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, derartige Gestaltungen für die Zukunft durch gesetzliche Lückenschließung zu verhindern. Auch wenn Gesetzeslücken in der Vergangenheit gestalterisch genutzt worden sind, rechtfertigt dies grundsätzlich keine rückwirkende Gesetzgebung, und zwar selbst dann nicht, wenn die bisherige Rechtslage nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar war. Der vom Bundesverfassungsgericht anerkannte Ausnahmetatbestand der rückwirkenden Korrektur einer evident verfassungswidrigen Rechtslage¹¹ ist abzulehnen. Das ordnungsgemäß zustande gekommene Gesetz trägt die Vermutung seiner Verfassungskonformität in sich¹². Auch das häufig zur Rechtfertigung rückwirkender Steuergesetzgebung angeführte Interesse an „Klarstellung“ und „Lückenfüllung“, das sich gegen dem Steuergesetzgeber unliebsame Gestaltungen richtet, kann nicht zu einer Risikoverlagerung vom Gesetzgeber auf den Gesetzesadressaten führen.
- 8 Umstritten ist, ob dem auf der Grundlage des geltenden Gesetzes planenden Steuerpflichtigen im Wege der Rechtsanwendung gleichheitsrechtliche Grenzen gesetzt werden können, sei es durch belastende Analogieschlüsse, sei es durch extensive Anwendung von § 42 AO. Der Streit um das steuerliche Analogieverbot ist weitgehend ausgefochten. Zwar wird stets betont, die Grenzen der Rechtsfortbildung müssten restriktiv bestimmt werden und auf die teleologische Ausfüllung erkennbar planwidriger Unvollkommenheiten des Gesetzeswortlauts der konkreten Norm beschränkt bleiben¹³. Es geht also nicht darum, die unvollständige Umsetzung abstrakter Belastungsentscheidungen im Wege der Rechtsanwendung zu reparieren, sondern um die Ermittlung des Regelungsplans der einzelnen Norm und deren Vervollständigung zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen. Ein absolutes Analogieverbot würde indes nur zu Umgehungen durch Ausweitung der Auslegungsgrenzen herausfordern. Die Grenzen zwischen teleologischer Interpretation als anerkannter Methode der Rechtsanwendung und teleologischer Restriktion oder Analogie als Methode der Rechtsfortbildung sind ohnehin fließend. Die Vorstellung von Wortlaut und Wortsinn als eindeutiger Grenze wird insbesondere von uneindeutiger und unklarer Begriffsbildung in Frage gestellt. Zwar mag man sich

⁹ BVerfGE 9, 237 (249 f.); hierzu auch Schön (N 5), S. 29 (38).

¹⁰ Schön (N 5), S. 29 (40).

¹¹ Z. B. BVerfGE 19, 187 (198) u. BVerfG, in: NVwZ-RR 2007, S. 433 (435) für einen Fall der rückwirkenden Ersetzung einer formell rechtswidrigen Rechtsverordnung; zum Spezialproblem der Novation auch Johanna Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 367 f.

¹² Schön (N 5), S. 29 (31) spricht von der „Autorität und Legitimität“ des im demokratischen Prozess zustande gekommenen Gesetzes.

¹³ Aktuell Joachim Englisch, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 212012, § 4 Rn. 74 ff. mit zahlr. Nachw.; a. A. Schön (N 5), S. 29 (51 ff.).

auf den Standpunkt stellen, in diesem Fall verstoße die betreffende Norm ohnehin gegen das Bestimmtheitsgebot und den Grundsatz der Normenklarheit. Einer verfassungswidrigen Norm darf nicht mit den Mitteln der Rechtsfortbildung die Hand gereicht werden. Doch verbleibt für die Rechtsfortbildung ein weiterer Bereich der Rechtsunsicherheit unterhalb der Verfassungswidrigkeit. Zudem ist für die Steuerplanung des Bürgers nicht primär die Analogie, sondern die Unvorhersehbarkeit des im Wege der Analogie begründeten Steuerzugriffs ein Problem. Deshalb ist zu fordern, dass eine steuerverschärfende Analogie niemals rückwirkend, sondern nur unter Gewährung von Vertrauensschutz zur Anwendung gebracht wird¹⁴.

In ein solches Konzept fügt sich nahtlos auch § 42 AO ein, wenn man die Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs, wie dies in der seit 2008 geltenden Fassung von § 42 Abs. 2 AO ausdrücklich angeordnet ist, vom Vorliegen der von der Finanzverwaltung nachzuweisenden Unangemessenheit der Gestaltung und einer Missbrauchsabsicht abhängig macht. Denn der unangemessen und missbräuchlich agierende Steuerpflichtige ist nicht schutzwürdig. Auch unter dieser Voraussetzung darf § 42 AO aber nicht zu einer allgemeinen Aufweitung oder gar Sprengung der gesetzlich normierten Steuertatbestände führen. Vielfach wird man die unter § 42 AO subsumierbaren Fälle im Wege der Auslegung oder Analogiebildung lösen können und umgekehrt.

Damit bleibt festzuhalten, dass die Steuergleichheit keine allgemeinen Einschränkungen der auf Rechtssicherheit angewiesenen Steuerplanung ermöglicht. Steuerplanung kann sich daher selbst verfassungswidrige Rechtszustände zunutze machen, solange der Gesetzgeber diese nicht beseitigt. Der Steuerpflichtige muss nicht in vorseilendem Gehorsam auf Steuerplanung verzichten.

III. Steuerplanung und Vertrauensschutz

1. Schutz vor rückwirkender Gesetzgebung und Anspruch auf Übergangsgesetzgebung

Eine verlässliche Planung der Steuerzahlung (Verwendungsplanung) ist nur dann möglich, wenn der Gesetzgeber nicht nachträglich die Steuern erhöht. Vor nachträglichen Steuererhöhungen schützt den Steuerpflichtigen das Verbot echter Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Der einmal entstandene Steueranspruch darf nicht nachträglich verschärft werden. Als Demarkationslinie der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung gilt dem BVerfG bei den periodischen Steuern in ständiger Rechtsprechung die Steuerentstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (z. B. § 36 Abs. 1 EStG; § 38 AO)¹⁵. Allerdings betont das Verfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Abschaffung der Steuervergünstigungen für Entlassungsentschädigungen vom 07.07.2010 nun die Bedeutung eines vorgelagerten Zuflusses¹⁶. Spätestens zu diesem Zeitpunkt müsse der Steuer-

¹⁴ Ausf. Hey (N 11), S. 567 ff.

¹⁵ Seit BVerfGE 13, 261 (272 ff.); ausf. auch BVerfGE 72, 200 (250 ff.).

¹⁶ BVerfGE 127, 31 (57).

pflichtige für seine Steuerplanung wissen, welcher Teil frei verfügbar bzw. für die Steuerzahlung zu reservieren ist. Auch dann, wenn der Zufluss keine steuerschuldrechtlichen Rechtsfolgen auslöst, so dass es nach Auffassung des BVerfG bei der Einordnung als unechte Rückwirkung bleibt, wird das Schutzniveau dem der echten Rückwirkung angenähert.

- 12 Anders als die Verwendungsplanung ist die steuerliche Erwerbsplanung häufig in hohem Maße zukunftsgerichtet und auf langfristige Kontinuität des Rechts angewiesen. Der demokratische Gestaltungsauftrag berechtigt den Gesetzgeber aber, das Recht jederzeit zu ändern. Der Bürger kann sich nicht darauf verlassen, dass das Gesetz in alle Ewigkeit gleich bleibt¹⁷. Dieser Satz hat besondere Gültigkeit in einer so schnellleibigen Materie wie dem Steuerrecht. Wohl aber kann der Steuerpflichtige, der mit der Umsetzung seiner steuerlichen Planung begonnen hat, unter bestimmten Umständen auf eine schonende Überleitung¹⁸ vertrauen, die entweder den bisherigen Rechtszustand für sog. Altfälle konserviert oder doch die Anpassung an den neuen Rechtszustand erleichtert.
- 13 Dies erkennt das Bundesverfassungsgericht in seinen Beschlüssen vom 07.07.2010 nun erstmals auch für unecht rückwirkende Steuergesetze an und vollzieht damit einen Quantensprung¹⁹ in Richtung Steuerplanungssicherheit insofern, als der 2. Senat, obwohl er an seiner veranlagungszeitraumorientierten Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung festhält, die Gewichte der Abwägung im Bereich unechter Rückwirkung zugunsten des planenden Steuerpflichtigen verschiebt. Wog das Gericht zuvor nur die Bestandsinteressen des Bürgers gegen die allgemeinen Änderungsinteressen des Gesetzgebers ab, was in sämtlichen Fällen unecht rückwirkender Steuergesetze zum Unterliegen der Steuerpflichtigen führte, hält es jetzt eine unechte Rückwirkung nur noch dann für mit den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes vereinbar, „wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt“. Zwar ist das Gericht damit nicht der Forderung nach Fortentwicklung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots zu einem handlungsbezogenen Dispositionsschutzkonzept gefolgt. Doch der planende Steuerpflichtige muss sich, soweit er seine Planung bereits ins Werk gesetzt hat, nicht mehr damit abfinden, dass der Gesetzgeber seiner Steuerplanung jederzeit den Boden entziehen kann. Vielmehr lassen sich die Beschlüsse vom 07.07.2010 als ein Aufruf an den Gesetzgeber verstehen, durch Übergangsregelungen generell sicherzustellen, dass die Steuerplanung der Vergangenheit nicht entwertet wird. Dies soll jedenfalls dann gelten, wenn der Steuerpflichtige bereits eine konkrete

17 Z. B. BVerfGE 63, 312 (330).

18 Zur Vielgestaltigkeit von Übergangsregeln Manfred Aschke, Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem, 1987; Hey (N 11), S. 407 ff.

19 Überwiegend positive Aufnahme im Schrifttum, vgl. etwa Wolfgang Spindler, Vertrauensschutz im Steuerrecht, in: Stbg 2010, S. 529 (533); Dieter Birk, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, in: FR 2011, S. 1 (5); Marc Desens, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, in: StuW 2011, S. 113; krit. dagegen Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Zur Rückwirkung von Normen des Steuerrechts, in: DB 2012, S. 761 ff.

vermögenswerte Rechtsposition erlangt hat. Die Steuerplanung muss sich also manifestiert haben. Soweit Steuernormen dispositionsbeeinflussend sind, z. B. die steuerliche Begünstigung von Entlassungsentschädigungen, ist der Steuerpflichtige grundsätzlich bereits ab dem Zeitpunkt eines entsprechenden Vertragsschlusses geschützt. Will der Gesetzgeber derartige Planungshandlungen dennoch in die neue steuerverschärfende Gesetzeslage einbeziehen, unterliegt er strengen Rechtfertigungserfordernissen. Nicht ausreichend sind

- ein *allgemeines Steuererhöhungs- oder Gegenfinanzierungsinteresse* außer in Fällen eines plötzlich und unerwartet auftretenden außerordentlichen Finanzbedarfs²⁰;
- die „*Verbesserung der Rechtslage*“; sie betrifft lediglich das allgemeine Änderungsinteresse und begründet kein besonderes Bedürfnis nach Einbeziehung von Altfällen²¹;
- die *Schließung von Besteuerungslücken und Missbrauchsbekämpfung*; sie kann zwar, insbesondere wenn sie sich gegen volkswirtschaftliche Fehllenkungen richtet, eine besondere Dringlichkeit erzeugen, die auch die Einbeziehung von Altfällen rechtfertigt, nicht jedoch, wenn dem Gesetzgeber diese Lücken schon seit längerem bekannt war²²;
- die *mit Übergangsregelungen verbundene Komplizierung*; der Gesetzgeber hat jedoch einen Typisierungsspielraum bei deren Ausgestaltung²³.

Zur Einbeziehung in der Vergangenheit getätigter Dispositionen und erworbener Rechtspositionen in die Verschärfung der Rechtslage, ist der Gesetzgeber folglich nur unter *außerordentlichen* Umständen berechtigt.

2. Verlässlichkeit der untergesetzlichen Grundlagen steuerlicher Planung

Für die Praxis ist die untergesetzliche Normkonkretisierung durch Steuerrichtlinien, Anwendungsschreiben und Erlasse oftmals mindestens genauso wichtig wie der gesetzliche Ausgangspunkt. Hierzu ein Beispiel: Welche Wirtschaftsgüter konkret vom Begriff des Teilbetriebs im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes erfasst werden, lässt sich dem Gesetzeswortlaut ebenso wenig entnehmen wie abstrakten Umschreibungen. Umstrukturierungsplanung ist damit zwingend auf finanzbehördliche Konkretisierungen angewiesen. Lassen diese wie im Fall des Umwandlungssteuererlasses jahrelang auf sich warten²⁴, bewegt sich Steuerplanung auf unsicherem Terrain. Dies gilt umso mehr, wenn im Hinblick auf die innerbehördlichen Verhandlungen über die entsprechende Verwaltungsvorschrift keine individuellen Zusagen erteilt werden²⁵.

20 BVerfGE 127, 1 (26 f.).

21 BVerfGE 127, 1 (25 f.).

22 BVerfGE 127, 61 (84).

23 BVerfGE 127, 1 (27).

24 Veröffentlichung des Umwandlungssteuererlasses 2011 zu den Änderungen des UmwStG durch das SEStEG v. 07.12.2006, BGBl I, S. 2782 erst am 11.11.2011.

25 AEAO zu § 89 AO v. 02.01.2008, in: BStBl I, 2008, S. 26, Rn. 3.5.4, S. 2.

- 15 Untergesetzliche Konkretisierungen der Planungsgrundlagen sind indes nur dann etwas wert, wenn sie verlässlich sind. Für die Verschärfung von Verwaltungsvorschriften müssen daher dieselben Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes gelten wie für Gesetzesänderungen. Zwar ist die Gemengelage rechtsdogmatisch dann eine andere, wenn die dem Steuerpflichtigen günstige Gesetzesinterpretation contra legem erfolgt ist. Hier streiten nicht demokratisch legitimierte Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gegen rechtsstaatlichen Vertrauensschutz, sondern die Korrektur einer gesetzwidrigen Verwaltungsvorschrift ist zwingendes Gebot des Gewaltenteilungsgrundsatzes und des Demokratieprinzips. Doch auch hier ist, da nicht davon auszugehen ist, dass Finanzverwaltung und Steuerpflichtige beim Erlass von Verwaltungsvorschriften fraudulently zu Lasten des Fiskus zusammenwirken, Vertrauensschutz zugunsten des Steuerpflichtigen zu gewähren. Eines vorherigen konkretisierenden Verwaltungsaktes – derartige Fälle sind bereits durch § 176 AO geschützt – bedarf es nicht.
- 16 Keine Bedeutung hat, ob die Finanzverwaltung sich bei ihrer für den Steuerpflichtigen günstigen Interpretation auf eine höchstrichterliche Rechtsprechung gestützt hat²⁶. Auch Erstinterpretationen der Finanzverwaltung besitzen genügend Autorität, dass sich der Steuerpflichtige bei seinen Planungsentscheidungen auf für ihn günstige Verwaltungsvorschriften verlassen kann. Dies gilt umso mehr im Hinblick auf das enge Zusammenwirken von Ministerialbürokratie und Gesetzgeber.

IV. Verfassungsrechtlicher Anspruch auf die Vorhersehbarkeit des Steuereingriffs

- 17 Steuerplanung muss nicht nur vor vergangenheitsbezogener Änderung der Planungsgrundlagen geschützt werden, sondern hat zur Vorbedingung die Bereitstellung von Rechtsgrundlagen, die dem Steuerpflichtigen klare und eindeutige Handlungsanleitungen geben. Im rechtlichen Vakuum ist Steuerplanung nicht möglich. Aus rein fiskalischer Sicht mag es eine durchaus attraktive Strategie sein, dem Steuerpflichtigen gerade keine Anhaltspunkte zu liefern, wie er seine Steuerlast reduzieren kann. So werden keine verbindlichen Auskünfte erteilt, wenn diese zur Absicherung von Steuersparmodellen und Steuergestaltungen eingeholt werden²⁷. Spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungstatbestände zeichnen sich oftmals durch eine Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe und gesetzlich eröffneter Analogieschlüsse²⁸ aus (Beispiel: § 8c Abs. 1 S. 2 KStG). Die Vorenthaltung rechtssicherer Rechtsgrundlagen erschüttert den Rechtsstaat jedoch in seinen Grundfesten. Der massiv in die Freiheitsrechte seiner Bürger eingreifende Steuerstaat ist verpflichtet, Ausmaß und Umfang des Eingriffs im Vorhinein klar zu definieren. Der rechtsstaatliche Bestimmtheitsgrundsatz und das Gebot der Normenklarheit stehen zwar nicht dem notwendigerweise entwicklungs-offenen Gesetz entgegen, wohl

26 Hierzu ausf. *Johanna Hey*, Schutz des Vertrauens in BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, in: DSiR 2004, S. 1897 ff.

27 AEAO zu § 89 AO v. 02.01.2008, in: BStBl I, 2008, S. 26, RN. 3.5.4.

28 S. *Schön* (N 5), S. 29 (56).

aber der Norm mit nicht bestimmbar Inhalt. Widersprüchlichkeit, Kompliziertheit, Unklarheit sind Zeichen schlechter Gesetzesqualität, für die es keine Rechtfertigung gibt.

Nicht nur das geltende Recht, sondern auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts stehen jedoch in eklatantem Widerspruch zu der Forderung nach Vorhersehbarkeit und Planbarkeit des Steuereingriffs. Zwar formuliert das Verfassungsgericht, die Steuergesetze müssten so beschaffen sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann²⁹. Doch dem Obersatz folgen keine Sanktionen³⁰. Insbesondere der Überkomplexität der Steuergesetze hat das Gericht bisher keinen Einhalt geboten. Dies mag angesichts des desolaten Zustands der Steuergesetze an den kaum abschätzbaren Folgen strengerer Anforderungen an die Normqualität liegen. Die Verständlichkeit der Normkonzeption und Ausgestaltung ist jedoch keine bloße „Stilfrage“ unterhalb der Verfassungswidrigkeit³¹.

Zum Gebot der Bestimmtheit und Normenklarheit tritt die Pflicht zu zeitgerechter Schaffung von Planungsgrundlagen hinzu, indem notwendige Reformen nicht verschleppt, Gesetzgebungsverfahren zwar mit der gebotenen Sorgfalt, aber in angemessener Zeit durchgeführt werden. Diese Pflicht zur rechtzeitigen Schaffung von Planungsgrundlagen erstreckt sich auch auf die untergesetzliche Rechtskonkretisierung durch Verwaltungsvorschriften bzw. konkret-individuell durch zeitnahe verbindliche Auskünfte.

E. Wege zu einem planungsfesten Steuerrecht

Planungssicher ist das Steuerrecht vor allem dann, wenn es keine Planungsmöglichkeiten enthält. Doch der Idealzustand, in dem das Steuerrecht vollkommen entscheidungsneutral ist, die wirtschaftlichen Entscheidungen des Steuerpflichtigen gänzlich unbeeinflusst lässt, ist Utopie. Das Steuerrecht – dies hat *Paul Kirchhof* in seinen diversen Gesetzentwürfen deutlich gemacht – könnte sehr viel weniger gestaltungsanfällig sein. Absolute Entscheidungsneutralität ist indes nur in einer Welt ohne Steuern gegeben. Damit wird der Steuerpflichtige seine wirtschaftlichen Entscheidungen stets auch am Steuerrecht ausrichten.

Wenn aber Steuern immer Einfluss auf die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen haben werden, dann muss für Stabilität und Übersichtlichkeit des Rechts gesorgt werden. Der beste Garant von Rechtssicherheit ist ein prinzipiengeleitetes, folgerichtiges Steuergesetz, frei von steuerlichen Lenkungsnormen, das ökonomisch-juristisch gleiche Sachverhalte gleich belastet. Das Recht muss materiell stabilisiert werden. Allerdings heißt dies nicht, dass es nicht auch in einem systematisch

29 BVerfGE 19, 253 (267); 34, 348 (365); 49, 343 (362).

30 *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 138 f.; *Hans-Jürgen Papier*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, in: DSiJG 12 (1989), S. 61.

31 So aber BVerfG, BFH/NV 2010, 2394.

durchdachten Steuergesetz aus einem Guss Anpassungs- und Änderungsbedarf gibt. Schließlich wandeln sich die zugrundeliegenden Verhältnisse permanent. Wäre das Gesetz so entwicklungs offen, dass es keinerlei Anpassungen bedürfte, wäre es als Rechtsgrundlage verlässlicher Steuerplanung kaum geeignet. Der Steuertatbestand lässt sich nicht auf wenige Generalklauseln reduzieren. Freilich ist es oft gerade das entgegengesetzte Extrem größtmöglicher Detailverliebtheit steuerlicher Normen, die das Gegenteil von Planungssicherheit erzeugt. In ihrer Unübersichtlichkeit verleiten Steuergesetze zu rechtlichen Fehlschlüssen. Den Gesetzgeber trifft eine bisher nicht ausreichend wahrgenommene Optimierungspflicht. Dabei lässt sich der Grad notwendiger Offenheit bei hinreichender Vorhersehbarkeit der steuerlichen Behandlung des Einzelfalls nicht abstrakt bestimmen, sondern muss dem jeweiligen Regelungsgegenstand und dem zugrundeliegenden Lebenssachverhalt angemessen sein. Freilich darf hieraus auch in anspruchsvollen Materien wie dem Unternehmenssteuerrecht kein Freibrief zu unbegrenzter Kompliziertheit abgeleitet werden.

- 22 Keine Lösung liegt darin, Normtexte in Rechtsverordnungen auszulagern³². Dies mag den Vorteil der Abkürzung des Normsetzungsverfahrens haben. Einen Gewinn an Steuerplanungssicherheit stellt es nicht dar. Gleiches gilt auch für den extensiven Einsatz von Typisierungen und Pauschalierungen. Derartige Normen beeinflussen das Verhalten von Steuerpflichtigen in einer Lenkungsnormen vergleichbaren Weise. Sie regen zu steuerlich induziertem Verhalten geradezu an, weil Steuerpflichtige sich Vorteile der Typisierung zunutze machen werden bei gleichzeitiger Vermeidung der nachteiligen Folgen. Dies lässt sich sehr gut nachweisen im Anwendungsbereich typisierender spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen, die stets rege Steuergestaltungstätigkeit nach sich ziehen.

F. Bibliographie

- Desens, Marc*, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, in: *StuW* 2011, S. 113.
Hey, Johanna, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002.
Hüttemann, Rainer (Hg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, *DStJG* 33 (2010).
Oestreicher, Andreas (Hg.), Internationale Steuerplanung, 2005.
Papier, Hans-Jürgen, Der Bestimmtheitsgrundsatz, in: *DStJG* 12 (1989), S. 61.
Rose, Gerd, Schwerpunkte einer Steuerplanung in der mittelständischen Unternehmung, in: *FS 40 Jahre Der Betrieb*, 1988, S. 361.
Ruppe, Georg, Der Anspruch auf Normenklarheit im Steuerrecht und seine Durchsetzung im Gesetzgebungs- und Rechtsschutzverfahren, in: *DStR-Beihefte* zu Heft 17/2008, S. 20.
Wagner, Franz/Dirrigl, Helmut, Die Steuerplanung der Unternehmung, 1980.

³² *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 79 ff.: Vorschlag einer Bundessteuerverordnung, in die zahlreiche Regelungsgegenstände, die sich derzeit in den Einzelsteuergesetzen befinden, ausgelagert werden und die in ihrem Umfang dem Entwurf des Bundessteuergesetzbuchs entspricht.

§ 154 Steuerjuristische Betrachtungsweise

Susanne Sieker

Übersicht

	Rn.
A. Die steuerjuristische Betrachtungsweise als Maßstab der Rechtsfindung im Steuerrecht	1–11
I. Die beiden Elemente der steuerjuristischen Betrachtungsweise	1–8
1. Teleologische Auslegung steuerrechtlicher Normen	1–6
2. Ermittlung des steuererheblichen Sachverhalts	7–8
II. Funktion und Grenzen der steuerjuristischen Betrachtungsweise	9–11
B. Belastungsgrund und steuerjuristische Betrachtungsweise	12–14
I. Unausweichlicher Belastungsgrund	12
II. Gesetzliche Regelung der steuerjuristischen Betrachtungsweise	13–14
C. Bibliographie	

A. Die steuerjuristische Betrachtungsweise als Maßstab der Rechtsfindung im Steuerrecht

I. Die beiden Elemente der steuerjuristischen Betrachtungsweise

1. Teleologische Auslegung steuerrechtlicher Normen

Die steuerjuristische Betrachtungsweise benennt zunächst einen Maßstab für die Auslegung steuerrechtlicher Normen. Die Forderung, Steuergesetze steuerjuristisch zu interpretieren, ist in diesem Zusammenhang synonym mit dem Verlangen, die zum Sachbereich des Steuerrechts gehörende Norm teleologisch auszulegen. Eine solche sachbereichsspezifische teleologische Auslegung hat das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich anerkannt: „Steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale sind danach, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Steuergesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung zu interpretieren“¹.

Als Auslegungsmaßstab ist die steuerjuristische Betrachtungsweise nicht nur Anweisung für die Auslegung eigenständiger steuerrechtlicher Tatbestandsmerkmale wie sie etwa im Umsatzsteuergesetz zu finden sind. Sie betrifft auch und gerade zivilrechtlich geprägte Tatbestandsmerkmale, die der Gesetzgeber wählt, um den normrelevanten Sachverhalt zu beschreiben².

¹ BVerfG, in: *NJW* 1992, S. 1219 (1220).

² *Klaus-Dieter Drüen*, in: *Klaus Tipke/Heinrich Kruse*, AO, FGO, § 4 AO Rn. 326 (Stand: Oktober 2011); *Joachim Schulze-Osterloh*, *Zivilrecht und Steuerrecht*, in: *AcP* 190 (1990), S. 139 (153); *Klaus Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. III, 1993, S. 1284 f.

Leitgedanken des Rechts

Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag

Band II

Staat und Bürger

Herausgegeben von

Hanno Kube
Rudolf Mellinghoff
Gerd Morgenthaler
Ulrich Palm
Thomas Puhl
Christian Seiler

Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln	
Inventar-Nr.	Katalog-Nr.
147/13	F $\frac{1}{279}$ 18924



C. F. Müller

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Bei der Herstellung des Werkes haben wir uns zukunftsbewusst für umweltverträgliche und wiederverwertbare Materialien entschieden.
Der Inhalt ist auf elementar chlorfreies Papier gedruckt.

ISBN 978-3-8114-3915-3

E-Mail: kundenbetreuung@hjr-verlag.de
Telefon: +49 89/2183-7928
Telefax: +49 89/2183-7620

© 2013 C. F. Müller, eine Marke der Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH
Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg

www.cfmuller.de

Dieses Werk, einschließlich aller seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes
ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar.

Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen
und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Strassner ComputerSatz, Heidelberg
Druck: Westermann Druck, Zwickau

Inhaltsübersicht

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	VII
---------------------------------	-----

Band I Staat und Verfassung

I. Staat	1
II. Verfassung	127
III. Recht	309
IV. Frieden	445
V. Freiheit	505
VI. Demokratie	627
VII. Regierung und Verwaltung	763
VIII. Rechtsschutz	921
IX. Staatengemeinschaft	1005

Band II Staat und Bürger

X. Wirtschaft (Privatautonomie)	1169
XI. Strafgewalt	1327
XII. Religion und Kirchen	1405
XIII. Finanzen	1467
XIV. Maßstäbe der Besteuerung	1571
XV. Allgemeines Steuerrecht	1673
XVI. Ertragsteuern	1825
XVII. Umsatzsteuer	1993
XVIII. Weitere Steuern	2043