

## **12. Münchner Unternehmenssteuerforum:**

**„Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit – Verhältnis des  
§ 42 AO zu speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften“**



# Bericht zum 12. Müncher Unternehmenssteuerforum: „Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit – Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften“

Von Dr. Alexander Jehlin und Lennart Geffken, beide München\*

Nachfolgend abgedruckt ist der Tagungsbericht zum 12. Müncher Unternehmenssteuerforum, das am 23. 10. 2013 im Literaturhaus in München stattfand. Thema der Veranstaltung waren die Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit. Dabei wurde insbesondere das Verhältnis des § 42 AO zu den speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften diskutiert. Das Müncher Unternehmenssteuerforum widmet sich der Förderung des Steuerrechts, insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussionen zwischen Repräsentanten der Richterschaft, der Finanzverwaltung und der Wissenschaft sowie Experten aus der Wirtschaft und der steuer- und rechtsberatenden Berufe.

## 1. Einführung

Mit der Neuregelung des § 42 AO durch das JStG 2008<sup>1</sup> enthält Abs. 2 eine gesetzliche Definition des Begriffs „Missbrauch“. Missbrauch ist damit eine unangemessene Gestaltung, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, den Gegenbeweis dadurch zu erbringen, dass er für die gewählte Struktur außersteuerliche Gründe nachweist, die in der Gesamtschau als beachtlich gelten. Parallel zu dieser Definition des steuerlichen Missbrauchs hat der Gesetzgeber in den letzten Jahren verschiedene spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsnormen geschaffen. Hierzu zählen die Zinsschrankenregelung des § 4h EStG, die Beschränkungen des Verlustabzugs bei Körperschaften nach § 8c KStG oder gesonderte Haltefristen im Umwandlungs- oder Erbschaftsteuergesetz. Vor diesem Hintergrund drängt sich die Frage auf, in welchem Verhältnis die allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO zu den spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnormen steht. Gilt hier der allgemeine Grundsatz des *lex specialis derogat legi generali* oder wird § 42 AO von der Finanzverwaltung als ein allgemeiner Auffangtatbestand aufgefasst?

Das 12. Müncher Unternehmenssteuerforum beschäftigte sich daher mit den Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit im Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Nach einem Referat von Frau Prof. Dr. Hey<sup>2</sup> zu den Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit sowie einem Referat zu den Aspekten des § 42 AO in der täglichen Gestaltungspraxis von Herrn Prof. Dr. Schaden<sup>3</sup> diskutierten Herr Beisheim<sup>4</sup>, Herr Prof. Dr. Kraft<sup>5</sup> und Herr

Metzner<sup>6</sup> zusammen mit den Referenten und den Gästen des Auditoriums unter der Moderation von Herrn Prof. Dr. Pezzer<sup>7</sup> über das Verhältnis und den Anwendungsbereich der allgemeinen und speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften.

## 2. Vortrag von Frau Prof. Dr. Hey

Den Vortrag von Hey finden Sie abgedruckt in diesem Beihefter (DStR-Beih. 2014, 8).

## 3. Vortrag von Prof. Dr. Schaden

Im Anschluss an Hey referierte Schaden über die Grenzen der steuerlichen Gestaltungsfreiheit aus Sicht der Praxis. In Abweichung zu Hey und mit späterer Bestätigung von Metzner (siehe 4. Podiumsdiskussion) erläuterte Schaden seine Erfahrungen mit der Finanzverwaltung. Im Gegensatz zur BFH-Rechtsprechung führe die Finanzverwaltung bei der Beurteilung von Steuergestaltungen eine Prüfung des § 42 AO selbst dann durch, wenn der Steuerpflichtige sämtliche Anforderungen spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsnormen erfüllt. Um die Tatbestandsvoraussetzungen des § 42 AO besser zu beleuchten, unterteilte Schaden seinen Vortrag in drei Bereiche. Zum einen behandelte er Gestaltungen bei der Einbringung wesentlicher Betriebsgrundlagen in Kapitalgesellschaften, die Cash-GmbH und schließlich Cum/Ex-Geschäfte.

### 3.1 Einbringung in Kapitalgesellschaften

#### 3.1.1 Fall

Die X-AG unterhält zwei Teilbetriebe TB 1 und TB 2. Um TB 2 selbständig führen zu können, soll dieser auf die Tochtergesellschaft T-AG ausgegliedert werden. Sowohl die Produkte des TB 1 als auch des TB 2 werden unter dem etablierten Markennamen X verkauft, der als wesentliche Betriebsgrundlage qualifiziert. TB 2 möchte die Marke weiter nutzen, die Marke soll aber nicht auf die T-AG übertragen werden, die T-AG soll lediglich ein Nutzungsrecht erhalten.

3 RA/StB Prof. Dr. Michael Schaden ist Partner bei Ernst & Young in Stuttgart.

4 Herr Michael Beisheim ist Bereichsvorstand Steuern/EVP Group Taxes der Bertelsmann SE & Co. KGaA.

5 WP/StB Prof. Dr. Gerhard Kraft ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg. Einen Beitrag von Kraft finden Sie abgedruckt in diesem Beihefter (DStR-Beih. 2014, 14).

6 Herr Bernd Metzner ist Ministerialrat und als Referatsleiter im BMF zuständig für Steuerliches Verfahrensrecht und Abgabenordnung.

7 Herr Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer ist Vorsitzender Richter des VIII. Senats des BFH.

\* Dr. Alexander Jehlin, LL.M., ist Dipl.-Kfm./Dipl.-Volksw., Lennart Geffken ist Doktorand und wissenschaftlicher Mitarbeiter bei P+P Pöllath + Partners in München.

1 BGBl I 2007, 3150.

2 Frau Prof. Dr. Johanna Hey leitet das Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

Frage: Kann steuerneutral ausgegliedert werden, d. h. liegt ein Teilbetrieb i. S. des § 20 UmwStG vor?

### 3.1.2 Gestaltung

Zu Beginn stellte *Schaden* fest, dass eine Anwendung des § 20 UmwStG nur dann möglich ist, wenn sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in die übernehmende Gesellschaft mit eingebracht werden (Tz. 20.05 UmwSt-E). Entgegen den Vorgaben des § 24 UmwStG genüge für die Anwendung von § 20 UmwStG das bloße Einräumen von Übertragungsrechten an der Marke nicht. Aufgrund der Qualifikation der Marke als wesentliche Betriebsgrundlage sei es daher zunächst nicht möglich, eine steuerneutrale Ausgliederung ohne Übertragung der gesamten Marke zu erreichen.

#### 3.1.2.1 Alternative 1

Als Gestaltungsansatz diskutierte *Schaden* folgendes Vorgehen: In einem ersten Schritt wird die Marke steuerneutral von der X-AG auf eine neu gegründete gewerblich geprägte GmbH & Co. KG übertragen (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG). Nach der Übertragung sei weder die Marke noch die Kommanditbeteiligung eine wesentliche Betriebsgrundlage der X-AG i. S. des § 20 UmwStG. Anschließend wird TB 2 steuerneutral nach § 20 UmwStG auf die T-AG ausgegliedert.

#### 3.1.2.2 Alternative 2

Als Abwandlung nannte *Schaden* das gleiche Vorgehen wie bei Alternative 1, jedoch mit der Besonderheit, dass die GmbH & Co. KG im Anschluss aufgelöst wird und die Marke steuerlich wieder der Muttergesellschaft zuzurechnen ist.

### 3.1.3 Prüfung des § 42 AO

*Schaden* stellte die Frage nach der Natur des Gestaltungsmissbrauchs und definierte die Tatbestandsvoraussetzungen des § 42 AO. Da die beiden Alternativlösungen nicht gegen eine spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift verstießen, müsse – nach Auffassung der Finanzverwaltung – sichergestellt sein, dass auch keine unangemessene Gestaltung i. S. des § 42 AO vorliege.

#### 3.1.3.1 Alternative 1

Zu Beginn der Prüfung müsse man die Zielstruktur einer Gestaltung festlegen. Die Definition der Zielstruktur stehe im freien Ermessen des Steuerpflichtigen. Im vorliegenden Fall sei dies eine Tochtergesellschaft (T-AG), die TB 2 führe, eine Muttergesellschaft (X-AG), die den TB 1 führe und eine Markengesellschaft als Eigentümerin der Marke mit Nutzungsrechten für die T-AG und X-AG. Fraglich sei nun, ob die Zielstruktur auf unangemessenem Weg erreicht worden sei. Unangemessen sei ein Weg, der kompliziert, gekünstelt, umständlich oder schwerfällig sei. *Schaden* konnte in der oben beschriebenen Alternativgestaltung 1 keine Unangemessenheit entdecken. Dabei sah er sich im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH.<sup>8</sup> Auch der BFH erkenne keine Unangemessenheit, wenn eine steuerneutrale Alternativstruktur in

gleichem Maße komplex sei wie die steuerpflichtige Grundstruktur.

#### 3.1.3.2 Alternative 2

Die Abwandlung von Alternative 1 sei ohne Nennung beachtlicher außersteuerlicher Gründe als missbräuchlich einzustufen, da zum Erreichen der Zielstruktur ein umständlicher Weg gewählt wurde, indem eine GmbH & Co. KG gegründet und wieder aufgelöst wurde.

#### 3.1.4 Zusammenfassung

In der Praxis, so *Schaden*, gebe es für den oben dargestellten Fall der Alternative 1 derzeit keine verbindlichen Auskünfte von der Finanzverwaltung. Es existierten Vermutungen, dass ein Erlass in Vorbereitung sei, der eine derartige Gestaltung als Gesamtplan qualifiziert.

### 3.2 Cash-GmbH

Als zweiten Fall stellte *Schaden* den in den letzten Monaten viel diskutierten Sachverhalt der Cash-GmbH vor. Diese Gestaltungsmöglichkeit wurde mittlerweile durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>9</sup> und eine darin enthaltene Erweiterung der Definition von schädlichem Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG abgeschafft.

#### 3.2.1 Fall

Vater V möchte seinem Kind K einen Millionenbetrag schenken. Da die direkte Barschenkung eine hohe Steuerzahlung auslöst, sucht V nach einer Möglichkeit der steuerfreien Übertragung.

#### 3.2.2 Gestaltung

V legt den Millionenbetrag in eine hierzu neu gegründete GmbH ein. Im Anschluss schenkt V die GmbH-Anteile an K. Bei der Transaktion werden die schenkungsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b a. F. ErbStG genutzt. Danach stellte Barvermögen kein schädliches Verwaltungsvermögen (§ 13a Abs. 2 ErbStG a. F.) dar. Aufgrund der geringen Zahl an Beschäftigten der Cash-GmbH sei auch die Lohnsummenregelung unbeachtlich (§ 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG). Als Folge sei die Schenkung der GmbH-Anteile steuerfrei gewesen, wenn K die Anteile für mindestens sieben Jahre nicht veräußerte und keine übermäßigen Entnahmen tätigte.

#### 3.2.3 Prüfung des § 42 AO

Die Prüfung begann *Schaden* wiederum mit der Definition der Zielstruktur, die darin bestehe, dass K alleiniger Gesellschafter der GmbH ist. Dieses Ziel sei auf einfachem Weg erreicht worden, denn es sei gleich komplex, ob K eine GmbH gründe und das von V direkt geschenkte Geld einlege oder ob V eine GmbH gründe, sein Geld einlege und anschließend die GmbH-Anteile an K verschenke. Aus diesem Grund könne er in der Cash-GmbH keinen Gestaltungsmissbrauch erkennen. *Schaden* vermutete, dass diese Auffassung auch vom II. Senat des BFH<sup>10</sup> vertreten werde.

8 BFH v. 2. 8. 2012, IV R 41/11, BFHE 238, 135, DStR 2012, 2118.

9 BGBl I 2013, 1809.

10 BFH v. 27. 9. 2012, II R 9/11, DStR 2012, 2063.

### 3.3 Cum/Ex-Geschäfte

Als dritten Fall stellte *Schaden* die sogenannten Cum/Ex-Geschäfte vor. Folgende untereinander vertraute Protagonisten mit Verbindung zu jeweils einer Depotbank benötigte man für Cum/Ex-Geschäfte: Einen Steuerinländer (Y), einen Steuerausländer (B) und eine inländische Gesellschaft (X-GmbH).

#### 3.3.1 Sachverhalt

In Anlehnung an das Urteil des Hessischen FG<sup>11</sup> zu Cum/Ex-Geschäften vom 8. 10. 2012 legte *Schaden* den Sachverhalt wie folgt dar: Y ist im Besitz von DAX-Aktien im Wert von 15 Mrd. €. Die X-GmbH möchte diese Aktien erwerben, sie aber nur kurz halten. Die Depotbank der X-GmbH gewährt der X-GmbH hierfür einen Kredit in Höhe des Kaufpreises. In einem zweiten Schritt kauft die X-GmbH die entsprechenden Aktien jedoch nicht von Y, sondern vom Steuerausländer B. Da B aber keine Aktien besitzt, wird das Geschäft als Leerverkauf abgewickelt. Terminiert ist der Verkauf auf den Dividendenstichtag bzw. einen Tag vor dem Dividendenstichtag. Das Verkaufsdatum wird aufgrund der zeitlichen Abfolge als Cum-Dividende bezeichnet.

Anschließend fließt am Dividendenstichtag eine Dividende i. H. von 500 Mio. €. Hierbei behält die ausschüttende DAX-Gesellschaft Kapitalertragsteuer i. H. von 125 Mio. € ein. Der Restbetrag i. H. von 375 Mio. € fließt an die Depotbank von Y. Die Depotbank leitet das Geld an Y weiter und ist verpflichtet, Y eine Kapitalertragsteuerbescheinigung über die abgeführte Kapitalertragsteuer i. H. von 125 Mio. € zu erteilen (§§ 43 Abs. 1; 44 Abs. 1 S. 3 EStG). Y verkauft nun seine Aktien *over the counter* nach dem Dividendenstichtag (Ex-Dividende) an B. B benötigte die Aktien aufgrund seines Leerverkaufs. Da die Dividende aber bereits ausgeschüttet wurde, kauft B die Aktien nur noch für den um die Dividende geminderten Betrag i. H. von 14,5 Mrd. €. Die hierfür benötigten finanziellen Ressourcen liegen bei B vor, da er für den Leerverkauf 15 Mrd. € erhalten hatte. Wenige Tage später liefert B der X-GmbH die Aktien. Da B die Aktien nun aber Ex-Dividende transferiert, muss er der X-GmbH die fehlende Netto-Dividende i. H. von 375 Mio. € erstatten. Dafür erhält die X-GmbH – ebenso wie zuvor Y – von ihrer Depotbank eine Steuerbescheinigung (§ 45a Abs. 3 S. 2 EStG). Somit liegen nun zwei Steuerbescheinigungen vor. Im Anschluss verkauft die X-GmbH die Aktien an Y zurück und erhält von Y 14,5 Mrd. €. Somit hat Y – nach wenigen Tagen – seine Aktien wieder. Es wurde zwar nur einmal Kapitalertragsteuer einbehalten jedoch zwei erstattungsfähige Bescheinigungen ausgestellt.

#### 3.3.3 Prüfung des § 42 AO

*Schaden* begann seine Prüfung erneut mit der Definition der Zielstruktur. Die Zielstruktur des beschriebenen Falls gleiche der Ausgangstruktur. Einziger Unterschied sei, dass B einen größeren Millionenbetrag vereinnahmt habe und dieser Betrag aus der Tatsache entstanden sei, dass die Kapitalertrag-

steuer zwei Mal erstattet wurde. Fraglich sei nun, ob dieses Ziel auf einfachem Wege erreicht worden sei. Dies könne offensichtlich nicht bejaht werden. Auch wären keine gewichtigen außersteuerlichen Gründe ersichtlich, die ein solches Vorgehen rechtfertigten. Trotzdem sei – mit Verweis auf das Referat von *Hey* – in diesem Fall noch zu prüfen, ob das erzielte Ergebnis den Wertungen des Gesetzes widerspreche. Mit Verweis auf die Beiträge von *Seer* und *Krumm*<sup>12</sup> erkannte *Schaden* die h. M. in der Literatur darin, dass Cum/Ex-Geschäfte nicht den Wertungen des Gesetzes widersprechen, da der Gesetzeswortlaut nicht durchbrochen sei. *Schaden* enthielt sich an dieser Stelle eines eigenen Urteils, gab aber zu verstehen, dass für beide Seiten gute Argumente ins Feld geführt werden könnten.

### 3.4 Schluss

Zusammenfassend stellte *Schaden* fest, dass davon auszugehen sei, dass die Finanzverwaltung selbst dann eine Prüfung des § 42 AO vornehme, wenn der Steuerpflichtige die Grenzen spezialgesetzlicher Normen eingehalten habe. Der Praxis erteilte er daher den Ratschlag, Zielstrukturen auf möglichst einfachem Wege zu erreichen, denn für komplexere Strukturen bestehe die Notwendigkeit der Darlegung außersteuerlicher Gründe. Somit erkannte er in Fall 1 und 2 eine probate Lösung, wohingegen er Kritik an Cum/Ex-Geschäften übe.

## 4. Podiumsdiskussion

*Pezzer* eröffnete die Diskussionsrunde mit einer direkten Frage an *Metzner* hinsichtlich der Auffassung der Finanzverwaltung zum Verhältnis von § 42 AO zu den speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften. § 42 AO, so *Metzner*, sei eine selbständige Vorschrift, deren Wirkungsbereich nicht durch spezielle Normen eingeschränkt ist. § 42 AO stelle damit einen allgemeinen Auffangtatbestand dar. Hält der Steuerpflichtige die Grenzen der speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften ein, könne § 42 AO gleichwohl zur Anwendung gelangen. Diese Interpretation sei Folge der Neufassung dieser Regelung, die durch den Wunsch nach Beendigung des wiederkehrenden Wettlaufs von Steuervermeidung und deren Bekämpfung motiviert gewesen sei.

*Pezzer* äußerte zunächst Verständnis für das Ziel der Beendigung dieses „Hase- und Igelspiels“, knüpfte daran aber die Frage an, welchen Sinn den speziellen Vermeidungsvorschriften in dieser Auslegung noch zukommen könnte. *Metzner* führte darauf hin aus, dass die speziellen Vorschriften dazu benötigt würden, die Rechtssicherheit zu befördern. Da die allgemeine Norm des § 42 AO notwendigerweise durch unbestimmte Rechtsbegriffe definiert sei, dienten die zielgenaueren Spezialvorschriften der Planungssicherheit der Steuergestalter. Die Ausführungen *Metzners* stießen auf Ablehnung bei den übrigen Diskussionsteilnehmern.

Aus Sicht der Praxis beschrieb *Beisheim* den Wunsch nach Planungssicherheit, welcher jedoch nicht dadurch erfüllt werden könne, dass etwa die Betriebsprüfung eine Steuer-

11 Hessisches FG v. 8. 10. 2012, 4 V 16661/11, DStR 2012, 2381.

12 *Seer/Krumm* DStR 2013, 1757 (Teil 1) u. 1814 (Teil 2).

struktur, die nicht gegen spezielle Missbrauchsvermeidungsnormen verstoße, mehrere Jahre nach ihrer Durchführung aufgrund der allgemeinen und unbestimmten Tatbestandsmerkmale des § 42 AO als Missbrauch einordnen könne. Den Wunsch nach Planungssicherheit übersetzte *Kraft* aus (mikro-)ökonomischer Perspektive in das Ziel der Reduzierung der Volatilität von Zahlungsströmen. Eine Spezialnorm mit konkreten und überschaubaren Rechtsfolgen sei in der Lage, dieses Ziel zu erreichen. Dies setze aber voraus, dass die Spezialnorm abschließend sei und die Anwendung allgemeiner Missbrauchsnormen ausschließe. Als Beispiel für eine entsprechende Sichtweise nannte *Kraft* die Vereinigten Staaten, in denen die CFC-Regelungen als abschließend behandelt und das Verhältnis zur allgemeinen *economic substance doctrine* gar nicht thematisiert würde.

Auch *Hey* wandte sich aus juristischer Perspektive gegen die Ausführungen *Metzners* und bezeichnete die dargelegte Interpretation als eine einseitige Verteidigungslinie der Finanzverwaltung. In der von *Metzner* beschriebenen Auslegung sei kein Beitrag zur Rechtssicherheit durch eine Spezialnorm zu erkennen, wenn trotz Einhalten aller Voraussetzungen dieser Norm gleichwohl eine Anwendung des § 42 AO zu befürchten sei. Zusätzliches Problem sei, dass sich der überschießende Charakter, den jede typisierende Missbrauchsnorm notwendigerweise mit sich führe, in diesem Fall einseitig zulasten des Steuerpflichtigen auswirke. Demgegenüber sei mit der Einhaltung der Anforderungen der zum Teil hochkomplexen speziellen Missbrauchsregelungen keine endgültige Gewissheit über die Zulässigkeit einer gewählten Struktur mehr verbunden. *Hey* verdeutlichte dies mit dem Beispiel einer gesetzlich festgelegten 5-Jahresfrist zur Einhaltung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschrift, nach deren Ablauf eine steuerliche Struktur verwirklicht werde. Die Frage in diesem Fall sei, ob trotz Einhaltung der geforderten Frist der speziellen Norm eine davon unabhängige Prüfung des § 42 AO erfolgen dürfe. In ähnliche Richtung ging ein von *Schaden* formuliertes Fallbeispiel einer Einbringung eines Teilbetriebes in eine Tochter-GmbH und deren Veräußerung nach Ablauf der geforderten 7-Jahres-Frist (§ 22 UmwStG).

Ohne auf diese Beispielfälle im Einzelnen einzugehen, bejahte *Metzner* auch in diesen Konstellationen eine uneingeschränkte Anwendung des § 42 AO. Die Prüfungsreihenfolge sei folgende: Erster Schritt sei die Prüfung der Voraussetzungen der Spezialvorschrift. Sollte hier kein Verstoß festgestellt werden, sei § 42 AO ohne Rücksicht auf die Einhaltung der Frist der Spezialnorm zu prüfen.

Angesichts der Ausführungen *Metzners* resümierte auch *Pezzer*, dass er bei Anwendung dieser Prüfungsreihenfolge keinen Nutzen der Spezialvorschriften für die Rechtssicherheit mehr erkenne. Wenn das Einhalten der Spezialvorschriften dem Steuerpflichtigen nichts mehr nutze, bestehe im Bereich der Steuergestaltung in diesem Zusammenhang kein sogenannter *safe haven* mehr.

#### 4.1 Bestimmung eines steuerlichen Missbrauchs

*Beisheim* beschrieb den Wunsch nach einer Förderung der Rechtssicherheit durch eine konkretere Definition von steuerlichem Missbrauch und unzulässigen Steuersparmodellen.

Aus der Praxis berichtete er, dass von Seiten der Finanzverwaltung bereits schon dann ein unzulässiges Steuersparmodell befürchtet werde, sobald eine Konstruktion Steuern spare. Als Beispiel für diese Beobachtung nannte *Beisheim* einen Fall, in dem die Betriebsprüfung bereits eine einfache steuerliche Organschaft unter den Verdacht des Gestaltungsmissbrauchs stellte. Diese Beobachtung pointierte *Pezzer* mit der Bemerkung, dass dies in die Richtung gehe, beim Kauf einer Katze aufgrund der Vermeidung der Hundesteuer einen steuerlichen Missbrauch anzunehmen.

Weiterhin wurde die Frage diskutiert, wann eine Gestaltung unangemessen sei. *Metzner* bejahte die Unangemessenheit im Fall einer „ungewöhnlichen Gestaltung“. *Schaden* wandte sich nachfolgend dagegen, die terminologisch unterschiedlichen Begriffe der Unangemessenheit und der Ungewöhnlichkeit gleichzusetzen. Mit Verweis auf sein Referat beschrieb er seine Ansicht, wonach die Unangemessenheit im Hinblick auf einen Vergleich von Ausgangs- und Zielstruktur zu bestimmen sei. Gebe es auf dem Weg zur Zielstruktur einen einfacheren als den gewählten Weg, so müssten außersteuerliche Gründe dafür vorliegen. Ein Beispiel dafür wären die schon in seinem Referat erläuterten Cum/Ex-Geschäfte, in denen am Ende einer komplizierten Gestaltung eine mit der Ausgangssituation übereinstimmende Situation bestehe. Falls für diese Gestaltungen keine außersteuerlichen Gründe ins Feld geführt werden könnten, sei es nicht ausgeschlossen, in diesen Fällen eine Unangemessenheit i. S. des § 42 AO anzunehmen. In der Beurteilung der Cum/Ex-Geschäfte als im Hinblick auf § 42 AO problematisch bestand in der Runde weitgehende Einigkeit.

*Hey* betonte die Notwendigkeit der Prüfung der Frage, ob der erlangte Steuervorteil gesetzlich ggf. auch vorgesehen sei. Etwa im Fall der Cash-GmbH habe der Gesetzgeber im ErbStG die entsprechende Regelung sehenden Auges geschaffen. Es widerspreche der Vorgabe der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, wenn diese Wertungen des Erbschaftsteuerrechts über die allgemeine Norm des § 42 AO aufgehoben würden. An dieser Stelle könnte auch eine Wechselwirkung zwischen Spezialnorm und § 42 AO angesprochen werden, die zum Teil auch unter dem Schlagwort des „Wertungsrückschlages“ diskutiert werde. Ein Beispiel dafür seien die zu Beginn der Diskussion erwähnten Fristenregelungen in Spezialnormen. Die Wertung, auf die sich der Gesetzgeber mit diesen Fristen festgelegt habe, müsse auch im Rahmen des § 42 AO Berücksichtigung finden.

Aus dem Publikum kam die Frage auf, inwiefern – insbesondere im Verhältnis von allgemeiner Missbrauchsvermeidungsvorschrift und Spezialvorschriften – zu berücksichtigen sei, welche Gestaltungen und Sachverhalte der Gesetzgeber voraussehen und dementsprechend mit einer Missbrauchsvermeidungsnorm reagieren könne. *Hey* betonte, dass diese Frage im Rahmen der Prüfung durchaus zu berücksichtigen sei. Anknüpfungspunkt sei wiederum die Frage, ob ein Steuervorteil gesetzlich vorgesehen ist. Habe der Gesetzgeber einen entstehenden Steuervorteil nicht vorausgesehen, könne auch nicht von einem gesetzlich gewünschten Steuervorteil gesprochen werden. *Hey* verglich diese Frage mit der einer Analogie – erkennt der Gesetzgeber, dass bestimmte Gestaltungen von einer Spezialnorm nicht er-

fasst werden und reagiert er nicht entsprechend auf diesen Umstand, so bestehe keine Planwidrigkeit der Regelungslücke. Angesichts der Schwierigkeit der Anwendung von Analogien im Steuerrecht bestünden gewisse Ressentiments gegenüber einer Auslegung des § 42 AO, die in ihrer Wirkung sogar weiter ginge als eine Analogie zulasten des Steuerpflichtigen.

*Metzner* zeigte sich gegenüber der Prüfung nach dem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil offen. Es sei eine Überlegung wert, eine Verknüpfung herzustellen zwischen dem gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil und der Art und Weise wie dieser erreicht werde. Allerdings wollte er sich nicht darauf festlegen, diesen Prüfungspunkt als eine objektive und entscheidende Tatbestandsvoraussetzung anzuerkennen. Ebenso wie er zuvor eine Wechselwirkung zwischen Spezialnorm der Missbrauchsvermeidung und § 42 AO abgelehnt hatte, betonte *Metzner* auch an dieser Stelle, dass ein steuerlicher Missbrauch selbst dann denkbar sei, wenn der Steuervorteil per se gesetzlich vorgesehen ist.

Daraufhin wandte *Kraft* ein, dass der Gesetzgeber in diesem Fall gehalten sei, das entsprechende Gesetz zu ändern, wie er es auch im Fall der Cash-GmbH getan habe.

*Prof. Dr. Lehner*<sup>13</sup> sprach schließlich aus dem Publikum heraus die unionsrechtliche Perspektive an. Wie etwa im Zusammenhang mit § 50d Abs. 3 EStG<sup>14</sup> diskutiert, bestehe das Bedürfnis der Anpassung der speziellen Missbrauchsvorschriften an unionsrechtliche Vorgaben. An *Metzner* richtete Lehner die Frage, ob die Vorgaben des EuGH mittels der Interpretation des Verhältnisses von § 42 AO zu den Spezialvorschriften nicht ausgehebelt würden. Ohne auf die Rechtsprechung des EuGH diesbezüglich konkret einzugehen erwiderte *Metzner*, dass er in dieser Auslegung keinen Widerspruch zu den unionsrechtlichen Vorgaben erkennen könne.

## 4.2 Alternativvorschläge zur Missbrauchsvermeidung

Neben der Interpretation der bestehenden Missbrauchsvermeidungsregelungen erörterte die Diskussionsrunde Möglichkeiten der Neugestaltung der Regelungen, insbesondere auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht.

*Kraft* sprach das in Artikel L64 der französischen Abgabenordnung vorgesehene *comité de l'abus de droit fiscal* an. Dieser Ausschuss setze sich aus Vertretern der Wissenschaft, der Rechtsprechung sowie einem Wirtschaftsprüfer und einem Steueranwalt zusammen und habe zum Ziel, angefragte Steuerstrukturen auf Missbrauch zu überprüfen.

Aus dem Publikum wies *Frau Dr. Osterloh-Konrad*<sup>15</sup> auf eine weitere Verfahrensregel des französischen Rechts hin. Anders als in Deutschland lasse die französische Finanzverwaltung verbindliche Auskünfte auch im Bereich von Steuersparmodellen zu. Die französische Verfahrensordnung stärke dieses Vorgehen sogar dadurch, dass eine Gestaltung als nicht

missbräuchlich angesehen werde, sofern nicht innerhalb von sechs Monaten nach Anfrage ein negatives Votum der Finanzverwaltung vorliege. *Schaden* stimmte zu, dass dieses Prozedere größtmögliche Planungssicherheit schaffen könnte, äußerte aber gleichzeitig seine Sorge darüber, ob auf diese Weise nicht aufgrund der großen Anzahl von Anfragen die Finanzämter in personelle und zeitliche Engpässe getrieben würden.

*Kraft* sprach ein weiteres Modell zum Umgang mit steuerlichem Missbrauch an, das in den Niederlanden umgesetzt sei. Dort bestehe ein sogenanntes *ruling office*, das allein auf *revenue rulings* spezialisiert sei. In Deutschland könnte eine derartige Institution die Finanzgerichte entlasten.

Auf diese Vorschläge angesprochen äußerte *Metzner* aus Sicht der Finanzverwaltung Skepsis. Es sei nicht die Aufgabe von Finanzbeamten quasi in der Rolle von Steuerberatern bestimmte Gestaltungsmodelle zu „zertifizieren“. Auch bisher sei es so, dass in bestimmten Situationen und unter besonderen Bedingungen Auskünfte durch das Finanzamt erteilt werden könnten. Eine umfassende Pflicht zur Auskunft würde die Verwaltung dagegen auch personell überlasten.

Die Diskussionsrunde stimmte überein, dass sich insofern das Thema einer vollzugspolitischen Neuausrichtung der Finanzverwaltung stelle. Aus betrieblicher Sicht äußerte *Beisheim* den Wunsch, die Chancen, die mit solchen Reformen verbunden wären, wahrzunehmen, um den deutschen Investitionsstandort – etwa im Vergleich mit den Niederlanden – zu stärken.

## 4.3 Schlussworte

In seinem Schlusswort knüpfte *Schaden* an ein Zitat an: „Wenn ein demokratischer Staat am Leben erhalten werden soll, dann müsse auch der einfache Gewerbetreibende die gesetzlichen Anforderungen verstehen, die an ihn gestellt werden“. Sein etwas resignierendes Fazit war, dass selbst Fachleute die Anforderungen der allgemeinen und speziellen Missbrauchsvermeidungsnormen aufgrund der Komplexität nicht vollends erfassen könnten.

Eine relative Einigkeit bestand bei der Bewertung des von *Hey* in ihrem Referat vorgestellten „Thüringer Autohausfalls“<sup>16</sup>. Während *Beisheim* dazu einschränkend anmerkte, dass im Einzelfall zu prüfen sei, ob eine entsprechende Verlustverrechnung tatsächlich missbräuchlich ist, ordnete *Kraft* diesen Fall allgemein der Umschreibung „hard cases make bad law“ zu. Es sei zu hoffen, dass der BFH in Zukunft besser geeignete Fälle zur Entscheidung vorgelegt bekomme, anhand derer eine klare Linie zum Verhältnis der einzelnen Missbrauchsvermeidungsvorschriften zueinander entwickelt werden könnte.

Eine mögliche Kompromisslösung zum Verhältnis von § 42 AO zu den Spezialvorschriften zeichnete *Hey* vor. Wie in ihrem Referat dargestellt, sei es denkbar, § 42 AO innerhalb der speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschrift anzuwenden und so deren missbräuchliche Umgehung zu verhindern.

Das Schlusswort der Diskussion sprach *Metzner*. Er betonte, dass er aus der Diskussion den dringenden Wunsch der

<sup>13</sup> *Prof. Dr. Moris Lehner* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Wirtschafts- und Steuerrecht an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

<sup>14</sup> Siehe dazu *Jehlin/Stolle* DStR 2013, 26.

<sup>15</sup> *Frau Dr. Christine Osterloh-Konrad* ist Wissenschaftliche Referentin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München.

<sup>16</sup> Thüringer FG v. 28. 9. 2011, 3 K 1086/09, EFG 2013, 274, DStRE 2013, 44.

Praktiker nach Planungs- und Rechtssicherheit mitgenommen habe. Der Finanzverwaltung und auch dem Gesetzgeber sei dies bewusst. Gleichzeitig warb Metzner aber auch um Verständnis für das Ziel der Vermeidung steuerlicher Missbräuche, deren Verhinderung letztlich im Interesse aller Steuerpflichtigen liege.

## Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit – Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvorschriften

Münchner Unternehmenssteuerforum am 23. 10. 2013

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln\*

Auch nach der Neufassung von § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 ist das Verhältnis zwischen der Generalklausel und Spezialnormen zur Missbrauchsbekämpfung umstritten. Bieten die Spezialnormen einen rechtssicheren Rahmen, innerhalb dessen Steuerplanung möglich ist? Oder muss der Steuerpflichtige, auch dann wenn er die Vorgaben der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm beachtet, damit rechnen, dass zusätzlich auf § 42 AO zurückgegriffen wird?

### 1. Einführung

#### 1.1 Der Spagat zwischen Dogmatik und komplexer Lebenswirklichkeit

Eine der hervorstechendsten Eigenheiten moderner Steuerpolitik ist die ausufernde Missbrauchsgesetzgebung.<sup>1</sup> Die restriktive Handhabung von § 42 AO durch die Rechtsprechung hat einerseits zu verschiedenen Versuchen einer Schärfung der allgemeinen Missbrauchsklausel<sup>2</sup> geführt. Andererseits greift der Gesetzgeber in großem Stil zu speziellen Missbrauchsnormen<sup>3</sup>, mit denen er die im Rahmen von § 42 AO bestehenden Wertungsmöglichkeiten beschneidet und sein Verständnis von Missbräuchlichkeit verbindlich festlegt. Dies wirft die Frage auf, wie sich Spezialnormen und Generalnorm zueinander verhalten.

Nähert man sich der Frage nach dem Verhältnis von § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvorschriften abstrakt, so ist man versucht, zu überzeugend klingenden, recht einfachen Antworten zu kommen, die in etwa lauten: Spezielle Missbrauchstypisierungen werden ihrer Funktion der Vereinfachung und Schaffung von Planungssicherheit nur gerecht, wenn sie die allgemeine Missbrauchsklausel sperren. Im Anwendungsbereich der Spezialnorm verbietet sich der Rück-

### 5. 13. Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 13. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema: „Steuerliche Behandlung von (Management-)Vergütungsmodellen“ findet am 29. 1. 2014 um 17:30 Uhr im Literaturhaus in München statt. Die kostenlose Anmeldung ist möglich unter: <http://www.muenchner-ustf.de/anmeldung.php>.

griff auf § 42 AO. Dies folgt bereits aus der allgemeinen Konkurrenzregel „lex specialis derogat legi generali“.<sup>4</sup> Damit scheint das Problem gelöst, der Rückgriff auf § 42 AO versperert und Planungssicherheit gewährleistet.

Erprobt man diese auf den ersten Blick klare und überzeugende Aussage am konkreten Missbrauchssachverhalt, kann die Überzeugung durchaus ins Wanken geraten. Dies mag in der Natur des steuerlichen Missbrauchs liegen, dessen Erfassung Wertungen erfordert.<sup>5</sup> Immer handelt es sich um Einzelfallentscheidungen, die den Besonderheiten des konkreten Sachverhalts Rechnung tragen müssen. Freilich ist die gradlinige Konkurrenzregel nur so gut, wie sie in der vielschichtigen Lebenswirklichkeit auch tatsächlich Entscheidungsleitlinie sein kann.

#### 1.2 Der Test des Thüringer Autohausfalles

Einen guten Test für die Praxistauglichkeit abstrakt-dogmatischer Überlegungen zum Verhältnis von § 42 AO zum Spezialgesetz bietet das Vexierbild des dem Bundesfinanzhof vorliegenden „Thüringer Autohausfalls“. Hierbei handelt es sich um eine tatbestandlich von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 2002<sup>6</sup> nicht erfasste Seitwärtsverschmelzung einer Gewinn-GmbH auf eine Verlust-GmbH. Statt die profitable Gewinn-GmbH, die ein am Markt etabliertes Autohaus betrieb, fortzuführen, wurde der Autohandel nach Verschmelzung in der Verlust-GmbH fortgeführt, obwohl diese, ebenfalls eine Autohandels-Gesellschaft, im Zeitpunkt der Umwandlung ihren unprofitablen Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte; das Gewerbe war abgemeldet.

§ 12 Abs. 3 UmwStG hatte zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung folgenden Wortlaut:

„Die übernehmende Körperschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes unter der Vorausset-

\* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 Zu Entwicklung und Gründen s. Hey, DStJG 33 (2001), S. 139 (140 f.).

2 Zur Rechtsentwicklung durch StÄndG 2001 und JStG 2008 s. Fischer in H/H/Sp, AO/FGO, 2008, § 42 AO Rz. 9–16.

3 Schön, DStJG 33 (2010), S. 29 (57 f.), belegt diese Wechselwirkungen auch rechtsvergleichend.

4 Allgemein zur Gesetzesspezialität Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 267 ff.

5 Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, 124. Lfg. Okt. 2010, Vor § 42 AO Rz. 15; Hey BB 2009, 1044 (1046).

6 BGBI I 2002, 4133.



zung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungsstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird.“

Nach dem Wortlaut von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG wurden die bestehenden Verlustvorträge nicht tangiert. Da die Verlust-GmbH in ihrer Identität fortbestand, gab es keinen tatbestandlichen Anknüpfungspunkt für die Anwendung der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift. Wäre umgekehrt die Verlust- auf die Gewinn-GmbH verschmolzen worden, wären die Verlustvorträge nur erhalten geblieben, wenn der Verlustbetrieb für fünf Jahre in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt worden wäre.

Die Besonderheit des Falles lag darin, dass die aufnehmende Verlust-GmbH nach der Verschmelzung in mehreren Schritten durch Namensänderung, Sitzänderung, Übernahme des Geschäftsführers und der Buchführung so umgestaltet wurde, dass sie faktisch an die Stelle der bisherigen Gewinn-GmbH trat. Am Ende dieses Prozesses war die Verlust-GmbH nicht mehr von der untergegangenen Gewinn-GmbH unterscheidbar. Weitgehend unstrittig ist, dass die Konstruktion (ausschließlich) aus steuerlichen Gründen gewählt wurde.

Dies veranlasste das FG Thüringen<sup>7</sup>, obwohl der Wortlaut von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 2002 nicht erfüllt war, die begehrten Verlustvorträge zu versagen, und zwar unter Rückgriff auf § 42 AO. Das Verfahren ist mittlerweile beim I. Senat des BFH anhängig.<sup>8</sup>

### 1.3 Fragestellungen

Vor diesem Hintergrund kann die Fragestellung wie folgt präzisiert werden:

1. Unter welchen Voraussetzungen ist es zulässig, auf § 42 AO zurückzugreifen, wenn der Tatbestand einer spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift nicht erfüllt ist?
2. Welche Auswirkungen hat die Existenz einer spezialgesetzlichen Regelung auf eine etwaige Anwendung von § 42 AO?
3. Gibt es eine mit § 42 AO zu bekämpfende Umgehung der spezialgesetzlichen Umgehungsvorschrift?

## 2. Gesetzeslage

Das Problem der Konkurrenz zwischen Spezialnorm und § 42 AO entsteht aus dessen weitem Anwendungsbereich. Per se ist § 42 AO immer anwendbar, da jedes Steuergesetz umgangen werden kann<sup>9</sup> und trotz der mittlerweile hohen Regelungsdichte von Spezialtatbeständen der Missbrauch spezialgesetzlich nie abschließend erfasst werden kann.

Die Frage nach dem Verhältnis von § 42 AO und spezialgesetzlicher Norm zueinander ist – entgegen der Intention des Gesetzgebers des JStG 2008<sup>10</sup> – in den Sätzen 2 und 3 von § 42 Abs. 1 AO nicht eindeutig gesetzlich geklärt. Nach dem

missglückten<sup>11</sup> Versuch des StÄndG 2001<sup>12</sup>, den Rückgriff auf § 42 AO immer dann zu ermöglichen, wenn dieser nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist<sup>13</sup>, ist diese Frage in der im Jahressteuergesetz 2008 verabschiedeten Fassung des § 42 AO nur noch angedeutet.

§ 42 Abs. 1 S. 2 AO regelt abschließend und eindeutig nur die positive Spezialität<sup>14</sup>, das heißt den Fall, dass die spezialgesetzliche Norm eingreift. In diesem Fall ist ein Rückgriff auf § 42 AO ausgeschlossen, insbesondere bedarf es keiner Missbrauchsabsicht i. S. von § 42 Abs. 2 AO. Inwieweit spezialgesetzliche unwiderlegbare Missbrauchsvermutungen teleologisch reduziert werden müssen, um die Erfassung nicht missbräuchlicher Gestaltungen zu verhindern, muss anhand der Wertungen des jeweiligen spezialgesetzlichen Tatbestandes entschieden werden<sup>15</sup>, wobei die Rechtsprechung den Missbrauchsvermeidungszweck nur sporadisch zur Einschränkung zu weitreichender Typisierungen heranzieht.<sup>16</sup>

Ist der Tatbestand der spezialgesetzlichen Norm nicht erfüllt, ordnet § 42 Abs. 1 S. 3 AO an, dass bei Vorliegen eines Missbrauchs die steuerlichen Folgen der Gestaltung aberkannt werden. Dies setzt freilich voraus, dass es außerhalb der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift einen zu missbilligenden und daher nicht anzuerkennenden Missbrauch i. S. von § 42 Abs. 2 AO geben kann. Genau hier liegt das Problem.

## 3. Methodisches

### 3.1 Einordnung von § 42 AO und Typus und Funktion spezieller Missbrauchsvermeidungsvorschriften

Die Frage des Missbrauchs außerhalb oder neben der speziellen Missbrauchsnorm hängt sowohl von der Einordnung des Normtypus der speziellen Missbrauchsnorm als auch von der Einordnung von § 42 AO ab.

Seit jeher wird über die dogmatische Einordnung von § 42 AO gestritten. Neben der durch § 42 Abs. 2 S. 2 AO seitens des Gesetzgebers zugunsten letzterer entschiedenen

<sup>11</sup> BFH v. 31. 5. 2005, I R 74, 88/04, Hilversum II, BStBl II 2006, 118 (120), DStRE 2005, 1136.

<sup>12</sup> StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001, BGBl I 2001, 3794.

<sup>13</sup> Als Nichtanwendungsgesetz u. a. zu BFH v. 15. 12. 1999, I R 29/97, Dividenden-Stripping, BStBl II 2000, 527, DStR 2000, 462; v. 19. 1. 2000, I R 94/97, Dublin Docks I, BStBl II 2001, 222, DStR 2000, 511; ferner BFH v. 20. 3. 2003, I R 63/99, BStBl II 2003, 50, DStR 2002, 1348.

<sup>14</sup> *Schmieszek* in Beermann/Gosch, AO, 73. Lfg. Febr. 2009, § 42 Rz. 80; *Hey*, DStJG 33 (2010), 139 (143); *Driën* (Fn. 5), Vor § 42 AO Rz. 10.

<sup>15</sup> Hierzu im Einzelnen *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, Diss. Köln, Baden-Baden 2011, 204 ff.

<sup>16</sup> Siehe z. B. die Rechtsprechung des BFH zur Auslegung von § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 BFH v. 11. 12. 2001, VIII R 23/01, BStBl II 2004, 474 (477 ff.), DStRE 2002, 568; v. 26. 4. 2012, IV R 24/09, BStBl II 2012, 703 (706), DStR 2012, 1333; FG Berlin-Brandenburg v. 18. 10. 2011, 8 K 8311/10, DStRE 2012, 1189 (1191) (anh. beim BFH unter Az. I R 79/11); entgegen BFH v. 20. 9. 2003, I R 81/02, BStBl II 2004, 614 (615 f.), DStR 2004, 84: ablehnend zur Möglichkeit teleologischer Reduktion von § 8 Abs. 4 KStG. Die Einschätzung von *Kraft/Jochimsen* IStR 2013, 334 (335), die Rechtsprechung reduziere den überschießenden Wortlaut „regelmäßig“, scheint zu optimistisch.

<sup>7</sup> Thüringer FG v. 28. 9. 2011, 3 K 1086/09, DStRE 2013, 44.

<sup>8</sup> BFH-Az. I R 25/12.

<sup>9</sup> *Driën* (Fn. 5), § 42 AO Rz. 19.

<sup>10</sup> Zu diesem Ziel des Gesetzgebers s. BT-Drs. 16/6290, 81, noch zu der nicht Gesetz gewordenen ersten Entwurfsfassung.

Kontroverse zwischen Innen- oder Außentheorie<sup>17</sup>, die das Verhältnis von § 42 AO zur Auslegung betrifft, stellt sich auch die Frage nach dem Verhältnis zur Analogie, die zugleich mit der Grundsatzfrage nach der generellen Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht verbunden ist.<sup>18</sup> Dieser Streit liefe leer, wenn § 42 AO eine gesetzliche Analogiemächtigung enthielte.<sup>19</sup> Dem ist indes nicht so, § 42 AO ist einerseits weiter, andererseits enger als die Analogie.<sup>20</sup> Weiter ist § 42 AO insofern, als die Vorschrift nicht auf den engen Lückenbegriff zulässiger Analogiebildung reduziert ist. Ebenso wenig ist die Planwidrigkeit der Lücke Voraussetzung, auch wenn ähnliche Überlegungen des Widerspruchs zu den gesetzgeberischen Wertungen im Tatbestand der Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung ebenso wie in dem durch diese hervorgerufenen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“<sup>21</sup> im Rahmen von § 42 AO anzustellen sind. Enger ist § 42 AO insofern, als dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Exkulpation durch außersteuerliche Gründe eröffnet wird, ein subjektives Tatbestandsmerkmal, auf das es im Rahmen der Analogie nicht ankommt. § 42 AO erfasst nur die durch Missbrauch qualifizierte Steuergestaltung.<sup>22</sup> Die Analogie ist demgegenüber wertneutral. Wird die Anwendung von § 42 AO auf sowohl der Form<sup>23</sup> als auch der Intention nach missbräuchliche Sachverhalte beschränkt, entfällt auch das zentrale Argument gegen steuerliche Analogiebildung, sie verletze die durch die Tatbestandsmäßigkeit verbürgte Vorhersehbarkeit der Besteuerung.<sup>24</sup> Wer missbräuchlich allein zum Zweck der Steuerminimierung gestaltet, weiß in der Regel, dass er zu Unrecht einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil in Anspruch zu nehmen versucht. Hauptaufgabe von § 42 AO ist freilich – ungeachtet dessen, dass die Gesamtplanrechtsprechung nur zum Teil aus § 42 AO heraus entwickelt wird und ein Eigenleben neben § 42 AO führt<sup>25</sup> – die wertende Zusammenschau missbräuchlich fraktionierter Sachverhalte<sup>26</sup>, die sich mit den klassischen Methoden der Gesetzesanwendung überhaupt nicht erfassen lassen.

17 Zum Streit zwischen Innen- und Außentheorie *Fischer* (Fn. 2), § 42 AO Rz. 71 ff.

18 Ausf. zur methodischen Einordnung *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 5 Rz. 119 ff.

19 Kritisch gegenüber einem zu weiten, am Ziel gleichmäßiger Besteuerung orientierten Verständnis von § 42 AO daher *Schön*, DStJG 33 (2010), S. 29 (61).

20 Dem steht die Feststellung von *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1667 f., § 42 AO enthalte eine „Analogietechnik“, § 42 AO und der Analogieschluss unterschieden sich nicht prinzipiell, sondern nur graduell, nicht entgegen. § 42 AO hat nach hier vertretener Auffassung qualifizierte Voraussetzungen.

21 *Englisch* (Fn. 18), § 5 Rz. 129; sehr weitgehend *Wendt*, DStJG 33 (2010), S. 117 (131), der § 42 AO immer dann verneint, wenn nicht festgestellt werden kann, dass der Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist. Auf normative Angemessenheitsüberlegungen komme es dann nicht mehr an.

22 *Hey* StuW 2008, 167 (169).

23 *Schön*, DStJG 33 (2010), S. 29 (60 f.), fordert Widersprüchlichkeit der Gestaltung.

24 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 567 ff.

25 Hierzu *Tanzer*, DStJG 33 (2010), S. 189 (205 ff.).

26 Zutreffend *Englisch* (Fn. 18), § 5 Rz. 123 u. 126.

Unabhängig von der konkreten dogmatischen Einordnung überwindet § 42 AO ebenso wie die Analogie die Grenze des Wortlauts des „zu kurz geratenen“ gesetzlichen Tatbestandes. Vor allem durch die Zivilrechtsanknüpfung bedingte Lücken in der Erfassung besteuierungswürdiger wirtschaftlicher Sachverhalte werden geschlossen.

Ganz anders ist der Ansatz der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm. Hier versucht der Spezialgesetzgeber, die Ausnutzung der Grenzen des steuergesetzlichen Tatbestandes der umgangenen oder erschlichenen Norm von vornherein zu vereiteln, indem er Missbrauchsfälle typisiert. Hierzu wird das missbilligte Verhalten möglichst genau und zumeist sehr detailliert tatbestandlich umschrieben. Die Spezialnorm ist daher in der Regel eher durch ein Zuviel als durch ein Zuwenig des gesetzlichen Tatbestandes gekennzeichnet.

Umstritten ist die Motivation des Spezialgesetzgebers. Eindeutig ist zunächst nur, dass es sich bei spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen um Maßnahmen der Steuervereinfachung handelt, indem der Gesetzgeber die bei Anwendung von § 42 AO im Einzelfall erforderliche Wertung, wann eine Gestaltung missbräuchlich ist, abstrakt-generell trifft.<sup>27</sup> Auf den Nachweis des Missbrauchs kommt es nicht mehr an. Hierzu wird der Missbrauchsfall typisiert.

Weniger klar ist, ob die spezialgesetzliche Missbrauchsnorm neben Vereinfachung auch auf Rechtssicherheit abzielt, indem der Gesetzgeber mit der Spezialnorm indirekt auch den Rahmen rechtlich zulässiger Gestaltung verbindlich absteckt, was einen Rückgriff auf § 42 AO ausschließen würde, wenn der Tatbestand der spezialgesetzlichen Norm nicht erfüllt ist. Während § 42 AO insbesondere in Verbindung mit dem AO-Anwendungserlass, der verbindliche Auskünfte im Zusammenhang mit Steuergestaltungen ausschließt<sup>28</sup>, als ein Stück bewusster Rechtsunsicherheit interpretiert werden kann, liegt es nahe, die einzelgesetzliche Missbrauchskonkretisierung als Festlegung zu verstehen. Dieser Funktion würde die spezialgesetzliche Norm beraubt, würde man eine Füllung von Lücken der spezialgesetzlichen Norm mittels § 42 AO zulassen. Selbst wenn bei der Normierung der spezialgesetzlichen Norm Gestaltungen nicht berücksichtigt wurden, die der Gesetzgeber, hätte er sie gekannt, ebenfalls einbezogen hätte, müsste ein Rückgriff auf § 42 AO ausgeschlossen werden.<sup>29</sup> Zum Schutze des Steuerpflichtigen müssen spezialgesetzliche Missbrauchsnormen als im Besonderen analogiefeindlich eingestuft werden.

Entgegenghalten wird, der Gesetzgeber wolle bei Einführung spezieller Missbrauchsabwehrnormen den grundsätzlich gemäß § 42 AO gegebenen Missbrauchsschutz gerade nicht entschärfen, sondern ausdehnen.<sup>30</sup> Damit wäre eine Sperrwirkung der Spezialvorschrift unvereinbar. In der Tat sind spezielle Missbrauchsnormen häufig überschießend, indem sie auch nicht missbräuchliche Fälle erfassen. Dies aber

27 *Gabel* (Fn. 15), 48 f.

28 AEAO zu § 89 AO, BStBl I 2008, 26 (79), Tz. 3. 5. 4. Kritisch hierzu *Hey* (Fn. 24), S. 705 f.

29 *Fischer* (Fn. 2), § 42 AO Rz. 292 a.E.

30 *Tipke* (Fn. 20), S. 1688; ebenso *van Lishaut* anlässlich des Kölner Kolloquiums „Gestaltungsberatung unter Missbrauchsvorwurf“ am 27. 5. 2013 [http://steuerrecht.uni-koeln.de/fileadmin/user\\_upload/materialien/Ringvorlesung/Anmerkungen\\_van\\_Lishaut.pdf](http://steuerrecht.uni-koeln.de/fileadmin/user_upload/materialien/Ringvorlesung/Anmerkungen_van_Lishaut.pdf).

liegt, wie gesagt, im Wesen der Typisierung, wobei deren Verfassungskonformität für jede einzelne spezialgesetzliche Norm am allgemeinen Gleichheitssatz zu überprüfen ist.<sup>31</sup>

### 3.2 Kein Rückgriff auf § 42 AO innerhalb des Regelungsbereichs der Spezialnorm als Folge der Normierung gesetzlicher Missbrauchstypisierungen

Meiner Ansicht nach muss für die Zulässigkeit des Rückgriffs auf § 42 AO gar nicht abschließend entschieden werden, ob der Gesetzgeber spezielle Missbrauchsnormen (auch) in das Interesse der Steuerpflichtigen nach Rechts- und Planungssicherheit stellt oder ob die Vermeidung der Anwendungsschwierigkeiten des § 42 AO und die Aushebelung der oft restriktiven Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO im Vordergrund stehen. Vielmehr ergibt sich der abschließende Charakter der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm aus dem Wesen der gesetzlichen Typisierung.<sup>32</sup> Die Eigenheit der unwiderleglichen Typisierung ist ja gerade, dass sie Abweichungen nach oben und nach unten ausblendet. Bei unwiderleglichen gesetzlichen Typisierungen kommt es an den Tatbestandsrändern stets zu Begünstigungen und Belastungen. Dies ist dem Instrument der gesetzlichen Typisierung immanent.<sup>33</sup>

Will der Gesetzgeber den Einwand außersteuerlicher Gründe abschneiden, so muss er im Gegenzug auch gegen sich gelten lassen, wenn Gestaltungen, die er als im Regelfall nicht missbrauchsverdächtig eingestuft und deshalb nicht in den Tatbestand der speziellen Missbrauchsnorm einbezogen hat, ausnahmsweise zur (alleinigen) Erreichung steuerlicher Vorteile mit Missbrauchsabsicht verwirklicht werden.<sup>34</sup> Die Typisierungswirkung nur auf den für den Steuerpflichtigen ungünstigen Normüberhang zu erstrecken, entzieht der Typisierung ihre gleichheitsrechtliche Rechtfertigung.

Damit erzeugt die spezialgesetzliche Missbrauchsnorm grundsätzlich als materielle Typisierung Sperrwirkung. Innerhalb der Typisierung scheidet ein Rückgriff auf § 42 AO aus. Entgegen der Auffassung des FG Thüringen<sup>35</sup> ist daher davon auszugehen, dass Spezialnormen<sup>36</sup>, jedenfalls wenn sie unwiderlegbare Missbrauchstypisierungen enthalten, grundsätzlich abschließend sind. Dieses Ergebnis ist nicht im Wege der Auslegung der Spezialnorm zu ermitteln, sondern ergibt sich aus der Systematik typisierender Gesetzgebung.

### 3.3 „Wertungsrückschlag“ im Fall des Rückgriffs

Im Übrigen muss, selbst wenn man mit der Gegenmeinung den Rückgriff auf § 42 AO für zulässig erachtet, bei dessen Anwendung im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Angemessenheit die Wertung der Spezialnorm Berücksichtigung finden.<sup>37</sup> Klaus-Dieter Drüen spricht plastisch vom

„Wertungsrückschlag“.<sup>38</sup> Schließlich fordert § 42 Abs. 1 S. 3 AO für die Anwendung von § 42 AO in diesem Fall das Vorliegen eines Missbrauchs. Erfasst die Spezialnorm bestimmte Gestaltungen nicht, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sie als nicht missbräuchlich eingestuft hat. Der Steuerpflichtige nimmt dann keinen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ i. S. von § 42 Abs. 2 S. 1 AO in Anspruch.<sup>39</sup> Gerade weil Missbrauch ein derart offenes Konzept ist, muss er sich hieran festhalten lassen. Die Einschätzung kann sich wandeln, dies muss aber eine Änderung der Spezialnorm nach sich ziehen und kann nicht über § 42 AO aufgefangen werden.

Nur am Rande sei bemerkt, dass, hält man Spezialnormen nicht für abschließende materielle Typisierungen, hieraus im Umkehrschluss folgt, dass die Spezialnorm dort teleologisch reduziert werden muss, wo andernfalls nicht missbräuchliche Fälle erfasst würden.<sup>40</sup>

### 3.4 Ermittlung des Regelungsbereichs der Spezialnorm

Eine Relativierung, die zu einer gewissen Annäherung der Positionen Sperrwirkung versus Rückgriff führt, ergibt sich jedoch aus der Notwendigkeit, den Regelungsbereich der spezialgesetzlichen Norm zu bestimmen. Denn die Anwendung von § 42 AO kann nur innerhalb dieses Regelungsbereichs – die Rede ist auch vom „abstrakten Anwendungsbereich“<sup>41</sup> – ausgeschlossen sein.

Gleichzeitig will auch die Gegenmeinung die generelle Zulässigkeit des Rückgriffs begrenzen. Ein Rückgriff soll unzulässig sein, um „einzelne Tatbestandsmerkmale der Spezialnorm wie z. B. Behaltefristen ‚nachzubessern‘ und auszudehnen“.<sup>42</sup> Die Position eines unbegrenzten Rückgriffs, der es etwa auch erlauben würde, Gestaltungen außerhalb der spezialgesetzlich normierten Sperrfristen gemäß § 42 AO aufzugreifen, kann nicht ernstlich vertreten werden.<sup>43</sup> Die Spezialnorm bekäme den Charakter einer gesetzgeberischen Irreführung der Steuerpflichtigen.

Freilich stellt sich die Frage, worin der Unterschied zwischen der unzulässigen Ausdehnung einzelner Tatbestandsmerkmale und der angeblich zulässigen Ausdehnung des gesamten Spezialtatbestandes über § 42 AO liegt. Auf den Thüringer Autohausfall gemünzt: Ist die Verschmelzungsrichtung einzelnes Tatbestandsmerkmal? Dann würde der Rückgriff auf § 42 AO zu einer unzulässigen Ausdehnung eines einzelnen Tatbestandsmerkmals führen und wäre nach keiner der beiden Positionen zulässig. Oder handelt es sich bei der Verschmelzung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft um einen ganz anderen, nicht geregelten Fall?

31 Ausf. hierzu Gabel (Fn. 15), S. 146 ff.

32 Schwarz, AO, 137. Lfg. Febr. 2010, § 42 Rz. 43.

33 Ähnlich Riedel FR 2013, 37 (38).

34 Mit diesem Argument der Zweischneidigkeit der gesetzlichen Missbrauchstypisierung lehnt auch BFH v. 12. 7. 2012, I R 23/11, DStR 2012, 2058 (2060 f.), Rz. 28, einen Rückgriff auf § 42 AO im Anwendungsbereich spezialgesetzlicher Typisierung ab.

35 Thüringer FG (Fn. 7): Ermittlung für jede einzelne Spezialnorm im Wege der Auslegung.

36 Allerdings unter der Voraussetzung, dass es sich um „echte Spezialnormen“ handelt. Hierzu Drüen Ubg 2008, 31 (33 f.).

37 Spindler, StbJb 2008/09, S. 39 (52); Hey BB 2009, 1044 (1048).

38 Drüen (Fn. 5), Vor § 42 AO Rz. 13a; Demleitner AO-StB 2010, 177; so auch BFH (Fn. 13): Anwendung der Wertung von § 7 ff. AStG innerhalb von § 42 AO.

39 Fischer (Fn. 2), § 42 AO Rz. 293.

40 Ähnlich Roser FR 2005, 178 (180); a. A. Drüen (Fn. 5), § 42 AO Rz. 20.

41 Drüen (Fn. 5), § 42 AO Rz. 13a.

42 Vgl. van Lishaut anlässlich des Kölner Kolloquiums „Gestaltungsberatung unter Missbrauchsvorwurf“ am 27. 5. 2013 [http://steuerrecht.uni-koeln.de/fileadmin/user\\_upload/materialien/Ringvorlesung/Anmerkungen\\_van\\_Lishaut.pdf](http://steuerrecht.uni-koeln.de/fileadmin/user_upload/materialien/Ringvorlesung/Anmerkungen_van_Lishaut.pdf).

43 So auch für die Finanzverwaltung Neumann, DStJG 33 (2010), S. 73 (81).

Nicht viel anders stellt sich die Frage, schließt man den Rückgriff auf § 42 AO im abstrakten Anwendungsbereich des Spezialgesetzes generell aus.<sup>44</sup> Denn dies bedingt, dass der „abstrakte Anwendungsbereich“ der Missbrauchsnorm negativ abgegrenzt wird. Welche Fälle sind mitgeregelt, auch wenn sie nicht als Missbrauch erfasst sind? Auch hier veranschaulicht der Thüringer Autohausfall die Probleme im Konkreten: Zu weitgehend ist es, die diversen, über das gesamte Umwandlungssteuergesetz verstreuten Missbrauchsvorschriften<sup>45</sup> so zu deuten, als sei jeglicher Missbrauch im Zusammenhang mit den unter das Umwandlungssteuergesetz fallenden Umstrukturierungen abschließend spezialgesetzlich erfasst. Weitaus schwieriger zu beantworten ist die Frage, ob § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG a. F. eine generelle Regel für die Verschmelzung unter Beteiligung von Verlustgesellschaften aufstellt. Deckt § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG alle Verschmelzungsrichtungen ab? Oder fehlt es für die Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft an einer spezialgesetzlichen Regelung, so dass auch nichts gesperrt werden kann? Anders gewendet: Ist der abstrakte Anwendungsbereich die Verschmelzung unter Beteiligung von Verlustgesellschaften? Oder erfasst der abstrakte Anwendungsbereich von § 12 Abs. 2 S. 3 UmwStG nur Verschmelzungen, bei denen die Verlustgesellschaft untergeht? Dann wäre in der umgekehrten Verschmelzungsrichtung Raum für eine Anwendung von § 42 AO.

Ausgehend von der Einordnung der Spezialnorm als materielle Typisierung ist m. E. vorliegend wie folgt zu entscheiden: Umwandlungen per se sind, auch wenn sie zur Steueroptimierung erfolgen, nicht missbräuchlich.<sup>46</sup> Der BFH sieht grundsätzlich in Gestaltungen zur Rettung eines vom Verfall bedrohten Verlustvortrags, selbst dann, wenn sie ausschließlich steuerlich motiviert sind, keinen Missbrauch, da sie letztlich nur der Vermeidung einer im Ergebnis überhöhten Gesamtbesteuerung und damit dem Ziel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienen.<sup>47</sup>

Von diesem Grundsatz macht § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 2002 eine eng umgrenzte Ausnahme. Dabei ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber durch die einseitige Regelung in § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG typisierend auf den Aufgriff der selteneren Fälle, in denen die umgekehrte Verschmelzungsrichtung zur missbräuchlichen Verlustverwertung genutzt wird, verzichtet. Schließlich erfasst § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG in umgekehrter Richtung auch Fälle, in denen eine Änderung der Fortführung des Betriebs auf neuen Ursachen beruht, so dass die Verschmelzung jedenfalls nach den Maßstäben von § 42 AO nicht missbräuchlich ist.<sup>48</sup> Dann aber muss

sich der Gesetzgeber auch daran festhalten lassen, dass sich weder § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG auf die umgekehrte Verschmelzungsrichtung übertragen lässt, noch § 42 AO als Auffangtatbestand herangezogen werden kann. Dass auch die Verschmelzung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft missbräuchlich sein kann, ist daher ohne Belang.<sup>49</sup>

#### 4. Umgehung der Spezialnorm

Von der Anwendung von § 42 AO neben der Spezialnorm zu unterscheiden ist die Anwendung von § 42 AO innerhalb der Spezialnorm, d. h. wenn deren Tatbestandsmerkmale umgangen werden.<sup>50</sup> Hier geht es um die Anwendung der Spezialnorm. In diesem Fall bleibt die Argumentation mit § 42 AO zulässig.<sup>51</sup> Die Rechtsfolge ist jedoch weiter dem Spezialgesetz zu entnehmen und nicht § 42 AO.

So ist aus meiner Sicht der Thüringer Autohausfall einzuordnen. In Wirklichkeit geht es hier nicht um einen Rückgriff auf § 42 AO neben § 12 Abs. 2 S. 3 UmwStG für die umgekehrte Verschmelzungsrichtung, sondern allein um die Anwendung von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG. Letztlich kommt dabei das Gesamtplanargument zum Zuge, weil der Verlust-GmbH schrittweise das Rechtskleid der im Wege der Verschmelzung untergegangenen Gewinn-GmbH umgehängt wurde (Namensänderung, Übernahme des Geschäftsführers, Wechsel an den Ort der untergegangenen Gewinn-Gesellschaft). Endziel war allein die Weiterführung der Gewinn-GmbH. Mit der Aberkennung der Verlustvorträge wurde vorliegend nicht eine Lücke von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG durch Rückgriff auf § 42 AO geschlossen, sondern ein Missbrauch der Spezialvorschrift selbst sanktioniert.<sup>52</sup> Damit ist gleichzeitig klar, dass § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG weder auf jeden Fall, in dem bei umgekehrter Verschmelzungsrichtung innerhalb von fünf Jahren eine Änderung der Geschäftstätigkeit erfolgt, angewendet werden kann, noch Fälle umgekehrter Verschmelzungsrichtung unter anderen Gesichtspunkten nach § 42 AO aufgegriffen werden können.

Ausgeblendet bleibt bei dieser Argumentation, ob die Missbrauchskonzeption des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG ihrerseits sachgerecht und die Typisierung realitätsgerecht ist. Generell erscheint es zweifelhaft, Verlustvorträge des übertra-

44 Ebenso *Driën* Ubg 2008, 31 (33).

45 Zu deren Systematisierung für den Teilbereich der steuerneutralen Übertragung stiller Reserven *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, Diss. Berlin 2013, S. 333 ff.

46 Ähnlich *Jehke* DStR 2012, 677 (679), der dieses Ergebnis aus dem Umstand ableitet, dass nur einzelne Umwandlungsvorgänge mit Missbrauchsvorschriften bewehrt sind.

47 BFH v. 17. 10. 2001, I R 97/00, DStR 2002, 78 (80), unter 6.a); v. 19. 8. 1999, I R 77/96, BStBl II 2001, 43 (45), DStR 1999, 1849.

48 Wenn das Thüringer FG gerade aus diesem Umstand, dass es keiner konkreten Missbrauchsabsicht bedarf, schlussfolgert, es handele sich nicht um eine abschließende Norm, verkennt es das Wesen materieller Typisierungen.

49 Zu Recht verneinend Thüringer FG (Fn. 7).

50 *Hey* (Fn. 1), S. 139 (145 f.); *Englisch* (Fn. 18), § 5 Rz. 124; *Driën* (Fn. 5), § 42 AO Rz. 20 a. E.; *Fischer* (Fn. 2), § 42 AO Rz. 292 a. E.; *Schmieszek* (Fn. 14), § 42 Rz. 83.

51 A. A. scheinbar – jedenfalls für § 50c EStG – BFH v. 15. 12. 1999, BStBl II 2000, 527 (533) (Fn. 13) unter B.II.3.b)cc).

52 Soweit die einschränkende Neuregelung der Verlustnutzung bei Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft in § 2 Abs. 4 S. 3 bis 6 UmwStG durch Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26. 6. 2013, BGBl I 2013, 1809 auch eine Reaktion auf das Thüringer FG-Urteil sein sollte (in diese Richtung *Behrendt/Klages* BB 2013, 1815 [1816 f.], handelt es sich – wie so oft – um eine Überreaktion, da die Verlustnutzung hier generell und nicht beschränkt auf missbräuchliche Fälle beschränkt wird. Die von *Behrendt/Klages* BB 2013, 1815 (1823) vorgeschlagene teleologische Reduktion auf missbräuchliche Fälle ist zweifelhaft. Zwar wird in der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 139/13, S. 176 f.) insbesondere auf modellhafte Gestaltungen als Anlass der Gesetzesänderung verwiesen. Dieser Verweis scheint aber nicht abschließend gemeint. Vielmehr soll generell die Verlustnutzung mit im Rückwirkungszeitraum anfallenden Gewinnen vermieden werden.

genden Rechtsträgers bei Umwandlung untergehen zu lassen, soweit es sich um „echte“ Verluste handelt, die in der Vergangenheit vom übertragenden Rechtsträger wirtschaftlich getragen wurden.<sup>53</sup> Dies könnte man insbesondere im vorliegenden Fall in Frage stellen, in dem die ursprüngliche Struktur der beiden Schwester-GmbHs scheinbar allein der räumlichen Abgrenzung diene, wobei beide grundsätzlich dieselbe Geschäftstätigkeit, nämlich Autohandel, ausübten. Wären beide Geschäftslokale von Anfang an in einer GmbH zusammengefasst gewesen, wäre es ohne weiteres zu einem Ausgleich von Verlusten und Gewinnen gekommen, an dem auch die Einstellung des Geschäftsbetriebs in A-Stadt nichts geändert hätte. Damit unterscheidet sich der Fall deutlich von der Anschaffung eines fremden Verlustes.<sup>54</sup>

Helfen könnte man im Thüringer Autohausfall, wenn man § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG dahingehend auslegen würde, dass man beide Autohäuser als einen Betrieb mit zwei unterschiedlichen Standorten wertet und die Fortführung des profitablen Autohauses für die Verlustberücksichtigung ausreichen lässt. Ein Wechsel der Geschäftstätigkeit läge dann nicht vor. Freilich kommt eine solche Auslegung in erheblichen Konflikt mit der zweiten Variante von § 12 Abs. 3 S. 2, der fehlenden Fortführung eines Verlust-Betriebsteils.

In jedem Fall geht es hier aber nur noch um die Auslegung oder teleologische Reduktion von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG, der die Frage seiner Anwendbarkeit über § 42 AO vorgelagert ist.

## 5. Einige Schlussfolgerungen

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass die Frage nach dem Verhältnis zwischen § 42 AO und Spezialgesetz, selbst wenn man grundsätzlich davon ausgeht, dass Spezialgesetze als materielle Missbrauchstypisierungen einen Rückgriff auf § 42 AO ausschließen, keine einfachen Antworten zulässt. Gezeigt werden konnte auch, dass bei einer differenzierten Betrachtung die Ergebnisse – trotz unterschiedlicher dogmatischer Ausgangspunkte – weniger stark divergieren, als dies auf den ersten Blick erwartbar ist.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Schlussfolgerungen:

1. Spezielle Missbrauchsnormen enthalten materielle Typisierungen missbräuchlicher Gestaltungen.
2. Im Anwendungsbereich der Spezialnorm ist ein Rückgriff auf § 42 AO grds. auch dann ausgeschlossen, wenn der Tatbestand der Spezialnorm nicht erfüllt ist. Wesen materieller Typisierungen ist die überschießende Wirkung an den Tatbestandsrändern. Diese geht in beide Richtungen: So wie die materielle Typisierung auch nicht missbräuchliche Fälle erfasst, und zwar regelmäßig ohne dass die Missbrauchsvermutung widerlegt werden könnte, werden Missbrauchsfälle im abstrakten Anwen-

dungsbereich der Spezialnorm, die deren Tatbestand nicht erfüllen, nicht von der Missbrauchsfiktion erfasst. Diese Wirkung der materiellen Typisierung kann über den Rückgriff auf § 42 AO nicht ausgehebelt werden.

3. Würde man mit der Gegenmeinung einen Rückgriff auf § 42 AO zulassen, müssten im Anwendungsbereich der Spezialnorm die dieser zugrundeliegenden gesetzgeberischen Wertungen bei Anwendung von § 42 AO Niederschlag finden. Letztlich dürfte es damit kaum zu abweichenden Ergebnissen kommen.
4. Die Hauptschwierigkeit liegt in der Bestimmung des abstrakten Anwendungsbereichs der Spezialnorm. Schließlich kann die Spezialnorm ihre § 42 AO verdrängende Wirkung nur für die durch sie geregelten Missbrauchsfälle entfalten. Einfach zu entscheiden sind letztlich nur die Fälle, in denen außerhalb von Sperrfristen oder innerhalb bestimmter *safe havens* gehandelt wird. Auch bei spezialgesetzlicher Rechtsfolgenkonkretisierung lassen sich über § 42 AO keine weitergehenden Folgen ziehen. Hier unterscheiden sich übrigens auch beide Ansichten nicht. Denn auch die Vertreter des grds. zulässigen Rückgriffs schließen eine Korrektur/Ausweitung einzelner Tatbestandsmerkmale der Spezialnorm über § 42 AO aus. Im Übrigen wird man stets im Einzelfall ermitteln müssen, welche Fallgestaltungen der Typisierung der Spezialnorm zugrunde liegen.
5. Von der Rückgriffsproblematik, bei der es um die Anwendung von § 42 AO neben der Spezialnorm geht, zu unterscheiden ist die Anwendung von § 42 AO innerhalb der Spezialnorm, wenn einzelne Tatbestandsmerkmale der Spezialnorm umgangen werden.

## 6. Ausblick auf die Entscheidung des BFH im Thüringer Autohausfall

Hard Cases make Bad Law<sup>55</sup> – dieser nur allzu richtige Satz lässt einen versucht sein, in dem als Beispiel zur Diskussion der abstrakten Konkurrenzfragen herangezogenen Thüringer Autohausfall<sup>56</sup> zu einem anderen Ergebnis als das FG, das heißt zur Anerkennung der Verlustvorträge zu kommen, schlicht weil man befürchten muss, ansonsten missverstanden zu werden. Es ist indes ein entscheidender Unterschied, ob man das oben skizzierte Ergebnis – das heißt Aberkennung der Verlustvorträge – auf einen Rückgriff auf § 42 AO neben § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG stützt oder auf § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG unter Anwendung von § 42 AO. Die Gefahr, missverstanden zu werden, wird sicherlich auch der I. Senat des BFH sorgsam beachten, weil die Entscheidung eben auch für die weniger „hard cases“ herangezogen werden wird. Wünschenswert wäre eine klare Aussage dahingehend, dass in Fällen, in denen der Tatbestand der Spezialnorm nicht erfüllt ist, ein genereller Rückgriff auf § 42 AO unzulässig ist.

<sup>53</sup> Vgl. Dorenkamp, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung, IFSt-Schrift Nr. 461 (2010), 78.

<sup>54</sup> Zu Parallelen und Unterschieden zwischen der alten Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG zu § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG Düll/Fuhrmann DStR 2000, 1166 ff.; Fey/Neyer GmbH 1999, 952 ff.; Hemmelrath DStR 1998, 1033 ff.

<sup>55</sup> Baron Rolfe in Winterbottom v Wright (1842), 10 Meeson & Welsby 109.

<sup>56</sup> Siehe Fn. 7.

# Ökonomische und Internationale Aspekte des Verhältnisses allgemeiner zu speziellen Missbrauchsklauseln

## Betriebswirtschaftliche und Internationale Aspekte des Verhältnisses allgemeiner zu speziellen Missbrauchsklauseln

Von Prof. Dr. Gerhard Kraft, Halle-Wittenberg\*

Das Verhältnis allgemeiner zu speziellen Missbrauchsvorschriften ist rechtsdogmatisch von überragender Bedeutung, weil sich die Rechtsfolgenanordnungen von allgemeinen Missbrauchsvorschriften von denen spezieller Missbrauchsvorschriften regelmäßig erheblich zu unterscheiden pflegen. Daher besteht aus dieser Optik ein hohes Klärungsinteresse. Steuerlich verschiedene Rechtsfolgenanordnungen lassen sich ökonomisch in sich unterscheidenden Zahlungsströmen modellieren. Dieser Befund ist ursächlich dafür, dass der Problematik des Verhältnisses allgemeiner zu speziellen Missbrauchsklauseln auch aus ökonomischer Perspektive höchste Relevanz zukommt. Dies nimmt der nachfolgende Beitrag zum Anlass, Überlegungen aus ökonomischer Sicht zu entwickeln. Gedanken zur internationalen Dimension der Thematik runden den Beitrag ab.

### 1. Ökonomische Dimension

#### 1.1 Ausgangslage

Im Schrifttum wird konstatiert, dass im Steuer- und Abgabenrecht der Anreiz, belastende Gesetzesbefehle zu umgehen oder sich nicht gerechtfertigte Vorteile zu verschaffen, besonders groß sei. Entsprechendes Verhalten sei mikroökonomisch rational und komme massenhaft vor.<sup>1</sup> Dieser Befund kann schon angesichts der Definition der Steuer in § 3 Abs. 1 AO nicht überraschen, wird eine Steuer doch ohne Rücksicht auf eine individuell zurechenbare, besondere Gegenleistung erhoben.<sup>2</sup>

Seit *Ronald Coase*<sup>3</sup> wird die Existenz von Unternehmen damit begründet, dass sie gesamtgesellschaftliche Transaktionskosten senken, die als Folge der Nutzung von Märkten auftreten würden. Damit geht die Sichtweise der Neuen Institutionsökonomik einher, wonach Unternehmen zentral im Interesse ihrer Anteilseigner existieren. Diese Erkenntnisse der modernen Unternehmenstheorie führen zu der Überlegung, dass Steuern aus unternehmerischer Perspektive „negative Zielbeiträge“<sup>4</sup> darstellen. Sie vermindern daher das Substrat, welches den Anteilseignern eines Unternehmens – den Risikokapitalgebern – als Residualgröße aus ihren risikanten Investitionen verbleibt. Aus diesen Überlegungen heraus mutet es fast banal an, dass sich anonyme Publikums-gesellschaften zur minimierenden Steuerplanung verpflichten

sehen müssen.<sup>5</sup> Aber nicht nur börsennotierte Publikums-gesellschaften sind im Interesse ihrer ggf. anonymen Publikumsaktionäre oder auch ihrer strategischen Anteilseigner zur effizienten Steuerplanung verpflichtet. Die gleiche Verpflichtung trifft auch inhabergeleitete Unternehmen und ihre Entscheider. Auch diese sehen sich mit dem Problem konfrontiert, nicht zuletzt im Interesse des Fortbestands des Unternehmens selbst sowie im Interesse der vom Unternehmen geschaffenen Arbeitsplätze effiziente steuerplanerische Strukturen zu implementieren.

Hinzu tritt der Befund, dass steuerliche Berater von der BGH-Rechtsprechung geradezu zur Gestaltungsberatung verpflichtet sind – und zwar ungefragt.<sup>6</sup> Da Steuerberatung auf Wettbewerbsmärkten angeboten und nachgefragt wird, resultiert fast zwangsläufig, dass auch Wettbewerb um Gestaltungsideen existiert. Dass diese Gestaltungsideen im Einzelfall „hart am Wind segeln“, also gewissermaßen in der Nähe des Gestaltungsmissbrauchs anzusiedeln sind, ist lediglich Ausdruck der Existenz von Grenzanbietern.

Vor diesem Hintergrund kann es nicht überraschen, dass der Gesetzgeber insbesondere solche „unerwünschten“ Gestaltungen mit speziellen Missbrauchsklauseln zu bekämpfen versucht, die von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung nicht dem Tatbestand der allgemeinen Missbrauchsklausel subsumiert wurden.

#### 1.2 Ökonomische Wirkungen spezieller Missbrauchsbekämpfungsnormen

##### 1.2.1 Erhöhung gesamtgesellschaftlicher Transaktionskosten aufgrund von Überregulierungstendenzen

Es ist hinlänglich nachgewiesen, dass spezialgesetzliche, ausufernde Missbrauchsbekämpfungsnormen für die Verkomplizierung des Steuerrechts ursächlich sind.<sup>7</sup> Sie blähen das Gesetz auf, häufig liegen ihnen – wenn überhaupt – un-

\* Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensbesteuerung an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg und Of Counsel im Münchener Büro von PricewaterhouseCoopers.

1 Ratschow in Klein, AO, 11. Aufl. 2012, Rn. 8.

2 BVerfG v. 7. 11. 1995, 2 BvR 413/88 u. a., BVerfGE 93, 319 (346), NVwZ 1996, 469.

3 Coase, The Nature of the Firm, *Economica*, Vol. 4, Nr. 13-16, S. 386-405.

4 Vgl. C. Kraft/G. Kraft, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 2009, S. 5; Wortmann, Die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen zwischen nahe stehenden Personen: eine kritische Analyse von Outbound- und Inbound-Transaktionen, 2011, S. 36; Quilitzsch, Controlled Foreign Corporation Legislation im Spannungsfeld von Missbrauchsbekämpfung, Steuerwettbewerb und der Forderung nach Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, 2013, S. 1. Gebhardt, Deutsches Tax Treaty Overriding im Spannungsfeld rechtlich-institutioneller Fundierung und ökonomischer Analyse, 2013; Liebing, Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union, 2004; Wagner StuW 1992, 3; Wagner/Wissel WiSt 1995, 65.

5 Erfahrungen aus Gesprächen mit Steuerleitern von DAX-Konzernen zeigen, dass auch angesichts von BEPS- und vergleichbaren Diskussionen nach wie vor eine Notwendigkeit zur Optimierung der Konzernsteuerquote besteht.

6 Eingehend Geuß BB 2013, 599, m. w. N. aus der Rechtsprechung; zustimmend Podewils/Hellinger DStZ 2013, 662 (664).

7 Hey StuW 2008, 167 (168).

klare Konzeptionen zugrunde. Diese unklaren Konzepte verursachen Auslegungsprobleme.<sup>8</sup> Neben Verkomplizierungseffekten resultieren aus speziellen Missbrauchsbekämpfungsnormen Überregulierungswirkungen. Damit wohnt speziellen Missbrauchsregeln inhärent eine kaum zu bestreitende Tendenz zur Erhöhung gesamtgesellschaftlicher Transaktionskosten inne. Diese manifestieren sich in erhöhten Suchkosten, Anbahnungskosten und Beratungskosten. Insbesondere gilt dies, wenn unternehmensstrategischen Maßnahmen komplizierte Vertragsgestaltungen zugrunde liegen, die vom latenten Vorwurf der Anwendung spezieller Missbrauchsklauseln bedroht sind.

Schließlich verdient ein weiterer Aspekt im Kontext spezieller Missbrauchsklauseln Erwähnung. Zur Dokumentation, dass eine spezielle Missbrauchsklausel nicht zur Anwendung gelangt, hat der Gesetzgeber in zahlreichen Fällen erhebliche Mitwirkungspflichten statuiert. Zu nennen sind insoweit Erklärungsspflichten, Dokumentationspflichten, Ansässigkeitsnachweise etc. Diese erhöhen – unabhängig von ihrer nachteiligen Rechtsfolgenanordnung – die Kosten der tax compliance.

### 1.2.2 Risikobegrenzende Wirkungen spezieller Missbrauchsbekämpfungsnormen

Steuern – als negative Zielbeiträge – wirken auf Zahlungsströme zurück und beeinflussen damit die Vorteilhaftigkeit von Investitionsprojekten. Dies ist aus der modernen Investitions- und Finanzierungstheorie bekannt, wo heute nicht mehr ausschließlich mit deterministischen Modellen gearbeitet wird, sondern primär probabilistische Modellansätze bemüht werden. Vorteilhaftigkeitsaussagen basieren mithin auf wahrscheinlichkeitstheoretischen Überlegungen. Insoweit ist bedeutsam, dass spezielle Missbrauchsklauseln strukturell von einer eindeutigen Rechtsfolgenanordnung gekennzeichnet sind, während die allgemeine Missbrauchsklausel des § 42 AO mehrdeutige Rechtsfolgenanordnungen zulässt. Dies führt zu dem Problemkreis, wie allgemeine Missbrauchsklauseln im Verhältnis zu speziellen Missbrauchsklauseln in Bezug auf die Zahlungsströme wirken. Es ist intuitiv einleuchtend, dass spezielle Missbrauchsklauseln geeignet sein können, sowohl den Erwartungswert als auch die Varianz eines Zahlungsstromes zu beeinflussen, weil die Rechtsfolgenanordnung der speziellen Missbrauchsklausel regelmäßig enger gefasst ist als die der allgemeinen Missbrauchsklausel. Kommt daher die spezielle Missbrauchsklausel aufgrund ihres Spezialitätscharakters zur Anwendung und läuft die allgemeine Missbrauchsklausel leer, so sind die Rechtsfolgen der speziellen Missbrauchsklausel im Idealfall präzise bestimmt. Der sich bei Anwendung einer speziellen Missbrauchsklausel ergebende Zahlungsstrom ist daher weniger volatil als der sich aus einer drohenden Anwendung der allgemeinen Missbrauchsklausel ergebende Zahlungsstrom. Demzufolge leisten spezielle Missbrauchsklauseln bei gleichzeitigem Ausschluss allgemeiner Missbrauchsklauseln einen Beitrag zur ökonomischen Planungssicherheit.

Vergleicht man demgemäß die Rechtsfolgenanordnung spezieller Missbrauchsklauseln mit dem Rechtsfolgebefehl

des § 42 AO, so sind die der speziellen Missbrauchsklauseln regelmäßig griffiger und führen zu eindeutigen Steuerzahlungen. Das ist bei § 42 AO nicht der Fall. Metaphorisch wird diese Norm mitunter auch als Einbruchsstelle der Gefühlsjurisprudenz bezeichnet<sup>9</sup> und lässt demzufolge – je nach Rechtsgefühl und subjektiven Wertungen – ein weiteres Spektrum an Rechtsfolgen zu. Übersetzt man die Rechtsfolgen in erwartete, d. h. wahrscheinlichkeitstheoretisch fundierte Zahlungsströme, so wird klar, dass die Anwendung des § 42 AO zu volatileren Ergebnissen führen muss als die Anwendung der speziellen Missbrauchsklauseln. Mit anderen Worten ist das Risiko bei § 42 AO höher in dem Fall, in dem eine spezielle Missbrauchsklausel zur Anwendung gelangt. Höhere Risiken werden ökonomisch durch Risikozuschläge abgebildet. Anders ausgedrückt wird das höhere Risiko einer drohenden Anwendung des § 42 AO eingepreist. Ganz plastisch zeigt sich dies etwa in Unternehmenskaufverträgen<sup>10</sup> oder im Kontext von Umwandlungsstrategien. Die Einpreisung erhöhter Risiken wird evident anhand von Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen. § 42 AO wirkt daher gegenüber speziellen Missbrauchsklauseln transaktionsverteuernd und ökonomisch damit gleichgewichtsstörend. Somit wird klar, dass auch aus ökonomischer Sicht ein überaus hohes Klärungsinteresse am Verhältnis der allgemeinen zu speziellen Missbrauchsklauseln besteht.

## 2. Internationale Perspektive

### 2.1 Allgemein

Zahlreiche Staaten kennen sowohl allgemeine als auch spezielle steuerliche Missbrauchsklauseln.<sup>11</sup> Nicht immer sind allgemeine steuerliche Missbrauchsklauseln in Gesetzesrecht gegossen. So enthält das Steuerrecht Italiens keine allgemeine Missbrauchsklausel, allerdings hat die höchstrichterliche italienische Rechtsprechung eine Missbrauchsdoctrin entwickelt,<sup>12</sup> die in weitem Umfang von den Steuerbehörden und den Gerichten als allgemeine Anti-Missbrauchsnorm angewendet wird.

Von Interesse dürfte in diesem Zusammenhang der Vorschlag zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie durch die Europäische Kommission vom 25. 11. 2013 sein. Dieser enthält in Art. 1a Abs. 1 MTR-Entwurf eine Bestimmung zur Missbrauchsbekämpfung mit folgendem Wortlaut: „Im Falle einer künstlichen Gestaltung oder einer künstlichen Reihe von Gestaltungen, die dem wesentlichen Zweck dient, im Rahmen dieser Richtlinie einen unangemessenen steuerlichen Vorteil zu erlangen, und die Geist, Ziel und Zweck der herangezogenen Steuervorschriften zuwiderläuft, entziehen die Mitgliedstaaten den mit dieser Richtlinie gewährten Vorteil.“

<sup>9</sup> Rödder/Pinkernell IStR 2013, 619.

<sup>10</sup> Instrukktiv beispielsweise BFH v. 12. 7. 2012, I R 23/11, DStR 2012, 2058 m. Anm. Hoffmann.

<sup>11</sup> International Fiscal Association (Hrsg.), The taxation of foreign passive income for groups of companies, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98a, The Hague 2013, passim.

<sup>12</sup> Avella, National Report Italy, in: IFA (Hrsg.), The taxation of foreign passive income for groups of companies, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98a, The Hague 2013, 399 (403).

## 2.2 Vereinigte Staaten

In den Vereinigten Staaten wurde vor geraumer Zeit in § 7701 (o) IRC eine sog. „economic substance doctrine“ eingeführt, also eine Art allgemeine Missbrauchsklausel. Daneben kennt das Steuerrecht der USA spezielle Missbrauchsklauseln. Diese stellen im Regelfall nicht Gesetzesrecht dar, sondern wurden von der Rechtsprechung entwickelt. Es handelt sich dabei um verschiedene „doctrines“, etwa die „good business purpose doctrine“, die „continuity of (proprietary) interest doctrine“, die „continuity of business enterprise doctrine“ sowie die „step transaction doctrine“. <sup>13</sup> Diese im Wesentlichen in Umwandlungsfällen entwickelten „doctrines“ gehen im Kern zurück auf die sog. *Gregory v. Helvering*-Entscheidung des US Supreme Court <sup>14</sup> aus dem Jahre 1935. Die *Gregory v. Helvering*-Entscheidung erging zum US-amerikanischen Steuerrecht und verkörpert im System des *common law* eine *stare decisis* – also eine Grundsatzentscheidung – des Supreme Court. In ihr wird gemeinhin die dogmatische Grundlage sowohl für die „business purpose doctrine“ als auch für die Doktrin des „substance over form“ im US-amerikanischen Steuerrecht gesehen.

Im Schrifttum finden sich Hinweise, wonach das Verhältnis der die „economic substance doctrine“ regelnden allgemeinen Missbrauchsklausel des § 7701 (o) IRC zur sog. „step transaction doctrine“ gegenwärtig überaus umstritten ist. <sup>15</sup>

Mit besonderem Blick auf die US-amerikanische Abkommenspolitik lässt sich feststellen, dass dort sog. LOBs (*limitation on benefits clauses*) in den vergangenen drei Dekaden überaus populär wurden <sup>16</sup>. Diese sind regelmäßig durch einen bis in hochspezielle Regelungsbereiche gekennzeichneten Detaillierungsgrad charakterisiert. Aus diesem Grunde dürften sich diesbezüglich kaum Anwendungsmöglichkeiten für kodifizierte oder *common law* fundierte allgemeine Missbrauchsklauseln identifizieren lassen.

## 2.3 Frankreich

Frankreich kennt mit Art. L 64 LPF <sup>17</sup> eine allgemeine steuerrechtliche Missbrauchsklausel. Deren Anwendung erstreckt sich primär auf nationale Fälle <sup>18</sup> und hier im Schwerpunkt wohl auf unternehmerische Reorganisationen. <sup>19</sup> Im Bereich internationaler Fallgruppen finden sich im Schrifttum neben Hinweisen auf die französische Hinzurechnungsbesteuerung <sup>20</sup> noch die international üblichen Anti-Miss-

brauchsnormen gegen unangemessene Verrechnungspreisgestaltungen, Abzugsverbote bei Zahlungen an Empfänger in Niedrigsteuerjurisdiktionen sowie Vorschriften zur (Gesellschafter-)Fremdfinanzierung. <sup>21</sup>

In Frankreich scheinen spezielle Missbrauchsklauseln zumindest im nationalen Kontext noch keine Popularität erlangt zu haben. Art. L 64 LPF findet für sämtliche Steuerarten Anwendung. Rechtsbehelfe gegen einen von der Finanzverwaltung erhobenen Missbrauchsvorwurf werden von einem eigenen Spruchkörper behandelt, dem „comité de l'abus de droit fiscal“ (CADF), also einem Art Steuermissbrauchssenat. Diesem gehören kraft Gesetzes neben Richtern u. a. an ein Steueranwalt, ein Notar, ein Wirtschaftsprüfer sowie ein Hochschullehrer der Rechts- oder der Wirtschaftswissenschaften. <sup>22</sup> Ein möglicher Erklärungsansatz für diese heterogene Zusammensetzung könnte darin liegen, eine derart ausgewogene Meinungsbildung zu fördern, dass es spezieller Missbrauchsklauseln für alle möglichen Detailregelungen gar nicht bedarf.

## 3. Fazit in Thesen

Die vorstehenden Überlegungen lassen sich in folgenden Thesen zusammenfassen:

- Das aus rechtsdogmatischer Sicht nicht vollumfänglich geklärte Verhältnis von allgemeinen zu speziellen Missbrauchsklauseln erweist sich auch aus ökonomischer Perspektive in höchstem Maße als klärungsbedürftig.
- Gründe für spezielle Missbrauchsklauseln im Steuerrecht lassen sich aus ökonomischer Sicht nur dann rechtfertigen, wenn sie praktikabel sind, für den Rechtsanwender verständlich und keine überschießenden Tendenzen aufweisen.
- Allgemeine Missbrauchsvorschriften sind aus ökonomischer Sicht nicht minder problematisch. Sie beinhalten eine Tendenz zu erhöhten Transaktionskosten und bewirken Risikoaufschläge in komplizierten Verträgen. Damit wohnt ihnen eine verzerrende Wirkung ökonomischer Entscheidungen inne.
- Unionsrechtliche und sonstige internationale Tendenzen lassen erwarten, dass die Bedeutung allgemeiner wie spezieller Missbrauchsklauseln künftig stark zunehmen wird. Aus der Perspektive des deutschen Steuerrechts dürfte der aus solchen Tendenzen resultierende Anpassungsbedarf insoweit überschaubar sein.

<sup>13</sup> *Hoffman/Raabe/Smith/Maloney*, Corporations, Partnerships, Estates and Trusts, 2012 Edition, S. 7-25 ff.

<sup>14</sup> *Gregory v. Helvering*, 69 F.2d 809 (2nd Cir 1934).

<sup>15</sup> *Kopp IWB* 2013, 656 (662); *Sancilio*, Columbia Law Review, January 2013, 138.

<sup>16</sup> *Doernberg*, International Taxation in a nutshell, St. Paul 2012, 150 ff.

<sup>17</sup> Livre des procédures fiscales, entspricht funktional in etwa der Abgabenordnung.

<sup>18</sup> Zur theoretischen Fundierung der Missbrauchsdogmatik aus französischer Sicht vgl. *Cozian/Deboissy*, Précis de fiscalité des entreprises 2011-2012, Études Thématiques: La théorie de l'abus de droit, 742 ff.

<sup>19</sup> *Oudenot*, Fiscalité des groupes et des restructurations, Paris 2011, 5-28.

<sup>20</sup> *Jacquot*, National Report France, in: IFA (Hrsg.), The taxation of foreign passive income for groups of companies, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98a, The Hague 2013, 299 (308).

<sup>21</sup> Eingehend *Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, Paris 2011, 5<sup>ème</sup> partie : L'évasion et la fraude 799 ff.

<sup>22</sup> So bestimmt Article 1653 C des Code général des impôts : „Le comité prévu à l'article L 64 du livre des procédures fiscales comprend : a. un des conseiller d'Etat, président ; b. un conseiller à la cour de cassation ; c. Un avocat ayant une compétence en droit fiscal ; d. un conseiller maître à la Cour des comptes ; e) Un notaire ; f) Un expert-comptable ; g) Un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.“