

# Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas

Prof. Dr. *Roman Seer*  
Ruhr-Universität Bochum

Meine sehr geehrten Damen und Herren, ich begrüße Sie ganz herzlich zu unserer 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, die ich hiermit eröffne. Mein Dank gilt zunächst der Universität Erlangen-Nürnberg, stellvertretend ihrem Kanzler *Thomas Schöck*, sowie meinem Kollegen aus der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *Wolfram Scheffler*. Beide haben es durch ihr Engagement bei der Organisation und Vorbereitung dieser Tagung möglich gemacht, dass wir heute und morgen wieder im akademischen Umfeld einer Universität zusammenkommen können. Die DStJG schlägt zudem eine Brücke zu den ökonomischen Steuerwissenschaften, die wir zum Dialog herzlich einladen.

Nun aber zum diesjährigen Thema „Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht“. Das Generalthema bedarf an sich keiner besonderen Rechtfertigung. Die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) und die speziellen Freiheitsgrundrechte der Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG (die speziellen Wirtschaftsgrundrechte) garantieren dem Grundrechtsträger verfassungsrechtlich die *Vertragsfreiheit*<sup>1</sup>. Diese umfasst sowohl die Freiheit zum Abschluss (*Abschlussfreiheit*) als auch die Freiheit der inhaltlichen Gestaltung des Vertrages (*Inhaltsfreiheit*). Die Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse sind für Bürger und Unternehmen damit Ausdruck ihrer freiheitlichen Grundrechtsbetätigung und damit ein grundrechtlich fundierter Freiheitsgebrauch. Der Staat hat diesen Freiheitsgebrauch grundsätzlich zu respektieren<sup>2</sup>; mehr noch, ihn trifft eine *Schutzpflicht*, er muss eine funktionsfähige Rechtsordnung bereitstellen, in dessen Rahmen sich dieser Freiheitsgebrauch auch tatsächlich entfalten kann.

Gleichzeitig ist der Staat aber zur Realisierung der gesetzlichen Belastungsentscheidung (Art. 20 Abs. 3 GG) und der Verwirklichung von Lastengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) verpflichtet. Mit dem Gesetzmäßigkeitsprin-

1 Siehe etwa BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4/56 u. a., BVerfGE 8, 274 (328) – Preisgesetz; BVerfG v. 4.5.1982 – 1 BvL 26/77 u. 66/78, BVerfGE 60, 329 (339) – Versorgungsausgleich; BVerfG v. 19.10.1993 – 1 BvR 567, 1044/89, BVerfGE 89, 214 (232) – Bürgschaft; BVerfG v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163 – Erfolgshonorarvereinbarung; aus der Literatur statt vieler *W. Höfling*, Vertragsfreiheit – Eine grundrechtsdogmatische Studie, 1991, S. 6 ff., 25 ff.

2 *K.-D. Drüen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW* 2008, 154 (156).

zip lässt sich die Forderung nach der *Unausweichlichkeit der Steuerlast*<sup>3</sup> verbinden. Der Umgehungsschutz kann als Korrektiv der Gestaltungsfreiheit bezeichnet werden, weil diese nicht die freie Wahl der Steuerfolgen einschließt<sup>4</sup>. *Klaus-Dieter Drüen* hat in seiner Düsseldorfer Antrittsvorlesung den steuerlichen Umgehungsschutz auch aus einer staatlichen Schutzpflicht zur Herstellung der Steuergleichheit abgeleitet: „Der Staat achtet im Ausgangspunkt die grundrechtliche Gestaltungsfreiheit, muss aber zugleich die Mit-Steuerpflichtigen vor der Eigenmacht der Freiheitsberechtigten schützen“<sup>5</sup>. Die steuerliche Belastungsentscheidung hat die aus den Freiheitsgrundrechten ableitbare Gestaltungsfreiheit jedenfalls *nicht absolut und unreflektiert* zu respektieren. Wir haben das Glück, heute mit *Paul Kirchhof* und *Wolfgang Schön* gleich zwei meiner ausgewiesenen Kollegen hören zu dürfen, die das Gravitationsfeld von „Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung“ bestimmen werden. Den Reiz dieser Paarung macht vor allem aus, dass sich hier sowohl ein Staatsrechtler als auch ein Zivilrechtler diesem Thema von ihrem jeweils unterschiedlichen Ausgangspunkt nähern werden. Wir dürfen gespannt sein.

Von der hohen theoretischen Warte aus wollen wir dann der Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beratungspraxis durch Referate des Leiters der nordrhein-westfälischen Steuerverwaltung *Steffen Neumann* und eines der renommiertesten Berater Deutschlands, *Thomas Rödder*, nachgehen. Die Finanzverwaltung verfügt über ein beachtliches Arsenal von Instrumenten zur Begrenzung der Steuergestaltung. Ein scharfes Schwert ist die Gestaltungsabwehr durch ein von der Finanzverwaltung initiiertes Gesetz, ein Instrument, das gerade während der nun ausklingenden Regierungszeit der Großen Koalition gern genutzt worden ist. Auf einer zweiten Ebene liegt der Verwaltungserlass, der sich gegen den Missbrauch durch entsprechende Interpretation der einschlägigen unbestimmten Rechtsbegriffe oder auch durch Anwendung der Generalklausel des § 42 AO wendet. Die dritte Ebene betrifft schließlich die Entscheidung im konkreten Einzelfall.

Ideal wäre – um mit den Worten *Paul Kirchhofs* zu sprechen – das allgemeine Gesetz, das einen in seiner Einfachheit verständlichen und vollziehbaren Belastungsgrund folgerichtig in Ausführungstatbeständen so umsetzt, dass die Steuerschuld sich nicht nach Rechtskenntnis und Steuervermeidungskunst bemisst, sondern nach den wirtschaftlich vorgefundenen Tatbeständen, die eine Steuerbelastung in ihren Unterschieden rechtfertigen. Diese heile Steuerwelt existiert aber leider nicht. Es ist bei Formulierung eines steuerlichen Tatbestand kaum möglich, alle zukünftigen Steuergestaltungen bereits zu antizipieren. Deshalb tritt nicht selten das bekannte Hase-Igel-

3 Siehe nur *P. Kirchhof*, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, DStJG Bd. 21 (1998), S. 9 (26 ff.).

4 *K.-D. Drüen* (Fn. 2), StuW 2008, 154 (156 f.).

5 *K.-D. Drüen* (Fn. 2), StuW 2008, 154 (158).

Spiel ein: Das Gesetz enthält ursprünglich nur eine allgemeine, durchaus einsichtige Regel. Die Beratungspraxis ersinnt ein Steuergestaltungsinstrument, das den Finanzbehörden bekannt wird. Die Finanzverwaltung initiiert daraufhin ein dieses Instrument erfassendes Abwehrgesetz. Die Beratungspraxis modifiziert daraufhin die Gestaltung. Mit einem gewissen zeitlichen Abstand reagiert die Finanzverwaltung erneut mit einem weiteren Abwehrgesetz. Mit der Zeit wird die ursprünglich allgemeine Grundregel mit dem Unkraut von Einzelfallregelungen bis zur Unkenntlichkeit überwuchert. Was verkompliziert vor allem das Steuerrecht? Es sind die *spezialgesetzlichen, ausufernden Missbrauchsbekämpfungsnormen*<sup>6</sup>. Die Rechtsanwender, Finanzverwaltung ebenso wie die Beraterschaft, verlieren angesichts der ständig wachsenden Missbrauchsabwehr-Gesetzgebung und der damit verbundenen Änderungen des Gesetzes die Orientierung; das Gesetz büßt seine Steuerungskraft ein. Zugleich wird das durch Bandwurm-Schachtelsätze verunstaltete Gesetz unlesbar. Der seriöse Berater fragt sich, bis wohin die noch zulässige Steuervermeidung reicht und ab wann der Steuermisbrauch beginnt. Er hat dabei Vorsicht walten zu lassen. Die Qualität einer Steuergestaltung zeigt sich nämlich leider immer erst im Nachhinein, nämlich, wenn sie auch eine Prüfung durch die Finanzbehörden überstanden hat.

Ein nicht zu unterschätzender Akteur bei der Bestimmung der zulässigen Grenzen der Steuergestaltung ist außerdem die *dritte Gewalt*. Der Bundesfinanzhof hat in einer Reihe von Urteilen den Anwendungsbereich des § 42 AO beschnitten<sup>7</sup>. Richter am Bundesfinanzhof *Michael Wendt* wird nachher die Rechtsprechungsentwicklung noch im Einzelnen aufzeigen. Ohne damit etwas vorwegnehmen oder bewerten zu wollen: Die restriktive Anwendung des § 42 AO durch die Rechtsprechung hat zur Verkomplizierung des materiellen Steuerrechts beigetragen. Lassen Sie mich dies an einem Beispiel verdeutlichen:

Mit Schreiben vom 16.3.1987 hatte das BMF eine Verwaltungsanweisung herausgegeben, die unter Anwendung des § 42 AO bei einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung gezahlte Schuldzinsen zur verdeckten Gewinnausschüttung umqualifizierte, soweit die Schuldzinsen auf ein sog. verdecktes Nenn-

6 Ebenso *J. Hey*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung, StuW 2008, 167 (168).

7 Siehe etwa BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 (532); BFH v. 20.11.2007 – I R 85/05, BFHE 223, 414 (418) (beide zum sog. Dividenden-Stripping); BFH v. 18.7.2001 – I R 48/97, BFHE 196, 128 (130 f.) (Anteilsrotation); BFH v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643 (644 f.) (Anerkennung eines Mietverhältnisses unter nahen Angehörigen nach Vermögensübertragung gegen dauernde Last); BFH v. 16.9.2004 – IV R 11/03, BStBl. II 2004, 1068 (1070) (Aufnahme eines Sozius nach dem sog. Zwei-Stufen-Modell); BFH v. 31.5.2005 – I R 74/04, BStBl. II 2006, 118 (119 f.) (Kapitalertragsteuererstattung trotz Zwischenschaltung einer funktionslosen Holding); BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619 f. (Vorrang von DBA-Missbrauchsvorschriften); BFH v. 29.5.2008 – IX R 77/06, BStBl. II 2008, 789 f. (Veräußerung von GmbH-Anteilen an beteiligungsidentische GmbH).

kapital entfielen<sup>8</sup>. Knapp fünf Jahre später vermisste der BFH hierfür eine hinreichende Rechtsgrundlage<sup>9</sup>. Das KStG enthalte keine Vorschrift, wonach eine Kapitalgesellschaft über das gezeichnete Kapital hinaus eine bestimmte Eigenkapitalquote aufweisen müsse. Deshalb fehle es an einer Norm, die *missbräuchlich umgangen* werden könne. Zwar sei es vom Ergebnis her unbefriedigend, dass als Folge dieser Rechtsprechung Gesellschafter, die Eigenkapital zuführen, steuerlich schlechter behandelt werden als diejenigen, die nur Fremdkapital zuführen. Es erschien dem Senat jedoch ausgeschlossen, eine Gleichbehandlung mit Hilfe des § 42 AO sicherzustellen. Sowohl der BFH als auch das BMF riefen stattdessen nach dem Gesetzgeber. Dieser ließ sich nicht lange bitten und schuf mit dem sog. Standortsicherungsgesetz 1993 in Gestalt des § 8a KStG eine Spezialvorschrift<sup>10</sup>, deren Fokus naheliegender Weise auf grenzüberschreitenden Gestaltungen lag (auf diesen Bereich werden die Referenten morgen noch ausführlich eingehen). Deren Schicksal besiegelte später bekanntlich der EuGH in der Rechtssache Lankhorst-Hohorst, wo der EuGH dem § 8a KStG einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV attestierte<sup>11</sup>. Das BMF war nun vor die Wahl gestellt, der Steuergestaltung durch Gesellschafter-Fremdfinanzierungen schlicht zuzusehen oder die Regelung des § 8a KStG auch auf reine Inlandssachverhalte auszudehnen, obwohl dort regelmäßig kein Steuergestaltungshintergrund bestand. Letzteres geschah durch Gesetz vom 22.12.2003<sup>12</sup>. Dies reichte dem Gesetzgeber aber offenbar immer noch nicht aus, um Fälle „missbräuchlicher“ Gestaltungen flächendeckend abzugreifen. Ohne dass der Tatbestand überhaupt noch erkennbar auf einen Missbrauch hinweist, erfasst die Zinsschranke des § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG mit Wirkung vom 1.1.2008<sup>13</sup> nun Fälle, an welche die Verfasser des Erlasses zum „verdeckten Nennkapital“ ganz sicher niemals gedacht hatten.

Ein weiteres prominentes Beispiel bildet der sog. Mantelkauf, dessen missbräuchlicher Verlustausnutzung Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zunächst mit Auslegungsmitteln Grenzen zogen. Nach einem Meinungsumschwung durch den BFH im Jahre 1986<sup>14</sup> führte der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 1990 eine spezielle Missbrauchsbekämpfungsregel in § 8 Abs. 4 KStG ein<sup>15</sup>, die nach mehreren Änderungen nun in dem systemwidrigen und über den eigentlichen Mantelkauf weit hinauschießenden

8 BMF v. 16.3.1987, BStBl. I 1987, 373.

9 BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (535 f.).

10 Art. 2 Nr. 3 des Standortsicherungsgesetzes v. 13.9.1993, BGBl. I, 1569.

11 EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00, Slg. 2002 I-11779 ff., Rz. 33 ff.

12 Art. 3 Nr. 1 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I, 2840.

13 Eingeführt durch Art. 1 Nr. 6 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I, 1912.

14 BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82 sowie I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 308 f., 310 f.

15 Art. 2 Nr. 3 lit.a) des Steuerreformgesetzes 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I, 1093.

§ 8c KStG<sup>16</sup> gemündet ist. Zu diesem Thema wird morgen *Rolf Möhlenbrock*, Bundesfinanzministerium, noch detailliert Stellung nehmen. Die Beispiele ließen sich weiter fortsetzen.

Jeder Akteur hatte für seine Entscheidung nachvollziehbare Gründe: das BMF, der BFH, der EuGH und zunächst auch der Gesetzgeber. Letztere hatte zunächst nur reagiert, zuletzt aber deutlich *überreagiert*. Ein missliebiger Steuersubstratverlust ist noch kein Steuermisbrauch<sup>17</sup>. Neben dem § 8c KStG trifft dies vor allem für die Einführung der sog. Zinsschranke zu, die *Christian Dorenkamp* morgen noch ausführlich reflektieren wird. Es ist ein interessantes Gedankenspiel, welchen Verlauf die Rechtsentwicklung genommen hätte, wenn der BFH die frühere Verwaltungspraxis gebilligt hätte. Hätte es einen § 4h EStG, § 8a KStG oder § 8c KStG, eine Entscheidung „Lankhorst-Hohorst“ überhaupt gegeben?

Vielleicht wäre uns aber auch eine weitere Entwicklung erspart geblieben: Der vom Gesetzgeber gegen die Rechtsprechung gerichtete Versuch, durch Änderung des § 42 AO dessen Anwendungsbereich auszudehnen. Fast dilettantisch wirkte die zwischenzeitliche Erweiterung in § 42 Abs. 2 AO durch das Steueränderungsgesetz 2001<sup>18</sup>, die durch die Neufassung des § 42 AO im Jahressteuergesetz 2008 aber bereits wieder überholt worden ist<sup>19</sup>. Es stellt sich m. E. die Frage, ob die Neufassung dem Rechtsanwender weiterführende Erkenntnisse bietet, die über das, was *Albert Hensel* in seinem grundlegenden Aufsatz „Zur Dogmatik des Begriffs ‚Steuerumgehung‘“ bereits 1923 in der „Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann“ entwickelt hat<sup>20</sup>, hinausreicht.

Klärungsbedürftig ist weiterhin das Verhältnis des § 42 AO zu Spezialtatbeständen, die sich gegen missbräuchliche Gestaltungen richten. Es stellt sich trotz § 42 Abs. 1 Satz 3 AO n. F. nach wie vor die Frage, ob tatbestandlich *nicht* verwirklichte Spezialnormen § 42 AO zugunsten des Steuerpflichtigen abschirmen können. Schafft der Gesetzgeber mit Spezialtatbeständen eine gesetzliche Typisierung, die den Missbrauch in sachlicher, zeitlicher und persönlicher Hinsicht abschließend konkretisiert?<sup>21</sup> *Johanna Hey* wird diese und andere Fragen der Missbrauchstypologie am heutigen Nachmittag beantworten.

16 Eingeführt durch Art. 2 Nr. 7 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I, 1912.

17 Zutreffend *J. Hey* (Fn. 6), StuW 2008, 167 (178).

18 Eingefügt durch Art. 8 Nr. 9 Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I, 3794.

19 Art. 14 des Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I, 3150.

20 *A. Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, Bonner Festgabe für E. Zitelmann, 1923, S. 217 ff.; abgedruckt in *Reimer/Waldhoff*, Albert Hensel, System des Familiensteuerrechts, und andere Schriften, 2000, S. 303 ff.

21 Siehe *K.-D. Drüen* (Fn. 2), StuW 2008, 154 (160 f.); *J. Hey* (Fn. 6), StuW 2008, 167 (173).

Als einen besonderen Typus der Steuerumgehung hat die Rechtsprechung seit gut zwei Jahrzehnten die Rechtsfigur des *Gesamtplans* bemüht und weiterentwickelt<sup>22</sup>. Ihr Gebrauch ist insbesondere bei Betriebsprüfungen geeignet, Verwirrung zu stiften. Verunsicherte früher der Hinweis, es könne Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vorliegen, ist es heute das Argument des steuerschädlichen „Gesamtplans“. Welche Relevanz der Gesamtplan für die Auslegung hat, hängt aber wohl wesentlich vom jeweiligen gesetzlichen Tatbestand ab, um den es geht. Der Wiener Kollege *Michael Tanzer* wird dazu am späteren Nachmittag Licht in das Dunkel bringen.

Am Beispiel der Rechtsfigur des Gesamtplans entzündet sich u. a. auch die Kontroverse, ob es des § 42 AO überhaupt bedarf oder ob nicht bereits aus einer teleologischen Auslegung der jeweils „umgangenen“ Norm dieselben Ergebnisse gewonnen werden können. Es stehen sich mit der sog. *Außen- und Innentheorie* bekanntlich zwei Meinungsblöcke gegenüber<sup>23</sup>. Eine wichtige Erkenntnis der sog. Innentheorie ist, dass der Missbrauchstatbestand des § 42 AO keinen verselbständigten Maßstab bietet, sondern ihn erst durch die Zusammenschau mit dem relevanten Tatbestand des Einzelsteuergesetzes gewinnen kann. Der Missbrauch liegt gerade darin, dass der Steuerpflichtige eine Diskrepanz zwischen dem äußeren Tatbestand und dem wirtschaftlichen Zweck der Norm zu seinen Gunsten ausnutzt<sup>24</sup>. Gleichwohl bin ich skeptisch, ob die Fälle der Steuerumgehung immer bereits mit Mitteln der teleologischen Auslegung und lückenausfüllenden Rechtsfortbildung erfasst werden können; dies jedenfalls dann, wenn man an dem Dogma festhalten möchte, dass der mögliche Wortsinn des Gesetzes die Grenze der Auslegung bildet<sup>25</sup>. Unter dieser Prämisse erscheint die Aussage *Albert Hensels*, dass „die echte Steuerumgehung genau dort anfängt, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt“<sup>26</sup>, nach wie vor richtig zu sein. Auslegung und Gesetzesumgehung bilden danach zwei „kommunizierende Röhren“<sup>27</sup>.

22 Siehe etwa BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205; BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620; BFH v. 26.3.1996 – IX R 51/92, BStBl. II 1996, 443; BFH v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667; BFH v. 7.3.2001 – X R 192/96, BStBl. II 2002, 126; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463.

23 Siehe die Nachweise bei *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Loseblatt, § 42 AO Rz. 71 ff. (Stand März 2008); *K.-D. Drüen* in Tipke/Kruse, Loseblatt, § 42 AO Tz. 8 f. (Stand Juli 2008).

24 Siehe bereits *A. Hensel* (Fn. 20), S. 217 (224 f.), abgedruckt in *Reimer/Waldhoff* (Fn. 20), S. 303 (307).

25 Dazu *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 53 ff.

26 *A. Hensel* (Fn. 20), S. 217 (244 f.), abgedruckt in *Reimer/Waldhoff* (Fn. 20), S. 300 (322).

27 *K.-D. Drüen* (Fn. 2), StuW 2008, 154 (159).

Freilich kommen andere Rechtsordnungen offenbar auch ohne eine Allgemeinklausel aus, um missbräuchliche Steuergestaltungen zu bekämpfen. Die von diesen dazu verwendete Formel „substance over form“<sup>28</sup> entspricht letztlich der von *Enno Becker* geprägten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Mit den „good business reasons“ ist der zur Widerlegung einer Gestaltungsmissbrauchsvermutung in § 42 Abs. 2 Satz 2 AO n. F. nunmehr ausdrücklich in das Gesetz aufgenommene Motivtest der „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“ angesprochen. Diese Erwägungen können auch bei der teleologischen Auslegung des jeweiligen Einzelatbestandes gemacht werden. Auch ohne ausdrückliche Missbrauchsklausel benutzt selbst der EuGH mittlerweile das Argument einer missbräuchlichen Steuergestaltung in seiner Judikatur. Für den Bereich der Umsatzsteuer hat dies *Thomas Henze* auf der Bochumer Jahrestagung im vergangenen Jahr klar herausgearbeitet<sup>29</sup>. Darauf beschränken sich die Aussagen des EuGH aber nicht, sondern beziehen mittlerweile auch die direkten Steuern ein. Hier geht es vor allem um die Rechtfertigung der Beschränkung von Grundfreiheiten durch nationale Instrumente der Missbrauchsabwehr<sup>30</sup>. Darüber hinausgehend stellt sich aber die jüngst von *Joachim Englisch* in seiner Augsburger Antrittsvorlesung gestellte generelle Frage nach dem Rechtsmissbrauch als *allgemeinen Rechtsgrundsatz* des Gemeinschaftsrechts<sup>31</sup>. Davon werden wir in dem Referat von *Georg Kofler* noch Genaueres hören.

Überhaupt griffe es zu kurz, wenn wir das Thema der Abwehr missbräuchlicher Steuergestaltung auf die Diskussion des § 42 AO beschränken würden. Längst sind die Gestaltungsgrenzen durch eine fallgruppenorientierte Konkretisierung z. B. der *verdeckten Gewinnausschüttung* oder der *dealing at arms-length-Grundsätze* im Außensteuerrecht ohne Rekurs auf § 42 AO gezogen worden. *Martin Schwenke*, Bayrisches Staatsministerium der Finanzen, wird dies morgen weiter vertiefen. Gegen die *Verlagerung von Steuersubstrat in das Ausland* hat der deutsche Gesetzgeber in den letzten Jahren zudem eine Fülle von Spezial-Vorschriften zur sog. Missbrauchsabwehr eingeführt. Sie reichen von materiellen Regeln (wie z. B. zur sog. Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 AStG, der Zinsschranke in §§ 4h EStG, 8c KStG)<sup>32</sup> über strafzuschlagbewehrte Dokumentationspflichten bei Ver-

28 Siehe *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 25), § 5 Rz. 95.

29 *T. Henze*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben nationaler Missbrauchsabwehr im Lichte der neuen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, in DStJG Bd. 32 (2009), S. 247 ff.

30 Siehe vor allem EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, Slg. 2006 I-7995 – Cadbury Schweppes.

31 Siehe *J. Englisch*, Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?, StuW 2009, 3 ff.

32 Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I, 1912.

rechnungspreisen in § 90 Abs. 3 AO<sup>33</sup> bis hin zu den jüngst geschaffenen nachteiligen Beweislastregeln im sog. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29.7.2009<sup>34</sup>. Treibt das Finanzministerium und der offenbar willfährige parlamentarische Gesetzgeber hier mit dem Begriff des „Missbrauchs“ nicht selbst Missbrauch? Ich bin gespannt, welche Antworten die Referenten des morgigen Tages darauf geben werden, und hoffe, Ihnen einen gehörigen Appetit auf unser Thema gemacht zu haben.

---

33 Eingeführt durch das sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003, BGBl. I, 660.

34 BGBl. I, 2302.