

FR

Finanz-Rundschau

Ertragsteuerrecht

ESt · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

In Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater
herausgegeben vom Verlag Dr. Otto Schmidt

5. Oktober 2011

Seiten 877–924

93. Jahrgang · 19/2011

Walter Drenseck †

Er hatte Familie und Freunde zu seinem 70. Geburtstag am 30. September 2011 eingeladen. Das Schicksal wollte es anders. Walter Drenseck starb am 3. September 2011 an einem Herzinfarkt. Damit hatte keiner gerechnet. In Altbeuern nahe Rosenheim wurde er unter großer Anteilnahme zu Grabe getragen.

Walter Drenseck wurde in Wattenscheid geboren. Dort ging er zur Schule. In Marburg und Münster studierte er Rechtswissenschaften. Nach dem 2. Staatsexamen trat er in die Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalens ein. 1975 wurde er zum Richter am Finanzgericht Münster ernannt, 1978 für vier Jahre als wissenschaftlicher Mitarbeiter an den Bundesfinanzhof abgeordnet, 1988 zum Richter am Bundesfinanzhof ernannt. Walter Drenseck wurde dem VI. Senat, dem sog. Lohnsteuersenat, zugeteilt. 1998 wurde er dessen Vorsitzender. Just am 30. September 2006, an seinem 65. Geburtstag, trat er in den Ruhestand, wie das Gesetz es damals befahl.

Im Wintersemester 1977/78 ist Walter Drenseck an der Ruhr-Universität Bochum mit einer Arbeit über den Erstattungsanspruch nach der Abgabenordnung 1977 promoviert worden. Mit diesem Thema betrat er seinerzeit Neuland. Sodann hat er an etlichen steuerrechtlichen Seminaren der Ruhr-Universität in Bochum, auf der Wasserburg Gemen bei Haltern, in Krakau und sogar auf der Fraueninsel im Chiemgau teilgenommen. Damit nicht genug. Über den Rechtsschutz in Steuersachen und über das den Jura-Studenten nicht ganz leicht zugängliche Bilanzsteuerrecht hat er gelesen.

Da Walter Drenseck, inzwischen Honorarprofessor, sich nicht einfach mit der herrschenden Meinung, den Ergebnissen der Rechtsprechung und den eigenen Erkenntnissen zufrieden gab, konnten die Hörer deren Für und Wider aus erster Hand erfahren. Herrschende Meinungen waren für ihn kein Faktum, sondern eine unaufhaltbare Prozess des Denkens und Abwägens.

Walter Drenseck war mit Leib und Seele Richter. Ohne zuvor Engisch gelesen zu haben, ließ er seinen Blick zwischen dem gesetzlichen Steuertatbestand, der Rechtsnorm, und dem Lebenssachverhalt ständig hin- und herwandern. Darum hat er sich als Tatrichter in

Münster auf den Weg gemacht, um vor Ort die jeweiligen Sachverhalte zu ermitteln und die Rechtsfolgen mit den Beteiligten zu erörtern. Er hat sich in die Fälle hineingelebt. Der Urteilsspruch sollte die Beteiligten und im Falle der Veröffentlichung die juristische Öffentlichkeit überzeugen. Schon damals war er um Konsens bemüht. Nachher ist er nicht müde geworden, Gründe und Hintergründe der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs großem Publikum, der juristischen Öffentlichkeit eben, zu erläutern und verständlich zu machen. Das erklärt seine rege Vortragstätigkeit und seine vielen Veröffentlichungen.

Selbstverständlich hatte Walter Drenseck seine eigene Meinung. Er wusste sie zu begründen, wusste aber auch, dass er nicht jeden überzeugen konnte und dem einen oder anderen sogar unbequem war. Er verfolgte seinen Standpunkt mit der ihm eigenen Gradlinigkeit. Er war authentisch, hat nicht auf den Fluren gewispert. Er hat seine Meinung offen vertreten, über hausinterne Probleme hausintern. Jahrzehntelang hat er gegen das sog. Aufteilungsverbot opponiert bis es der Große Senat des Bundesfinanzhofs endlich fallen ließ. Auch das Nettoprinzip hat ihn nicht zur Ruhe kommen lassen. Die von § 12 Nr. 5 EStG vom Abzug ausgeschlossenen Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und des Erststudiums waren in seinen Augen nichts weiter als eine zur Verhinderung von Steuerausfällen vorgeschobene Typisierung. Deutlicher konnte er es nicht sagen. Schuldzinsenabzug, Drittaufwand, Nettolohn, Pauschalierung – alle diese Themen haben Walter Drenseck umgetrieben. Schließlich übersteigt das Aufkommen der Lohnsteuer das der veranlagten Einkommensteuer haushoch.

So um 1978 bis 1980 herum hatte der legendäre Ludwig Schmidt die verwegene, aber „rational kaum erklärbare“ Idee, einen auf die praktischen Bedürfnisse zugeschnittenen Kommentar zum Einkommensteuergesetz einem „geneigten Publikum“ vorzulegen. Der zu dieser Zeit an den Bundesfinanzhof abgeordnete Finanzrichter Walter Drenseck war bereit, sich auf dieses Abenteuer einzulassen. Ebenfalls bereit waren Wolfgang Heinicke und Siegbert Seeger. Alle drei wa-

Walter Drenseck †

ren als wissenschaftliche Mitarbeiter an den Bundesfinanzhof abgeordnete Finanzrichter aus Münster, München und Hannover. Ludwig Schmidt hatte u.a. die spektakulären §§ 5, 15 bis 17 EStG übernommen. Auf Walter Drenseck kamen u.a. die für den Juristen nicht gerade reizvollen §§ 7 bis 7f EStG (AfA und Sonderabschreibungen), die mühsam zu kommentierenden §§ 9, 9a und 12 EStG (Werbungskosten und nicht abziehbare Ausgaben), die oft unterschätzten §§ 19 und 21 EStG (nichtseltändige Arbeit und Vermietung und Verpachtung), die kaum zu definierenden außergewöhnlichen Belastungen der §§ 33 bis 33b EStG, die Vorschriften über den Lohnsteuerabzug und einige andere mehr.

1982 erschien die erste Auflage des Kommentars, 2011 die dreißigste. An allen Auflagen hat Walter Drenseck mitgeschrieben; seit der 26. Auflage auch als Herausgeber. Jede Auflage ist für sich ein beredtes Zeugnis konstanter Beharrlichkeit und Selbstdisziplin. Die Erfolgsgeschichte dieses Kommentars ist zu bekannt, um nochmals vorgetragen zu werden. Er ist der führende Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Wenn auch im Laufe von drei Jahrzehnten einige Autoren altersbedingt ausgeschieden sind, so ist der Kommentar bis heute noch ein „reiner Richterkommentar“. Darüber war Walter Drenseck gleichermaßen stolz und glücklich.

Walter Drenseck war ein Mensch. Ein guter.

Heinrich Wilhelm Kruse

Prof. Dr. Klaus Offerhaus, Präsident des BFH a.D., München

§ 42 AO und der „Gesamtplan“

Gegen die Anwendung der Rechtsfigur des Gesamtplans wird mitunter eingewendet, sie lege der Besteuerung einen „fingierten“ oder „umgestalteten“ Sachverhalt zugrunde. Der Verf. hält dies für unzutreffend. Er hält es für zutreffend, dass sämtliche rechtstechnisch selbständigen Teilschritte eines komplexen Sachverhalts zu einer wirtschaftlichen Einheit verklammert werden, wenn sie Bestandteil eines Gesamtplans sind.

In diesem Fall ist die wirtschaftliche Einheit der Subsumtion unter den Steuertatbestand zugrunde zu legen, weil sich die Besteuerungsordnung am wirklichen Willen des Steuerpflichtigen orientiert, wenn und soweit er wirtschaftlich vollzogen wird. Das gilt unabhängig von § 42 AO und seiner jeweiligen Gesetzesfassung.

I. Einleitung

In der Rechtsprechung des BFH kommt der Rechtsfigur des Gesamtplans „maßgebliche Bedeutung“ zu.¹ Es wird allerdings immer wieder, vor allem im Fachschrifttum, über die Voraussetzungen und die Rechtsfolgen dieser Rechtsfigur diskutiert. Stets wird auch ein Zusammenhang zwischen dieser Rechtsfigur und § 42 AO erörtert. Indessen dürften Gesamtplanfälle häufig zwar Anwendungsfälle des § 42 AO sein. Darüber hinaus gibt es aber genügend Gesamtplanfälle, die mit § 42 AO nichts zu tun haben.

In einem jüngst ergangenen Beschluss² führt der BFH aus, die Figur des Gesamtplans habe sich nicht „als eigenständiger Tatbestand gegenüber § 42 AO verselbstständigt“; die „Vorstellung des Gesamtplanes dient dazu, § 42 AO auszufüllen“; ein Gesamtplan müsse „nicht unbedingt zur Anwendung von 42 AO führen“. „Da der Gesamtplangedanke ein Anwendungsfall von § 42 AO ist ..., sind weitere Überlegungen zu seinem Geltungsanspruch stets vor dem Hintergrund der konkreten Ausgestaltung der jeweiligen Vorschrift anzustellen. ... Die Bestimmung von Reichweite und Grenzen der § 42 AO ausfüllenden Rechtsfigur ist von deren jeweiliger Fassung abhängig, soweit sie angesichts der Vielfalt steuerrelevanter Sachverhalte und

Gestaltungsmöglichkeiten überhaupt einer grundsätzlichen Klärung zugänglich ist.“

Die Aussagen sind Antworten des BFH auf konkret gestellte Fragen im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens, in dem der Beschwerdeführer die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung begehrte. Die Antworten des BFH erscheinen sehr abstrakt; der Beschluss bringt aber deutlich zum Ausdruck, dass mittlerweile fast alle BFH-Senate die Rechtsfigur des Gesamtplans anerkennen und anwenden, mitunter ausdrücklich, mitunter unausgesprochen. Ich habe versucht, die bisherige BFH-Rechtsprechung und die zahlreichen Stellungnahmen im Fachschrifttum in einem Beitrag in der Festschrift für *Wolfgang Spindler*³ zu erörtern. Die nachfolgenden Ausführungen geben diesen Beitrag – nur geringfügig verändert – wieder:

II. Ausgangsüberlegungen

1. Allgemeine Merkmale des Gesamtplans

Der „Gesamtplan“ ist gekennzeichnet durch das Vorhandensein eines vorherigen (zuvor gefassten) Plans, der alle für die Erreichung des letztlich verfolgten Ziels wesentlichen Teilschritte umfasst. Ziel ist die Herbeiführung des Zustands nach dem letzten Teilschritt. Die alle Teilschritte umfassende einheitliche Planung verbindet diese Schritte zu einer Einheit.

1 So *Spindler*, DStR 2005, 1.

2 BFH v. 19.1.2011 – X B 43/10, BFH/NV 2011, 636.

3 *Offerhaus* in Mellinshoff/Schön/Viskorf, Steuerrecht im

Rechtsstaat, FS für Wolfgang Spindler, Köln 2011, S. 677 ff. unter dem Titel „Der Gesamtplan – eine zulässige Rechtsfigur im Steuerrecht?“.