

Christos P. Poulakos

**Der Missbrauch von
steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO
und das Europäische Gemeinschaftsrecht**

Regensburg/Athen 2013

Christos P. Poulakos

Der Missbrauch von
steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das
Europäische Gemeinschaftsrecht

Dissertation zu Erlangung
des Doktorgrades der Fakultät für Rechtswissenschaft
der Universität Regensburg

Regensburg/Athen 2013

Meinem Vater

Constantinos Poulakos († 2009),

Prof. für Astrophysik und angewandte

Mathematik an der Universität Athen,

Wiss. Mitarb. am Max-Planck Institut Heidelberg

Vorwort

Diese Arbeit wurde als Dissertation im September 2009 bei der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Regensburg eingereicht und von ihr angenommen.

Mein Dank gilt an vorderster Stelle meinem Doktorvater, *Herrn Prof. Dr. Rolf Eckhoff*, der mir die Behandlung dieses Themas anvertraut hat.

Besonders danken möchte ich *Herrn Prof. Dr. Christian Lohse, Vorsitzenden Richter am Finanzgericht München a.D.*, für die Erstellung des zweiten Gutachtens sowie für seinen erleichternden Vorschlag zur unveränderten und digitalen Veröffentlichung meiner wissenschaftlichen Überlegungen.

Sehr verbunden bin ich *Herrn Nikolaos Mavrikas, Vizepräsidenten des Juristischen Staatssenats Griechenland a.D.*, für seine Aufmunterung und Unterstützung.

Regensburg, im Dezember 2013

Christos Poulakos, LL.M.
Staatsanwalt/Amtsgericht Athen

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht/Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften bzw. Europäischen Union
Abs.	Absatz (in Übersichten auch als römische Zahl abgekürzt)
AEAO	Anwendungserlass zur AO
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung(en)
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Sammlung der Entscheidungen des BAG
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe(n)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des BVerfG
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft(en)

EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (i.d.F. des Vertrags von Amsterdam)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f.	folgende (z.B. Seite, Randnummer)
ff.	fortfolgende (z. B. Seiten, Textziffern),
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FGO	Finanzgerichtsordnung
FN, Fn	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Ansicht/Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
h. M.	herrschende Meinung
i.d.F.	in der Fassung
IFSt	Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., Bonn
insbes.	insbesondere
i.S.d.	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.S.v.	im Sinne von
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVG	(österreichisches) Kapitalverkehrsteuergesetz
m. E.	meines Erachtens

Mio.	Million(en)
m.v.(w.)H.	mit vielen (weiteren) Hinweisen
m.w. (RSpr) H.	mit weiteren (Rechtsprechungs-) Hinweisen
MWSt	Mehrwertsteuer
MWSt-RL	Mehrwertsteuer-Richtlinie(n)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
RAO	Reichsabgabenordnung
Rn	Randnummer(n)
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	Richtlinie(n)
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randnummer, Randzahl, Randziffer
S.	Seite oder Satz
s.	siehe
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des EuGH
sog.	sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (österreichische Zeitschrift)
TZ/Tz.	Textzahl, Teilzahl, Textziffer
u. a.	unter anderem, und andere
u. ä. (Ä)	und ähnlich
UmwStG	Umwandlungs-Steuerengesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
VerbrauchStSystRL	Richtlinie 2008/118/EG vom 16. 12. 2008
z. B.	zum Beispiel

Inhaltsverzeichnis

Einführung	17
Teil 1 Grundlagen	20
A. Die Gesetzesumgehung und das Missbrauchsphänomen im Allgemeinen	20
I. Das Missbrauchsphänomen im Bereich des Steuerrechts.....	24
II. Die Problemstellung auf der Gemeinschaftsebene	28
B. Nationales Steuer- und Europäisches Gemeinschaftsrecht	31
I. Die der deutschen Steuerrechtsordnung zugrundeliegenden Prinzipien und Ziele	31
1. Der Gleichheitsgrundsatz als Maßstab einer ethischen und gerechten Steuerrechtsordnung	32
2. Die gerechte Lastenverteilung als soziales Staatsziel	35
3. Die notwendige gesetzliche Generalisierung und Typisierung im Steuerrecht	38
II. Das Gemeinschaftsrecht und das Verhältnis zur nationalen Steuerrechtsordnung	40
1. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts	40
2. Die Wirkung des Gemeinschaftsrechts im nationalen (Steuer-) Recht.....	42
3. Die Bedeutung der EG-Vertragsziele	43
4. Die Konkretisierung der Vertragsziele durch Binnenmarktterrichtung und EG-Grundfreiheiten	45
5. Der Harmonisierungsstand im Bereich der Steuern.....	47
III. Zwischenergebnis.....	50
 Teil 2 Der Gestaltungsmissbrauch im deutschen Steuerrecht	 52
A. Zur Notwendigkeit einer allgemeinen Missbrauchsverhinderungsregelung	52
B. Der Inhalt der allgemeinen Missbrauchs-	

	verhinderungsvorschrift in § 42 AO	55
I.	Wortlaut und Bedeutung der Regelungen	55
II.	Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale	58
1.	Der Steuervorteil	60
2.	Die Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung	62
a.	Die Bedeutung der „Ungewöhnlichkeit“ für die Unangemessenheit.	63
b.	Der nicht vorgesehene Steuervorteil als Vergleichsmaßstab.....	66
c.	Ausschluss der Unangemessenheit durch beachtliche außersteuerliche Gründe nach § 42 AO Abs. 2 Satz 2.....	68
3.	Die Missbrauchsabsicht	71
III.	Das vom BFH entwickelte Merkmal des Gesamtplans	74
1.	Allgemeines.....	74
2.	Die Aufsplitterung des Gesamtvorhabens	76
3.	Die Einheitlichkeit der Planung.....	77
4.	Die Beherrschbarkeit der Einzelschritte	79
IV.	Die Rechtsfolge nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO.....	80
C.	Die Alternative der Spezialmissbrauchsklauseln im Steuerrecht	81
D.	Zwischenergebnis	85
Teil 3 Der Gestaltungsmissbrauch im Gemeinschaftsrecht		91
A.	Gestaltungsmissbrauch und sekundäres Gemeinschaftsrecht im Bereich der direkten Steuern	92
I.	Rechtsgrundlagen.....	92
II.	Die EuGH-Rechtsprechung.....	95
1.	Das Urteil „Denkavit u.a.“	95
2.	Das Urteil „Leur Bloem“	99
3.	Das Urteil „Kofoed“	104
4.	Das Urteil „A.T.“	107
III.	Zwischenergebnis.....	110
1.	Entscheidungen zur Zulässigkeit nationaler Umsetzungsvorschriften	111

2.	Bedeutung und Folgevorlage des Urteils Kofoed	114
B.	Gestaltungsmissbrauch und sekundäres Gemeinschaftsrecht im Bereich der indirekten Steuern, insbes. im Mehrwertsteuerrecht ..	116
I.	Rechtsgrundlagen	116
1.	Zur Mehrwertsteuer	116
2.	Zu den übrigen indirekten Steuern	119
II.	Die EuGH-Rechtsprechung	120
1.	Das Urteil „Direct Cosmetics“	120
2.	Das Urteil „Skripalle“	127
3.	Das Urteil „Gemeente Leusden und Holin Groep“	131
4.	Das Urteil „Fini H“	136
5.	Das Urteil „Halifax u.a.“	140
6.	Das Urteil „BUPA Hospitals und Goldsborough Developments“	147
7.	Das Urteil „ING. AUER“	150
8.	Das Urteil „Part Service“	153
9.	Das Urteil „Ampliscientifica u.a.“	158
III.	Zwischenergebnis.....	161
1.	Allgemeines.....	161
2.	Die Bedeutung und Fortentwicklung des Urteils Halifax u.a.....	161
3.	Neue Mehrwertsteuervorlage zur Halifax-Entscheidung und ihren Folgeurteilen	162
C.	Gestaltungsmissbrauch und primäres Gemeinschaftsrecht im Bereich der direkten Steuern	167
I.	Die Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs als Rechtsfertigungsgrund für Grundfreiheitsverstöße	167
II.	Die EuGH-Rechtsprechung	168
1.	Das Urteil „ICI“	168
2.	Das Urteil „X und Y“	171
3.	Das Urteil „Lankhorst-Hohorst“	174
4.	Das Urteil „Lasteyrie du Saillant“	177

5.	Das Urteil „Marks & Spencer“	182
6.	Das Urteil „Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas“	186
7.	Das Urteil „Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation“	191
III.	Zwischenergebnis.....	196

Teil 4 Schlussfolgerungen..... 201

A.	Mehrfache steuerliche Bedeutung des gemeinschafts- rechtlichen Inhalts des Rechtsmissbrauchsverbots.....	201
I.	Prüfung der Missbrauchsvorschriften in Mitgliedstaaten	201
II.	Verhinderung von missbräuchlichen Praktiken der Steuerpflichtigen	202
B.	Verhältnis des § 42 AO zum allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbot.....	204
I.	Grundsätzliche Übereinstimmung.....	204
II.	Identität der Tatbestandsmerkmale des § 42 Abs. 2 AO	205
III.	Identität der Rechtsfolgen des Regelfalles des § 42 Abs. 1 Satz 3 AO	208
C.	Die Bedeutung spezieller Missbrauchsverhinderungsnormen.....	210
I.	Die ausdrücklichen Spezialvorschriften des Sekundärrechts	210
II.	Die deutschen Spezialvorschriften zur Missbrauchsverhinderung .	213

Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht

Einführung

In den modernen europäischen Gesellschaften entspricht dem erst kürzlich¹ als selbstverständlich verstandenen Streben des Einzelnen nach Maximierung seiner Einkünfte das Anliegen des Staates, die durch die Besteuerung dieser Einkünfte erzielbaren Einnahmen sicherzustellen. Die Existenz eines jeden Staates sowie das Fortbestehen seiner vielfältigen Institutionen, die die unabdingbaren Voraussetzungen für fast jegliches Tätigwerden seiner Bürger bilden, sind nämlich unstrittig von seiner Souveränität im Bereich der Steuern, und somit von seiner Steuerhoheit abhängig.

Die oben erwähnten Bestrebungen spiegeln unterschiedliche Interessen wider. Während ein Steuersubjekt (natürliche oder juristische Person) die Vervielfachung der Prosperität seiner Tätigkeiten und Einkünfte und deren weitgehende Wahrung vor einer „zu langen fiskalischen Hand“ verfolgt, geht es dem Fiskus darum, möglichst extensiv an den Gütern der privaten Wirtschaft teilzuhaben, um die Erhaltung des Staatswesens und die Finanzierung seiner Aufgaben zu gewährleisten. Wo das gewinnmotivierte Individuum seine geistigen Anstrengungen dafür einsetzt, seine Lebensverhältnisse so zu gestalten, dass sie keine oder eine niedrige Besteuerung auslösen, versuchen die Staatsorgane, den

¹ Anders als bisher vielleicht vermutet, ist die Idee des Gewinns als ein *legitimes* Ziel relativ modern. Bis zum 16. Jahrhundert war das Gewinnmotiv für die breite Masse der europäischen Bevölkerungen fremd; noch dazu wurde es von der katholischen Kirche „verteufelt“ und mit besonderem Nachdruck als unvereinbar mit dem „Geschöpf Gottes“ und der Menschenwürde verurteilt. Erst ab dem 17. Jahrhundert und dank der progressiven Entwicklung des Marktsystems in seiner Eigenschaft als sozialer Mechanismus zur Erhaltung und Versorgung einer ganzen Gesellschaft hat es sich zu einem der wichtigsten gesellschaftlichen Prinzipien entwickelt, *Robert Heilbroner, Wirtschaft und Wissen - Zwei Jahrhunderte Nationalökonomie* (Originaltitel: *The Worldly Philosophers, The lives, times, and ideas of the great economic thinkers*), Köln 1960, S. 20, 22 ff.

Gebrauch bzw. den Missbrauch der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu verhindern und das nationale Steueraufkommen zu sichern. Individual- und Allgemeininteresse klaffen offensichtlich auseinander², so dass das steuerliche Gebiet ein gewisses „Schlachtfeld“ im Rechtsbereich darstellt: die Steuervorschriften als zwingendes Recht kollidieren mit der Privatautonomie und der Vielfalt ihrer Formen. Ein erbitterter Kampf ist eröffnet.

Auf einer anderen Ebene, der Gemeinschaftsebene, scheint die Auseinandersetzung noch erbitterter und ihr Ausgang völlig offen zu sein. Bei Wirtschaftsvorgängen mit europäischem Bezug erlangt eine Handlung, die nach nationalem Recht bereits als verbotener Gebrauch einer steuerlichen Gestaltung eingestuft wird, zusätzlich gemeinschaftsrechtliche Relevanz, so dass sie zugleich den europarechtlich geschützten Bereich berührt. Dadurch entstehen Konfliktsituationen. Denn in aller Regel schließt eine zulässige Inanspruchnahme des Gemeinschaftsrechts einen Missbrauch aus. Dies hat oft die Unanwendbarkeit einer nationalen Steuerregelung und damit den Ausfall staatlicher Einnahmen sowie die Verletzung der steuerlichen Souveränität zur Folge. Vor diesem Hintergrund fühlt sich jeder Steuergesetzgeber, auch der deutsche, verpflichtet, die Auswirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Steuerrecht möglichst zu begrenzen. Gibt es dabei Felder, an denen das Gemeinschaftsrecht halt macht und sich dem nationalen Gesetzgeber unterwirft? Reicht der Hinweis auf die Missbrauchsgefahr aus? Welche steuerlichen Konstellationen werden nach dem Gemeinschaftsrecht als missbräuchlich eingestuft? Wie muss eine mögliche Missbrauchsvorschrift formuliert sein, um den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts gerecht zu werden?

Die folgende Arbeit beabsichtigt, diesen Fragen näher nachzugehen. Ausgangspunkt ist im ersten Teil das Verhältnis des deutschen Steuerrechts zum Gemeinschaftsrecht. Zunächst wird die Missbrauchspro-

² *Dieter Birk*, Das Element der Freiwilligkeit bei der Besteuerung, in: FS für Walter Stree und Johannes Wessels, Heidelberg 1993, S. 1174.

blematik aufgezeigt. Anschließend werden in Grundzügen die für den steuerlichen Missbrauch relevanten Prinzipien des deutschen Steuerrechts und des Gemeinschaftsrechts geschildert. Der zweite Teil ist den Konturen und Tatbestandsmerkmalen der deutschen Generalmissbrauchsnorm (§ 42 AO) gewidmet. Im dritten Teil der Arbeit wird der Versuch unternommen, den steuerlichen Missbrauchsbegriff und dessen Tatbestandsmerkmale im gemeinschaftsrechtlichen Rahmen zu konkretisieren. Dies soll sowohl auf der primären als auch auf der sekundären gemeinschaftsrechtlichen Ebene mit Hilfe der Rechtsprechung des EuGH erfolgen.

Im letzten Teil werden die Schlussfolgerungen aus der EuGH-Rechtsprechung und dem Gemeinschaftsrecht (bereits heute *Unionsrecht*) in Bezug auf das nationale (deutsche) Missbrauchsverhinderungsrecht gezogen.

Teil 1 - Grundlagen

A. Die Gesetzesumgehung und das Missbrauchsphänomen im Allgemeinen

Es liegt in der Natur des Rechts als Mittel zur Regelung der Lebensverhältnisse nicht nur gebraucht, sondern auch missbraucht, d.h. auf eine *irgendwie falsche* Art und Weise gebraucht zu werden³.

Der Wunsch des Einzelnen, manchen Rechtsbestimmungen – oder sogar schlimmer: *jeder* Rechtsnorm – auszuweichen, ist genauso alt wie das Recht selbst⁴. Von daher dürfte die Grundaussage, dass der Umgehungsgedanke im Moment der Verabschiedung eines Gesetzes, spätestens aber bei dessen Inkraftsetzung entsteht, der Realität nicht unbedingt fern liegen⁵.

Die Grundaussage selbst ist jedenfalls nachvollziehbar. Verfolgt man den gesamthistorischen Entstehungsgang der Gesetzesumgehungproblematik in groben Zügen⁶, so führen deren Ursprünge bis zur römischen Antike zurück (auf Latein: *fraus legis*)⁷, wo „die pedantische

³ Duden, Das Bedeutungswörterbuch, 2. Auflage, 1985.

⁴ Vgl. Peter Fischer, Überlegungen zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 621: „Die *fraus-legis*-Doktrin- ein Danaergeschenk?“.

⁵ „Sobald Gesetz ersponnen, wird Betrug gesonnen“, Mittelalterliches Sprichwort, Eduard Graf, Deutsche Rechtssprichwörter, Nördlingen 1864, S. 2 ff., 18, 21.

⁶ Einen ausführlichen historischen Blick bietet Jan Schröder, Gesetzesauslegung und Gesetzesumgehung, Paderborn 1985, S. 11 ff., 17.

⁷ In zwei Digestenstellen des *Corpus juris civilis* finden sich die von Paulus und Ulpian gegebenen Definitionen zur Umgehung des Gesetzes, zum sogenannten „in fraudem legis agere“: 1) Paulus (l. s. ad l. Cinc.) D. 1, 3, 29: „Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet, in fraudem vero, qui, salvis verbis legis sententiam eius circumvenit“, oder: „Derjenige handelt dem Gesetz entgegen, der etwas tut, was das Gesetz verbietet. Das Gesetz umgeht aber derjenige, welcher, ohne dessen Worten zu nahe zu treten, sich seinem wahren Sinn entzieht“, und 2) Ulpian (4.ed.) D. 1, 3, 30: „Fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit: et quod distat ρητόν ἀπό διανοίας, hoc distat fraus ab eo, quod contra legem fit“, oder: „Eine Umgehung des Gesetzes liegt vor, wenn etwas geschieht, was das Gesetz nicht gewollt hat, ohne es aber zu verbieten. In derselben Weise, in der sich das Wort vom Sinn unterscheidet, unterscheidet sich die Umgehung des Gesetzes vom offenen Zuwiderhandeln“, zitiert auszugsweise von Heinrich Honsell, In fraudem legis agere, in: FS für Max Kaser, 1976, S. 111 ff., 119. Eine weitere, etwas umschreibendere Definition ist im *Codex Iustinianus* enthalten, L 5 C de leg 1,14: „Non dubium est in legem committere eum, qui verba legis amplexus contra legis nititur voluntatem: nec poenas insertas legibus evitabit, qui se contra uiris sententiam scaeva praerogativa verborum

Fassung der Gesetze und das ängstliche Haften an einer strikten Wortinterpretation bis an die Grenze des Wortfetischismus“ den idealen Nährboden für allerlei Umgehungen boten⁸. Später als *besonderer dolus* (auf Griechisch: *δόλος*) verstanden, der ein betrügerisches und treuwidriges Verhalten um des eigenen Vorteils willen darstellte, entwickelte sich die Gesetzesumgehung im deutschen Mittelalter, begleitet von einer Simulationslehre, zu einem äusserst geläufigen Begriff⁹. Dennoch besaß sie bis zu jenem Zeitpunkt noch keine klaren Konturen¹⁰.

Zunehmend intensiv und wissenschaftlich ausgeprägter wird über die Gesetzesumgehung erst ab Mitte und vor allem gegen Ende des 19. Jahrhunderts anlässlich der Kodifizierung des Bürgerlichen Gesetzbuchs diskutiert¹¹. Während dieser Zeitperiode reichen die aus systematischen Einordnungsgründen vertretenen Auffassungen bezüglich der Durchsetzung des Gesetzessinns (*sententia*) gegenüber dem Gesetzeswortlaut (*verba legis*) von der Nicht-Eigenständigkeit des Rechtsinstituts der Gesetzesumgehung und seiner Natur als bloße Interpretationsform bis zu einem berechtigten Autonomieanspruch auf ihre Darstellung als rechtliche Denkfigur¹². Ab dem 20. Jahrhundert beschäftigen sich dann Legislative, Judikatur und Literatur auf nahezu allen Rechtsbereichen mit dem Gesetzesumgehungsphänomen und seinen Konturen.

Heute herrscht zwar weitgehend dogmatische Einigkeit darüber, dass der Gesetzesumgehung keine eigenständige Bedeutung zukommt,

fraudulenter excusat“, oder: „Es kann nicht zweifelhaft sein, dass derjenige gegen das Gesetz verstößt, der zwar den Wortlaut des Gesetzes beobachtet, aber gegen dessen Sinn handelt. Auch wird sich derjenige den Strafen, die das Gesetz androht, nicht entziehen können, der gegenüber dem wahren Sinn des Gesetzes sich betrügerisch damit entschuldigt, dass er zur Umgehung des Gesetzes den Worten den Vorzug gibt“.

⁸ Klaus Schurig, Die Gesetzesumgehung im Privatrecht, in: FS für Murad Ferid, Frankfurt am Main 1988, S. 375, 377.

⁹ Ernst Zeller, Treu und Glauben und Rechtsmissbrauchsverbot, Zürich 1981, S. 163.

¹⁰ Arndt Teichmann, Die Gesetzesumgehung, Göttingen 1962, S. 5.

¹¹ Das Thema wird zuerst von Friedrich Carl von Savigny (System des heutigen römischen Rechts, Band I, Berlin 1840, S. 324 ff.) und etwas später von Heinrich Thöl (Einleitung in das deutsche Privatrecht, Göttingen 1851, S. 159 ff.) behandelt.

¹² Einen ausreichenden Überblick über die Vertreter der beiden Auffassungen bietet Susanne Sieker, Umgehungsgeschäfte, Tübingen 2001, S. 8 Fn. 2, 3; Wolfgang Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien, 1972, S. 78 ff.; ferner Arndt Teichmann, Die Gesetzesumgehung, Göttingen 1962, S. 6 ff.

sondern dass sie eine mit Hilfe der Auslegungsmethoden und der - im Prinzip zulässigen - Rechtsfortbildung zu lösende Frage der Rechtsanwendung darstellt¹³. Es steht aber auch fest, dass ihr Vorliegen nur schwerlich - falls überhaupt - von der Problematik des *Rechtsmissbrauchs* getrennt werden kann.

Nach herkömmlicher Auffassung spricht man von Rechtsausübung und in diesem Sinne von einem *zulässigen* Gebrauch des Rechts, wenn der Rechtsunterworfenen tatsächliche Umstände schafft oder bereits bestehende Umstände in Kombinationen nutzt und diese dann unter den Tatbestand einer von ihm anvisierten Vorschrift subsumiert, um dadurch das Auslösen der genau von dieser Vorschrift vorgesehenen und für ihn günstigen Rechtsfolgen herbeizuführen. Anders formuliert ist unter dem legitimen Gebrauch des Rechts eine tatsächliche Verhaltensweise zu verstehen, die dem Inhalt des Rechts entspricht¹⁴ bzw. deren Kongruenz mit der Tatbestandsseite eines bestimmten oder aber auch unbestimmten Rechtssatzes bewusst angenommen oder unbewusst unterstellt wird¹⁵. Hält sich dagegen das Verhalten der zunächst einmal berechtigten Person zwar noch im Rahmen des Wortlauts des Gesetzes auf, bewegt es sich aber ausserhalb dessen Inhalts und der ihm zugrundeliegenden rechtsethischen und sozialen Prinzipien, so ist das Kongruenzelement nicht mehr vorhanden; es liegt *kein zulässiger* Gebrauch des Rechts mehr vor. Trotz all seiner Verhaltensweisen und wider sein Erwarten erfüllt das Rechtssubjekt in einem solchen Fall die Tatbestandsmerkmale des von ihm erwünschten Rechtssatzes nicht¹⁶. Seine Handlungen finden im Inhalt

¹³ Siehe statt anderer *Susanne Sieker*, Umgehungsgeschäfte, Tübingen 2001, S. 40; *Arndt Teichmann*, Die Gesetzesumgehung, Göttingen 1962, S. 105; *Wolfgang Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien 1972, S. 82.

¹⁴ *Enneccerus-Nipperdey*, Allgemeiner Teil 2 des Bürgerlichen Rechts, Tübingen 1960, S. 1437, 1438, Fn. 3, wo auch die Unterscheidung zwischen Rechtsausübung und Geltendmachung des Rechts gemacht wird; *Hans Brox/Wolf-Dietrich Walker*, Allgemeiner Teil des BGB, 32. Auflage, Köln/München 2008, S. 268, Rz. 683: „Die Ausübung eines subjektiven Rechts erfolgt durch ein Verhalten des Berechtigten, das dem Inhalt des Rechts entspricht“.

¹⁵ *Christian Pestalozza*, Formenmissbrauch des Staates, München 1973, S. 62.

¹⁶ *Christian Pestalozza*, Formenmissbrauch des Staates, München 1973, S. 63.

des Gesetzes keine Grundlage mehr, weil sie zweckwidrig sind¹⁷. Es liegt eine Rechtsüberschreitung, ein *Rechtsmissbrauch* vor¹⁸.

Damit steht fest, dass der Rechtsmissbrauch nur die pathologische Kehrseite des Rechtsgebrauchs bzw. der zulässigen Rechtsausübung ist. In diesem Sinne stellt er ohne Zweifel das *alter ego* sowie den untrennbaren „Komplizen“ einer jeden Gesetzesumgehung dar. Denn die auf die Gesetzesumgehung ausgerichtete Handlung ist auf ein ihr Legitimation verleihendes anderes Recht (im Sinne einer anderen Vorschrift oder Rechtsform) angewiesen, worauf sich die Umgehungshandlung beziehen muss, um von ihm getarnt zu werden und dann verdeckt vor die rechtliche Aussenwelt zu treten. Dieses andere Recht, die „Tarnvorschrift“ oder „Tarnrechtsform“, dient also als Bezugspunkt und ihm kommt eine Zweck-Mittelfunktion zu, um die Gesetzesumgehung mit Erfolg auszuführen¹⁹.

Die geschilderte Natur des Missbrauchsphänomens als unerwünschter „Zwillingsbruder“ des legitimen Gebrauchs des Rechts ist jedem Rechtsanwender bekannt. Dass mit Missbrauchsfiguren in nahezu jedem Rechtsgebiet zu rechnen ist, ist genau auf diese Eigenschaft zurückzuführen. Von der Präsenz von Missbrauchsfiguren und –formen wird auch das öffent-

¹⁷ *Enneccerus-Nipperdey*, Allgemeiner Teil 2 des Bürgerlichen Rechts, Tübingen 1960, S. 1441, 1442.

¹⁸ Eine einheitliche *Terminologie* zum Begriff des Rechtsmissbrauchs besteht nicht. Der Begriff wird im Sinne eines Zentralbegriffs verwendet, dazu siehe *Peter Mader*, Rechtsmissbrauch und unzulässige Rechtsausübung, Wien 1994, S. 20 ff. Einheitlich wird allerdings zwischen zwei Arten von Rechtsmissbrauch unterschieden: dem Rechtsmissbrauch im *individuellen* Sinne, der vorliegt, wenn der Berechtigte gegenüber dem Verpflichteten gegen das Treu- oder das Sittengesetz verstößt, und dem Rechtsmissbrauch im *institutionellen* Sinne, der gegeben ist, wenn eine Norm zweck- und funktionswidrig benutzt wird; vgl. auch *Wolfgang Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien 1972, S. 86; *Christian Pestalozza*, Formenmissbrauch des Staates, München 1973, S. 68, 69; *Arndt Teichmann*, Die Gesetzesumgehung, Göttingen 1962, S. 76.

¹⁹ *Wolfgang Gassner* spricht sogar von ein und demselben Problem: „Einer Gesetzesumgehung wird damit regelmäßig ein Missbrauch der zur Umgehung verwendeten Norm gegenüberstehen. Je nachdem, ob man den Rechtsfall von der Warte der vermiedenen oder der erschlichenen Norm aus betrachtet, liegt eine Umgehung oder ein Missbrauch vor“, in: Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien 1972, S. 86.

liche Recht nicht verschont. Mit besonderer Intensität macht sich eben diese Präsenz auch im Steuerrecht bemerkbar.

I. Das Missbrauchsphänomen im Bereich des Steuerrechts

Bekanntlich sind Steuern Geldleistungen, die allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft²⁰. Obgleich die Steuern für den Erhalt eines Staatswesens und die Finanzierung seiner Aufgaben nicht nur ein brauchbares, sondern ein unabdingbares Mittel sind²¹, finden sie wenig (falls überhaupt) Rückhalt im sozialen Bewusstsein der Gesellschaft. Ihre nicht auf Freiwilligkeit beruhende Erhebung trägt den Charakter einer Zwangsmaßnahme ohne Gegenleistung und wird deswegen²² vom modernen *homo oeconomicus* als ein Eingriff in seine wirtschaftliche Sphäre empfunden, der auf keine Weise kompensiert werden kann²³. Kurz formuliert: die naturgemäß aus der Gemeinwohlverpflichtung abgeleitete Steuerpflicht²⁴ stößt auf echte Reaktionen und Widerstände²⁵. Die Steuer wird zu einem echten Übel, das es zu meiden gilt²⁶.

²⁰ So ausdrücklich Artikel 3 Abs. 1 AO.

²¹ Vgl. *Rudolf Willems*, Finanzwissenschaftliche Erkenntnisse als Auslegungselemente, in: *Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze*, Stuttgart 1958, S. 66: „...das staatliche Gebilde kann ohne Steuereinhebung nicht fortbestehen“; *Josef Isensee*, Budgetrecht des Parlaments zwischen Schein und Sein, *JZ* 2005, S. 971: „Der Geldbedarf des Staates weckt Vergleiche mit dem Nahrungsbedarf des Menschen“; *Klaus Vogel*, *Der Finanz- und Steuerstaat*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. II, 2004, § 30 Rn. 3 ff.

²² Ausführlich zu den Motivationsgründen für die Unternehmungen des Einzelnen zur Erreichung einer im weiten Sinne illegalen Steuerverkürzung, siehe *Rolf Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln 1999, S. 22 ff., 26, 28.

²³ *Matthias Wrede*, *Ökonomische Theorie des Steuerentzugs*, Heidelberg 1993, S. 22.

²⁴ *Monika Jachmann*, *Steuerrechtferigung aus der Gemeinwohlverantwortung*, *DStZ* 2001, S. 225, 226.

²⁵ *Dieter Pohmer*, in *F. Neumark* (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. I, 1977, S. 207; *Wilhelm Gerloff*, *Steuerwirtschaftslehre*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. I, Tübingen 1926, S. 481-486; *Wilhelm Gerloff/Fritz Neumark*, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II, 1956, S. 294 („...Der Begriff „Steuerwiderstand“ ist umfangreicher als der der „Steuerabwehr“...und „Es ist ein Widerspiel der Kräfte zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft, das sich hier vollzieht...“).

²⁶ Von *Klaus Kottke* wird anstelle des „Steuerwiderstands“ der Begriff „Steuerwiderstreben“ verwendet, in: *Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung*, 10. Auflage, Freiburg im Breisgau 1994, S. 25.

Es kann demnach wenig verwundern, dass der Wunsch nach Ausweichen vor dem Gesetz in kaum einem anderen Rechtsgebiet dermaßen demonstrativ zum Ausdruck kommt wie im Steuerrecht, auch im deutschen Steuerrecht²⁷. Schließt man schon im Vorfeld die Alternative eines „frontalen“ Gesetzesbruchs bei Begehen einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO) aus²⁸, so bietet sich für den willigen Steuerausweichler ein Weg, der auf den ersten Blick recht „steuerumweltfreundlicher“ wirkt und formell nicht bemakelt werden kann: sich zunächst auf die Seite einer Steuervorschrift zu schlagen, um sie *dann* zu „überlisten“, zu umgehen²⁹.

Es ist also festzustellen, dass die Steuerumgehung nur ein Unterfall der Gesetzesumgehung ist³⁰. Unter *Steuerumgehung* ist das Erreichen einer bestimmten wirtschaftlichen Lage zu verstehen, in welcher ein rechtlicher Tatbestand vermieden wird, den der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben erachtet und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruchs erhoben hat³¹.

Die Attraktivität einer Steuerersparungsmöglichkeit ist in der Tat enorm. Schon die geringste Aussicht einer auch nur minimalen Vermeidung der Steuerpflicht scheint geeignet zu sein, ein Steuersubjekt zu erstaunlichen geistigen Anstrengungen zu mobilisieren, um seine Lebensverhältnisse so zu gestalten, dass sie steuerlich nicht erfasst werden. Auf den Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit gestützt, wonach ein Rechtssubjekt

²⁷ Zur Geschichte der Steuerumgehung in Deutschland seit dem Ende des 19. Jahrhunderts, siehe *Karsten Nevermann*, *Justiz und Steuerumgehung*, Berlin 1994, S. 69 ff.

²⁸ Diese Alternative ist im Falle einer Aufdeckung neben den nachträglichen Steuerentrichtungskonsequenzen noch zusätzlich mit einem strafrechtlichen Risiko verbunden; sie wird im Folgenden nicht weiter behandelt.

²⁹ *Klaus Schurig*, Die Gesetzesumgehung im Privatrecht, in: FS für Murad Ferid, S. 375.

³⁰ *Joachim Lang* in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Auflage, Köln 2008, § 5 Rz. 95; BFH vom 14.5.1986 II R 22/84, BFHE 146, 480 (482): „Steuerumgehung ist ein Unterfall der Gesetzesumgehung. Sie besteht in einem Verhalten, auf das die durch Auslegung ermittelte Regelung des Gesetzes nicht anwendbar ist, obwohl dieses Verhalten dem Zweck der Gesetzesvorschrift entspricht. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, bestimmt sich zunächst danach, in welcher Weise das jeweilige Steuergesetz die typischen wirtschaftlichen Sachverhalte beschreibt, die besteuert werden sollen. Der Steuergesetzgeber benennt den wirtschaftlichen Inhalt, den er meint, mit den typischen zivilrechtlichen Formen ...“

³¹ *Albert Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in: *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, München 1923, S. 225.

berechtigt ist, seine rechtlichen Verhältnisse möglichst günstig einzurichten³², bedient sich ein Steuerpflichtiger oft aller denkbaren Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts als Mittel, um die eigene Steuerlast zu mindern. Diese Handlungsweise reicht bis zum Missbrauch von rechtlichen Gestaltungen, durch welche das Gesetz „ausgehöhlt“ wird, so dass entgegen dem Zweck des Steuergesetzes entweder eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge nicht eintreten oder eine für ihn günstige(re) Rechtsfolge erwirkt werden kann³³. Das schöpferische Denken kennt dabei nahezu keine Grenzen. Diese Kreativität wird in vorderster Linie durch den rechtlichen Gestaltungsspielraum ermöglicht, der unter dem Deckmantel der Privatautonomie (§134, 138 BGB) garantiert ist³⁴.

Damit erweist sich der Missbrauch von rechtlichen Formen und Gestaltungen als ein „trojanisches Pferd“ bei der Umgehung von Besteuerungsnormen und hinterlistiger Feind für die Fundamente der gesamten Steuerrechtsordnung. Ungeachtet jedoch der Fragen über die moralische Dimension und die ethische Missbilligung³⁵, die mit diesem Phänomen verbunden sind, ist es die Aufgabe jeder Rechtsordnung, den

³² „Niemand ist es verwehrt, sich so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu entrichten braucht“, *Albert Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in: Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, München 1923, S. 228.

³³ *Joachim Lang* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 5 Rz. 95: „Missbrauch von rechtlichen Gestaltungen und Steuerumgehung stehen zweifellos in einem zusammengeschmiedenen „Zweck-Mittel-Verhältnis“ miteinander; angesichts der Tatsache, dass beide Begriffe dasselbe Phänomen aus verschiedenem Blickwinkel betrachten, wird die Unterscheidung bei der Verwendung des einen Begriffs anstelle des anderen in großem Maße entschärft“.

³⁴ *Ludwig Häsemeyer*, Die Spannungen zwischen Insolvenzrecht und Privatautonomie als Aufgabe der Rechtsprechung, in: Richterliche Rechtsfortbildung, FS der Juristischen Fakultät Heidelberg, 1986, S. 163 ff.: „In ihrer ersten Fassung bezog sich die Missbrauchsvorschrift ausschließlich auf Gestaltungen des bürgerlichen Rechts.“

³⁵ Siehe dazu: *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, S. 6, 236 ff.; *Rolf Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 26 ff., 32 ff., 36; *Karl-Heinz Bramson*, Ethische Betrachtungsweise in: Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, 1958, S. 39. Von *Albert Hensel* wird die Steuermoral dagegen verneint. Er bemerkt zusätzlich, dass „... die Gesetzesumgehung zum Schaden des Staates nicht durchaus nach den gleichen Regeln beurteilt werden darf wie etwa die Schädigung von Privatpersonen durch in fraudem legis agere“, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, München 1923, S. 231, 235.

Missbrauch von steuerlichen Rechtsformen zu unterbinden und den Geltungsanspruch des zwingenden Rechts zu gewährleisten und durchzusetzen³⁶.

Der deutsche Steuergesetzgeber hat die Notwendigkeit einer Missbrauchsvorschrift schon frühzeitig erkannt und bereits im § 5 RAO 1919 folgende Regelung geschaffen:

„I. Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen werden.

II. Ein Missbrauch im Sinne des Abs. I liegt vor, wenn:

1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und

2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner

3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.

III. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Maßnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Maßnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist“.

Entsprechende Regelungen enthielten später § 10 RAO 1931, § 6 StAnpG und § 42 AO³⁷. Das allgemeine Steuerumgehungsverbot wird

³⁶ BVerfG v. 11.7.1967 – 1 BvR 495/63, 1 BvR 325/66, BVerfGE 22, 156 (161, 162): „... Daher ist die Bekämpfung der Steuerumgehung Aufgabe der Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung“.

³⁷ Zu den verschiedenen Fassungen des § 42 AO, siehe Teil 2, B, I.

außerdem um eine Fülle von Spezialregelungen, den sogenannten „alternativen Missbrauchsbestimmungen“, ergänzt³⁸.

II. Die Problemstellung auf der Gemeinschaftsebene

Projiziert man das Phänomen der Verwendung von Rechtsformen zur Umgehung der nationalen Steuerpflicht auf den europäischen Rechts-horizont, so steht das Ergebnis für eine rechtliche Beurteilung keineswegs fest. Hat man es nämlich nach deutschem Steuerrecht mit einer missbrauchsverdächtigen bzw. mit einer von den nationalen Gerichten schon für missbräuchlich erklärten steuerrechtlichen Rechtsform zu tun, lässt sich daraus nicht automatisch schließen, dass diese Rechtsform auch nach europäischem Recht als solche zu bewerten wäre. Dies folgt insbesondere aus der Tatsache, dass die Beurteilung innerhalb eines rechtlichen Rahmens vorzunehmen ist, durch den der Gemeinsame Markt geregelt wird.

Der Gemeinsame Markt oder „Binnenmarkt“ zeichnet sich in den letzten Jahrzehnten durch eine stetig wachsende Mobilität aus, die zum größten Teil auf die weltweite Liberalisierung der Märkte und die Globalisierungstendenz zurückzuführen ist, welche im gesamten Unternehmens-sektor sowie im Dienstleistungs-, Kapital-, Waren- und Personenverkehr zu verzeichnen sind. Das führt unter anderem auch dazu, dass die Anzahl der wirtschaftlichen Vorgänge, die ausschließlich an das Territorium *eines* Mitgliedstaates anknüpfen, immer weniger werden. Die Wirtschaftsfreiheit und die darauf beruhenden Vorgänge entfalten sich immer öfter ausserhalb der ausschließlich von *einer* nationalen Steuerrechtsordnung normierten Rechtssphären³⁹. Andererseits werden auch Wirtschaftsvorgänge, die früher von genuinem staatlichen Interesse waren – etwa im

³⁸ Siehe dazu Teil 2, C.

³⁹ Claus Dieter Classen, Auf dem Weg zu einer einheitlichen Dogmatik der EG-Grundfreiheiten?, EWS 1995, S. 97 ff.

Bereich der Mehrwertsteuer – immer stärker von den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts beeinflusst.

Sobald ein wirtschaftlicher Vorgang über das nationale Territorium hinaus den EU-Binnenraum erreicht, erlangt er europäischen Bezug. Eine solche grenzüberschreitende Aktivität wird in besonderer Weise durch das Gemeinschaftsrecht geschützt. Die Schlechterstellung, d.h. eine von der nationalen Gesetzgebung, Verwaltung oder Rechtsprechung in diskriminierender Weise stattfindende Behandlung eines Wirtschaftsvorgangs ist nach dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere nach den europäischen Grundfreiheiten⁴⁰, untersagt.

Diese für das Funktionieren des Binnenmarktes durchaus zufriedenstellende Aussage erweist sich allerdings als äußerst problematisch, sobald sie mit der Steuerumgehung in Zusammenhang gebracht wird. Wird nämlich vonseiten eines Mitgliedsstaates einem Sachverhalt mit grenzüberschreitendem Bezug ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Umgehung der nationalen Steuergesetze vorgeworfen, so erhält der steuerliche Sachverhalt gemeinschaftsrechtliche Relevanz, weil er ins Missbrauchsvisier der europäischen Rechtsprechung gerät. Dabei besteht keinerlei Garantie, dass die europäische Judikatur steuerrechtliche Konstellationen auf dieselbe Weise wie die nationalen Gerichte bewertet. Die mitgliedstaatliche Behauptung einer nach nationalen Kriterien bereits für vorhanden erklärten - oder auch nur vermuteten - Missbräuchlichkeit einer rechtlichen Gestaltung, welche auf Steuerumgehung ausgerichtet ist, muss sich an den von der europäischen Rechtsordnung gesetzten Maßstäben messen⁴¹, die in verbindlicher Art vom EuGH im Wege der Auslegung des Gemeinschaftsrechts konturiert werden⁴².

Dennoch kann die Tatsache nicht ignoriert werden, dass für den Fall, dass nicht-nationale Kriterien für die Beurteilung einer (grenzüber-

⁴⁰ Siehe dazu Teil 3, C, I.

⁴¹ Zur Eigenständigkeit des Gemeinschaftsrechts, siehe unten, Teil 1, B, II, 1.

⁴² Über die Art der Einschaltung des EuGH, siehe unten Teil 1, B, II, 5.

schreitenden) Gestaltung als missbräuchlich bzw. als nicht missbräuchlich berücksichtigt werden dürfen, die Effizienz der nationalen SteuereUmgebungsvorschriften unter Frage gestellt zu werden droht. Die Mitgliedstaaten sind sich dieser Drohung bewußt. Die immer häufigere Einschaltung des EuGH anläßlich von Sachverhalten, die unter einem nationalen Steuerumgehungsverdacht stehen - sei es im Bereich der direkten, sei es im Bereich der indirekten Steuern - und die von ihm erklärte Gemeinschaftswidrigkeit nationaler Vorschriften sorgen insbesondere bei der Finanzverwaltung, aber auch bei der Rechtsprechung und Fachliteratur für immer größere Besorgnis. Es mehren sich die Stimmen, die davor warnen, dass die nationalen Steuerumgehungsstrategien in nicht all zu langer Zeit zu stummen *Damokles*-Schwertern mutieren könnten. Im Fachschrifftum wird sogar mit von einem „de facto Negieren jeglicher Verhinderung von Gesetzes- sowie Steuerumgehung“ gesprochen, sowie von der „Unterminierung der nationalen Steuerhoheit und der staatlichen Souveränität“⁴³ oder von der „Reduzierung des Auftrags an den Verfassungs- und Steuerstaat auf schnöde fiskalische Habgier“⁴⁴.

Die Erforschung der in der europäischen Rechtsordnung herrschenden Auffassung zum steuerlichen Missbrauchs begriff und zur Reichweite ihres Einflusses auf die deutsche Steuerrechtsordnung wirft die Frage auf, ob pauschaliert geäußerte Bedenken, wie die eben erwähnten, berechtigt sind. Die Antwort ergibt sich aus den der jeweiligen Rechtsordnung innewohnenden Grundprinzipien, von denen sich der deutsche und europäische Richter bei der mit Schwierigkeiten zusammenhängenden Rechtsfindung bezüglich der vermeintlichen Missbräuchlichkeit von steuerlichen Rechtsgestaltungen leiten lässt.

Die Suche nach den relevanten Prinzipien, welche durch den Missbrauch von steuerlichen Gestaltungen tatsächlich verletzt werden bzw.

⁴³ *Holger Altmeyden*, Schutz vor „europäischen Kapitalgesellschaften“, NJW 2004, S. 97 ff.

⁴⁴ *Peter Fischer*, „Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?“, FR 2005, S. 457, 458.

verletzt werden könnten, kann innerhalb der deutschen Gesetze vorgenommen werden. Demgegenüber fehlt es auf gemeinschaftlicher Rechtsebene an einer genuinen Steuerrechtsordnung und somit an bindenden, rein steuerrechtlichen Prinzipien⁴⁵.

Im Hinblick auf diese Tatsache wird angesichts des Untersuchungsgegenstands auf die dem EG-Vertrag zu entnehmenden Ziele abzustellen sein, die zugleich den Rahmen für die Beurteilung der (Nicht-)Missbräuchlichkeit einer Rechtsgestaltung bieten könnten⁴⁶.

B. Nationales Steuer- und Europäisches Gemeinschaftsrecht

I. Die der deutschen Steuerrechtsordnung zugrunde liegenden Prinzipien und Ziele

Nach herkömmlicher Auffassung⁴⁷ stützt sich jede staatliche Rechtsordnung auf Fundamentalwertungen, die den konkreten Willen der Rechtsgemeinschaft – verstanden als ein „sich seiner Zusammengehörigkeit bewusstes Staatsvolk, das von seinem Willen zur Schaffung eines gemeinsamen Staates bestimmt ist“ – zum Ausdruck bringen, ihre Lebensverhältnisse auf eine gewisse rechtsethische Art und Weise zu gestalten⁴⁸. Zu den charakteristischen Eigenschaften dieser Fundamentalwertungen gehört auch, dass sie historisch erprobt und untereinander „abgestimmt“ sind. In den demokratischen Gesellschaften bilden sie nämlich das herauskristallisierte „Endprodukt“ eines langwierigen und auf Kompromissen beruhenden rechtlich-sozialen Entwicklungsprozesses, das nicht nur im Idealfall in der Rechtsgemeinschaft eine allgemeine Akzeptanz findet⁴⁹.

⁴⁵ Siehe dazu Teil 1, B, II, 3.

⁴⁶ Zum Rangverhältnis zwischen dem nationalen und dem europäischen Recht, siehe unten Teil 1, B, II, 1.

⁴⁷ Umfassend zur herrschenden Wertungsjurisprudenz, *Karl Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin 1991, S. 437 ff.

⁴⁸ Vgl. *Paul Kirchhof*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, S. 3, 4.

⁴⁹ Vgl. *Paul Kirchhof*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, S. 3, 4.

Noch mehr und weitere Beachtung verdienen diese Wertungen dem Umstand, dass sie durch ihre Sachlogik und Sachgerechtigkeit gekennzeichnet sind. Es sind nämlich vor allem diese beiden „Nebenprodukte“ der von der Mehrheit einer Gemeinschaft geteilten Grundwertungen, die in erster Linie die Entwicklung eines als „gerecht“ erachteten Rechtssystems ermöglichen, welches auf einem „rechtsethischen Konsens“ beruht und seinerseits von den entsprechenden Wertungen in Form von Prinzipien bestimmt wird⁵⁰.

Die deutsche Steuerrechtsordnung als Subsystem des gesamten Rechtssystems ist von solchen Prinzipien geprägt, d.h. von übergreifend wirkenden, positiv-rechtlichen Leitlinien, die den Wesensgehalt mehrerer Normen zusammenfassen⁵¹. Diese Prinzipien, die zwar aus steuerrechtlicher Perspektive wegen ihrer Allgemeinheit konkretisierungsbedürftig sind, finden ihren Niederschlag im Grundgesetz. Sie bilden aber zugleich auch die von der Steuerrechtsordnung verfolgten Ziele, deren Umsetzung in die Rechtswirklichkeit im Wege der Steuergesetzgebung und der Steuerrechtsanwendung zu erfolgen hat.

In Bezug auf den zu untersuchenden Gegenstand gilt es, die relevanten und im Text des Grundgesetzes niedergelegten Prinzipien des Steuerrechts aufzuzeigen, für die der Missbrauch von steuerlichen Rechtsgestaltungen einen Störfaktor darstellen könnte.

1. Der Gleichheitsgrundsatz als Maßstab einer ethischen und gerechten Steuerrechtsordnung

Seit der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte vom 26.8.1789 gehört die Forderung nach Gleichheit zu den fundamentalen und unverzichtbaren Leitgedanken, die die Rechtsordnung in ihrer Gesamtheit

⁵⁰ *Claus-Wilhelm Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969, S. 40 ff.; *Joachim Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 4 Rz. 9; *Paul Kirchhof*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, S. 3 ff.

⁵¹ *Heinrich Weber-Grellet*, Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung, *StuW* 1993, S. 97 ff.

prägen und beleben. Der Gleichheitsgrundsatz und dessen Realisierung sind auch im modernen Rechtsstaat stets aktuell.

Dies gilt in besonderer Weise, wenn es auf die Erfüllung von Grundpflichten gegenüber dem Staat ankommt. Denn die Erfüllung der Steuerpflicht als solche appelliert vorrangig an die Solidarität der Staatsangehörigen als einer „dauerhaften, unauflösbaren Schicksals- und Fahrgemeinschaft“, die auf die „Pflicht aller Mitglieder gegründet ist, füreinander einzustehen“⁵² und damit auch für die Finanzierung der Aufgaben und Ziele dieser Gemeinschaft (Staatsvolk) aufzukommen⁵³. Ein eventueller Rückzug aus dieser „solidarischen Einstandspflicht“⁵⁴ gilt in den Augen der Rechtsgemeinschaft zunächst als „unethisch“ und wird daher (grundsätzlich) abgelehnt oder nicht geduldet. Steuerrecht ist ein Recht, das nachdrücklich nach der Solidarität der Gemeinschaft verlangt. Es ist überwiegend ein ethisches Recht⁵⁵ und muss daher als wertbezogenes Recht gerecht sein⁵⁶.

Aus einer genuin juristischen Perspektive fällt das Steuerrecht unter die Kategorie des öffentlichen Eingriffsrechts. Denn es entzieht dem Bürger einen Teil seines Eigentums und seiner Kaufkraft durch Ausübung der Staatsgewalt. In der Steuer kommt die einzigartige Befehls- und Zwangsmacht des Staates mit besonderer Klarheit zum Ausdruck⁵⁷. Aus den eben

⁵² *Josef Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts*, Band 1, 2. Auflage, Heidelberg 1987, § 13 Rz. 112, 113.

⁵³ Vgl. *Paul Kirchhof*, *Steuerrechtsordnung als Wertordnung*, *StuW* 1996, S. 3, 8: „Erst die Steuern ermöglichen es dem Staat, für ein gedeihliches Zusammenleben seiner Bürger zu sorgen, die innere und äußere Sicherheit zu gewährleisten, den marktwirtschaftlichen Austausch zu stützen und zu sichern, Rechtsschutz zu gewähren, ...“; *Klaus Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts*, Band 1, 2. Auflage, Heidelberg 1987, § 27 Rz. 22 ff.

⁵⁴ *Wolfgang Schön*, *Steuerstaat und Freizügigkeit*, in: *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, Tübingen 2005, S. 41 ff.

⁵⁵ *Klaus Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I, 2. Auflage, Köln 1993, S. 8, 143 ff., 259 ff., 263.

⁵⁶ *Paul Kirchhof*, *Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung*, *StuW* 1996, S. 3 ff., 4.

⁵⁷ *Josef Isensee*, *Steuerstaat als Staatsform*, in: *FS für Hans Peter Ipsen*, Tübingen 1977, S. 418, 425.

erwähnten Gesichtspunkten ist daher die Forderung des Bürgers nach Gleichheit im Steuerrecht durchaus fundiert⁵⁸.

Der Gleichheitsgrundsatz stellt somit das Kernstück der stetig um ihre eigene Rechtfertigung und Ethik bemühten Steuerrechtsordnung dar⁵⁹. Gegenwärtig⁶⁰ ist er als ein normiertes Prinzip⁶¹ in Artikel 3 des deutschen GG niedergelegt. Dennoch würde allein die Verankerung des Gleichheitsgrundsatzes im Grundgesetz nicht ausreichen, um den oben gestellten Anforderungen gerecht zu werden. Erst die Konkretisierung des Gleichheitsgrundsatzes durch das weitere Prinzip der Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit⁶² des Bürgers – und nicht nach dem sichtlich gröberen Maßstab der Zahlungsfähigkeit⁶³ – sowie die sachgerechte Umsetzung dieses Prinzips in die steuerrechtliche Realität sind imstande, dem Steuerrecht die Eigenschaft eines *Gerechtigkeitrechts* zu verleihen⁶⁴.

Das (normkonzipierende) Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bildet einen der elementaren Grundsätze⁶⁵, womöglich das Rückgrat des modernen Steuerstaates⁶⁶. Danach soll und darf nicht

⁵⁸ Vgl. *Walter Leisner*, *Der Gleichheitsstaat*, Berlin 1980, S. 159: „Über die Steuer hat die Gleichheit die Demokratie geschaffen“.

⁵⁹ BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268, 269); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (289, 290).

⁶⁰ In der Paulskirchenverfassung von 1849 war der Gleichheitsgrundsatz in Artikel 134, 137, 146 und 188, in der Weimarer Reichsverfassung von 1919 in Artikel 109 und 113 normiert.

⁶¹ Unter *normierten Prinzipien* sind die Prinzipien zu verstehen, die unmittelbar in einem Rechtssatz niedergelegt sind. Demgegenüber spricht man von einem *normkonzipierenden Prinzip*, wenn dieses nicht ausdrücklich in einem Gesetz genannt wird, sondern als ein der Rechtsordnung vorgegebener und von ihr zu verwirklichender Wert anerkannt ist, siehe *Werner Flume*, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, Band II, *Das Rechtsgeschäft*, 4. Auflage, Berlin 1992, S. 1; *Klaus Tipke*, *Über „richtiges“ Steuerrecht*, *StuW* 1988, S. 262 ff., 270.

⁶² Siehe dazu aus jüngster Zeit mit vielen Rechtsprechungshinweisen BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, S. 338.

⁶³ *Wolfgang Schön*, *Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit*, *StuW* 2005, S. 247, 249, 250.

⁶⁴ *Paul Kirchhof*, *Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung*, *StuW* 1996, S. 3 ff., 5.

⁶⁵ *Klaus Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, S. 479 ff., 484.

⁶⁶ *Dieter Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Fiskalzwecknormen*, Köln 1983, S. 159 ff.; ders. *Steuerrecht I*, München 1987, S. 7, 35; unter „Steuerstaat“ ist ein Staat zu verstehen, der seinen Finanzbedarf im Wesentlichen durch Steuern deckt

von jedem dasselbe, sondern von jedem das *seine* verlangt werden. Die Steuerrechtsordnung strebt also für die Steuersubjekte keine absolute, sondern eine relative Belastungsgleichheit an. Den sach-gerechten Maßstab für eine gerechte Steuerbelastung soll dabei das individuelle Leistungsvermögen des Bürgers (Steuerzahlers) liefern. Das heisst, nicht die potentielle, sondern die reelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist maßgebend⁶⁷. Demzufolge sind sowohl die Steuergesetzgebung als auch die Finanzbehörden in der Ausübung ihrer Aufgaben – Festsetzung der Belastungsnormen sowie Vereinnahmung der Steuern – durch diesen Maßstab beschränkt. Im Ergebnis soll die Belastung der Mitglieder der staatlichen Gemeinschaft untereinander in einem ausgewogenen Verhältnis stehen, d.h. in einer Relation, die sich in erster Linie dem sozialen Frieden dienlich macht⁶⁸.

2. Die gerechte Lastenverteilung als soziales Staatsziel

Einen ebenso bedeutenden Einfluß auf die deutsche Steuerrechtsordnung übt das Sozialstaatsprinzip aus, das seine konkrete Gestalt im Steuergleichheitsprinzip als Ausdruck des materiellen Rechtsstaats (Artikel 20 Absatz 3, Artikel 28 Absatz 1 Satz 1 GG) annimmt⁶⁹.

Steuerrecht ist nicht nur Eingriffsrecht, sondern auch Verteilungsrecht⁷⁰. Auf der einen Seite wird privates Vermögen bzw. Einkommen im

und nicht selber produziert. In diesem sind Staat und Wirtschaft voneinander getrennt, siehe *Klaus Vogel*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band 1, 2. Auflage, Heidelberg 1987, § 27 Rz. 51-53.

⁶⁷ „Gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast ist der oberste Wert des auf Steuern angewiesenen freiheitlich-sozialen Rechtsstaates, zugleich der oberste Wert der Gemeinschaft der Steuerpflichtigen“, *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, S. 117.

⁶⁸ *Heinrich Weber-Grellet*, Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung, *StuW* 1993, S. 97, 102.

⁶⁹ BVerfG v. 15.12.1970 – 1 BvR 559, 571, 586/70, BVerfGE 29, 402 (412); BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66 und 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111 (131); BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 332 (338, 339, 347).

⁷⁰ *Klaus-Dieter Drüen*, Rechtsnatur des Steuerrechts, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 191, 197 ff.: „Der demokratisch legitimierte Steuergesetzgeber trifft mit der Entscheidung über die Steueranknüpfung und –ausgestaltung nicht nur eine Belastungsentscheidung, sondern zugleich eine Verteilungsentscheidung ... Eingriff und Verteilungsentscheidung (sind) zwei Seiten derselben Medaille“; *Heinrich Weber-Grellet*,

Wege einer (gerechten) Steuererhebung vom Steuerstaat vereinnahmt. Auf der anderen Seite verteilt der Sozialstaat Mittel an seine Bürger zur Sicherung eines menschenwürdigen Existenzminimums⁷¹. Der tatsächlich vorhandenen Leistungsfähigkeit mancher Mitglieder der Solidargemeinschaft auf der einen Seite entsprechen also die Bedürftigkeit mancher Nicht-Habenden und die zum Zwecke ihrer Unterstützung stattfindende staatliche Fürsorge in Form von diversen Sozialleistungen auf der anderen Seite. Durch die relative Steuergleichheit, die der natürliche Ausfluß der Gemeinwohlverantwortung ist⁷², wird das Ziel des Ausgleichs gravierender sozialer Differenzen und Gegensätze⁷³ erreicht.

Es ist dieser differenzierenden Lastenverteilung zu verdanken, dass die Steuer nicht bzw. nicht immer (oder nicht ausschließlich) als Einbuße oder Opfer für das bereits erworbene private Vermögen zu verstehen ist, sondern sich zugleich als taugliches Instrument zur Herstellung sozialer Gerechtigkeit⁷⁴, zur Erfüllung der staatlichen Daseinsvorsorge- und Daseinsbegleitungsaufgaben und letztlich zur Stärkung der gegenseitigen Angewiesenheit zwischen dem Staat und seinen Angehörigen erweist⁷⁵.

Das Bestreben nach der Realisierung der geschilderten staatlichen Zwecke rechtfertigt es, die Steuerpflicht als eine der obersten sozialen Pflichten anzuerkennen⁷⁶. Die folgerichtige Konsequenz dieser Erkenntnis kann nur in die Unausweichlichkeit der Steuerpflicht münden. Die Unausweichlichkeit soll durch Steuergesetze sichergestellt werden, vor allem aber durch die Anwendung der Gesetze in einer Weise, die möglichst geringe Gestaltungsspielräume zulässt⁷⁷.

Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung, *StuW* 1993, S. 97, 103.

⁷¹ *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, S. 400, 401.

⁷² *Monika Jachmann*, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, *DStZ* 2001, S. 225 ff.

⁷³ *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, S. 400.

⁷⁴ *Josef Isensee*, Steuerlast als Staatsform, in: *FS für Hans Peter Ipsen*, Tübingen 1977, S. 418, 432.

⁷⁵ *Paul Kirchhof*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, S. 3 ff., 8.

⁷⁶ *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, S. 428.

⁷⁷ *Paul Kirchhof*, Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, S. 3, 10.

Vor dem Hintergrund der Korrelation zwischen der Steuerpflicht als Finanzierungstechnik des Staatswesens und der Wertordnung des Gemeinwesens⁷⁸ würde es demzufolge bei einem die Steuerpflicht (Grundpflicht) mindernden Gestaltungsmissbrauch durch einen für das Gemeinwohl mitverantwortlichen Bürger nicht einfach bei der Umgehung eines Einzelsteuergesetzes bleiben, das im konkreten Fall anzuwenden wäre. Vielmehr würde durch das Ausweichen vor der eigenen Steuerpflicht unmittelbar die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast aus dem Gleichgewicht geraten und das Sozialstaatsprinzip in seiner ursprünglichen - und heute vielleicht wesentlichsten - Konzeption verletzt.

Neben seinen rein finanziellen Auswirkungen auf den staatlichen Haushalt stellt also der Missbrauch von steuerlichen Rechtsgestaltungen einen *Störfaktor* für das gesamte Gerüst der die Steuerrechtsordnung zusammenhaltenden Prinzipien dar. Angesichts der Wahrung dieser Prinzipien, welche – wie bereits dargelegt – die von Gesetzgebung, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zu verwirklichenden Ziele bilden, muss sich die Rechtsgemeinschaft und speziell die Steuerrechtsordnung verpflichtet fühlen, die harmonische Symbiose zwischen dem Steuer- und dem Sozialstaat dauerhaft zu bewahren⁷⁹, indem sie jeglichem Versuch des Einzelnen, dieses Verhältnis zu verletzen, den Weg versperrt.

Es erscheint daher konsequent, wenn eben dem Teil des von den Freiheitsrechten und der Privatautonomie geschützten Grundsatzes der Gestaltung der Rechtsverhältnisse nach Belieben, der mit dem Bereich des Steuerrechts in Berührung kommt, sowohl der Vorrang⁸⁰ als auch die faktische Anerkennung verweigert wird, soweit dadurch die vom Gesetz-

⁷⁸ Josef Isensee, Steuerlast als Staatsform, in: FS für Hans Peter Ipsen, Tübingen 1977, S. 418, 432.

⁷⁹ Josef Isensee, Steuerlast als Staatsform, in: FS für Hans Peter Ipsen, Tübingen 1977, S. 418, 433.

⁸⁰ Zum „Vorrang“ bzw. zur „Vorherigkeit“ der zivilrechtlichen Qualifikation, siehe Peter Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), §42 AO, Rz. 36, 37; Wolfgang Schön, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, S. 247, 248; Paul Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, Heidelberg 2000, S. 33 ff.

geber angestrebte Steuerbelastungsgleichheit beeinträchtigt oder sogar annulliert werden kann. Vielmehr ist die Steuerrechtsordnung verpflichtet, eine Einschränkung der sich auf die Privatautonomie stützenden Gestaltungsfreiheit zugunsten einerseits der Sicherung der Gleichheit im Belastungserfolg für die Gesamtheit der Steuerpflichtigen und andererseits der Realisierung des Sozialstaatsprinzips zuzulassen⁸¹.

Dies führt zur Missbilligung der unter der Ägide der Privatautonomie vom Steuerzahler gewählten rechtlichen, insbesondere vertraglichen, Gestaltungen, welche die Einheit der Steuerrechtsordnung und deren Grundwertungen im Wege der Normumgehung zu verletzen drohen.

3. Die notwendige gesetzliche Generalisierung und Typisierung im deutschen Steuerrecht

Angesichts der Vielfalt der einem Steuerzahler zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Gestaltung seiner Lebensverhältnisse - die unter Umständen eine Steuervermeidung zur Folge haben - wirft die Umsetzung des Ziels der Steuergerechtigkeit in die Rechtswirklichkeit nicht nur die Frage nach der geeigneten Form, sondern auch nach der passenden Formulierung einer möglichst effizienten Missbrauchsverhinderungsklausel auf. Noch konkreter stellt sich die Frage, ob sich eine steuerliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift von dem an den Gesetzgeber gerichteten Generalisierungsgebot loslösen kann.

Die Abstraktion gehört zu den wesentlichen Merkmalen des Rechts und der gesetzlichen Begriffe generell⁸². Soll die Rechtsanwendung weitgehend garantiert und die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs nicht gefährdet

⁸¹ BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); vgl. *Chaim Perelmann*, Über die Gerechtigkeit, München 1967, 16 ff.; *Joachim Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 4 Rz. 184.

⁸² BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 264; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140; BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (185 ff.); BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12, (27 ff.)

werden, so ist der Gesetzgeber darauf angewiesen, zu generalisieren⁸³. Er darf zwar Ähnlichkeiten für rechtserheblich erklären, muss aber in den Gesetzestatbeständen die - zwischen den Mitgliedern einer Rechtsgemeinschaft bestehenden und oft auseinanderklaffenden - persönlichen und wirtschaftlichen Interessen als rechtserheblich ausser Acht lassen⁸⁴. Demzufolge werden die Rechtssätze nach sozialtypischen Befunden gebildet, in denen sich die Besonderheit des Einzelfalls auflöst und der Regelfall, das *Übliche* und das *Typische* unterstrichen werden⁸⁵. Für diese Rechtssätze ist aus rechtstechnischer Sicht die Verwendung unbestimmter, von der Rechtsprechung jedoch durchaus auslegbarer Rechtsbegriffe nicht nur charakteristisch, sondern geradezu unvermeidbar⁸⁶.

Aufgrund seiner immensen Breitenwirkung ist auch das Steuerrecht auf Verallgemeinerungen angewiesen⁸⁷. Dem kann natürlich entgegengehalten werden, dass die Struktur einer Steuerumgehungsverhütungsnorm als abstrakter, kurzgefaßter, sich auf das Wesentliche beschränkender und die Wirklichkeit vorwegnehmender Regelungen nicht geeignet ist, alle in Betracht kommenden Fälle zu erfassen.

⁸³ Zur Zusammenfassung seiner Rechtsprechung, insbesondere zu den Anforderungen an typisierende Regelungen aus jüngster Zeit, siehe mit vielen Rechtsprechungshinweisen: BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, S. 338.

⁸⁴ Sehr plastisch dazu, *Paul Kirchhof*, Besteuerung nach Gesetz, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 20: „Jede gesetzliche Regel muß verallgemeinern, also das *Rechtserhebliche* in das Licht des Tatbestandes rücken und das *Rechtserhebliche* im Dunkel des Steuerunerheblichen belassen“ (Hervorhebungen nicht im Original).

⁸⁵ Ausführlich dazu *Rolf Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999, S. 75 ff., unter Bezug auf *Christian Starck* (S. 81): „Gleichheit setzt Verallgemeinerung voraus; zu diesem Zweck müssen Gattungen gebildet, Lebenssachverhalte typisiert und es muß geprüft werden, ob eine Verallgemeinerung tragfähig ist. (...) im Recht selbst liegt eine Verallgemeinerungstendenz“. Vgl. auch *Paul Kirchhof*, in: Handbuch des Staatsrechts, Band V, Heidelberg 2007, 3. Auflage, § 99, Rn. 86: „In der Allgemeinheit bietet das Gesetz eine gleichheitssichernde Breitenwirkung, wahrt Distanz zur Individualität und Freiheit der Adressaten, regelt in der Abstraktheit der Aussagen das Grundlegende, auf Dauer Bedeutsame, hofft auch in einer materiellen Verallgemeinerungsfähigkeit das Vernünftige, der Moral nicht Widersprechende zu finden“.

⁸⁶ BVerfG v. 31.5.1998 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226).

⁸⁷ Vgl. *Paul Kirchhof*, Besteuerung nach Gesetz, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 19 ff.: „Gegenwärtig scheint es geboten, sich eher auf den Gerechtigkeitsgehalt einer Typisierung zu besinnen und insoweit die Individualität und damit die Gestaltbarkeit der Steuerlast zurückzunehmen“.

Trotz der obigen, zum Teil berechtigten Einwände ist aber eine general-klauselartige Struktur für eine Missbrauchsregelung unumgänglich und geboten. Der Steuergesetzgeber wäre nämlich überfordert, falls ihm die missionsähnliche Last auferlegt würde, jede auch nur denkbare Steuerumgestaltung durch Einzelfallregelungen konkret zu bekämpfen⁸⁸.

Die Typisierung ist insofern nicht nur für die gesamte Rechtsordnung, sondern spezifisch auch bei der gesetzgeberischen Gestaltung einer steuerlichen Missbrauchsvorschrift unerlässlich⁸⁹.

II. Das Gemeinschaftsrecht und das Verhältnis zur nationalen Steuerrechtsordnung

1. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts

Die Europäische Gemeinschaft ist (nur) eine Gemeinschaft des Rechts⁹⁰. Sie verfügt über eine eigene und selbständige Rechtsordnung. Das in den verschiedenen europäischen Verfassungsverträgen enthaltene Recht wird somit nicht in eine mitgliedstaatliche Rechtsordnung eingliedert, sondern besteht unabhängig von den nationalen Rechtssystemen.

⁸⁸ *Heinrich Weber-Grellet*, Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung, *StuW* 1993, S. 101. Abgesehen davon ist die Typisierung [und die *Pauschalierung* = Typisierung rechnerischer Grundlagen] der (bislang) geeignetste gesetzestechnische Weg, die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich zu erleichtern, den Aufwand der Steuerverwaltung zu reduzieren und ihr bei der Steuerchaosbewältigung zu verhelfen, *Joachim Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Auflage, Köln 2008, § 4 Rz. 131, 132.

⁸⁹ Und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine *Generalvorschrift* oder um eine *Spezialvorschrift* handelt; der Gesetzgeber ist immer noch an der „Durchschnittsnormalität“ interessiert, auch wenn er sich für die Einführung einer Sondermissbrauchsvorschrift entschliesst, um einen bestimmten steuerlichen Sachverhalt „konkreter“ zu regeln und somit eine (durch die Anwendung der Generalvorschrift entstandene und später in der Praxis festgestellte) Gesetzeslücke zu schließen. In diesem Sinne ist die *lex specialis* im Vergleich zu der *lex generalis* „typisierender und weniger verallgemeinernd“, so auch *Klaus-Dieter Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, *AO-/FGO-Kommentar* (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 20.

⁹⁰ „...und kein Staat“, *Gert Nicolaysen*, *Europarecht I*, 2. Auflage, Baden-Baden 2002, S. 106; *Thomas Oppermann*, *Europarecht*, 4. Auflage, München 2009, § 5, Rz. 1 ff., 6 ff., § 10 Rz. 1 ff., 615; *Marcus Lutter*, Zum Umfang der Bindung durch Richtlinien, in: *FS für Ulrich Everling*, Band I, Baden Baden 1995, S. 765 ff.

Seine autonome Stellung hat sich sowohl gegenüber dem nationalen Recht als auch gegenüber dem Völkerrecht in der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs verfestigt⁹¹.

Stehen sich die europäische und die nationale Rechtsordnung in einem Mitgliedstaat getrennt und selbstständig gegenüber, so stellt sich die Frage nach dem Rangverhältnis zwischen den beiden Rechtsordnungen in Kollisionsfällen. Die Tatsache, dass sich in den Verfassungsverträgen keine ausdrückliche Vorschrift findet, die dieses Verhältnis regelt, hat in den Anfangsphasen der Existenz der Europäischen Gemeinschaften die Auseinandersetzung mit der Rangfrage erschwert und zu intensiven Diskussionen geführt⁹².

Heute herrscht jedoch weitgehend Einigkeit darüber, dass eine einheitliche Geltung und Anwendung des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts in den Mitgliedstaaten⁹³ nur auf der Basis seines Vorrangs⁹⁴ vor dem nationalen Recht gewährleistet werden kann. In seiner Eigen-

⁹¹ Grundlegend dafür war das EuGH-Urteil „*Costa Enel*“ v. 15.7.1964 (Rechtssache 6/64 Slg. 1964, S. 1251 ff.), in welchem der EuGH von einer „eigenen Rechtsordnung“ und einem „aus einer autonomen Rechtsquelle fließenden Recht“ gesprochen hat: „Aus alledem folgt, dass dem vom Vertrag geschaffenen, somit aus einer autonomen Rechtsquelle fließenden Recht wegen dieser seiner Eigenständigkeit keine wie immer gearteten innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgehen können, wenn ihm nicht sein Charakter als Gemeinschaftsrecht aberkannt und wenn nicht die Rechtsgrundlage der Gemeinschaft selbst in Frage gestellt werden soll“; vgl. auch EuGH v. 13.2.1969, „*Wilhelm/Bundeskartellamt*“, Rechtssache, Slg. 1969, S. 1 f.; EuGH v. 17.12.1970, „*Internationale Handelsgesellschaft/Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*“, Rechtssache 11/70, Slg. 1970, S. 1125 ff.; EuGH v. 14.12.1991, *EWR Gutachten*, Slg. 1991, S. 6079 ff., 6084 f. („...der EWG-Vertrag, obwohl er in der Form einer völkerrechtlichen Übereinkunft geschlossen wurde, nichtsdestoweniger die grundlegende Verfassungsurkunde einer Rechtsgemeinschaft darstellt. ...“)

⁹² Rudolf Streinz, *Europarecht*, 6. Auflage, Heidelberg 2003, S. 74, Rz. 171.

⁹³ Die einheitliche Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte wird durch Artikel 234 EGV gewährleistet, der den Europäischen Gerichtshof als zentrale Gerichtsinstanz der Gemeinschaft vorsieht und ihm das Auslegungsmonopol für das primäre und sekundäre Gemeinschaftsrecht zuweist, vgl. EuGH v. 16.1.1973, „*Rheinhöfen/Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide*“, Rechtssache 166/73, Slg. 1974, S. 33, Tz. 2; Ulrich Ehrlicke, in: Rudolf Streinz, *EUV/EGV*, München 2003, Artikel 234, Rn. 4.

⁹⁴ Unterschieden wird dabei zwischen dem sog. „Anwendungsvorrang“, nach dem das Gemeinschaftsrecht das nationale Recht im Falle einer Kollision nur „verdrängt“, abgesehen jedoch von dieser „Außerachtlassung“ die nationale Vorschrift weiter fortbesteht, und dem „Geltungsvorrang“, nach dem das Gemeinschaftsrecht entgegenstehendes nationales Recht in absoluter Weise nichtig macht, Rudolf Streinz, *Europarecht*, 6. Auflage, Heidelberg 2003, S. 79, Rz. 200.

schaft als Kennzeichen der Überstaatlichkeit – der sogenannten „Supranationalität“ - der Gemeinschaft(en)⁹⁵ bezieht sich der Vorrang des Gemeinschaftsrechts grundsätzlich⁹⁶ auf die gesamte nationale Rechtsordnung und ihre Teilgebiete, und somit auch auf das deutsche Steuerrecht.

2. Die Wirkung des Gemeinschaftsrechts im nationalen (Steuer-)Recht

Gilt der Vorrang der Gemeinschaftsrechtsordnung gegenüber der nationalen (Steuer-)Rechtsordnung als gegeben, so stellt sich auch die Frage nach Umfang und Wirkung.

Die konkrete gemeinschaftsrechtliche Begründung des Vorrangs von Gemeinschaftsrecht im nationalen Rechtsraum ist durch die Rechtsprechung des EuGH und dessen Entwicklung einer „funktionalen Betrachtungsweise“⁹⁷ ermöglicht worden. Soweit die Normen des Gemeinschaftsrechts rechtlich vollständig und inhaltlich abschließend in dem Sinne sind, dass sie keiner weiteren Ausführungsmaßnahmen zum Zwecke ihrer Anwendbarkeit bedürfen und den Mitgliedstaaten keinen Ermessensspielraum lassen bzw. für sie eine Handlungs- oder eine Unterlassungspflicht begründen, sind sie für ihre denkbaren Adressaten *unmittelbar* wirksam⁹⁸. Von diesem unmittelbaren „Durchgriff“⁹⁹ sind nicht nur Mitgliedstaaten betroffen. Denn die unmittelbare Anwendbarkeit der Gemeinschaftsnormen erstreckt sich insbesondere auf das Verhältnis der Mitgliedstaaten untereinander und zur Gemeinschaft, auf das Verhältnis

⁹⁵ Reimer Voß, Europäisches und nationales Steuerrecht, StuW 1993, S. 155; Rudolf Streinz, Europarecht, 6. Auflage, Heidelberg 2003, S. 53, Rz. 120.

⁹⁶ Zu den Ausnahmen im Wesensbereich des Bundesverfassungsrechts, siehe BVerfG v. 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, RIW 2009, S. 357; siehe auch Pressemitteilung 72/2009, EWS 2009, S. 319.

⁹⁷ Thomas Oppermann, Europarecht, 4. Auflage München 2009, § 11 Rz. 1ff., § 12, Rz. 1ff.

⁹⁸ EuGH v. 5.2.1963, „Van Gend & Loos“, Rechtssache 26/62, Slg. 1963, S. 1 ff.

⁹⁹ Thomas Oppermann, Europarecht, 4. Auflage, München 2009, § 13 Rz. 1 ff.

zwischen diesen und ihren Bürgern sowie auf das Verhältnis zwischen den Gemeinschaftsbürgern untereinander¹⁰⁰.

Infolge dessen liegt der wichtigste und praktischste Aspekt des Vorrangs von Gemeinschaftsrecht darin, dass der Gemeinschaftsbürger sich sowohl vor den nationalen als auch vor den europäischen Behörden und Gerichten *direkt* auf diese Normen berufen kann. Diese Normen begründen mit anderen Worten subjektiv-öffentliche Rechte und Pflichten¹⁰¹.

3. Die Bedeutung der EG-Vertragsziele

Neben den Merkmalen des Vorrangs und der unmittelbaren Anwendung des Gemeinschaftsrechts bilden die im EGV für die Gemeinschaft aufgestellten Zielsetzungen weitere elementare Aspekte ihrer *Dynamik*¹⁰².

Der Rahmen dieser Zielsetzungen wird zunächst in Artikel 2 EGV umrissen. Im darauffolgenden Artikel, der sich ausdrücklich auf Artikel 2 EGV bezieht, wird dieser näher präzisiert. Dabei wird - wohl nicht zum ersten Mal – aufgefallen sein, dass der Begriff „Zielsetzungen“ bzw. „Vertragsziele“ weder im Artikel 2 EGV noch in Artikel 3 EGV verwendet wird¹⁰³. Ist im ersten von der Aufgabe der EG die Rede¹⁰⁴, wodurch ihm die Funktion einer „Aufgabenbeschreibung“ zukommt, so beschreibt der Folgeartikel¹⁰⁵ die Tätigkeiten der Gemeinschaft im Einzelnen und dient

¹⁰⁰ Christian Waldhoff/Matthias Ruffert, in: Christian Callies/Matthias Ruffert, EUV/EGV-Kommentar, München 2007, Artikel 249 Rz. 31 ff.

¹⁰¹ EuGH v. 9.3.1978, „*Simmenthal*“, Rechtssache 106/77, Slg. 1978, S. 629 ff.

¹⁰² Unter diesem Begriff ist der „prozeßhafte, in fortschreitender stärkender Entwicklung stehende Wesenszug der Gemeinschaft (-sgewalt)“ zu verstehen, *Thomas Oppermann*, Europarecht, 4. Auflage, München 2009, § 12 Rz. 9 ff.

¹⁰³ Wohl aber in den Artikeln 10 Abs. 2 und 308 EGV, in denen von der Verwirklichung der „Vertragsziele“ die Rede ist.

¹⁰⁴ Artikel 2 EGV beginnt mit folgendem Satz: „Aufgabe der Gemeinschaft ist es,“. Unter anderem strebt Artikel 2 EGV „durch die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes sowie durch die Durchführung der in den Artikeln 3 und 4 genannten gemeinsamen Politiken oder Maßnahmen in der ganzen Gemeinschaft eine harmonische, ausgewogene und nachhaltige Entwicklung des Wirtschaftslebens, einen hohen Grad von Wettbewerbsfähigkeit und Konvergenz der Wirtschaftsleistungen und den wirtschaftlichen Zusammenhalt zwischen den Mitgliedstaaten“ an.

¹⁰⁵ Artikel 3 EGV beginnt mit „Die Tätigkeit der Gemeinschaft im Sinne des Artikels 2 umfasst ...“. Dazu zählt unter anderem die Errichtung eines Binnenmarktes, der durch

folglich als Erläuterungs- und Ausführungsvorschrift des Artikels 2 EGV¹⁰⁶. In der Literatur und in der EuGH-Rechtsprechung wird allerdings zwischen den beiden Begriffsgruppen - „Zielsetzungen“ bzw. „Vertragszielen“ auf der einen Seite, „Aufgaben“ auf der anderen Seite - vor dem Hintergrund des kontinuierlichen Entwicklungsprozesses, welcher das europäische Werden kennzeichnet und in dessen Rahmen sich die Europäische Gemeinschaft mit den stetig wandelnden gesellschaftlichen Verhältnissen und den daraus resultierenden neuen Problemen konfrontiert sieht, *nicht* differenziert, so dass sie ohne Bedenken gleichgesetzt werden dürfen¹⁰⁷.

Für den europäischen Entwicklungsprozess sind die festgesetzten Vertragsziele von zentraler Bedeutung: sie bilden das Wesen der vertragsprägenden allgemeinen Grundsätze¹⁰⁸. Insbesondere in Kollisionsfällen zwischen dem Gemeinschaftsrecht und den nationalen Vorschriften erweisen sich die Zweckbestimmungen des EGV wegen ihrer rechtsverbindlich steuernden Wirkung als Bausteine oder Prinzipien für die Rechtsfortbildung auf europäischer Ebene¹⁰⁹. So wird das gesamte Integrationsprogramm der EG von den Zielbestimmungen der Artikel 2 und 3 EGV dominiert; daran lehnt sich die Ermittlung von Sinngehalt und Regelungsreichweite der Vorschriften des primären und sekundären

die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist. Die Aufzählung der Tätigkeitsfelder der Gemeinschaft ist nicht abschließend, *Manfred Zuleeg*, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Auflage, Baden-Baden 1997, Bd.1, Artikel 3 Rn. 1.

¹⁰⁶ Der Begriff „Prinzipien“ taucht in keinem der beiden Artikel auf.

¹⁰⁷ *Christian Callies*, in: Christian Callies/Matthias Ruffert, EUV/EGV-Kommentar, 3. Auflage, München 2007, Artikel 2 EGV, Rn.1; *Armin von Bogdandy*, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union – Kommentar (Stand: Januar 2000), Art. 2 EGV, Rn. 2 ff.; *Hans Peter Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, Tübingen 1972, S. 556; EuGH v. 29.9.1987 „*Giménez Zaera/Instituto Nacional de la Seguridad Social*“, Rechtssache 126/86, Slg. 1987, S. 3712, 3715.

¹⁰⁸ EuGH v. 4.4.1974, „*Kommission/Frankreich*“, Rechtssache 167/73, Slg. 1974, S. 359, Tz. 17-23.

¹⁰⁹ *Christian Callies*, in: Christian Callies/Matthias Ruffert, EUV/EGV-Kommentar, 3. Auflage, München 2007, Artikel 2 EGV, Rn. 11; *Manfred Zuleeg*, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Auflage, Baden-Baden 1997, Artikel 2 EGV, Rn. 3.

Gemeinschaftsrechts an, welches die Gesamtheit der Gemeinschafts- und Nationalorgane rechtlich bindet.

Aus dieser Tatsache lässt sich eine weitere, für den Verlauf der Untersuchung wichtige Folge schließen: Bei der rechtlichen Beurteilung von Konfliktfällen zwischen Gemeinschafts- und nationalem (Steuer-)Recht, in denen sich eine Abwägung der den zwei Rechtsordnungen zugrundeliegenden Prinzipien bzw. der von ihnen zu verwirklichenden Ziele als notwendig erweist, ist den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen und Zielen der Vorrang anzuerkennen.

4. Die Konkretisierung der Vertragsziele durch Binnenmarkterrichtung und EG-Grundfreiheiten

Im Mittelpunkt der Aufgaben der Gemeinschaft steht die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes¹¹⁰. Eine Definition des Begriffes „Gemeinsamer Markt“ ist im Vertrag selbst nicht zu finden. Das mindert aber nicht seine Bedeutung. Laut Artikel 2 EGV kommt ihm eine *dienende* Funktion zu. Neben den Vertragszielen der Wirtschafts- und Währungsunion wird der Gemeinsame Markt als Mittel¹¹¹ für die Verwirklichung der Aufgaben und Ziele der Gemeinschaft aufgeführt, zu denen nach Artikel 3 Absatz 1 Buchst. c EGV auch der „Binnenmarkt“ zählt¹¹². In dieser Vorschrift wird der Binnenmarkt als Mittel zur Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet. Der Binnenmarkt wird ferner in Artikel 14 EGV beschrieben und durch die oben erwähnten „Verwirklichungsmodalitäten“ (Grundfreiheiten¹¹³) konkretisiert. Dort wird er als Raum ohne

¹¹⁰ Vgl. EuGH v.5.2.193, „*Van Gend & Loos*“, Rechtssache 26/62, Slg. 1963, S. 3, wo der Gemeinsame Markt als „wesentlicher Gegenstand des Vertrages bezeichnet wird.

¹¹¹ Zur Bezeichnung des Gemeinsamen Marktes als Mittel und zugleich auch als Ziel, siehe *Rudolf Streinz*, in: Streinz, EUV/EGV, München 2003, Artikel 2 EGV, Rn. 30.

¹¹² Zur begrifflichen Trennung zwischen dem „Gemeinsamen Markt“ und dem „Binnenmarkt“, siehe *Walter Frenz*, Handbuch Europa-Recht, Berlin/Heidelberg/New York 2004, S.16 Rz. 35, 36; *Stefan Leible*, in: Streinz, EUV/EGV, München 2003, Artikel 14 Rn. 10 ff.

¹¹³ Zum wesentlichen Wortlaut der vom EuGH angewendeten Grundfreiheiten siehe Teil 3, C, I.

Binnengrenzen umschrieben, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen des Vertrags gewährleistet wird.

Folgt man den Formulierungen der Vertragsbestimmungen, so lässt sich erkennen, dass die Grundfreiheiten zu den unabdingbaren Voraussetzungen für die Realisierung der Vertragsziele gehören. Die Gewährleistung der Grundfreiheiten bildet das Kernstück des Binnenmarkts, sieht sich doch die Gemeinschaft dem Abbau aller rechtlichen und faktischen Grenzen gewidmet, die der vollen Entfaltung des Güterangebots und der damit angestrebten effizienten Allokation von Ressourcen entgegenstehen¹¹⁴. Dies wird unter Berücksichtigung der die Effizienz der Grundfreiheiten stärkenden Diskriminierungsverbote¹¹⁵, welche im Vertrag enthalten sind, noch deutlicher¹¹⁶. Denn durch diese soll eine Benachteiligung bei Überschreitung der nationalen Grenzen verhindert und damit Marktfreiheit und Marktgleichheit hergestellt werden. Verfolgt werden soll das Ziel der *Verschmelzung der nationalen Märkte zu einem einheitlichen Markt*¹¹⁷, die dann einer grenzüberschreitenden Ausübung der vertraglich verbürgten subjektiven Freiheitsrechte, d.h. der Grundfreiheiten, freien Weg schaffen soll¹¹⁸.

Es liegt auf der Hand, dass die Öffnung jedes mitgliedstaatlichen Marktes zwangsläufig mit der Öffnung bzw. mit der Liberalisierung der entsprechenden nationalen Steuerrechtsordnung verbunden ist, durch

¹¹⁴ Thomas Rödder, Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH, in: FS für Franz Wassermeyer, München 2005, S. 165 ff.

¹¹⁵ Zu den Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote und/oder Beschränkungsverbote, siehe statt anderer Axel Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 103 ff.

¹¹⁶ Ein generelles Diskriminierungsverbot ist in Artikel 12 Abs.1 EGV enthalten, wonach – unbeschadet besonderer Bestimmungen – im Anwendungsbereich des Vertrages jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten ist: der Grundsatz der Nicht-Diskriminierung wird in weiteren speziellen Vertragsvorschriften aufgegriffen und durch die entsprechende EG-Grundfreiheit konkretisiert, etwa in Artikel 31, 39, 43, 49 EGV, Astrid Epiney, in: Christian Callies/Matthias Ruffert, EUV/EGV-Kommentar, 3. Auflage, München 2007, Artikel 12 Rz. 1 ff., 3.

¹¹⁷ EuGH v. 5.5.1982, „Gaston Schul“, Rechtssache 15/81, Slg. 1981, S. 1409, Tz. 33; EuGH v. 25.2.1988, „Drexel“, Rechtssache 199/86, Slg. 1988, S. 1169, 1213, Tz. 24.

¹¹⁸ Stefan Leible, in Streinz, EUV/EGV, München 2003, Artikel 14, Rn. 16.

welche dieser geprägt wird. Somit wird aber auch klar, dass die von einem grenzüberschreitenden Moment begleiteten Wirtschaftsverhältnisse sowie deren steuerliche Gestaltungen nicht mehr nur einem reinen Territorialitätsprinzip, das heisst einem geschlossenen Staatlichkeitsprinzip, Rechnung zu tragen haben, sondern sich an dem an Marktfreiheit orientierten Binnenmarktprinzip und den eben diesen konkretisierenden Freiheiten zu messen haben¹¹⁹.

Für den Untersuchungsgegenstand kommt nach den obigen Feststellungen insoweit Bedeutung zu, als jeder grenzüberschreitende steuerliche Sachverhalt (grundsätzlich) so behandelt werden muss, dass die Verwirklichung des Binnenmarktprinzips und der im konkreten Fall tangierten Grundfreiheit nicht behindert wird¹²⁰. Insbesondere die Beurteilung von Steuersachverhalten, denen ein Mitgliedstaat Missbrauch oder Steuerumgehung unterstellt, muss unter Beachtung des Binnenmarktprinzips vorgenommen werden, da sich diese Beurteilung unmittelbar auf die von der Gemeinschaft angestrebte Wettbewerbsneutralität – und damit auch auf die Wettbewerbsgleichheit - auswirkt¹²¹.

Der Umstand, dass der Bereich der Steuern über keine umfassende einheitliche Gemeinschaftsrechtsordnung verfügt, ändert an der Durchsetzungskraft der Grundfreiheiten als subjektive Rechte wenig. Ihr Vorrang als primäres Recht im Vertrag unterliegt keinem Harmonisierungsvorbehalt gegenüber den mitgliedstaatlichen Steuerrechtssystemen.

5. Der Harmonisierungsstand im Bereich der Steuern

Der Begriff der „Steuerharmonisierung“ ist der Europäischen Gemeinschaft nicht fremd. Darunter ist keine Vereinheitlichung, sondern eine Angleichung bzw. Annäherung des Steuerrechts zu verstehen, die mit den

¹¹⁹ Vgl. *Moris Lehner*, Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, in: FS für Franz Wassermeyer, München 2005, S. 241 ff., 252.

¹²⁰ Vgl. *Norbert Dautzenberg*, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, BB 1992, S. 2400.

¹²¹ Zur Preiswirksamkeit der Steuern als wettbewerbsrelevantem Faktor siehe *Marcus Mick*, Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in: Birk, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, S. 641 ff.

Mitteln des sekundären Gemeinschaftsrechts verwirklicht wird. Dadurch werden die siebenundzwanzig bestehenden Steuerrechtssysteme der Mitgliedstaaten aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit¹²² und/oder zum Zwecke der Gewährleistung der wirtschaftlichen Freiheiten aufeinander abgestimmt und koordiniert¹²³. Die Harmonisierung ist für die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich, damit Ungleichbehandlungen beseitigt oder vermieden werden.

Während sich die Harmonisierung im Bereich der indirekten Steuern, insbesondere der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern, auf die spezielle Rechtsgrundlage des Artikels 93 EGV stützen kann, in dem das Harmonisierungsziel ausdrücklich angeordnet wird und heute bereits ein fortgeschrittenes Niveau erreicht hat, gestaltet sich die Angleichung der direkten Steuern nur sehr schwierig¹²⁴. Grund dafür sind die erhöhten tatbestandlichen Voraussetzungen des Artikels 94 EGV. Letzterer gestattet nur die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Hier stößt der Harmonisierungsprozess zum einen auf die in Artikel 5 EGV festgelegten Grundsätze der Subsidiarität und der Erforderlichkeit¹²⁵. Zum anderen behindern ihn die Eigenarten jeder nationalen Steuerrechtsordnung, in welcher die landesspezifischen Vorstellungen über Steuersouveränität, Schutz des nationalen Steueraufkommens, Steuer- und Umverteilungsgerechtigkeit

¹²² *Dieter Birk*, Finanzhoheit und Steuerwettbewerb in der EU, in: Steuerrecht-Verfassungsrecht-Europarecht, Festschrift für Hans Georg Ruppe, Wien 2007, S. 51, 56 ff.

¹²³ *Hans Georg Fischer*, Europarecht, 3. Auflage, München 2001, S. 237; *Marcus Mick*, Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in: Birk, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, S. 647.

¹²⁴ Siehe *Klaus-Dieter Drüen/Björn Kahler*, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, *StuW* 2005, S. 171; *Otmar Thömmes*, Stand und Entwicklungstendenzen der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern, *Steuerberaterjahrbuch* 1998/1999, S. 173.

¹²⁵ Danach darf die Gemeinschaft in den Bereichen, für die sie nicht von vornherein eine ausschließliche Zuständigkeit besitzt, nur dann tätig werden, wenn und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen auf der mitgliedstaatlichen Ebene nicht ausreichend verwirklicht werden können und von daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf der Gemeinschaftsebene erreicht werden können.

zum Ausdruck kommen¹²⁶. Die von den Mitgliedstaaten gewollte Abgrenzungsfunktion¹²⁷ der nationalen Rechtsordnung auf dem Gebiet der direkten Steuern erhält konkrete Gestalt in Artikel 95 Absatz 2 EGV i.V.m. Artikel 94 EGV, nach denen der Harmonisierungsprozess der Einstimmigkeit aller Mitgliedstaaten bedarf und dadurch erheblich erschwert wird.

Es ist gerade der nicht harmonisierte Bereich der direkten Steuern, der sich für Steuerumgehungen und missbräuchliche Gestaltungen anbietet, da ja der Steuerbürger mit Hilfe einer adäquaten über die nationale Grenze hinausgehenden Rechtsgestaltung das unterschiedliche innergemeinschaftliche Steuergefälle ausnutzen kann. Die Tatsache, dass die nationale Steuerrechtsordnung den Entzug der nationalen Steuermasse durch Missbrauchsvorschriften zu unterbinden versucht und dadurch unter Umständen die Gewährleistung der EG-Grundfreiheiten und die zwischenstaatliche steuerliche Wettbewerbsneutralität in Frage stellt¹²⁸, gibt den Anlaß für die Einschaltung des Europäischen Gerichtshofs durch Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte nach Artikel 234 EGV oder durch Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission nach Artikel 226 EGV.

Dem Gemeinschaftsrecht mangelt es an einer einheitlichen rechtsverbindlichen Missbrauchsvorschrift für den Bereich der direkten und indirekten Steuern¹²⁹. Angesichts dieser Tatsache ist auch die Hürde der bislang bei den Mitgliedstaaten verbleibenden Steuerhoheit und der hier von geschützten Steuerumgehungspolitik der Mitgliedstaaten nur auf

¹²⁶ Diese sollen als Teil der „nationalen Identität“ eines Mitgliedstaates respektiert werden, siehe Artikel 6 III EUV: „Die Union achtet auf die nationale Identität ihrer Mitgliedstaaten“; vgl. *Joachim Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Auflage, Köln 2008, § 2, Rz. 53.

¹²⁷ *Joachim Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Auflage, Köln 2008, § 2, Rz. 33.

¹²⁸ *Sabine Schröer-Schallenberg*, Harmonisierung der sonstigen Verbrauchsteuern, in: *Birk, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Herne/Berlin 1995, S. 712.

¹²⁹ Zu den Missbrauchsartikeln in den EG-Steuerrichtlinien, siehe unten Teil 3, A, I und Teil B, I.

einem Umweg zu überwinden¹³⁰. Dazu eignet sich für den EuGH das mit dem Anwendungsvorrang¹³¹ ausgestattete primäre Gemeinschaftsrecht. Der EuGH benutzt es, um die Steuerumgehungsproblematik zu lösen, insbesondere durch dessen Auslegung sowie durch den Rückgriff auf die EG-Grundfreiheiten¹³² und die allgemeine Rechtsgrundsätze. Da die Auslegung des europäischen Rechts nur einheitlich in seinem gesamten Anwendungsbereich stattfinden kann, bindet die steuerrechtliche Beurteilung eines Einzelfalls durch den EuGH alle Mitgliedstaaten und ihre nationalen Gerichte. Das trägt zur sogenannten „stillen Harmonisierung“ bei¹³³.

III. Zwischenergebnis

Auf der Prinzipienebene dürfen an dieser Stelle gewisse Erkenntnisse als gewonnen erachtet werden.

In der deutschen Steuerrechtsordnung liegt nach den aus dem Rechts- und Sozialstaatsprinzip und aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Grundsätzen der Schwerpunkt in der Durchsetzung und Gewährleistung einer gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen nach deren wirklicher, d.h. tatsächlicher Leistungsfähigkeit. Die gleichmäßige Belastung ist durch die staatliche Umverteilungstechnik geeignet, einen sozialen Ausgleich unter den Bürgern zu erreichen und rechtfertigt die – diesen Prinzipien entsprechende - Missbrauchsstrategie.

Demgegenüber mißt die Europäische Gemeinschaft den den Binnenmarkt konkretisierenden Grundfreiheiten eine zentrale Rolle bei. Geht es der nationalen Steuerrechtsordnung um die Schaffung von Steuer-

¹³⁰ Axel Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 26 ff.

¹³¹ Siehe oben Teil 1, B, II, 1.

¹³² Siehe dazu die Rechtsprechung unten in Teil 3, C, II.

¹³³ Wegen seiner de facto „rechtsangleichender Funktion“ wird der EuGH als „Motor des Integrationsprozesses“ bezeichnet, siehe u.a. Ingolf Pernice, in: Eberhard Grabitz / Meinhard Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, München, Loseblatt, (Stand: Mai 1995), Artikel 164, Rn. 17; Christian Seiler, Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten, StuW 2005, S. 25 ff.; Axel Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 25, 28.

gerechtigkeit und Belastungsgleichheit unter den Bürgern, so dient das Gemeinschaftsrecht - in seiner Funktion als Mittel zur Realisierung der politischen Ziele der Gemeinschaft - der Herstellung von Marktgleichheit und Marktfreiheit im europäischen Raum. Diese Ziele stehen mit der Privatautonomie im Einklang, die das nationale Steuerrecht zwar anerkennt, ohne aber die mit ihr beabsichtigten (günstigen) Steuerrechtsfolgen zu ziehen. Denn es ist notwendig, der Privatautonomie zum Zwecke der Erfassung des nationalen Steueraufkommens und aus Gründen der Steuerumgehungsabwehr Grenzen zu ziehen.

Es zeichnet sich also eine gewisse Unabgestimmtheit, eine Divergenz zwischen den von beiden Rechtsordnungen verfolgten Zielen ab. Trotz der bestehenden Unabgestimmtheit bleibt die Frage offen, ob und in welchem Umfang nationale Begriffe wie Steuergerechtigkeit oder Belastungsgleichheit in der europäischen Rechtsordnung aufgefunden und auch angewendet werden können.

Mangels ausdrücklicher EG-rechtlicher Vorgaben für die Behandlung von Steuerumgehungen und die sie kennzeichnenden missbräuchlichen Gestaltungen liegt die Vermutung nahe, dass die EuGH-Rechtsprechung auf die ständig weiter zu entwickelnde Präzisierung der EG-Grundfreiheiten angewiesen ist¹³⁴. Damit wird der Weg frei für eine *freiheitsrechtliche* Auslegung des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts¹³⁵, deren Auswirkungen aufgrund dessen Anwendungsvorrangs gegenüber den nationalen Vorschriften auch die Beurteilung der steuerlichen Gestaltungen bei grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Vorgängen berührt.

¹³⁴ Wolfgang Schön, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, Köln 1993, S. 49; Hans-Wolfram Daig, Zur Rechtsvergleichung und Methodenlehre im Europäischen Gemeinschaftsrecht, in: FS für Konrad Zweigert, Tübingen 1981, S. 396, 397, Fn. 4.

¹³⁵ Axel Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 176 ff., 824 ff.

Teil 2 - Der Gestaltungsmissbrauch im deutschen Steuerrecht

A. Zur Notwendigkeit einer allgemeinen Missbrauchsverhinderungsregelung

Es ist bereits ausgeführt worden, dass es ein starkes Anliegen jedes Staates ist, die Umgehung der nationalen Steuervorschriften zu verhindern, um die daraus resultierende „Steuerflucht“¹³⁶ effektiv bekämpfen und das eigene Steuersubstrat verteidigen zu können. Demgegenüber liegt es im Interesse jedes Steuersubjekts, die eigenen Belastungen gegenüber dem Staat zu mindern und Steuern zu sparen. Da Steuerminimierung grundsätzlich weder verboten noch strafbar ist¹³⁷, bestrebt jeder Steuerpflichtige, seine auf der Grundlage der staatsbürgerlichen Solidarität¹³⁸ beruhenden finanziellen Beiträge für die Finanzierung des Staates so weit wie möglich zu vermeiden, indem er sich auf eine Weise einrichtet, dass der Steueranspruch überhaupt nicht oder in einem geringeren Umfang entsteht. Dieses Bestreben, das von der Steuerverwaltung als ein zu Gunsten des Steuerpflichtigen geltendes Steuerminimierungsprinzip aufgefasst und in der Rechtspraxis in vollem Maße anerkannt wird, schlägt sich auch in der Judikatur nieder¹³⁹. Sowohl der Bundesfinanzhof als auch das Bundesverfassungsgericht exemplifizieren

¹³⁶ Zur Beseitigung eventueller Missverständnisse soll an dieser Stelle klargestellt werden, dass der Begriff „Steuerflucht“ trotz seiner nationalen und weltweit registrierten Gebräuchlichkeit *kein Rechtsbegriff* ist. Damit ist schlicht der Steueraufkommensverlust gemeint. Steuerflucht liegt vor, wenn Einkommens- oder Vermögenswerte durch entsprechende, vom Steuerpflichtigen initiierte Gestaltungen so verlagert werden, dass sie dem Besteuerungszugriff des Staates entzogen werden. Dabei kann es sich je nach besonderem Sachverhalt um bloße *Steuervermeidung* oder um *Steuerumgehung* - oder sogar um *Steuerhinterziehung* - handeln, dazu *Jörg Manfred Mössner*, Die internationale Steuerflucht, in: Staatsfinanzierung im Wandel (Hrsg.), Berlin 1983, S. 817 ff., 820, 821; *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993, S. 1324.

¹³⁷ Vgl. BFH v. 1.2.1983 VIII R 30/80, BFHE 138, 4 (8).

¹³⁸ Vgl. *Wolfgang Schön*, Steuerstaat und Freizügigkeit, in: Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, Tübingen 2005, S. 41 ff., 42.

¹³⁹ So etwa BFH v. 18.10.1990 IV R 36/90, BFHE 162, 321 (323, 324); BFH v. 13.7.1989 V R 8/86, BFHE 158, 166; BFH v. 29.10.1982, GrS 1/81, BFHE 137, 433 (434).

das Steuerminimierungsprinzip in ständiger Rechtsprechung und bestätigen konsequenterweise seinen Gehalt. Danach soll in der grundsätzlichen Freiheit jedes Einzelnen stehen, die Sachverhalte in einer Art und Weise zu gestalten, dass seine Steuerpflicht ganz oder teilweise *vermieden* wird“¹⁴⁰.

Wenn auch die Steuerminimierung bzw. *-vermeidung* infolge ihrer grundsätzlichen Legitimität ohne nachteilige rechtliche Konsequenzen von den Steuersubjekten praktiziert werden darf, so soll doch die *Steuer-gestaltungsfreiheit* des Einzelnen nicht so weit reichen, dass die gesetzlich normierte Steuerpflicht durch Kombinationen oder Manipulationen¹⁴¹ zivilrechtlicher Gestaltungen umgangen werden könnte¹⁴². Gäbe es nämlich keine klaren Grenzen für die freie Gestaltung der privaten Steuersachverhalte, würde die Duldung einer auf missbräuchlichen Umwegen erlangten Steuervermeidung zu Lasten der nicht missbräuchlich handelnden Steuerpflichtigen gehen und gegen die fundamentalen Grundsätze der nationalen Steuerrechtsordnung, vorwiegend gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Steuergerechtigkeit, verstoßen¹⁴³.

Es kann von daher wenig verwundern, dass die Steuerrechtsordnungen es darauf anlegen, Umgehungssachverhalte in ihren verschiedenen Formen gesetzlich zu erfassen. Die angewendeten Gesetzgebungsmethoden variieren in den nationalen Steuerrechtsordnungen, vor allem wegen der Unterschiede, die zwischen den europäischen Rechtstraditionen zu verzeichnen sind¹⁴⁴. Einigen Mitgliedstaaten sind allgemeine

¹⁴⁰ BFH v. 18.7.2001 I R 48/97, BFHE 196, 128 (130); BFH v. 19.10.1999 IX R 39/99, BFHE 190, 173 (175); BFH v. 9.7.1998 V R 68/96, BFHE 186, 161 (165, 166); BFH v. 18.12.1996 XI R 12/96, BFHE 182, 395 (401, 402); BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 (249, 250).

¹⁴¹ Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993, S. 1325.

¹⁴² Klaus-Dieter Drüen, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar, (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 3, 4.

¹⁴³ Gerd Rose, Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, FR 2003, S. 1274.

¹⁴⁴ Zum unterschiedlichen Rechtsdenken in Europa als Folge der Abkehr von der einst von allen Rechtsanwendern geteilten römisch-rechtlichen Tradition, auch in Bezug auf den steuerlichen Missbrauch, siehe Peter Fischer, Überlegungen zum *fraus-legis-*

oder spezifische Missbrauchsverhinderungsnormen unbekannt. Hier können Missbrauchskonstellationen nur über die Deutung der vorliegenden Sachverhalte bekämpft und den Steuerumgehungsfällen ausschließlich Rechtsprechungsgrundsätze oder allgemeine Rechtsprinzipien entgegengehalten werden¹⁴⁵. In anderen Mitgliedstaaten hat sich wiederum der nationale Gesetzgeber für eine Kombination von besonderen Missbrauchsvorschriften entschlossen. Die meisten europäischen Steuerrechtsordnungen gehen jedoch von der Erforderlichkeit einer „Generalklausel“ zur Bekämpfung steuerlicher Missbräuche aus¹⁴⁶.

Auch der deutsche Gesetzgeber hielt und hält immer noch an der Notwendigkeit einer allgemeinen Missbrauchsverhinderungsvorschrift fest¹⁴⁷. Gleichwohl zeigt er aber in den letzten Jahren immer öfter seine Bereitschaft, Sonder- oder Spezialregelungen einzuführen, um die bereits in der Praxis bewiesene – und vom Gesetzgeber nicht selten zu spät erkannte – Missbrauchsgeeignetheit bestimmter Gestaltungen einzuschränken.

Mit dem Jahressteuergesetz 2008¹⁴⁸ ist die allgemeine Missbrauchsverhütungsnorm in § 42 AO a.F. geändert worden. Als hauptsächliche Gründe für diese gesetzgeberische Initiative werden die weitgehende Unzufriedenheit der Finanzverwaltung mit der angeblichen Ineffizienz der älteren Missbrauchsnorm sowie die von einem Teil der Judikatur zu restriktive Auslegung dieser Norm angegeben¹⁴⁹. Mit der Reform soll neben

Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 621 ff., 622.

¹⁴⁵ *Wolfgang Schön*, Der Rechtsmissbrauch im Europäischen Gesellschaftsrecht, in: FS für Herbert Wiedemann, München 2002, S. 1271 ff., 1281, 1282.

¹⁴⁶ Zum Beispiel: Österreich (§ 22 BAO), Frankreich (Loi 64 „livre des procédures fiscales“), Spanien (Artikel 15 Ley General Tributaria), Belgien (Artikel 344 Abs.1 Code Fiscal); eine rechtsvergleichende Perspektive bietet *Christian Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, Hamburg 2006, S. 1-180, 188 ff.

¹⁴⁷ Im deutschen Steuerrecht besteht kein ungeschriebenes Umgehungsverbot, vgl. RFH v. 16.7.1919, II A 142/19, RFHE 1, 126. So auch *Tobias Geerling* und *Marc Gorbauch*, Keine Angst vor § 42 AO-E, DStR 2007, 1703 ff. Anderer Meinung wohl *Frank Roser* (Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“, FR 2005, 178 ff.), der die aktuelle Erforderlichkeit der allgemeinen Missbrauchsverhütungsnorm überhaupt in Frage stellt.

¹⁴⁸ BGBl I 2007, 3150.

¹⁴⁹ Vgl. *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO- Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 1.

der Schaffung einer effizienteren Missbrauchsvorschrift zugleich den systemtragenden Prinzipien des Steuerrechtssystems dadurch Rechnung getragen, dass Steuergerechtigkeit und Rechtssicherheit bei der Besteuerung hergestellt werden¹⁵⁰.

Angesichts der Aktualität der Vorschrift ist es geboten, im Folgenden diese parallel mit der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung und soweit erforderlich im Vergleich zu den ihr vorausgegangenem Regierungsentwürfen darzustellen. Die zitierte Rechtsprechung bezieht sich allerdings weiterhin auf die bis dahin geltende Fassung des § 42 AO a.F. Die höchstgerichtliche Judikatur hatte bis heute noch keine Gelegenheit, sich mit den Auslegungs- und Anwendungsproblemen der neuen Vorschrift auseinanderzusetzen.

B. Der Inhalt der allgemeinen Missbrauchsverhinderungsvorschrift in § 42 AO

I. Wortlaut und Bedeutung der Regelungen

§ 42 AO 1977¹⁵¹ galt zunächst in folgender Fassung:

„Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht“.

Durch das Steueränderungsgesetz 2001¹⁵² wurde folgender Absatz 2 hinzugefügt:

„Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist“.

Die im Jahressteuergesetz 2008 geschaffene Regelung lautet:

¹⁵⁰ BT-Drucks. 16/6290, S. 115, abgedruckt bei *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 10.

¹⁵¹ Zum Wortlaut der ersten Vorläufervorschrift § 5 RAO 1919, siehe oben Teil 1, A, I.

¹⁵² BGBl. I 2001, 3794.

„1. Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

2. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

Sowohl der Formulierung der alten als auch der neuen Fassung lässt sich damit im Vorfeld auf unzweifelhafte Weise die Erkenntnis entnehmen, dass ihr Anwendungsbereich sehr weit ist und sich auf sämtliche Steuerrechtsgebiete, d.h. auf das gesamte Steuerrecht, erstreckt. Erfasst werden sollen nach dem gesetzgeberischen Willen auch alle Steuersubjekte, d.h. natürliche und juristische Personen, unabhängig davon, ob sie der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht unterliegen¹⁵³.

Methodologisch betrachtet stellt § 42 AO den funktionalen Bezug zu der - aus dem rechtsstaatlich normierten Prinzip *nullum tributum sine legem* abgeleiteten - Aussage des § 38 AO her, wonach der Steueranspruch erst dann entstehen kann, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft¹⁵⁴. Dem § 42 AO geht es im Kern um die

¹⁵³ Die Generalmissbrauchsvorschrift kann aus diesem Grund sowohl auf europäische - *Wolfgang Schön*, Gestaltungsmisbrauch im europäischen Steuerrecht, IStR-Beihefter 2/1996, S. 2 ff.; BFH v. 29.10.1997 I R 35/96, BFHE 184, 476, 479 - als auch auf internationale Sachverhalte - *Harald Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln 1998, Rz. 16. 118 ff.; BFH v. 20.3.2002 I R 32/98, BFHE 198, 288 - Anwendung finden.

¹⁵⁴ „§ 42 AO sei eine „normative Ergänzung des § 38 AO“. Die Anwendung der Vorschrift setze die Ermittlung des steuergesetzlichen Belastungs- bzw. Entlastungstatbestandes durch Auslegung des Steuergesetzes sowie die Feststellung des verwirklichten Tatbestandes voraus. Die Bestimmung greife ein, wenn ein Sachverhalt den vom Gesetzgeber beschriebenen Tatbestand erfülle, obgleich dies im

Verwirklichung eines Steuertatbestands (eines Einzelsteuergesetzes) durch die Neutralisierung der Folgen eines auf die Umgehung eben dieses Tatbestands ausgerichteten konkreten Sachverhalts. Diese Neutralisierung stellt das Abgrenzungsmerkmal zur legitimen Steuervermeidung und zulässigen Steuerplanung dar. Denn der Umgehungssachverhalt bewegt sich in einem besonderen „Topos“ (Bereich). Während bei der legitimen Steuervermeidung die Bemühungen des Steuerpflichtigen auf die zulässige *Verwirklichungsvermeidung* eines exakt festgelegten Steuertatbestandes zielen, setzt die Steuerumgehung durch missbräuchliche Rechtsgestaltungen grundsätzlich eine „irgendwie unvollkommene Gesetzesformulierung, eine Gesetzeslücke, eine Diskrepanz zwischen Gesetzeszweck und Gesetzeswortlaut voraus“¹⁵⁵. Anders als die Steuervermeidung bezieht sich somit die Steuerumgehung auf ein unvollkommenes Einzelsteuergesetz *selbst*¹⁵⁶. Den beiden Verhaltensweisen ist zwar gemeinsam,

Wortlaut der steuergesetzlichen Normen nur unvollkommen zum Ausdruck komme. Der verwirklichte Sachverhalt entspreche zwar nicht dem vom Gesetzgeber im Wortlaut beschriebenen Tatbestand, er führe aber denselben wirtschaftlichen Erfolg - ... – herbei, der den steuergesetzlichen, durch systematische und teleologische Auslegung ermittelten „eigentlichen, die Besteuerung rechtfertigenden Belastungsgrund“ darstelle. ...“, *Peter Fischer*, Überlegungen zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 621 ff., 628; *Georg Crezelius*, Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO, DB 2007, S. 1428 ff.; *Hans-Jürgen Pezzer*, Neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung zu § 42 AO, StbJb 2000/2001, S. 61 ff., 67.

¹⁵⁵ Vgl. *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993, S. 1329: „Die Umgehung beginnt erst im Lückenbereich“; ähnlich *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 44.

¹⁵⁶ Die Methodik von § 42 AO ist im Schrifttum bis heute besonders problematisch und strittig und wird voraussichtlich auch so bleiben. Nach der sog. „*Innentheorie*“ sollen die in jedem Einzelsteuergesetz potentiell bestehenden Lücken zwischen der Wortsinnauslegung und dem Gesetzeszweck auf dem Wege einer – in diesem Fall generell für zulässig gehaltenen - steuerbelastenden Analogie geschlossen werden, indem der in Betracht kommende steuergesetzliche Tatbestand „verlängert“ wird. Dadurch schafft es das Einzelsteuergesetz, seinen Geltungsanspruch „aus eigener Kraft“ zu wahren. Das hat für den § 42 AO zur Folge, dass er nur deklaratorischen Charakter hat; vgl. *Wolfgang Gassner*, Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 183, 186 ff.; *Suzanne Sieker*, Umgehungsgeschäfte, Tübingen 2001, S. 214; *Peter Fischer*, Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, S. 644, 650; ders. in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), §42 AO, Rz. 71 ff.; ders.: Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“, Zehn Thesen zum Meinungsstreit zwischen „Außen- und Innentheorie“, FR 2001, 1214; *Wolfgang Rainer Walz*, Steuergerechtigkeit und

dass sie am Gesetzeswortlaut vorbeigehen; bei der Steuervermeidung steht jedoch der Gesetzestext im Vordergrund, bei der Steuerumgehung dagegen der sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen orientierte Zweck der Steuernorm¹⁵⁷.

Dieser Unterschied erklärt zwar die Bezeichnung der Steuerumgehung als qualifizierte Steuervermeidung¹⁵⁸, besagt aber noch wenig darüber, warum nicht jede auf Steuerminimierung ausgerichtete Rechtsgestaltung als missbräuchlich qualifiziert werden kann.

Dies ergibt sich aus den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des § 42 AO.

II. Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale

Die auffälligste Besonderheit des § 42 Absatz 1 AO a. F. lag darin, dass er weder eine Definition noch auch nur eine vage Umschreibung des Kernbegriffs „Missbrauch“ lieferte¹⁵⁹. Aus diesem Grund wurde im Fach-

Rechtsanwendung, Heidelberg 1980, S. 224 ff. Demgegenüber ist nach der überwiegend von der BFH-Rechtsprechung und der Finanzverwaltung vertretenen sog. „*Aussentheorie*“ eine Analogiefähigkeit des Steuerrechts grundsätzlich verboten. Hier wird auf die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung abgestellt. Die Würdigung der unter Gestaltungsmissbrauch stehenden Sachverhalte und ihrer steuerlichen Konsequenzen für den tatsächlich realisierten wirtschaftlichen Vorgang darf nur unter den in § 42 AO aufgestellten Kriterien vorgenommen werden; damit besitzt die Generalvorschrift einen genuinen konstitutiven Charakter, vgl. BFH v. 20.3.2002 I R 38/00, BFHE 198, 514 (517, 518); BFH v. 19.2.2002 IX R 32/98, BFHE 198, 288, (290); BFHE v. 7.3.2001 X R 192/96, BFHE 196, 414, (418, 419); BFH v. 23.8.2000 I R 4/97, BFHE 192, 532 (533); *Uwe Clausen*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, 1589, 1595; *Gerd Rose*, Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, FR 2003, S. 1274 ff.; *Heinrich Wilhelm Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, Allgemeiner Teil, München 1991, § 6, S. 143 ff.; zur Unterscheidung zwischen Innen- und Aussentheorie, siehe *Bernd Heuermann*, Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene – Zugleich einige methodenkritische Bemerkungen über den Sinn der Unterscheidung von Innen- und Außentheorie, StuW 2004, S. 124 ff., 125.

¹⁵⁷ „Die Umgehung des Steuergesetzes setzt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraus, der zwar nicht am Gesetzeszweck, wohl aber am Gesetzeswortlaut vorbeizieht“, *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993, S. 1324, 1325.

¹⁵⁸ *Klaus-Dieter Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO-/FGO-Kommentar, (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 4.

¹⁵⁹ „Die Tatbestandsseite (des § 42 AO) ist geradezu ein *Paradebeispiel* für einen *extrem unbestimmten Rechtsbegriff*“ (Hervorhebungen nicht im Original), *Horst-Dieter Höppner*, Deutsche steuerliche Missbrauchsvorschriften, in: *Steuerrecht und Europäische Intergration*, FS für Albert J. Rädler, München 1999, S. 305, 310; *Dietmar Gosch*, § 42 AO – Anwendungsbereich und Regelungsreichweite, Harzburger

schrifttum teilweise zu Recht behauptet, § 42 AO Absatz 1 besitze einen nicht subsumtionsfähigen Regelungsinhalt¹⁶⁰ bzw. die Normfunktion sei auf einen „vergeblichen Appel an die Moral des Steuerpflichtigen“ reduziert¹⁶¹.

Derartige Thesen wurden jedoch im Fachschrifttum größtenteils als übertrieben und verfehlt abgelehnt. Denn im Tatbestand der älteren Missbrauchsvorschrift waren eigenständige Tatbestandsmerkmale enthalten, wie „rechtliche Gestaltung“, „Unangemessenheit“ und „Umgehung des Steuergesetzes“, deren Würdigung unter einer „wirtschaftlichen Betrachtung des vorliegenden Sachverhalts“ („... so entsteht der Steueranspruch so, wie bei einer... den *wirtschaftlichen* Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung...“)¹⁶² stattzufinden hatte. Dass die Tatbestandsmerkmale in der Regelung selbst tatsächlich *nicht* näher konkretisiert waren, wurde aus verfassungsrechtlicher Sicht auch nicht für bedenklich gehalten. Denn der Inhalt dieser Tatbestandsmerkmale war im konkreten Fall durch die Rechtsprechung auszufüllen, die die hinreichende Präzisierung im Wege der Auslegung vorzunehmen hatte¹⁶³.

Steuerprotokoll 1999, Köln 2000, S. 225, 227; *Ludwig Schmidt*, Die Missbrauchsrechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, Bonn 1993, S.337, 338. *Peter Fischer* spricht auch nach der Änderung des § 42 AO von „mehreren tatbestandlichen Unbekannten“, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 Rz. 62.

¹⁶⁰ *Gerhard Laule*, Grenzen internationaler Steuergestaltung im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, IStR 2003, 217 ff., 222; *Dietmar Gosch*, § 42A – Anwendungsbereich und Regelungsreichweite, Harzburger Steuer-Protokolle 1999, Köln 2000, S. 225 ff.

¹⁶¹ *Uwe Clausen*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, S. 1590.

¹⁶² Hervorhebungen nicht im Original.

¹⁶³ *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 17; BVerfGE 87, 234 (263); 78, 214 (226); 13, 153 (161); *Hans-Peter Schmieszek*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO-Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 2. Besonders kritisch hingegen, *Gerd Rose*, Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, FR 2003, 1274, 1275, der in der Konkretisierung der unbestimmten Tatbestandsmerkmale durch die Rechtsprechung eine Verletzung der Gewaltenteilung sah und folglich ein „Vordringen des Richterrechts“ und einen „Rückzug des Gesetzesrechts“ monierte.

Als Ausgangslage für diese Präzisierung diene die vom BFH entwickelte Missbrauchsgrundformel¹⁶⁴, wonach von einem Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten dann auszugehen sei, wenn in der gewählten rechtlichen Gestaltung folgende Umstände kumulativ¹⁶⁵ auftreten:

- a) die Gestaltung dient der Steuerminderung,
- b) sie ist unangemessen zur Erreichung des erstrebten Ziels, und
- c) sie ist nicht durch wirtschaftliche oder sonstige beachtliche außersteuerliche Gründe zu rechtfertigen¹⁶⁶.

Über diese objektiven Tatbestandsmerkmale hinaus wurde sowohl vom überwiegenden Schrifttum als auch von der Rechtsprechung des BFH zusätzlich das Vorliegen eines subjektiven Elements (Missbrauchsabsicht) gefordert¹⁶⁷.

Mit dem neuen § 42 Absatz 2 AO hat der Begriff des Missbrauchs zum ersten Mal eine gesetzliche Definition bekommen, deren Inhalt augenscheinlich aus der vorgeschilderten, vom BFH entwickelten Formel hergeleitet und auf deren wesentliche Merkmale gestützt worden ist.

1. Der Steuervorteil

Obgleich das Merkmal der Steuerminderung im Wortlaut der ursprünglichen allgemeinen Missbrauchsverhütungsregelung selbst nicht enthalten war, warfen dessen tatbestandliche Hinnahme und Behandlung insoweit keine Probleme auf, als dieses sich logisch erschliessen ließ und die Anwendung dieser Bestimmung mit Sicherheit nicht beeinträchtigen konnte. Ohne eine Steuerminderung, verstanden als Minimierung der sonst zu schuldenden Steuerlast, war nämlich und ist weiterhin eine

¹⁶⁴ Bekannt auch als „Pauschaldefinition“, *Ludwig Schmidt*, Die Missbrauchsrechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, Bonn 1993, S.337, 338.

¹⁶⁵ BFH v. 27.7.1999 VIII R 36/98, BFHE 189, 408 (411).

¹⁶⁶ Ständige Rspr. vom BFH, vgl. BFH v. 14.07.2004 I R 9/03, BFHE 207, 142 (143); BFH v. 18.3.2004 III R 25/02, BFHE 205, 470 (480); BFH v. 10.12.2003 IX R 12/01, BFHE 205, 62 (64); BFH v. 17.10.2003 IX R 56/03, BFHE 205, 70 (72); BFH v. 14.1.2003 IX R 5/00, BFHE 201, 246 (248); *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 44.

¹⁶⁷ Siehe unten Teil 2, B, II, 3.

Steuerumgehung so gut wie nicht vorstellbar. Deswegen konnte früher auf das Fehlen dieses Merkmals im Normtatbestand selbst durchaus verzichtet werden.

Der Gesetzgeber hat trotzdem das Merkmal „Steuervorteil“ in die neue Definition des § 42 Absatz 2 AO aufgenommen. Aus rein begrifflicher Sicht dürfte die Handhabung des neuen Merkmals insoweit genauso unproblematisch bleiben¹⁶⁸. Denn ein Steuervorteil stellt die semantische Umkehrung einer Steuererminderung dar und ist faktisch als ihr synonymes Pendant aufzufassen. In den meisten Situationen wird es sich bei Vorliegen eines (ungerechtfertigten) Steuervorteils um eine (missbräuchliche) Tatbestands*umgehung* handeln, d.h. um eine mit Hilfe einer unangemessenen Rechtsgestaltung realisierte Vermeidung der steuerlich belastenden Rechtsfolgen¹⁶⁹. Es gibt aber auch Fälle einer missbräuchlichen Tatbestands*erschleichung*, in denen der Steuerpflichtige die Verwirklichung eines steuerlich begünstigenden Tatbestands bezweckt¹⁷⁰. In diesen Fällen würde eine „angemessene“ Rechtsform entweder zu keiner Steuerbefreiung oder zu einer niedrigeren Steuererstattung oder -vergütung führen¹⁷¹.

¹⁶⁸ Siehe aber BFH v. 2.8.2007 IX B 92/07, BFH/NV 2007, 2279 zur Unbestimmtheit des Begriffs „Steuervorteil“ anlässlich des (damals noch geltenden) § 2b EStG (Abzugsbeschränkung von negativen Einkünften infolge einer Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen).

¹⁶⁹ Der Steuerpflichtige kann die Minderung oder den Wegfall der Steuerpflicht oder auch das Hinauschieben der Entstehung oder der Fälligkeit des Steueranspruchs anstreben, BFH v. 18.12.1991 XI R 40/89, BFHE 166, 550, (552); *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 121; *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 5, 47.

¹⁷⁰ BFH v. 27.7.1999 VIII R 36/98, BFHE 189, 408 (411); BFH v. 16.1.1992 V R 1/91, BFHE 167, 215 (217); BFH v. 28.10.1990 R 109/89 X, BFHE 163, 264 (275).

¹⁷¹ *Harald Schaumburg*, Gestaltungsmissbrauch bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, in: Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, Festschrift, 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V., Herne/Berlin 1999, S. 467, 471. Im Umkehrschluß darf die Anwendung von § 42 AO nicht zu einer höheren Steuerbelastung führen, solange eine angemessene Gestaltung verwendet worden ist, vgl. BFH v. 19.4.1994 VIII R 2/93, BFHE 175, 243 (245, 246).

2. Die Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung

Der Begriff der Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung bildet das Kernelement der Missbrauchsverhütungsnorm in alter wie in neuer Fassung. Vor allem die Präzisierung dieses Merkmals soll nach der Intention des Gesetzgebers dazu beitragen, die Effektivität der neuen Missbrauchsvorschrift zu steigern¹⁷².

Während in der Literatur weitgehend Einigkeit darüber besteht, dass unter den Begriff „rechtliche Gestaltungen“ vorwiegend Rechtsformen¹⁷³ des Zivilrechts¹⁷⁴ fallen, d.h. Rechtsgeschäfte oder rechtsgeschäftsähnliche Handlungen¹⁷⁵, ist die Konkretisierung des ebenfalls abstrakten Tatbestandsmerkmals der Unangemessenheit für Gesetzgebung und Judikatur mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Diese Schwierigkeiten sind nicht zuletzt auf das rechtshistorisch problematische Verhältnis zwischen Privatrecht und Steuerrecht¹⁷⁶ und die heute immer noch häufige Anbindung der Steuergesetze an eine starke, die gesamte Rechtsordnung färbende zivilrechtliche Begrifflichkeit zurückzuführen¹⁷⁷.

¹⁷² BT-Drucks. 16/6290, 16/6739, S. 30.

¹⁷³ Vgl. *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 2, demzufolge auch *tatsächliche Verhaltensweisen*, d.h. Realakte, unter die rechtlichen Gestaltungen fallen, soweit sie zur Erreichung konkreter steuersparender Rechtswirkungen gewählt wurden; siehe auch Rz. 11.

¹⁷⁴ Doch nicht ausschließlich; § 42 AO soll nämlich missbräuchliche Gestaltungen unabhängig von ihrer rechtsspezifischen Zuordnung erfassen, vgl. *Hans-Peter Schmieszek*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO- Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 4; *Klaus-Dieter Drüen*, AO-/FGO- Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 24-28; *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO- Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 36, 37.

¹⁷⁵ Allerdings keine Scheingeschäfte; dann greift nämlich § 41 AO ein. Ein Scheingeschäft ist dadurch gekennzeichnet, dass es nicht ernstlich gemeint ist und einen Tatbestand vorspiegelt, der weder gewollt ist noch tatsächlich besteht. Die Vertragspartner besitzen in diesem Fall keinen ernsthaften Willen; der Willen wird nur zum Schein vorgespiegelt; BFH v. 13.7.1999 VIII R 29/97, BFHE 191, 250, (254); vgl. *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 41 AO, Rz. 23.

¹⁷⁶ Im Schrifttum wird zum Teil die Meinung vertreten, dass das Steuerrecht ein „Annexrecht“ bzw. ein „Folgerecht“ des Zivilrechts ist, dessen Teleologie und Dogmatik auch in steuerlichen Sachverhalten Anwendung finden, statt anderer *Georg Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Herne/Berlin 1983.

¹⁷⁷ Nach der herrschenden und von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Bundesverfassungsgerichts geteilten Meinung werden wirtschaftliche Vorgänge, Zustände und Ergebnisse überwiegend durch das Zivilrecht gestaltet, das seinerseits die für den Rechtsverkehr notwendigen Institutionen liefern kann, an denen sich die

a. Die Bedeutung der „Ungewöhnlichkeit“ für die Unangemessenheit

Unter der Gültigkeit des § 42 Absatz 1 AO a.F. wurde das Tatbestandsmerkmal der Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dahingehend präzisiert, dass zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels vom Steuerpflichtigen (unter anderem auch) ein ungewöhnlicher, ein atypischer Weg gewählt worden war¹⁷⁸. Als Indiz für ein ungewöhnliches Verhalten galt, wenn verständige Parteien angesichts des wirtschaftlichen Sachverhalts und der ökonomischen Zielsetzung letztlich *anders* als in der von ihnen tatsächlich gewählten Weise verfahren wären¹⁷⁹. Diese andere Verfahrensweise wurde – und wird auch heute noch – deswegen für realitätsnah gehalten, weil es eigentlich nur im Interesse jeder wirtschaftlich aktiv werdenden Person liegen kann, sich zwischen mehreren zur Auswahl stehenden Rechtskonstellationen für die relativ einfachste zur Realisierung der entsprechenden Zwecke zu entscheiden, um dadurch (auch) unnötigen

Steuersubjekte beteiligen. Dennoch ist dem Zivilrecht keine teleologische Prävalenz bei der Würdigung zivilrechtlicher vorgegebener Begriffe einzuräumen. Das Steuerrecht entfaltet bei der Auslegung der Steuergesetze und der Beurteilung der steuerlichen Sachverhalte seine *eigene wirtschaftliche Betrachtungsweise*. Die Steuergesetze knüpfen an wirtschaftliche Vorgänge an, wie Einkommen, Vermögen, Bereicherung, Umsatz, Verbrauch, Aufwand. Die einzelnen Tatbestände der Steuergesetze bezeichnen diese wirtschaftlichen Vorgänge häufig aber nicht unmittelbar, sondern gehen von ihnen als Prämisse aus. Darum sind die „Gestaltungen des Rechts“, insb. des Zivilrechts, „Tatbestandsmerkmale der Steuergesetze“. Dabei geht der Steuergesetzgeber davon aus, dass bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen auch bestimmte (zivil-)rechtliche Gestaltungen entsprechen, *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 12. Vgl. die Anmerkung von *Jens Peter Meincke* zu dem BVerfG – Beschluß vom 27.12.1991 2 B 72/90, *StuW* 1992, 186 ff. (189); *Joachim Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 1, Rz. 16 ff., 18, 19; siehe dazu die Kritik von *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 1991), §42 AO, Rz. 19 („...dass der effektivste Beitrag des Gesetzgebers zur Vermeidung von Steuerumgehungen die Vermeidung zivilrechtlicher Terminologie in Steuertatbeständen wäre“).

¹⁷⁸ Vgl. BFH v. 18.3.2004 III R 25/02, BFHE 205, 470 (480), wonach eine rechtliche Gestaltung dann unangemessen ist, „wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel, Steuern zu sparen, nicht erreichbar sein soll“. Das Merkmal der „ungewöhnlichen Gestaltung“ war bereits im Tatbestand des § 5 RAO 1919 enthalten.

¹⁷⁹ BFH v. 27.7.1999 VIII R 36/98, BFHE 189, 408 (411).

Arbeitsaufwand zu vermeiden. Darüber hinaus entspricht eine angemessene Entscheidung gleichzeitig dem Bestreben jeder Rechtsordnung und dem Bemühen des Gesetzgebers, den (Steuer-)Rechtssubjekten möglichst unkomplizierte und handhabbare Rechtsformen für die Realisierung ihrer ökonomischen Ziele zur Verfügung zu stellen¹⁸⁰. Fällt also eine rechtliche Gestaltung als ungewöhnlich, d.h. als „gekünstelt“, „unpraktikabel“, „umständlich“, „kompliziert“, „schwerfällig“ usw. auf¹⁸¹, so spricht dies zunächst für ihre Unangemessenheit¹⁸². Man kann dies in folgender, positiver Weise ausdrücken: dass eine rechtlich *gewöhnliche*, d.h. *übliche* Praxis regelmäßig auf ein steuerrechtlich angemessenes Verhalten hindeutet¹⁸³.

Die Bedeutung, die die Finanzverwaltung dem Indiz der „Ungewöhnlichkeit“ für die von ihr gewollte Verschärfung des § 42 AO beigemessen hat, zeigt sich daran, dass in den Referentenentwürfen¹⁸⁴ eine Aufnahme dieses Merkmals in den Tatbestand der neuen Regelung und zugleich eine Definition vorgesehen war. Dem lag die Absicht zugrunde, ungewöhnliche Gestaltungen zu *typisieren*: jede Gestaltung sollte ungewöhnlich sein, „... die nicht der Gestaltung“ entsprach, welche „vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde“. Für die Bewertung der ge-

¹⁸⁰ BFH v. 1.2.2001 IV R 3/00, BFHE 194, 13 (18).

¹⁸¹ Auch die Bezeichnungen „unökonomisch, unnatürlich, absonderlich, unvernünftig, widersinnig, unpraktikabel oder undurchsichtig“ sollen der Präzisierung der Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung dienen, *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 34.

¹⁸² BFH v. 1.2.2001, BFHE 194, 13 (19). Die Begründung der Unangemessenheit auf diese („umschreibliche“) Art stößt im Fachschrifttum teilweise auf heftige Kritik, siehe *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 65, ders., Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, S. 644, 647; *Wolfgang Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien 1972, S. 88 f.; *Suzanne Sieker*, Umgehungsgeschäfte, Tübingen 2001, S. 18 ff.

¹⁸³ *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 38.

¹⁸⁴ Zum Überblick über die Fassungen und Entwürfe sowie die entbrannten kontroversen Diskussionen, siehe *Stefan Köhler* und *Martina Tippelhofer*, Verschärfung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008?, IStR 2007, S. 681; *Alexandra Mack* und *Markus Wollweber*, § 42 AO – Viel Lärm um nichts?, DStR 2008, S. 182.

wählten rechtlichen Gestaltung sollten die Gesetzesbegründung und vor allem die Gesetzesmaterialien maßgeblich sein¹⁸⁵.

Diese Auffassung begegnete allerdings heftiger Kritik und konnte sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens für die neue Missbrauchsregelung nicht durchsetzen¹⁸⁶. Die Anknüpfung der Unangemessenheit der gewählten Rechtsgestaltung ausschließlich an das Tatbestandsmerkmal der Ungewöhnlichkeit sowie der große Ermessensspielraum, welcher der Finanzverwaltung eingeräumt wurde, sind hauptsächlich aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten als bedenklich kritisiert worden¹⁸⁷. Darüber hinaus bestand die Befürchtung, dass das Abstellen auf den zum ersten Mal eingeführten empirischen Begriff der Verkehrsanschauung, zur „Versteinerung“ des Missbrauchstatbestandes geführt und der Weiterentwicklung der Rechtsordnung in diesem Zusammenhang entgegen gewirkt hätte¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Regierungsentwurf JStG 2008 v. 10.8.2007, S. 105-106.

¹⁸⁶ Noch massivere Kritik ernteten vergleichsweise die Initiatoren des *ersten* Referentenentwurfs vom 14.6.2007. Ihnen wurde die Schaffung einer „konturenlosen Vorschrift zu Lasten des Steuerpflichtigen“ vorgeworfen, siehe *Alexandra Mack und Markus Wollweber*, § 42 AO – Viel Lärm um nichts?, DStR 2008, S. 182, 183 m.w.N. In diesem Entwurf hatte § 42 Abs. 1 folgenden Wortlaut: „1. Wird eine zu einem Steuervorteil führende rechtliche Gestaltung gewählt, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzten rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Beachtliche außersteuerliche Gründe liegen vor, wenn die Gestaltung von verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ungeachtet des Steuervorteils gewählt worden wäre. Ist es schwierig nachzuweisen, dass beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen, können sich der Steuerpflichtige und die Finanzbehörde darüber verständigen, inwieweit die gewählte Gestaltung steuerlich zu berücksichtigen ist; die Verständigung bedarf der Einwilligung des Bundesministeriums der Finanzen“.

¹⁸⁷ *Stefan Köhler und Martina Toppelhofer*, Verschärfung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008?, IStR 2007, S. 681, 682; *Georg Crezelius*, Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO, DB 2007, S. 1428, 1430: „Die geplante Änderung des § 42 AO Abs. 1 AO geht den anderen Weg: Kodifiziertes Misstrauen gegenüber zivilrechtlichen Gestaltungen. Für einen freiheitlichen Steuerstaat ist das ein unwürdiges Unterfangen“; *Hans Bernhard Brockmeyer*, Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JStG 2008, DStR 2007, S. 1325 ff., 1327: „Das begegnet unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten gewichtigen verfassungsrechtlichen Bedenken“.

¹⁸⁸ *Arne Schnitger*, Änderungen im Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008), IStR 2008, S. 124, 128.

b. Der nicht vorgesehene Steuervorteil als Vergleichsmaßstab

Das Vorliegen einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung konnte früher und kann auch künftig nicht ausschließlich aus dem Umstand hergeleitet werden, dass der Steuerpflichtige einen atypischen bzw. ungewöhnlichen Weg für die Erzielung seines wirtschaftlichen Erfolges eingeschlagen hat. Vielmehr muss dieser atypische Weg nach Auffassung des BFH zum bisherigen § 42 Absatz 1 Satz 2 AO a.F. zugleich gegen die Wertungen des Gesetzgebers verstoßen¹⁸⁹. Als vom Gesetzgeber missbilligt wird ein ungewöhnlicher Weg angesehen, der den Grundsätzen der Steuerrechtsordnung zuwiderläuft, wie sie im Zweck oder im (Sub-) System der betroffenen Einzelsteuerregelung konkret zum Ausdruck kommen¹⁹⁰. Als Maßstab für die (Un-)Angemessenheit der Rechtsform dient in diesem Fall der Zweck des in Betracht kommenden Besteuerungstatbestands. Dazu wird der mit der gewählten Rechtsform realisierte Erfolg unter Gegenüberstellung des bezweckten Regelungsinhalts des Steuergesetzes bewertet. Stellt sich dabei heraus, dass die gewählte Gestaltung den Gesetzeszweck in einem starken Maß („bei weitem“) verfehlt und *nur* darauf abzielt, dem Steuerpflichtigen den Zugang zu einem vom Inhalt der Vorschrift nicht mehr gedeckten steuerlichen Vorteil zu verschaffen, so gilt sie als vom Gesetzgeber missbilligt¹⁹¹.

Im Ergebnis kommt es also auf eine inhaltliche Wertung der Vorschrift an, durch welche die konkrete Steuerschuld begründet werden soll. Für jede Steuerart ist eine gesonderte Wertung zu fällen¹⁹². Missbilligt werden kann jedoch nur das, was für den Steuerpflichtigen an Gestaltungsoptionen im Spektrum des „Möglichen“ liegt. Eine „Aufopferung“ im Sinne einer überdurchschnittlichen Anstrengung wurde vom Steuerpflichtigen nach der zum § 42 Absatz 1 Satz 2 AO a.F. ergangenen Rechtsprechung nicht gefordert. Ein ungewöhnlicher Weg galt in den Augen des Gesetz-

¹⁸⁹ BFH v. 20.5.1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174 (184).

¹⁹⁰ BFH v. 11.2.1998 I R 26/97, BFHE 186, 17, (19, 20); BFH v. 23.10.1996 I R 55/95, BFHE 181, 490 (492).

¹⁹¹ BFH v. 28.10.1990 X R 109/89, BFHE 163, 264 (275).

¹⁹² BFH v. 18.3.2004 III R 25/02, BFHE 205, 470 (480).

gebers, aber auch in jenen der prüfenden Finanzverwaltung dann nicht mehr als „inkriminiert“, wenn der eigentlich angemessene zivilrechtliche Weg, der durch die tatsächlich gewählte Rechtsform in gewisser Weise verdeckt wurde, dem Steuerpflichtigen als näher liegende Möglichkeit *nicht* oder nur *mit erheblichen Hindernissen zur Verfügung gestanden hätte*¹⁹³.

Die vorerwähnten Ausführungen gelten grundsätzlich auch für die Novellierung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift. Nach der nunmehr Gesetz gewordenen Fassung des § 42 Absatz 2 Satz 1 AO ist eine Gestaltung als unangemessen anzusehen, wenn sie im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt, der gesetzlich nicht vorgesehen ist. Eine Missbilligung des Gesetzgebers wird also weiterhin nicht allein bei der Feststellung einer ungewöhnlichen Gestaltung zu erwarten sein, sondern erst wenn diese einer angemessenen Gestaltung gegenübergestellt und sich dabei als „positive Bilanz“ ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil ergeben wird¹⁹⁴.

Damit sind die Prüfungsschritte nunmehr klar festgelegt. Klarheit soll ebenfalls die in den Gesetzgebungsmaterialien enthaltene Feststellung schaffen, dass die Inanspruchnahme von gesetzlichen Gestaltungsoptionen oder Wahlrechten oder steuerlichen Lenkungsnormen nicht als missbräuchlich zu stigmatisieren sein wird¹⁹⁵. Und auch der Wertungsrahmen wird weiter ein objektiver bleiben und vom verfassungsrechtlich verankerten Bestimmtheitsgebot sowie den Grundfreiheitsrechten begrenzt werden müssen¹⁹⁶. Die Nutzung „fortschrittlicher“ zivilrechtlicher Vertragsstrukturen läge somit in der freien Wahl des Steuerpflichtigen und wäre erst dann missbräuchlich, wenn sich herausstellen sollte, dass sie

¹⁹³ BFH v. 15.10.1998 III B 9/98, BFHE 186, 236 (245, 248).

¹⁹⁴ Ähnlich *Holger Häuselmann*, Steuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008, BB 2008, S. 20, 24.

¹⁹⁵ BT-Drucks. 16/6290, 16/6739, S. 31. Aus der Sicht der Finanzverwaltung dürfte dies jedoch als deutliche Einbuße ihres Ermessenspielraums aufgenommen werden.

¹⁹⁶ „Der Steuerpflichtige... wird... nach Art. 12 GG, Art. 14 GG und Art. 2 Abs. 1 GG geschützt. ...“, *Alexandra Mack und Markus Wollweber*, § 42 AO – Viel Lärm um nichts?, DStR 2008, S. 182, 184.

ganz eindeutig im Widerspruch zu dem Zweck der in Betracht kommenden Steuernorm steht¹⁹⁷.

In den meisten der vorbeschriebenen Situationen kann davon ausgegangen werden, dass der Steuervorteil demjenigen Steuerpflichtigen zugute kommen wird, der sich für die fragliche Rechtsform entschieden hat. Immer häufiger treten aber Fälle in der Missbrauchspraxis auf, in welchen der Steuervorteil infolge von komplizierten und ineinander verflochtenen, oftmals gegenseitigen, kreisläufigen oder kettenförmig abgewickelten Geschäften bei einer *anderen* natürlichen oder juristischen Person entsteht¹⁹⁸.

Dem wirkt nunmehr der Gesetzgeber durch § 42 Absatz 2 Satz 1 AO entgegen, indem er den Missbrauchsvorwurf auch auf den Fall ausdehnt, dass der Steuervorteil formal bei Drittpersonen eintritt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich dabei nur um solche Personen, die in einer gewissen Nähe zum Steuerpflichtigen stehen¹⁹⁹, insbesondere mit ihm irgendwie verbunden sind²⁰⁰.

c. Ausschluß der Unangemessenheit durch beachtliche außersteuerliche Gründe nach § 42 Absatz 2 Satz 2 AO

Bestand bei der Finanzverwaltung die Vermutung einer unangemessenen Rechtsgestaltung, so konnte sich der Steuerpflichtige nach der bisherigen Rechtslage von dem gegen ihn erhobenen Missbrauchsvorwurf durch den Nachweis entlasten, dass für die von ihm gewählte Rechtsfigur tatsächliche, erhebliche wirtschaftliche oder sonstige Gründe nicht steuerlicher Natur vorlagen. Gesetzlich war dieses Merkmal allerdings in § 42 AO

¹⁹⁷ Anderer Meinung, *Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 13.8.2007 zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008*, GmbHR 2007, S. 924, 926, 927.

¹⁹⁸ Siehe Näheres im Zusammenhang mit dem Gesamtplan in Teil 2, B, III.

¹⁹⁹ Tz. 2.3. AEAO zu § 42 AO.

²⁰⁰ Das wird zum Beispiel der Fall bei einer Zwischengesellschaft sein, in der der Anteilseigner die Rolle des Hintermannes hat, *Dietmar Gosch*, Die Zwischengesellschaft nach „Hilversum I und II“, „Cadbury Schweppes“ und den Jahressteuergesetzen 2007 und 2008, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 597, 601.

a.F. nicht normiert, und von daher konnte es auch keinen Anspruch auf tatbestandliche Eigenständigkeit erheben. Vielmehr wurde sein Vorliegen im Rahmen der Unangemessenheitsprüfung von einem Teil des Schrifttums als problematisch erachtet²⁰¹. Dennoch kam diesem Merkmal ein ausschlaggebender indizieller Charakter zu²⁰², weil es häufig im Zusammenhang mit den Hilfsmerkmalen der „Verkehrsanschauung“ und der „vernünftigen Verfahrensweise“ herangezogen wurde²⁰³. Sein Vorliegen wurde vom Bundesfinanzhof stets gesondert geprüft; denn seine hinreichende Präzisierung konnte erst unter Berücksichtigung der besonderen Tatumstände erfolgen, die jeder Einzelfall aufwies²⁰⁴. Nach der zu diesem Merkmal ergangenen Rechtsprechung des BFH konnten als plausible Gründe²⁰⁵ – von der Steuerersparnis *per se* einmal abgesehen, da diese keinen rechtfertigenden Grund darstellen kann²⁰⁶ – insbesondere angesehen werden: die Begrenzung wirtschaftlicher Risiken aus haftungsrechtlichen Gründen²⁰⁷, die Abwendung eines drohenden Einnahmeausfalls während wirtschaftlich akuten Krisenzeiten²⁰⁸ sowie die Verlagerung eines nicht unwesentlichen Arbeitsaufwands²⁰⁹. Das Vorliegen dieser besonderen

²⁰¹ „Bei ...der Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung und des Fehlens beachtlicher außersteuerlicher Gründe ist ... deren Verhältnis zueinander zweifelhaft....Die Frage kann offen bleiben, ...ob das Fehlen beachtlicher außersteuerlicher Gründe ein Untermerkmal der Angemessenheitsprüfung ist oder ob es sich um zwei selbständige Merkmale handelt.“, *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 14.

²⁰² *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993, S. 1339.

²⁰³ BFH v. 18.12.1991 XI R 40/89, BFHE 166, 550 (552); *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 15.

²⁰⁴ Vgl. *Hans-Peter Schmieszek*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO- Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 14; *Hans-Peter Niedrig*, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 2003, S. 474, 479.

²⁰⁵ BFH v. 18.12.1991 XI R 40/89, BFHE 166, 550 (552). Siehe hierzu die Kritik von *Peter Fischer*, Überlegungen zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 621, 631: „Oft kann man lesen: Um den Vorwurf eines Steuermisbrauchs auszuräumen, genüge es, dass der Steuerpflichtige für seine Rechtsgestaltung „irgendeine (!) andere plausible Erklärung vorbringt“. Diese Art von *rechtsblinder Generosität* hat § 42 AO zu einem untauglichen Instrument entwertet“. (Hervorhebungen nicht im Original).

²⁰⁶ BFH v. 18.10.1990 IV R 36/90, BFHE 162, 321 (323, 324); *Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 18.

²⁰⁷ BFH v. 27.8.1997 I R 8/97, BFHE 184, 329 (331 ff.).

²⁰⁸ BFH v. 5.3.1986 I R 201/82, BFHE 146, 158 (161 ff.).

²⁰⁹ BFH v. 3.2.1993 I R 90/92, BFHE 170, 197 (202, 203).

Umstände konnte dann die über einer rechtlichen Gestaltung bereits schwebende Unangemessenheit heilen²¹⁰.

Von besonderem Interesse war das Eingreifen dieses Merkmals in Fällen mit grenzüberschreitendem Bezug, in denen Zwischengesellschaften im (europäischen oder nicht europäischen) niedrig besteuerten Ausland mit dem Zweck der Gewinnverlagerung zur Erlangung steuerlicher Vorteile gegründet wurden. Bei der Würdigung der gewählten Rechtsformen kam es auf eine tatsächliche, eigene wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtfertigungsgrund für eine unangemessene Rechtsgestaltung an. Fehlte dagegen eine unternehmerische Tätigkeit der zwischengeschalteten Gesellschaft, so war dies ein Indiz für ihre Missbräuchlichkeit²¹¹.

Mit § 42 Absatz 2 Satz 2 AO haben die beachtlichen außersteuerlichen Gründe Eingang in den gesetzlichen Tatbestand gefunden und damit formell Rechtscharakter erlangt. Dies entspricht der ausdrücklichen Intention des Gesetzgebers, die der BFH-Rechtsprechung entlehnte Rechtfertigungs- bzw. Entlastungsfunktion des Merkmals aus Gründen der Präzisierung des Rechtszustandes fortbestehen zu lassen²¹². Nach dieser Vorschrift kann nun der Steuerpflichtige die Missbrauchsvermutung dadurch abwenden, dass er außersteuerliche Gründe, welche nach dem *Gesamtbild* der Verhältnisse beachtlich sind, vorbringt und nachweist. Es sollen weiterhin nur wirtschaftliche oder persönliche, das Unangemessenheitsverdikt einer Rechtsgestaltung ausschließende Gründe zulässig sein. Wird dagegen die rechtliche Gestaltung hauptsächlich oder ausschließlich

²¹⁰ Siehe aber hierzu auch die Kritik von *Michael Lang* auf die Entscheidung des (die Aussentheorie teilenden) österreichischen VwGH v. 9.12.2004-2002/14/0074 E (veröffentlicht in: IStR 2005, 206), zitiert von *Peter Fischer*, Zum Streit zwischen „Außentheorie“ und „Innentheorie“- am Beispiel des Erkenntnisses des österr. VwGH zu „Briefkastengesellschaften in der irischen IFSC-Steuerzone“, FR 2005, S. 585, 587: „Wann außersteuerliche Gründe „beachtlich“, „vernünftig“ oder „stichhaltig“ sind, liegt praktisch niemals auf der Hand. Die Rechtsordnung kennt keinen Beurteilungsmaßstab dafür. Ausschlaggebend ist ausschließlich die höchst subjektive eigene Wertung des jeweiligen Rechtsanwenders, in diesem Falle des Höchstgerichts. Dies lässt einen schalen Nachgeschmack zurück. Die Entscheidung unterstreicht in diesem Punkt neuerlich diese Schwäche der „Außentheorie. ...“.

²¹¹ BFH v. 20.3.2002 I R 63/99, BFHE 198, 506 (509).

²¹² BR-Drucks. 544/07, S. 106; *Jürgen Brandt*, Jahressteuergesetz 2008, Praxisgerechte Neuregelung des § 42 AO, BB 2008, M1, S. 1.

zur Erreichung eines Steuervorteils gewählt, d.h. sind die Gründe *überwiegend* oder *nur* steuerlicher Natur, entsteht eine gesetzliche Vermutung für die Missbräuchlichkeit der gewählten Rechtsform²¹³.

Der Nachweis der beachtlichen Gründe und die Verteilung der Beweislast bei der Angemessenheitsprüfung zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen dürfte künftig keine neuen Probleme aufwerfen. Nach der bisherigen Rechtslage hatte zunächst die Steuerverwaltung die Verwirklichung des Missbrauchstatbestands nachzuweisen. Der Steuerpflichtige war dann mit der Lieferung derjenigen Beweise belastet, die zur Entkräftung der Missbrauchsvermutung führten. Die ältere Vorschrift wurde also im Grundsatz als eine Regelung der objektiven Beweislastumkehr verstanden, wobei zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts individuelle Tatumstände ausreichten²¹⁴.

Diese Auffassung hat mit der Neuregelung gesetzlichen Bestand erhalten. Dennoch wird von einem Teil der Fachliteratur nicht ausgeschlossen, dass sich in Einzelfällen eine Verschiebung der Beweissituation zu Lasten des Steuerpflichtigen ergeben könnte. Denn nach der neuen Rechtslage könnte den Steuerpflichtigen die volle Beweislast für das Vorliegen beachtlicher Gründe auch in solchen Situationen treffen, in denen früher die Vermutung der Finanzverwaltung durch einfache, den Steuerpflichtigen entlastende Indizien ausgeräumt werden konnte²¹⁵.

3. Die Missbrauchsabsicht

Das Erfordernis eines subjektiven Elements als Voraussetzung für die Missbilligung der gewählten Rechtsgestaltung ist sowohl im Schrifttum als auch in der Judikatur heftig umstritten. Sieht man zunächst von den

²¹³ Alexandra Mack und Markus Wollweber, § 42 AO – Viel Lärm um nichts?, DStR 2008, S. 182, 185; vgl. BFH v. 28.6.2006 I R 97/05, BFHE 214, 277 (284, 285).

²¹⁴ Vgl. Dietmar Gosch, Die Zwischengesellschaft nach „Hilversum I und II“, „Cadbury Schweppes“ und den Jahressteuergesetzen 2007 und 2008, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 597, 600; ähnlicher Auffassung Tobias Geerling und Marc Gorbauch, Keine Angst vor § 42 AO-E, DStR 2007, S. 1703, 1705.

²¹⁵ Hans Bernhard Brockmeyer, Bedenkliche Neufassung des § 42 AO Abs. 1 im Referentenentwurf des JStG 2008, DStR 2007, S. 1325, 1326-1327.

praktischen Schwierigkeiten ab, die mit seiner Feststellbarkeit verbunden sind, so wird der Hintergrund dieser Strittigkeit von den Unvereinbarkeiten der zur Methodik des § 42 AO vertretenen Meinungen belastet²¹⁶. Folgt man nämlich der „Innentheorie“²¹⁷, wonach es um die (Selbst-)Bewahrung der objektiven Rechtsordnung „aus eigener Kraft“²¹⁸ mittels der Geltungswirkung der einschlägigen Steuerrechtsnorm geht, so entfällt im Prinzip jegliche Bedeutung für die Überprüfung, ob der Steuerpflichtige mit oder ohne Missbrauchsabsicht gehandelt hat²¹⁹. Für diese Auffassung würde sprechen, dass der Gesetzeswortlaut der Vorschrift, in alter wie in neuer Fassung, kein selbständiges Tatbestandsmerkmal einer Missbrauchsabsicht enthält²²⁰. Demgegenüber sehen die Befürworter der „Aussentheorie“ in der Missbrauchsabsicht eher eine unabdingbare Voraussetzung für die endgültige Würdigung einer Gestaltung als missbräuchlich²²¹.

In der neueren Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO a.F. spricht sich dieser bei der Prüfung des Sachverhalts – wenn auch in einer leicht modifizierten Variante – oft für die Erforderlichkeit eines subjektiven Elements im Sinne einer *zweckgerichteten Handlung* zur Umgehung des Steuergesetzes aus²²². Gleichzeitig stellt aber der BFH vorwiegend auf den indi-

²¹⁶ Vgl. *Wolfgang Schön*, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, *StuW* 2005, S. 247 ff., 254.

²¹⁷ Dazu siehe bereits oben Fn. 156 und Fn. 210.

²¹⁸ *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 71 ff.

²¹⁹ Vgl. *Peter Fischer*, Überlegungen zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 621, 630, 631 ff.; *Wilfried Wagner*, Die Rechtsprechung zum Gestaltungsmissbrauch im Umsatzsteuerrecht, in: Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, FS für Franz Klein, Köln 1994, S. 977, 982, der von der „Unbrauchbarkeit des subjektiven Tatbestandsmerkmals und seinem Stellenwert als „Theorienspielerei“ spricht; *Jürgen Danzer*, Die Steuerumgehung, Köln 1981, S. 101 ff.; vgl. BAG v. 12.10.1960, GrS BAGE 10, 65 (70); BGH v. 15.1.1990, BGHZ 110, S. 47 (64).

²²⁰ Zu § 42 AO in seiner Fassung vor dem JStG 2008, siehe *Uwe Clausen*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, S. 1589, 1593.

²²¹ *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO-Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 22; *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 44.

²²² BFH v. 18.3.2004 III R 25/02, BFHE 205, 470 (480); BFH v. 20.5.1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174 (184); BFH v. 6.3.1996 II R 38/93, BFHE 179, 443 (445, 446); BFH v. 5.2.1992 I R 127/90, BFHE 166, 356 (363). Anderer Auffassung beispielsweise BFH v. 7.3.2001 X R 192/96, BFHE 196, 414 (418, 419); BFH v. 10.9.1992 V R 104/91,

ziellen Charakter der objektiven Elemente des Gestaltungsmissbrauchs ab, so dass er im Ergebnis dem subjektiven Element auch in seiner neueren Rechtsprechung eine mindere Bedeutung beimißt. Das hat zur Folge, dass der Nachweis einer Missbrauchs*absicht* mit dem Vorliegen einer Missbrauchs*vermutung* bzw. mit einer vom Steuerpflichtigen nicht überzeugenden Widerlegung der als bloße Indizien verstandenen objektiven Merkmale des Missbrauchs gleichgesetzt werden kann. Lassen sich zum Beispiel aus den Gesamtumständen mangelnde Rechtskenntnisse, Unerfahrenheit oder Ungeschicklichkeit des Steuerpflichtigen feststellen, so wirken sich diese subjektiven „Begleitumstände“ für das Verhalten des Steuerpflichtigen entlastend aus, da sie auf das Fehlen einer Missbrauchsabsicht hindeuten²²³.

An dieser Rechtslage dürfte sich auch nach der Neufassung in § 42 AO wenig ändern. Der Gesetzgeber hat nämlich darauf verzichtet, die Definition des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs um einen subjektiven Tatbestand zu erweitern. Damit bleibt es tatbestandsmäßig wie bislang höchstens bei einer latenten Präsenz der Motivation des Steuerpflichtigen als Voraussetzung für das Vorliegen einer missbräuchlichen Rechtsgestaltung. Mit anderen Worten: es wird weiterhin auf die Wahl einer unangemessenen Rechtsgestaltung als entscheidendes Beweisanzeichen für das Vorliegen der Missbrauchsabsicht ankommen²²⁴.

BFHE 169, 258 (260, 262). Demgegenüber wird die Frage bei folgenden Entscheidungen offen gelassen: BFH v. 1.2.2001 IV R 3/00, BFHE 194, 13; BFH v. 17.6.1998 X R 68/95, BFHE 186, 288; BFH v. 10.9.1992 V R 104/91, BFHE 169, 258 (260, 262). Vgl. auch *Ludwig Schmidt*, Die Missbrauchsrechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, Bonn 1993, S. 337, 341. Siehe auch *Tobias Geerling* und *Marc Gorbauch*, Keine Angst vor § 42 AO-E, DStR 2007, S. 1703, denen zufolge die Innentheorie - mit Ausnahme des X. Senats des BFH - sich bislang nicht hat durchsetzen können.

²²³ Vgl. BFH v. 18.3.2004 III R 25/02, BFHE 205, 470 (481); *Hans-Peter Schmieszek*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO-Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 16; *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 44.

²²⁴ Ähnlich *Tobias Geerling* und *Marc Gorbauch*, Keine Angst vor § 42 AO-E, DStR 2007, S. 1703, 1705.

III. Das vom BFH entwickelte Merkmal des Gesamtplans

1. Allgemeines

In der Rechtspraxis ist relativ früh erkannt worden, dass die Steuerumgehung nicht nur mittels relativ einfacher, ins Auge stechender und deswegen von der Finanzverwaltung leicht festzustellender missbräuchlicher Gestaltungen begangen wird, sondern dass die Steuersubjekte bei der Gestaltung ihrer Rechtsverhältnisse des Öfteren den Weg einer zunehmenden Verkomplizierung des (internationalen) Wirtschaftslebens einschlagen und auf immer kompliziertere und entsprechend raffiniertere rechtliche Vertragskonstellationen zurückgreifen²²⁵. Wenn dieser Tatsache eine – wenn auch bereits mit unbestimmten, und deswegen flexibel auszulegenden Tatbestandsmerkmalen ausgestattete – Generalmissbrauchsvorschrift erfolgreich entgegenwirken soll, ist letztere auf ein zusätzliches handhabbares Instrumentarium angewiesen.

Unter dem Einfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach bei der Würdigung eines Sachverhalts an vorderster Stelle auf das *wirkliche*²²⁶ wirtschaftliche Geschehen und nicht auf die formale Bezeichnung der zumeist dem Zivilrecht entstammenden Rechtsformen abzustellen ist²²⁷, hat sich (trotz vereinzelter Gegenstimmen)²²⁸ sowohl in der Literatur als

²²⁵ Siehe *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 1991), § 42 AO, Rz. 168, unter Bezugnahme auf Max Lion [VJSchrStuFR 1 1927, S. 132 ff. (164)]: „Eine verfeinerte Umgehungsmethode“ bestehe darin, dass dann, wenn ein entfernterer Weg mit größerer Ähnlichkeit (zum naheliegenden) gewählt werde, durch vielfache Seiten- und Nebenverträge die Unterschiede wieder beseitigt oder wirkungslos gemacht würden“; derselben (Stand: März 2007), § 41 AO, Rz. 204 ff. Komplexe Sachverhalte ergeben sich selbstverständlich auch aus der ständigen Verkomplizierung der modernen Lebensverhältnisse durch die wachsende Mobilität und Freizügigkeit von natürlichen und juristischen Personen im internationalen und europäischen Raum.

²²⁶ *Bernd Heuermann*, Vermieten als angemessenes Gestalten, BB 2003, S. 1465, 1466.

²²⁷ *Joachim Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 5 Rz. 81-82, 84.

²²⁸ Prinzipiell dagegen *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO-Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 13: „Die ... vorgeschlagene Lösung (des Gesamtplans) ... bietet keinen überzeugenden Ausweg“. Es ist „... nicht weniger unbestimmt, als die – gemessen an den Wertungen des Gesetzgebers – unangemessene Gestaltung, zumal ein Gesamtplan schwer nachprüfbar subjektive Elemente enthält“. Kritisch auch *Georg Crezelius*, Das Argumentationsmuster des sog.

auch in der Rechtsprechung zu § 42 AO a.F. die sogenannte *Gesamtplan* doktrin entwickelt. Darunter ist ein in der Abgabenordnung nicht normiertes Prinzip zu verstehen, das bei der rechtlichen Beurteilung mehrerer, in der Rechtsrealität zwar äußerlich getrennt auftretenden, in der Wirklichkeit jedoch untereinander verbundenen Rechtsakte oder Rechtsgeschäfte zur Anwendung kommt, um die einzelnen wirtschaftlichen Vorgänge zu einer Einheit zusammenzufassen und als Ganzes unter einen Steuertatbestand zu subsumieren²²⁹. Der Rechtsanwender sieht sich hier mit der Aufgabe konfrontiert, einen hypothetischen vorgefassten Plan zur Realisierung des vom Steuersubjekt erstrebten ökonomischen Gesamtergebnisses aufzuspüren. Eine effektive Gegenwehr scheint wie beim klassisch zu qualifizierenden Missbrauchsfall eine am Zweck der betreffenden Einzelsteuernorm orientierte Auslegung vorauszusetzen²³⁰, um deren Geltung vor den mehraktigen, missbräuchlichen Gestaltungskombinationen bewahren zu können²³¹.

Im Gegensatz zur Vorgängernorm wird in § 42 Absatz 2 Satz 2 AO nunmehr ausdrücklich angeordnet, dass die außersteuerlichen Gründe für die Rechtfertigung der gewählten Rechtsgestaltung *nach dem Gesamtbild der*

Gesamtplans, FR 2003, 537, 542: „Gewarnt werden sollte..., dass mit dem nicht gesetzlich fixierten Gesamtplan argumentiert wird, dass diese Figur ein dogmatisches Eigenleben gewinnt..., obschon die tatbestandlichen Voraussetzungen der Norm des besonderen Steuerrechts nicht einschlägig sind“; *Uwe Clausen*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, S. 1589, Fn. 5.

²²⁹ *Joachim Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 5 Rz. 102; *Peter Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 84; *Wolfgang Spindler*, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, S. 1; *Günter Söffing*, Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans, BB 2004, S. 2777 ff.

²³⁰ *Guido Förster/Dirk Schmidtmann*, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht - mit einem Vergleich der sog. „Step transaction doctrine“ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, StuW 2003, S. 114, 124.

²³¹ Das sollte jedoch nicht zu der falschen Annahme führen, dass sich der Gesamtplanproblematik nur im Rahmen des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs zu begegnen ist. Zwar mögen sich Gesamtplanfälle und steuerliche Missbrauchsgestaltungen überschneiden und somit einen gemeinsamen Anwendungsbereich haben, es gibt jedoch auch missbräuchliche Rechtsformen, die nicht auf einem Gesamtplan basieren und umgekehrt, *Guido Förster/Dirk Schmidtmann*, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht - mit einem Vergleich der sog. „Step transaction doctrine“ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, StuW 2003, S. 114.

Verhältnisse gewürdigt werden sollen²³². Obgleich sich diese Würdigung *prima facie* nur auf die Beachtlichkeit der Rechtfertigungsgründe bezieht, ist in der neuen Generalmissbrauchsvorschrift zum ersten Mal eine ausdrückliche Aufforderung an den Rechtsanwender enthalten, die vorhandenen Tatumstände gänzlich zu betrachten und einheitlich zu gewichten. Das entspricht im Grundsatz dem Gesamtplangedanken. Die Gesamtplanfigur rückt dadurch mehr als je zuvor ins Zentrum der vorzunehmenden Bewertung. Von daher gilt es, die Merkmale der Gesamtplanfigur, die in einer fraglichen Rechtsform *kumulativ* auftreten sollen²³³, im Einzelnen darzustellen. Dazu gehören:

- a) die Aufsplitterung des Gesamtvorhabens,
- b) die Einheitlichkeit der Planung, und
- c) die Beherrschbarkeit des Geschehens bzw. der Einzelschritte.

2. Die Aufsplitterung²³⁴ des Gesamtvorhabens

Kennzeichnend für die Beurteilung des Gesamtplans ist, dass der vom Steuerpflichtigen erstrebte ökonomische Erfolg und der entsprechende wirtschaftliche Vorgang aufgespalten werden, so dass ihre Ausführung über mehrere Zwischenetappen läuft. Das Endziel präsentiert sich nicht als das Abbild eines geradlinig und - am einfachsten - in einem Schritt realisierten Rechtsakts²³⁵, sondern als eine wirtschaftliche Einheit²³⁶ aus nebeneinander gereihten und meistens gegenläufigen Teilakten oder Teil-

²³² Zum Wortlaut des § 42 AO, siehe oben Teil 2, B, I.

²³³ Guido Förster/Dirk Schmidtmann, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht - mit einem Vergleich der sog. „Step transaction doctrine“ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, *StuW* 2003, S. 114, 123.

²³⁴ Der Ausdruck „Aufsplitterung“ stammt von Peter Böckli, *Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Geschäfte und normative Gegenprobe*, in: FS für Prof. Dr. Francis Cagianut, Bern 1990, S. 289 ff., 299.

²³⁵ Martin Strahl, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, *FR* 2004, S. 929, 934.

²³⁶ Bernd Heuermann, Vermieten als angemessenes Gestalten, *BB* 2003, S. 1465 1466.

schritten²³⁷, welche getrennt betrachtet – der „steuerschädlichen Verknüpfung“ ausgenommen²³⁸ - keinen eigenständigen wirtschaftlichen Bestand und keine Geeignetheit zur Erreichung des vom Steuerpflichtigen verfolgten wirtschaftlichen Erfolgs besitzen²³⁹.

3. Die Einheitlichkeit der Planung

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Gesamtplans ist ein schon vor der Ausführung des ersten Teilschritts vom Steuerpflichtigen konzipierter Plan auf die Herbeiführung des wirtschaftlichen Endergebnisses in Stufen, der nach seiner Realisierung alle einzelnen – zunächst inkongruenten zueinander - Teilschritte untereinander verbindet. Der Geschehensablauf scheint hier infolge einer summarischen retrospektiven Betrachtung ein in sich geschlossenes Konzept²⁴⁰ und eine konzertierte Aktion²⁴¹ zu sein, in der jeder Einzelakt das vom Steuerpflichtigen gewollte und unerlässliche Vorbereitungsstadium für den nächsten bereits beschlossenen Teilschritt darstellt²⁴².

Das Vorhandensein eines Plans kann sich jedoch nicht ohne weiteres aus den Tatumständen erschließen. Die hinter dem Plan versteckte, auf

²³⁷ Guido Förster/Dirk Schmidtman, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht - mit einem Vergleich der sog. „Step transaction doctrine“ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, *StuW* 2003, S. 114, 124.

²³⁸ BFH v. 18.1.2001 IV R 58/99, BFHE 194, 377 (381, 382).

²³⁹ Vgl. BFH v. 18.3.2004 III R 25/02, BFHE 205, 470 (481); BFH v. 6.12.2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97 (104, 105). Der fehlende substantielle Charakter und die innere Widersprüchlichkeit dieser Einzelschritte zeigt sich ganz offensichtlich bei den sog. „Ausweich-“ und „Korrekturgeschäften“, von denen das erste der „Tarnung“ dient, indem sich die Vertragsschließenden pro forma von dem in der Wirklichkeit schon beschlossenen wirtschaftlichen Endziel entfernen, und das zweite das „Rückgängigmachen“ der mit dem beabsichtigten Gesamterfolg nicht übereinstimmenden Wirkungen ermöglichen soll, siehe dazu *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008) § 42 AO, Rz. 92; ders., Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, 644, 651, der sie als „maliziös“, „abwegig“ oder gar „lächerlich“ bezeichnet; ders., Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“- Zehn Thesen zum Meinungsstreit zwischen „Außen- und Innentheorie“, FR 2001, S. 1212, 1213: „...eine gesamtplanmäßige Verbindung von Ausweich- und Korrekturgeschäft ... Dies drücken gängige Worte wie „Umweg“ , „Schleichweg“, ... aus“.

²⁴⁰ BFH v. 4.8.1999 II B 3/99, BFHE 189, 547 (548, 549); BFH v. 26.1.1989 IV R 86/87, BFHE 156, 141 (145).

²⁴¹ BFH v. 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342 (345).

²⁴² Vgl. BFH v. 4.8.1999 3/99, BFHE 189, 547.

das Endziel ausgerichtete Absicht ist als subjektives Element beim Steuerpflichtigen schwer nachweisbar²⁴³, zumal es in den meisten Fällen an expliziten Vereinbarungen oder sonstigen Absprachen über die Vorgehensweise in Teilschritten fehlen wird²⁴⁴. In der Rechtsprechung wird aus diesem Grund auf das Vorliegen von äußerlich erkennbaren Umständen als Beweisanzeichen oder Hilfstatsachen²⁴⁵ abgestellt²⁴⁶. Solche Hilfstatsachen können die *sachlichen* und *zeitlichen Zusammenhänge* zwischen den Teilschritten liefern, welche das Kernstück eines jeden Gesamtplans bilden. Diese Zusammenhänge müssen durch ein übergeordnetes Endziel begründet sein und in einem begrenzten Substitutionsverhältnis zueinander stehen.

Sind die Teilschritte in einem starken Maß wirtschaftlich, d.h. sachlich ökonomisch voneinander abhängig, so reduziert sich die Notwendigkeit eines zeitlichen Zusammenhangs. Anders ausgedrückt: kurze Zeitabschnitte²⁴⁷ bei der Verwirklichung der Teilschritte lassen oft die Behauptung ihres eigenständigen wirtschaftlichen Gehalts ins Leere laufen und sprechen eher für die Einheitlichkeit eines Plans²⁴⁸. Eine zeitliche Obergrenze lässt sich allerdings in pauschalierender Form schwer festsetzen,

²⁴³ Hans Bernhard Brockmeyer, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 13.

²⁴⁴ BFH v. 22.1.2002 VIII R 46/00, BFHE 197, 517 (520); BFH v. 15.4.1999 IV R 60/98, BFHE 188, 556; BFH v. 17.6.1994 III R 42/93, BFHE 174, 547; Martin Strahl, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, S. 929, 934.

²⁴⁵ Wolfgang Spindler, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, S. 1, 3.

²⁴⁶ Günter Söffing, Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans, BB 2004, S. 2777, 2778.

²⁴⁷ BFH v. 18.1.2001 IV R 58/99, BFHE 194, 377 (381, 382); Guido Förster/Dirk Schmidtman, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht - mit einem Vergleich der sog. „Step transaction doctrine“ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, StuW 2003, S. 114, 121.

²⁴⁸ Dem Steuerpflichtigen bleibt aber die Möglichkeit, die auf den objektiven Merkmalen beruhende Gesamtplanvermutung zu widerlegen, indem es ihm im Rahmen des Gegenbeweises gelingt, eine erkennbare wirtschaftliche Bedeutung für das Begehen jedes einzelnen Schrittes nachzuweisen, BFH v. 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342 (345).

da diese in jedem Einzelfall von Umfang, Bedeutung und Zielsetzung des Plans abhängt²⁴⁹.

4. Die Beherrschbarkeit der Einzelschritte

Die Beherrschbarkeit der Teilschritte des Steuerpflichtigen bildet das abschließende Merkmal, das auf eine Gesamtplanung hindeuten kann. Diese muss dann als gegeben erachtet werden, wenn der Steuerpflichtige über die Entscheidungsmacht oder über die Kontrolle über die einzelnen Schritte verfügt, entweder weil er sie selbst eingeleitet und sogar ausgeführt hat oder weil er ihren Ablauf zwar Drittpersonen (z.B. Zwischengesellschaften) überlässt, die aber von ihm selbst gewählt oder eingeschaltet werden und deren Entscheidungen oder Handlungen ausschließlich seinen Anweisungen unterliegen.

In solchen Fällen richtet sich das Augenmerk insbesondere auf vertragliche Vereinbarungen, durch die der Handlungsspielraum von zwischengeschalteten Personen oder Gesellschaften beschränkt oder detailliert vorbestimmt werden soll²⁵⁰. Je enger dieser Handlungsspielraum ist, desto größer ist das Lenkungsvermögen des Steuerpflichtigen für die einzelnen wirtschaftlichen Vorgänge²⁵¹, so dass er das finanzielle Endergebnis in einem wesentlichen Maß steuern kann²⁵². Demgegenüber können externe wirtschaftliche, vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Faktoren, wie z.B. Markt- oder Umweltrisiken, das Beherrschbar-

²⁴⁹ *Martin Strahl*, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929, 935; zustimmend aus Gründen der Rechtssicherheit, *Wolfgang Spindler*, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, S. 1, 3.

²⁵⁰ BFH v. 15.4.1999 IV R 60/98, BFHE 188, 556 (558); BFH v. 13.10.1993 II R 92/91, BFHE 172, 520 (522); *Guido Förster/Dirk Schmidtman*, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht - mit einem Vergleich der sog. „Step transaction doctrine“ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, StuW 2003, S. 114 ff., 122.

²⁵¹ *Martin Strahl*, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, S. 929, 934.

²⁵² BFH v. 17.6.1998 X R 68/95, BFHE 186, 288 (294, 295).

keitsvermögen der Einzelschritte erheblich reduzieren und im Einzelfall eine Gesamtplanvermutung gänzlich entkräften²⁵³.

IV. Die Rechtsfolgen nach § 42 Absatz 1 Satz 3 AO

Bei den Rechtsfolgen der allgemeinen Missbrauchsvorschrift in ihrer neuen Fassung, die nach wie vor auf die Neutralisierung der Wirkungen der Umgehung und die Wiederherstellung des Steueranspruchs gegenüber dem Steuerpflichtigen zielen, hat es der Gesetzgeber bei dem Wortlaut der älteren Vorschrift belassen. Für die Rechtswelt ergeben sich damit – abgesehen von den Besonderheiten für Einzelmissbrauchsverhinderungsvorschriften des § 42 Absatz 1 Satz 2 AO - keine Änderungen²⁵⁴.

Die Erfüllung des Generalmissbrauchstatbestands führt zwingend zur Rechtsfolge des § 42 Absatz 1 Satz 3 AO. Gilt der tatsächlich realisierte Sachverhalt als missbilligt, so ist er für die Besteuerung nicht mehr relevant; denn anstelle des verwirklichten Sachverhalts muss ein neuer Sachverhalt treten. Die Generalmissbrauchsvorschrift ist zwecks Ermöglichung des Steuerzugriffs darauf angewiesen, dem Sachverhalt mit einer Fiktion zu begegnen. Dem Zweck des vorliegenden Einzelsteuergesetzes entsprechend muss jetzt die vom Steuerpflichtigen gewählte, unagemessene rechtliche Form durch eine fiktive, dem wirtschaftlichen Vorgang angemessene Gestaltung ersetzt werden, die unter den Steuertatbestand subsumiert wird²⁵⁵. Dass das Steuergesetz sich dabei von der eingesetzten - in den meisten Fällen zivilrechtlichen - Gestaltung distanziert und sie einer

²⁵³ Siehe *Wolfgang Spindler*, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, S. 1, 4, der unter Anführung weiterer BFH-Urteile auf Gesetzesänderungen, Veränderungen der Interessenlage der beteiligten Personen bzw. Vertragspartner oder Schadensrisiken als unkontrollierbare Faktoren verweist.

²⁵⁴ Siehe dazu unten Teil 2, C.

²⁵⁵ So *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993, S. 1344. Anderer Meinung, *Klaus-Dieter Drüen*, demzufolge nicht die missbilligte rechtliche Gestaltung, sondern der wirtschaftliche Sachverhalt, d.i. das wirtschaftliche Ziel fingiert wird, in: *Tipke/Kruse*, AO-Kommentar (Stand: September 1999), § 42 AO, Rz. 50 ff., 52; der selben Meinung, *Alexandra Mack* und *Markus Wollweber*, § 42 AO – Viel Lärm um nichts?, DStR 2008, S. 182, 186.

wirtschaftlichen Wertung unterzieht, hat aber für die Wirksamkeit dieser Gestaltung keine weiteren Konsequenzen. Die Zivilrechtsform wird wegen ihres unangemessenen steuerlichen Gebrauchs weder zu einem verbotenen noch zu einem sittenwidrigen bzw. unwirksamen Geschäft im Sinne der §§ 134 und 138 BGB²⁵⁶; sie darf im Bereich des Privatrechts weiterhin ihre Gültigkeit behalten²⁵⁷.

C. Die Alternative der Spezialmissbrauchsklauseln im Steuerrecht

§ 42 AO ist die zentrale - und unter Berücksichtigung der Vorgängervorschriften²⁵⁸ auch älteste - Missbrauchsvorschrift, die das Steuerrecht vorweisen kann. Sie ist aber auch schon seit geraumer Zeit nicht mehr die einzige Missbrauchsnorm. Der nationale Gesetzgeber hält bereits seit Jahren eine Regelungsvariante für geboten, um dem Missbrauch vorhandener oder vermeintlicher Gestaltungsmöglichkeiten vorzubeugen²⁵⁹, die oft erst durch die Verabschiedung zahlreicher, miteinander nicht abgestimmter Einzelsteuernormen zustandekommen. Mit dieser Variante sind Sondermissbrauchsvorschriften gemeint, die auch als „alternative“ Missbrauchsbestimmungen bekannt sind²⁶⁰. Methodologisch betrachtet zeichnen sich diese spezielleren Missbrauchsnormen dadurch aus, dass sie vom Steuergesetzgeber unter Berücksichtigung der von der Rechtsprechung gebildeten Steuerumgehungsfallgruppen gegen ein in der Rechts-

²⁵⁶ *Harald Schaumburg*, Gestaltungsmissbrauch bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, in: *Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen*, Festschrift, 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V., Herne 1999, S. 467, 470.

²⁵⁷ BFH v. 6.3.1996 II R 38/93, BFHE 179, 443 (445, 446); *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO-Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 24; *Hans-Peter Schmieszek*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO-Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 19; *Wolfgang Schön*, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, *StuW* 2005, S. 247, 252.

²⁵⁸ Siehe dazu, Teil 1, A, I a.E.

²⁵⁹ Vgl. *Hans-Peter Schmieszek*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO-Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 19.5.

²⁶⁰ *Peter Fischer* spricht von „Ersatztatbeständen“, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 24.

praxis bereits existierendes, *missbrauchstypisiertes Muster* geschaffen werden²⁶¹.

Diese Regelungsbemühungen sind zum größten Teil auf eine vor allem in den letzten Jahren registrierte Zurückhaltung der BFH-Rechtsprechung²⁶² zurückzuführen²⁶³, die Generalmissbrauchsvorschrift häufiger vor allem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten anzuwenden²⁶⁴. Mit einer erstaunlichen, fast unübersichtlichen Vielzahl an verabschiedeten Sondermissbrauchsvorschriften²⁶⁵ wird kontinuierlich der Versuch unternommen, die in der Generalmissbrauchsnorm enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe gesetzlich präziser zu umschreiben²⁶⁶, um auf diese Weise vermeintliche Auslegungsschwierigkeiten der Judikatur aus dem Weg zu räumen und konkreten Steuersparmodellen entgegenzuwirken²⁶⁷.

²⁶¹ *Georg Crezelius*, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, *StuW* 1995, S. 313, 318; *Frank Roser*, Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“ - Inwieweit können derartige Vorschriften Steueransprüche begründen?, *FR* 2005, S. 178 ff.

²⁶² *Peter Fischer*, Die Umgehung des Steuergesetzes, *DB* 1996, S. 644, 645.

²⁶³ Wohl anderer Meinung *Dietmar Gosch*, Die Zwischengesellschaft nach „Hilversum I und II“, „Cadbury Schweppes“ und den Jahressteuergesetzen 2007 und 2008, in: *FS für Wolfram Reiß*, Köln 2008, S. 597, 599: „Diese Sondervorschriften resultieren daher, dass es dem Gesetzgeber (und noch mehr der gesetzestvorbereitenden Exekutive) oftmals nicht genügt, nur auf die (...) vergleichsweise konturenarmen Merkmale und den offenen Tatbestand des § 42 AO oder auf die Einsicht der Richter und deren grundgesetzlich verbürgtes Auslegungsmonopol zu vertrauen. Er will präzisere, womöglich auch engere Vorgaben liefern. ...“.

²⁶⁴ Verbunden ist diese Reaktion des Gesetzgebers überwiegend mit den BFH-Urteilen zu den sogenannten „Dublin-Docks-Gesellschaften“ (BFH v. 25.2.2004 I R 42/02, *BFHE* 206, 5, 9ff.), zur Geschäftschancenverlagerung (BFH v. 7.8.2002, *BFH/NV* 2003, 205), zur Konzernfinanzierungsgesellschaft (BFH v. 20.3.2002 I R 63/99, *BFHE* 198, 506), zur Anteilsrotation (BFH v. 18.7.2001, I R 48/97, *BFH/NV* 2001, 1636; BFH v. 23.10.1996 I R 55/95, *BFHE* 181, 490, 492-494) und zur Finanzierungsfreiheit (BFH v. 30.1.2002, -I R 13/01, *BFH/NV* 2002, 1172; BFH v. 8.12.1997 GrS 1-2/95, *BFHE* 184, 7, 13).

²⁶⁵ Die Sondermissbrauchsvorschriften werden momentan auf 120 geschätzt. Dazu gehören beispielsweise: §§ 7 ff. *AStG* (ausländische Zwischengesellschaften; Hinzurechnungsbesteuerung), 15a *EStG*, § 12 Abs. 3 S. 2 *UmwStG*, § 8 Abs. 4 *KStG* (Verlustrücklage), § 8a *KStG* (Gesellschafterfremdfinanzierung; Betriebsausgaben), § 8b Abs. 4 S. 2 *KStG*, § 5 Abs. 3 *GrEStG*, § 6 Abs. 4 *GrEStG* (Steuerfreiheit), § 6 Abs. 3 S. 2 und Abs. 5 S. 6 *EStG*, § 15 Abs. 3 S. 1 *UmwStG*, § 26 Abs. 2 S. 2 *UmwStG* (Steuerneutralität) vor dessen Aufhebung durch das Jahressteuergesetz 2008, § 50d Abs. 3 *EStG* (DBA-Rechte).

²⁶⁶ *Andreas Musil*, Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung, *RIW* 2006, S. 287, 290.

²⁶⁷ „Spezialvorschriften sind eine gesetzliche Typisierung des § 42 AO, die den Missbrauch in sachlicher, zeitlicher oder persönlicher Hinsicht konkretisieren“, *Klaus-*

Dieses Unterfangen scheint auch der BFH zu billigen, wenn er in seiner Rechtsprechung zum Ausdruck bringt, dass es sich bei den sondergesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnormen um eine sondergesetzliche Konkretisierung des allgemeinen Steuerumgehungstatbestands handelt²⁶⁸, die den § 42 AO zurücktreten lässt. Der BFH bezieht damit eine klassische Position zum Verhältnis der Generalnorm zu den Spezialvorschriften aufgrund der Regel *lex specialis derogat legi generali*.

Dennoch weicht die Effektivität dieser gesetzgeberischen Methode in der Wirklichkeit vom erwünschten Ergebnis stark ab. Die Durchschlagskraft der speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften stößt auf Probleme. So wird in der Fachliteratur auf der einen Seite zum Teil darauf hingewiesen, dass die spezialgesetzlichen Missbrauchsfolgen aus rechtssystematischer Sicht uneinheitlich wirken²⁶⁹ und gegen den Gesetzesvorbehalt der Besteuerung (Artikel 20 Absatz 3 GG) oder das Verbot der Übermaßbesteuerung (Artikel 3, 14 GG) verstoßen²⁷⁰. Auf der anderen Seite ist in der Rechtspraxis die eng mit der Konkurrenzproblematik verbundene Anwendung der Sondermissbrauchsregelungen neben der Anwendung der Generalmissbrauchsvorschrift mit Unklarheiten behaftet²⁷¹. Im Zentrum der hierzu vertretenen Auffassungen lag bis vor kurzer Zeit der Anwendungsbereich des mit dem Steueränderungsgesetz vom 20.12.2001²⁷² dem § 42 AO a.F. angefügten zweiten Absatzes, wonach Absatz 1 anwendbar war, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht aus-

Dieter Drüen, in: Tipke/Kruse, AO- Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 20.

²⁶⁸ BFH v. 15.12.1999 I R 29/97, BFHE 190, 446 (457,458).

²⁶⁹ Franz Wassermeyer, § 8a KStG n.F. und die gescheiterte Rückkehr zur Fiktionstheorie – keine Auswirkung auf Gesellschaftsebene, DStR 2004, S. 749, 752, 753; Marc Desens, Die systemwidrige Anwendung des Halbabzugsverfahrens beim Wertansatz von Kapitalanteilen (§ 3c Abs. 2 S. 1 Hs. 2 EStG) und des Abzugsverbotes in § 8b Abs. 3 KStG bei Veräußerungen innerhalb der 7-Jahres-Missbrauchsfristen, FR 2003, 247 ff.

²⁷⁰ Frank Roser, Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“, FR 2005, S. 178, 181, 184.

²⁷¹ Hans-Peter Schmieszek, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO- Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 19.6; Hans Bernhard Brockmeyer, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 87.

²⁷² BGBl. I 2001, S. 3749.

drücklich ausgeschlossen war. Daraus resultierten unterschiedliche Auffassungen in Bezug auf den Vorrang der Generalmissbrauchsvorschrift gegenüber den sondergesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnormen²⁷³.

Im Grundsatz neigt der Bundesfinanzhof in der Konkurrenzproblematik dazu, der Generalmissbrauchsklausel gegenüber Spezialvorschriften den systematischen Vorrang zuzusprechen²⁷⁴. Gleichwohl schränkt er aber diesen Vorrang wieder insoweit ein, als er die allgemeine Missbrauchsvorschrift nach dem Zweck des jeweiligen Einzelsteuergesetzes bemessen haben will und das Hinzutreten von weiteren Umständen fordert²⁷⁵, die der gewählten Gestaltung einen „Manipulationscharakter“²⁷⁶ verleihen, um sie dann endgültig als missbräuchlich einzuordnen²⁷⁷.

²⁷³ Für einen Vorrang der Spezialmissbrauchsvorschriften, siehe *Dietmar Gosch*, in: Paul Kirchhof, EStG- Kommentar, 8. Auflage, Heidelberg 2008, § 50d, Rn. 45; *Klaus-Dieter Drüen* (entgegen seiner früheren Ansicht), in: Tipke/Kruse, AO- Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 Rz. 20, 20 a-b; *Gerhard Laule*, Grenzen internationaler Steuergestaltung im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, IStR 2003, S. 217, 221; *Andreas Musil*, Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung, RIW 2006, S. 287, 291, der im Falle von § 42 Abs. 2 AO von einer verfehlten „künstlichen Rechtsfolgenverlängerung“ spricht. Für einen Vorrang der Generalmissbrauchsnorm gegenüber den Sondermissbrauchsvorschriften, siehe insbesondere *Hahn-Joecks*, in: Kirchhof/Söhn, EStG- Kommentar (Stand: September 2003), § 50d, Rn. G 27-29; *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 24 ff.

²⁷⁴ BFH v. 28.6.2001 IV R 40/97, BFHE 196, 77 (81); BFH v. 18.7.2001 I R 84/97, BFHE 196, 128 (134); BFH v. 19.1.2000 I R 94/97, BFHE 191, 257; BFH v. 16.3.1988 X R 27/86, BFHE 153, 46; *Dietmar Gosch*, Die Zwischengesellschaft nach „Hilversum I und II“, „Cadbury Schweppes“ und den Jahressteuergesetzen 2007 und 2008, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 597, 602.

²⁷⁵ Zum Beispiel der Umstand, dass es sich bei der eingeschalteten Gesellschaft um eine bloße Briefkastenfirma handelt, vgl. *Rüdiger Philipowski*, Einmal Missbrauch, immer Missbrauch?, IStR 2003, S. 547, 548. Nach § 42 AO, als Zurechnungsnorm verstanden, wird das Vorhandensein dieser Gesellschaft negiert und die Einkünfte den dahinter stehenden Anteilseignern unmittelbar zugerechnet, *Uwe Stoschek*, § 50 d Abs. 3 EStG – erste Rechtsprechung zu einer verfehlten Missbrauchsvorschrift, IStR 2002, S. 656, 660.

²⁷⁶ BFH v. 20.3.2002 I R 63/99, BFHE 198, 506 (509); BFH v. 23.10.1991 I R 40/89, BFHE 166, 323 (326-328); BFH v. 19.1.2000 I R 94/97, BFHE 191, 257 (261-262); *Hans Bernhard Brockmeyer*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO, Rz. 20; *Hans-Peter Schmieszek*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO- Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO, Rz. 39; *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO- Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 20 b.

²⁷⁷ Die von der Rechtsprechung hoch gestellten Anforderungen für die Aktivierung der Generalmissbrauchsnorm können die Verabschiedung einzelner Sondermissbrauchsvorschriften aus der Sicht der Finanzverwaltung natürlich nur als gerechtfertigt erscheinen lassen.

Mit der jüngsten Revision des § 42 AO unternimmt der Gesetzgeber den Versuch, das Rangverhältnis der Generalmissbrauchsvorschrift zu den Sondermissbrauchsnormen zu regeln, indem er nunmehr den Vorrang letzterer ausdrücklich festlegt. Nach Absatz 1 Satz 2 der neuen Fassung sollen nämlich die Rechtsfolgen nach einer der Verhinderung von Steuerumgehungen dienenden Einzelsteuernorm bestimmt werden, wenn der Tatbestand dieser Vorschrift erfüllt ist. Erst, wenn dies nicht der Fall ist, soll der Sachverhalt im Tatbestandsrahmen der allgemeinen Missbrauchsvorschrift geprüft werden. Der Gesetzgeber verabschiedet sich also bewusst von der ursprünglich wesentlich schärferen Kabinettsfassung, wonach die Generalmissbrauchsnorm erst anzuwenden wäre, wenn ihre Anwendbarkeit nicht *expressis verbis* von der Sondervorschrift ausgeschlossen war²⁷⁸. Dieser Entschluss stellt ein eindeutiges Einschwenken in die bisherige Rechtsprechung des BFH dar und ist auf verständliche Rechtssicherheitsgründe zurückzuführen.

Durch die nunmehr gesetzlich angeordnete Prüfungsreihenfolge sollen zum Teil die Hürden für eine vorrangige Anwendung der speziellen Missbrauchsverhütungsnormen aus dem Weg geräumt werden, welche von Gesetzgeber und Exekutive als ebenfalls erforderliche und schlagkräftige(re) Instrumentarien in der Bekämpfung konkreter zivilrechtlicher Gestaltungen erachtet werden.

D. Zwischenergebnis

Die Neufassung der allgemeinen Missbrauchsabwehrnorm kann unter dem Blickwinkel der Konkretisierung sowie der Rechtssicherheit begrüßt werden und der an der alten Fassung geübten, zumeist mit verfassungsrechtlichen Aspekten zusammenhängenden Kritik, teilweise ein Ende setzen.

²⁷⁸ § 42 AO-Entwurf in der überarbeiteten Fassung zum Jahressteuergesetz vom 8.8.2007; BT-Drucks. 16/6290, S. 31.

Schon alleine der Umstand, dass der Tatbestand des neuen § 42 AO zum ersten Mal eine *Legaldefinition* des Missbrauchs von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten enthält, ist begrüßenswert; die Regelung ist dadurch ohne Zweifel präziser geworden. Zudem stehen die Kernelemente dieser Legaldefinition nicht nur im Einklang mit der von der Rechtsprechung bereits zu § 42 AO a.F. entwickelten Kasuistik, sondern stimmen zum Teil mit ihr völlig überein. Die Kodifikation dieser Kasuistik kann somit einen sanften Übergang zur Anwendung der Neufassung des § 42 AO gewährleisten, wodurch Überraschungen oder Schwierigkeiten für die Rechtspraxis erpart bleiben dürften.

Es kann an dieser Stelle natürlich eingewandt werden, dass die in den Tatbestand aufgenommenen Rechtsbegriffe weiterhin unbestimmt geblieben oder nicht hinreichend präzisiert worden sind und damit wenig – wenn überhaupt – etwas zur erstrebten Rechtssicherheit beigetragen haben. Dem ersten Teil dieses Einwands wäre unter einer strengen Betrachtung tatsächlich insoweit zuzustimmen, als an die Stelle der früheren unbestimmten Regelung nunmehr Tatbestandsmerkmale der Missbrauchsdefinition getreten sind, wodurch die Unbestimmtheit nur relativiert, aber keinesfalls völlig behoben worden ist²⁷⁹. Nicht zu verkennen ist jedoch, dass unbestimmte Rechtsbegriffe, Generalklauseln oder flexible Tatbestandsmerkmale sich an künftige Entwicklungen oder Änderungen der Lebenssachverhalte anpassen können und damit für die Langlebigkeit einer Regelung geradezu erstrebenswert sind. Ihre Verwendung liegt im alleinigen Entscheidungsermessen des Gesetzgebers und ist auch solange

²⁷⁹ Eben dieser Umstand, der Erhalt eines gewissen Unbestimmtheitsgrades, kann aber als Grund dafür angesehen werden, dass die Regelung an ihrem *deklaratorischen Charakter* wenig eingebüßt haben und der Rechtsprechung auch in der Zukunft ein großer Auslegungsspielraum offen bleiben dürfte. Aus (nur) dieser Perspektive hätten die vom Gesetzgeber an der Generalmissbrauchsvorschrift vorgenommenen Änderungen *keine* Auswirkungen auf den Streit zwischen der Außen- und der Innentheorie; anderer Meinung *Hartmut Hahn*, *Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung?*, DStZ 2008, S. 483 ff., 492.

unbedenklich, als die Judikatur imstande ist, diese Rechtsbegriffe im Wege der Interpretation zu präzisieren²⁸⁰.

Bei dem neuen § 42 AO hat der Gesetzgeber davon abgesehen, dem Steuerpflichtigen von vornherein zu diktieren, welche Vertragskombinationen er verwenden dürfte. Er wollte die Regelung zwar soweit wie möglich präziser machen, ihr aber keinesfalls spezielle – und per definitionem unflexible(re) – Tatbestandsmerkmale zufügen, also aus ihr auch keine Quasi-Spezialmissbrauchsvorschrift machen. Noch weniger wollte er soweit gehen, dass die Vertragsfreiheit eingeschränkt würde, wodurch er sich automatisch mit dem Vorwurf des Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz konfrontiert gesehen hätte. Der Gesetzgeber hat es im Grunde bei der altbewährten Technik belassen: nur der Finanzverwaltung oder der Finanzrechtsprechung bereits bekannte missbrauchsverdächtige Rechtsgestaltungen sollen auch weiterhin gleich als missbrauchsverdächtig auffallen und *typisiert* werden. Negative Auswirkungen auf die Rechtsanwendung dürften damit wegen der Flexibilität der in die Legaldefinition des Missbrauchs aufgenommenen Tatbestandsmerkmale kaum zu erwarten sein.

In ähnlicher Weise ließe sich auch der zweite Teil des Einwands entkräften. Denn neben dem Parallellauf der Definitionselemente zur Auslegung des § 42 AO a.F. wird der Rechtssicherheitsgrad zusätzlich dadurch erhöht, dass der früher von der Finanzrechtsprechung vorgenommene Vergleichstest nun ausdrücklich in § 42 Absatz 2 Satz 1 AO normiert wird. Demnach sind nicht nur die Gerichte, sondern auch die Finanzbehörden *vor* endültiger Annahme eines Missbrauchs verpflichtet, den unangemessenen Sachverhalt mit einem angemessenen zu vergleichen. Dabei bilden die gesetzlich vorgesehenen Steuervorteile, d.h. die Steuervorteile, an die der Gesetzgeber bei der Festsetzung der materiellen Steuerrechtsnorm bereits gedacht hat, eine *objektive Zulässigkeitslatte*. Da nun

²⁸⁰ BVerfG v. 31.5.1988 - 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226); BVerfG v. 24.4.1991 - 1 BvR 1341/90, BVerfGE 84, 133 (149).

bei diesem objektivierten Vergleichstest die einfach konzipierten zivilrechtlichen und daher überschaubaren Gestaltungen meistens gleich im Vorfeld als nicht missbrauchsverdächtig ausscheiden, ist die Neufassung ein praxistaugliches und sicheres Instrument, das gerade *nicht* für die Sanktionierung sämtlicher Rechtsstrukturen benutzt werden kann, welche aus der Sicht der Steuerpflichtigen als günstig erscheinen²⁸¹.

Kennzeichnend für eine ausgeglichene und von daher als gelungen zu erachtende Revidierung des § 42 AO dürfte auch der neue Absatz 2 Satz 2 der Vorschrift sein. Danach kann der Steuerpflichtige zum Zwecke der Entlastung vom Missbrauchsverdacht außersteuerliche Gründe nachweisen, die *nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind*. Die Bestimmung ist deswegen ausgeglichen, weil darin sowohl eine evidente als auch eine weniger auffallende Funktion zu sehen ist, von welchen sich die erste zugunsten und die zweite zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Die *evidente* Funktion besteht in einer *erweiterten Entlastungsmöglichkeit*: Ist der eine oder der andere außersteuerliche Grund isoliert gesehen als triftig einzuordnen oder allein ungeeignet, die Wahl der fraglichen rechtlichen Gestaltung zu rechtfertigen, so kann deren Angemessenheit doch noch gerettet werden, wenn sich der Steuerpflichtige gleichzeitig auf mehrere vorhandene Rechtfertigungsgründe berufen und fordern kann, dass diese *in ihrer Gesamtheit* berücksichtigt werden. Der Steuerpflichtige kann daher außersteuerliche Tatumstände in beliebigen, für ihn günstigen Kombinationen für die von ihm gewählte Rechtskonstellation geltend machen. Im Vergleich zur bisherigen Lage stellt diese Möglichkeit eine erhebliche Verbesserung der Verteidigungsstrategien der Steuerpflichtigen und ihrer Berater dar. Es ist zu erwarten, dass sie in Zukunft oft zum Tragen kommen werden.

Die *verdeckte* – und soweit ersichtlich vom Schrifttum bisher eher unbemerkt gebliebene – Funktion der Vorschrift besteht in der Auf-

²⁸¹ Wohl anderer Meinung Georg Crezelius, Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO, DB 2007, S. 1428, 1429, wenngleich auch angesichts des zur Zeit der Veröffentlichung des Beitrags vorliegenden zweiten § 42 AO-Entwurfs.

forderung, *umgekehrt* zu denken: Jeder Rechtsanwender darf und muß nunmehr *alle* bestehenden Verhältnisse auch *zuungunsten des Steuerpflichtigen* berücksichtigen. Nach der neuen Regelung hat nämlich die Würdigung der außersteuerlichen Rechtfertigungsgründe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse stattzufinden. Das heisst aber nicht, dass die tatsächlichen Umstände, die den entsprechenden Verhältnissen zugrunde liegen, für den Steuerpflichtigen unbedingt entlastend sein müssen. Bei dieser Betrachtung kann sich auch durchaus Belastendes ergeben. Damit besitzt die Neuregelung eine enge gedankliche Nähe zur Gesamtplandoktrin. Der Gesamtplangedanke fließt in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung in die Bewertung des jeweils vorliegenden Sachverhalts anlässlich der Standhaftigkeitsprüfung der Rechtfertigungsgründe ein. Dass der Rechtsanwender generell Gesamtplankonstruktionen mehr ins Visier nehmen soll, unterstreicht schließlich die Regelung durch die Erweiterung des Personenkreises über den Steuerpflichtigen hinaus auf Drittpersonen. In der Regel werden dies enge Verwandte des Steuerpflichtigen sein, bei denen ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil entstanden ist²⁸².

Die Neuregelung dürfte zuletzt auch den gesetzgeberischen Bestrebungen für eine häufigere Anwendung genügen. § 42 Absatz 1 Satz 2 AO kommt zwar nur der bisherigen BFH-Rechtsprechung entgegen und bestätigt generell die Sperrwirkung (sog. Abschirmwirkung) der Spezialmissbrauchsnormen gegenüber der allgemeinen Vorschrift. Dennoch wird gleich im nächsten Satz 3 klargestellt, dass sich die Folgen einer Steuerumgehung nach der allgemeinen Missbrauchsvorschrift bestimmen, wenn der Tatbestand einer speziellen Steuerumgehungsbestimmung nicht erfüllt ist. Das heisst unmissverständlich, dass der allgemeinen Steuerumgehungs Vorschrift der *gleiche Rang* wie einer in einem Einzelsteuergesetz enthaltenen Missbrauchsvorschrift eingeräumt wird. Darüber hinaus bleibt

²⁸² Bedenklich zur Sachangemessenheit dieser Erweiterung äussert sich *Hartmut Hahn*, Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung?, DStZ 2008, S. 483 ff., 486.

dem § 42 AO durch die angeordnete Prüfungsreihenfolge im Konkurrenzfall ein sehr weiter Anwendungsbereich offen. Ist nämlich die Steuerumgehung nicht *genau* auf den im Einzelsteuergesetz beschriebenen Weg begangen worden²⁸³ oder treten sogar noch weitere Umstände hinzu, die in der Spezialmissbrauchsnorm nicht enthalten sind, so handelt es sich um eine bloße *Scheinkonkurrenz*. § 42 AO kann und muß Anwendung finden.

In diesem Zusammenhang wird gleichzeitig sichtbar, dass die Revidierung des § 42 AO nicht nur die Frage nach der Erforderlichkeit von speziellen Missbrauchsnormen neu aufwirft, soweit sich diese Spezialvorschriften zusätzlich durch unbestimmte Tatbestandsmerkmale definieren²⁸⁴, sondern auch die Frage, ob diese Vorschriften grundsätzlich als spezielle Missbrauchsverhinderungsnormen oder doch nicht einfach als Ergänzungstatbestände²⁸⁵ einer in sich selbstständigen, allgemeinen Steuerumgehungsvorschrift zu beurteilen sind.

²⁸³ Dies wird in der Praxis der Regelfall sein, da die Sondermissbrauchsnormen eine späte gesetzgeberische Maßnahme gegen auf dem Markt bereits funktionierende Steuersparmodelle darstellen.

²⁸⁴ Man liest beispielsweise in § 50d Abs. 3 EStG: „Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und 1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft *wirtschaftliche* oder *sonst beachtliche Gründe* fehlen oder 2. die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder 3. die ausländische Gesellschaft nicht *mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen* eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre *wesentlichen Geschäftstätigkeiten* auf Dritte überträgt. ...“ (Hervorhebungen nicht im Original).

²⁸⁵ *Peter Fischer* verwendet den Begriff „Ersatztatbestände“, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), § 42 AO, Rz. 24.

Teil 3. Der Gestaltungsmissbrauch im Gemeinschaftsrecht

Das Phänomen der Steuerumgehung durch den Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten stellt sich in der Europäischen Gemeinschaft mit besonderer Intensität, da seine Auswirkungen nicht nur die europäischen Organe, sondern vor allem die nationale Gesetzgebung und Rechtsprechung betreffen. Belegt wird dies durch eine Vielzahl von Entscheidungen des EuGH zu den Grenzen der steuerlichen Gestaltungsfreiheit im europäischen Binnenraum und damit zur Abgrenzung zwischen einer legitimen Steuervermeidung und einer unzulässigen Steuerumgehung.

Im Folgenden wird untersucht, welchen Inhalt und Umfang der EuGH dem Begriff des steuerlichen Missbrauchs im *sekundären* Gemeinschaftsrecht gegeben hat²⁸⁶. Die Untersuchung erstreckt sich dann auf das *primäre* Gemeinschaftsrecht, und damit auf die EuGH-Rechtsprechung zur Rechtfertigung von nationalen Missbrauchsverhinderungsvorschriften vor dem Hintergrund der Gewährleistung der EG-Grundfreiheiten²⁸⁷, um die Konturen dieses Begriffs soweit wie möglich zu präzisieren.

Die Reihenfolge der Urteile ist jeweils chronologisch geordnet.

²⁸⁶ Auf die Missbrauchsverhütung durch Verfahrensvorschriften, z.B. Regelungen zur Amtshilfe, wird nicht eingegangen; siehe dazu *Christian Lohse*, Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 645, 647 ff., 651 f.

²⁸⁷ Dazu siehe Teil 3, C.

A. Gestaltungsmissbrauch und sekundäres Gemeinschaftsrecht im Bereich der direkten Steuern

I. Rechtsgrundlagen

Das Gebiet der direkten Steuern im Gemeinschaftsrecht ist durch die erheblichen Harmonisierungsschwierigkeiten gekennzeichnet. Sie beruhen - wie bereits geschildert - einerseits auf der fehlenden Kompetenz der europäischen Gemeinschaft und andererseits auf einer offensichtlichen Zurückhaltung der Mitgliedstaaten zur Angleichung ihrer Steuerordnungen. Vor diesem Hintergrund ist es von Bedeutung, dass die Begriffe des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs bzw. der Steuerumgehung²⁸⁸ in das sekundäre Gemeinschaftsrecht der direkten Steuern aufgenommen worden sind²⁸⁹ und damit eine europäische rechtsbegriffliche Identität erlangt haben.

Artikel 1 Absatz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie²⁹⁰ schreibt vor:

„Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen“.

Artikel 5 der Zinsen-/Lizenzgebührenrichtlinie²⁹¹ enthält unter der Titelüberschrift „Betrug und Missbrauch“ folgende Regelung:

²⁸⁸ Die international gebräuchliche Bezeichnung hierzu ist „directive shopping“. Darunter ist die missbräuchliche Inanspruchnahme (der „Einkauf“) der von den EG-Steuerrichtlinien vorgesehenen Vergünstigungen für grenzüberschreitende Transaktionen zu verstehen. Von diesem Begriff ist das sog. „treaty shopping“ abzugrenzen, d.h. die Erschleichung von Steuervorteilen, die sich für eine nicht berechnete Person aus der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ergeben können; siehe dazu *Uwe Stoschek*, § 50d Abs. 3 EStG – erste Rechtsprechung zu einer verfehlten Missbrauchsvorschrift, IStR 2002, S. 656, Fn. 3.

²⁸⁹ Der konkrete Inhalt der aufgenommenen Begriffe kann dagegen zurzeit vom Gemeinschaftsgesetzgeber wegen mangelnder Kompetenz nicht näher beschrieben werden.

²⁹⁰ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225 v. 20.8.1990, S. 6); Hervorhebungen nicht im Original.

²⁹¹ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 157 v. 26.6.2003, S. 49); Hervorhebungen nicht im Original.

„1. Diese Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegen.

2. Die Mitgliedstaaten können im Falle von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern“.

Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie²⁹² lautet^{293, 294}:

„Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Titel II, III, und IV ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen:

- a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder –umgehung hat. Vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn die Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder der Austausch von Anteilen nicht auf ver*
- b) nünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht; b)*
...“.

Bei einem direkten Vergleich der Steuerrichtlinien fällt auf, dass die Umgehungsvorschriften Ähnlichkeiten bezüglich der Aufbautechnik und der von ihnen verwendeten Termini aufweisen. Obgleich in sämtlichen Normen der Begriff „Steuerumgehung“ in engem Zusammenhang mit dem des „Missbrauchs“ steht, wird auf eine Definition – mit Ausnahme von Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a Satz 2 der Fusionsrichtlinie - verzichtet. Gesetzestechnisch wird allerdings grundsätzlich zwischen zwei Handlungsgruppen differenziert: Die erste widmet sich Verhaltensweisen der sogenannten Wirtschaftskriminalität, nämlich den Delikten der Steuerhinterziehung und des Betrugs, die wegen ihres strafrechtlich belastenden

²⁹² Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225 vom 20.8.1990, S.1); Hervorhebungen nicht im Original.

²⁹³ Dieser Vorschrift liegt der 9. Erwägungsgrund der Fusions-RL zugrunde.

²⁹⁴ Hervorhebungen nicht im Original.

Gehalts die Missbilligung des europäischen Gesetzgebers nach sich ziehen. Unter die zweite Kategorie fallen dann gemeinsam die Steuerumgehung und der steuerliche Missbrauch, welche zwar auch zu missbilligende Handlungsweisen darstellen, jedoch eindeutig unterhalb der Schwelle der Verwirklichung eines Steuerstraftatbestands liegen²⁹⁵. Darüber hinaus ergibt sich aus dem Wortlaut der Steuerrichtlinien nicht viel zur Reichweite des Anwendungsbereichs vom Gestaltungsmissbrauch. Auch der am präzisesten umschriebene Tatbestand des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs in Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL hilft in dieser Hinsicht nicht weiter. Er verweist nur – genauso wie die zwei anderen Umgehungsvorschriften – auf nationale Missbrauchsnormen zur Sicherung der Steuerneutralität der von den Steuerrichtlinien geregelten, grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Vorgänge²⁹⁶.

Es bleibt somit zu prüfen, ob es durch diesen Verweis dem Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaates überlassen oder ihm sogar die ausdrückliche Ermächtigung erteilt wird, zum einen die für erforderlich gehaltenen steuerlichen Missbrauchsvorschriften zu erlassen und nach Belieben zu gestalten und zum anderen das Urteil über die Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung selbst zu fällen. In concreto ist zu beurteilen, ob eine deutsche Steuerverhinderungsvorschrift aus der Sicht des sekundären Gemeinschaftsrechts den Maßstab für die Beurteilung einer rechtlichen Gestaltung als missbräuchlich liefern darf. Umgekehrt ist auch zu untersuchen, ob dem nationalen Steuergesetzgeber durch die Steuerrichtlinien Grenzen gesetzt werden, so dass die Tatbestandselemente einer nationalen Missbrauchsklausel nur beschränkt Eingang in die europäische Beurteilung finden können.

²⁹⁵ Vgl. *Ottmar Thömmes*, Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-Sicht, in: Festschrift für Franz Wassermeyer, München 2005, S. 207, 224.

²⁹⁶ So auch *Wolfgang Schön*, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, S. 2 ff., 3.

Die Antworten auf diese Fragen müssen in den EuGH-Urteilen zur Auslegung des in den Steuerrichtlinien enthaltenen Missbrauchstatbestandes gesucht werden.

II. Die EuGH-Rechtsprechung

1. Das Urteil „Denkavit u.a.“²⁹⁷

Anlässlich dieses Vorabentscheidungsverfahrens, bei dem es um die Vereinbarkeit des damals geltenden § 44 d EStG mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-Steuerrichtlinie ging, hat der Europäische Gerichtshof Gelegenheit bekommen, sich zum ersten Mal zu dem in – vorstehend wiedergegebenen - Artikel 1 Absatz 2 der Mutter-Tochter-RL enthaltenen Missbrauchs begriff im begrenzt harmonisierten Bereich der Unternehmensbesteuerung zu äußern, und zwar in Zusammenhang mit der in Artikel 3 Absatz 2²⁹⁸ der Mutter-Tochter-RL eingeräumten Möglichkeit, eine Behaltefrist als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen einzuführen.

a. Der Sachverhalt

Die *Denkavit International*, eine niederländische Firma, war seit 1973 mit 20% am Stammkapital der deutschen „Denkavit-Futtermittel GmbH“ unmittelbar beteiligt. Am 14.7.1992 erhöhte sie ihre Beteiligung an der GmbH durch den Erwerb weiterer Gesellschaftsanteile auf 99,4%. Für den 16.10.1992 beschloß die Tochtergesellschaft angesichts der nach Artikel 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie bestehenden Quellensteuer-

²⁹⁷ EuGH v. 17.10.1996 „*Denkavit u.a.*“, verbundene Rechtssachen C-283/94, 291/94 und 292/94, Slg. 1996, I-5063.

²⁹⁸ Nach dieser Vorschrift verfügen die Mitgliedstaaten über die Möglichkeit, Gesellschaften von der Vergünstigung der Steuerrichtlinie auszunehmen, „die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben, aufgrund deren sie als Muttergesellschaften gelten, oder an denen eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren eine solche Beteiligung hält“.

befreiungsmöglichkeit²⁹⁹ eine Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft. Diese stellte daraufhin bei der deutschen Finanzverwaltung einen Antrag auf Ermäßigung des Steuerabzugs an der Quelle nach § 44 d Absatz 1 EStG³⁰⁰, den sie mit der ausdrücklichen Versicherung begleitete, dass sie ihre Beteiligung i.H.v. über 25% an der deutschen Tochtergesellschaft während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren ab dem Erwerbsdatum, d.i. ab dem 14.7.1992, behalten würde.

Der Antrag wurde von der Finanzverwaltung mit der Begründung abgelehnt, dass die Voraussetzung der Beibehaltung der Beteiligung zum Zeitpunkt der Antragseinreichung nicht erfüllt war. Nachdem *Denkavit* Klage beim Finanzgericht Köln erhoben hatte, änderte die Finanzverwaltung ihren Bescheid. Sie ließ die Anwendung des ermäßigten Satzes bei der Vornahme des Steuerabzugs ab dem 15.07.1993, d.h. ab dem Ablauf des ersten Jahres nach dem Erwerb der zusätzlichen Beteiligung und unter der weiteren Bedingung zu, dass die niederländische Muttergesellschaft weiterhin bis zum 30.9.1995 im Besitz einer ausreichenden Beteiligung bleibt. *Denkavit* beschränkte daraufhin ihre Klage für den Zeitraum vor dem 15.07.1993 und machte die Nicht-Vereinbarkeit des auf § 44 d EStG gestützten ursprünglichen Bescheids mit den Vorschriften der Mutter-Tochter-RL geltend, da sie auf die ursprünglich für den 16.10.1992

²⁹⁹ Danach sind die von einer Tochter- an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit, wenn die Muttergesellschaft einen Anteil von wenigstens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft besitzt. Nach Artikel 5 Abs. 3 konnte die Bundesrepublik Deutschland spätestens bis Mitte 1996 einen Steuerabzug in Höhe von 5% vornehmen.

³⁰⁰ Durch § 44 d EStG war die Mutter-Tochter-RL in nationales Recht umgesetzt worden. Absatz 1 der Vorschrift enthielt die Ermäßigung der Quellensteuer auf 5% gemäß Artikel 5 Abs. 1 und 3 der Steuerrichtlinie; in Absatz 2 des Artikels 5, welcher Artikel 3 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich der RL in nationales Recht umsetzen sollte, war vorgesehen, dass „Muttergesellschaft i.S.d. Absatzes 1 ...eine Gesellschaft (ist), die ... im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer...nachweislich seit mindestens zwölf Monaten ununterbrochen mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Nennkapital der ... (Tochter-)Gesellschaft beteiligt ist“. Inzwischen ist § 44 d EStG durch § 43 b ersetzt worden.

geplante Gewinnausschüttung hatte verzichten müssen, was zu einem erheblichen Zinsverlust für sie geführt hatte³⁰¹.

Das Finanzgericht setzte das vor ihm anhängige Verfahren aus und legte dem Europäischen Gerichtshof u.a. folgende Frage zur Vorabentscheidung vor: Ob Artikel 3 Absatz 2 der Mutter-Tochter-RL dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat berechtigt ist, eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft von den in Artikel 5 der Mutter-Tochter-RL vorgesehenen Steuervergünstigungen für den Fall auszuschließen, dass die Muttergesellschaft einerseits zum Zeitpunkt des Zufließens der beabsichtigten Gewinnausschüttung noch nicht seit mindestens zwölf Monaten im ununterbrochenen Besitz von mindestens 25% des Nennkapitals der inländischen (deutschen) Tochtergesellschaft ist, die Muttergesellschaft sich andererseits gegenüber der zuständigen Steuerbehörde des Mitgliedstaats der Tochtergesellschaft verpflichtet hat, die Beteiligung an der Tochtergesellschaft für einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens zwei Jahren seit diesem Erwerb in ihrem Besitz zu behalten.

b. Die EuGH-Entscheidung

Die von Deutschland vor dem EuGH vorgetragene Argumente bezüglich des Behaltens der Beteiligungen der ausländischen Muttergesellschaft *Denkavit* an der deutschen Tochtergesellschaft für einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach § 44 d EStG haben auf einer durchaus naheliegenden *Steuerumgehungsvermutung* beruht. Ausgangspunkt der Vermutung war die Annahme, dass die von der Richtlinie für eine ausländische Muttergesellschaft vorgesehenen und wirtschaftlich verlockenden Steuervergünstigungen zu einer *missbräuchlichen Gestaltung* ihrer Beteiligungen an einer inländischen (deutschen Tochter-)Gesellschaft ausgenutzt werden könnten, die in der

³⁰¹ Ähnlich sah der Sachverhalt im Fall der Firmen *Vitic und Voormeer* in den damit verbundenen Rechtssachen C-291/94 und 292/94 aus.

kurz nach der Erlangung der Steuervergünstigungen vorgenommenen Wiederveräußerung der erworbenen Gesellschaftsanteile an der inländischen Tochtergesellschaft bestehen und somit in eine nachträglich schwer überprüfbare Nicht-Einhaltung der Behaltefrist münden würde.

Demzufolge war nach Ansicht Deutschlands die Behaltefrist des § 44 d EStG durch Artikel 3 Absatz 2 i.V.m. Artikel 1 Absatz 2 der Mutter-Tochter-RL gedeckt. Denn durch diesen Artikel³⁰² sollte gerade die Anwendung der Richtlinie der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und *Missbräuchen* nicht entgegenstehen. Vor dem Hintergrund der technischen und praktischen Erschwernisse, die mit einer späteren Kontrolle erst *nach* der Erlangung der Steuervergünstigungen über die Einhaltung der Beteiligungsfrist in einer grenzüberschreitenden Gewinnausschüttung verbunden wären, sah sich die deutsche Regierung ermächtigt³⁰³, innerhalb ihres Ermessensspielraums das Tatbestandsmerkmal der Mindesthaltefrist in Artikel § 44 d EStG zu regeln, um dadurch einem steuerlichen Missbrauch vorzubeugen.

Die Entscheidung des EuGH überraschte den deutschen Fiskus. Zwar bejaht der Gerichtshof zunächst die Ermächtigung der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von missbräuchlichen Gestaltungen mittels der Festsetzung eines Mindestzeitraums ein, innerhalb dessen die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft beteiligt sein muss. Der Gerichtshof räumt ferner ein, dass Artikel 3 Absatz 2 der Mutter-Tochter-RL insofern nicht eindeutig ist, als die Frage offen bleibt, zu welchem Zeitpunkt ein Mitgliedstaat darüber zu befinden hat, ob das Beteiligungserfordernis erfüllt ist³⁰⁴. Der EuGH bemerkt jedoch, dass diese Ermächtigung eng auszulegen ist, da sie eine Abweichung von dem in Artikel 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-RL aufgestellten Grundsatz der Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle darstellt. Deswegen darf die Ermächtigung nicht zum Nachteil der be-

³⁰² Zum Wortlaut des Artikels 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL siehe oben Teil 3, A, I.

³⁰³ EuGH v. 17.10.1996, „*Denkavit u.a.*“, verbundene Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und 292/94, Slg. 1996, I-5063, Tz. 21.

³⁰⁴ EuGH v. 17.10.1996, „*Denkavit u.a.*“, verbundene Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und 292/94, Slg. 1996, I-5063, Tz. 37.

günstigen Unternehmen (= ausländischen Muttergesellschaften) in einer Weise ausgelegt werden, die über den Wortlaut des Artikels 3 Absatz 2 der Mutter-Tochter-RL hinausgeht. Eine solche Auslegung würde nämlich der von der Steuerrichtlinie bezweckten Wettbewerbsneutralität entgegenwirken³⁰⁵ und ein Hemmnis für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit darstellen³⁰⁶.

Demzufolge stellt der EuGH fest, dass der Rückgriff auf Artikel 1 Absatz 2 der Mutter-Tochter-RL zum Zweck der Auslegung von Artikel 3 Absatz 2 dieser Richtlinie nicht geboten ist, da der erstere eine Grundsatzbestimmung, eine *allgemeine Missbrauchsklausel* enthält, deren Inhalt im Letzteren näher dargelegt und damit ausreichend konkretisiert wird (= *spezielle* Missbrauchsvorschrift).

2. Das Urteil „Leur-Bloem“³⁰⁷

Der Rechtsstreit zwischen der niederländischen Staatsangehörigen *Leur-Bloem* und ihrer Steuerbehörde veranlasste den EuGH zum ersten Mal, den Inhalt und die Tragweite des in Artikel 11 der Fusionsrichtlinie enthaltenen Missbrauchsbegriffs³⁰⁸ zu präzisieren.

a. Der Sachverhalt

Ausgangspunkt dieses Rechtsstreits war die Absicht von Frau *Leur-*

³⁰⁵ Nach der Präambel der Richtlinie sollen wettbewerbsneutrale Regelungen geschaffen werden, um die Anpassungen von Unternehmen an die Erfordernisse des Gemeinsamen Marktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen. Insbesondere zielt die Richtlinie „auf die Beseitigung von steuerlichen Nachteilen ab, die Gesellschaften aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten im Vergleich zu Gesellschaften aus ein und demselben Mitgliedstaat haben, wenn sie sich zusammenschließen“; siehe dazu die Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* v. 2.5.1996 zu den verbundenen Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und 292/94, „*Denkavit u.a.*“, Slg. 1996, I-5066, Tz. 5.

³⁰⁶ EuGH v. 17.10.1996, „*Denkavit u.a.*“, verbundene Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und 292/94, Slg. 1996, I-5063, Tz. 22; ausführlicher noch, Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* v. 2.5.1996 zu den verbundenen Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und 292/94, „*Denkavit u.a.*“, Slg. 1996, I-5066, Tz. 38.

³⁰⁷ EuGH v. 17.7.1997, „*Leur-Bloem*“, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161.

³⁰⁸ Zum Wortlaut des Artikels 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie, siehe oben Teil 3, A, I.

Bloem, die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin von zwei privaten Gesellschaften (*Phönix Uitzendorganisatie & Phönix Industrial*) niederländischen Rechts war, durch den Austausch von Anteilen an diesen beiden Gesellschaften die Anteile an einer Holding-Gesellschaft (*Phönix Holding*) zu erwerben. Durch diesen Erwerb wäre sie nur mittelbar die Alleingesellschafterin der beiden anderen Gesellschaften geworden. Sie wäre aber zugleich in der Lage, das niederländische Einkommensteuergesetz von 1964 und dessen Bestimmungen über die Fusion von Unternehmen in Anspruch zu nehmen³⁰⁹. Danach bleibt der bei einer Fusion von Unternehmen durch Austausch von Anteilen entstandene Gewinn aus einer wesentlichen Beteiligung steuerfrei. Die Realisierung dieses Vorgangs hätte zum Aufschub der Besteuerung des für den Ankauf der abgegebenen Anteile gezahlten Preises geführt, und Frau *Leur-Bloem* hätte etwaige Verluste innerhalb der durch die Fusion geschaffenen wirtschaftlichen und steuerlichen Einheit ausgleichen können³¹⁰.

Vor diesem Hintergrund beantragte Frau *Leur-Bloem* bei der niederländischen Finanzverwaltung die Behandlung des beabsichtigten Transaktionsvorgangs als „Fusion durch Austausch von Anteilen“ i.S.d. niederländischen Rechtsvorschriften, da dadurch eine engere Zusammenarbeit zwischen den fusionierten Gesellschaften erreicht würde. Die Finanzverwaltung lehnte jedoch den Antrag ab. Sie begründete diese Ablehnung damit, dass im konkreten Fall keine Fusion vorliege, da die erwerbende

³⁰⁹ Gemäß Artikel 14 Abs. 1 des Niederländischen Einkommensgesetzes gilt der Wertzuwachs aus der Veräußerung von Anteilen im Rahmen einer „Fusion von Anteilen“ nicht als zu versteuernder Gewinn. Nach Artikel 14 b Abs. 2 (Buchst. a und b) wird eine Fusion von Gesellschaften als gegeben angesehen, wenn eine in den Niederlanden oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften ansässige Gesellschaft gegen Übertragung eigener Anteile oder Gewinnanteilscheine, gegebenenfalls mit einer Zahlung, einen Bestand an Anteilen an einer anderen in den Niederlanden oder an einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften ansässigen Gesellschaft erwirbt, der es ihr ermöglicht, in der letztgenannten Gesellschaft mehr als die Hälfte der Stimmrechte auszuüben, um das Unternehmen dieser Gesellschaft und das einer anderen in finanzieller und wirtschaftlicher Hinsicht dauerhaft zu einer Einheit zu verbinden. Unter „Unternehmen“ i.S.d. niederländischen Gesetzes ist im Wesentlichen die wirtschaftliche Tätigkeit einer juristischen Person zu verstehen, während der Begriff „Gesellschaft“ auf die juristische Person selbst Bezug nimmt.

³¹⁰ EuGH v. 17.7.1997, „*Leur-Bloem*“, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Tz. 7 ff.

Gesellschaft (*Phönix Holding*) selbst kein Unternehmen im Sinne von Artikel 14 b Absatz 2 Buchst. a des niederländischen Einkommensteuergesetzes betreibe. Ferner wies sie darauf hin, dass die zu erwerbenden Gesellschaften (*Phönix Uitzendorganisatie* und *Phönix Industrial*) aus wirtschaftlicher und finanzieller Sicht schon eine größere und auf Dauer angelegte unternehmerische Einheit bildeten, da Frau *Leur-Bloem* Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin dieser Gesellschaften war.

Der gegen den Ablehnungsbescheid der Finanzverwaltung angerufene Gerichtshof Amsterdam stellte zunächst fest, dass die Einfügung von Artikel 14 b Absatz 2 in das niederländische Einkommensteuergesetz auf die Umsetzung der Bestimmungen der Fusionsrichtlinie in nationales Recht zurückzuführen war. Er hielt deswegen die Auslegung der Bestimmungen der Fusionsrichtlinie für erforderlich. Im konkreten Fall waren Artikel 2 Buchst. d) und h) dieser Richtlinie über den Inhalt des Begriffs „Austausch von Anteilen“ und „erwerbende Gesellschaft“³¹¹ sowie der in Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a³¹² der Fusions-RL enthaltene Missbrauchsvorbehalt betroffen.

Infolge dessen setzte das niederländische Gericht das vor ihm anhängige Verfahren aus und legte dem EuGH unter anderem folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor: (1) Ob im Sinne der Fusionsrichtlinie

³¹¹ Artikel 2 der Fusions-RL schreibt vor: „Im Sinne dieser Richtlinie ist a) „Fusion“ der Vorgang, durch den eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten; b)... d) „Austausch von Anteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung erwirbt, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, und zwar gegen Gewährung von Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der anderen Gesellschaft sowie gegebenenfalls einer baren Zuzahlung; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten“.

Nach g) und h) dieses Artikels sind unter „erworbener Gesellschaft“ die „Gesellschaft, an der bei Austausch von Anteilen eine Beteiligung erworben wurde“, und unter „erwerbender Gesellschaft“ die „Gesellschaft, die beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erwirbt“ zu verstehen.

³¹² Zum Wortlaut von Artikel 11 Abs. 1 Buchst. A, siehe Teil 3, A, I.

ein Austausch von Anteilen zwischen erwerbender und erworbener Gesellschaft auch dann vorliegt, wenn erstere selbst kein Unternehmen betreibt, insbesondere dann, wenn dieselbe natürliche Person vor und nach dem Anteilsaustausch Alleingesellschafter und Geschäftsführer sowohl der erwerbenden als auch der erworbenen Gesellschaft bleibt, und (2) ob der Austausch von Anteilen, der einen horizontalen steuerlichen Verlustausgleich zwischen den beteiligten Gesellschaften innerhalb einer steuerlichen Einheit ermöglicht, als hinreichender vernünftiger wirtschaftlicher Grund im Sinne von Artikel 11 der Fusions-RL einzustufen ist.

b. Die EuGH-Entscheidung

Im Mittelpunkt der vorgelegten Fragen stand die Vermutung eines Steuermisbrauchs bzw. einer Steuerumgehung. Wenn nämlich der von Frau *Leur-Bloem* beabsichtigte Transaktionsvorgang entweder gar keinen oder schon einen Anteilsaustausch zwischen erwerbender und erworbener Gesellschaft darstellte, der aber nicht auf das Vorhandensein von vernünftigen wirtschaftlichen Gründen zurückzuführen war, könnte die mittels der gewählten Transaktion entstandene Gesellschaftsstruktur als eine - auf Umgehung der sonst im Moment der Erwerbs³¹³ entstehenden Steuer-schuld - ausgerichtete missbräuchliche Gestaltung qualifiziert werden. Gestützt auf den in Artikel 11 der Fusions-RL vorgesehenen Missbrauchsvorbehalt wollte die niederländische Regierung auf diesem indirekten Weg die Anwendbarkeit von Artikel 2 der Fusionsrichtlinie im konkreten Fall ausschalten und den Zusammenschluß der inländischen Unternehmen vom vorgesehenen Steuervorteil (= zeitliche Verschiebung der Besteuerung des Veräußerungserlöses) ausschließen.

Zur Beantwortung der vorgelegten Fragen vergleicht der EuGH den Inhalt der niederländischen und der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften miteinander. Er untersucht, inwieweit der Inhalt von Artikel 2 Buchst. d

³¹³ Und nicht etwa erst später, z.B. bei der Ausschüttung der Dividende an die Anteilseigner oder beim Verkauf der Beteiligung an eine andere natürliche Person.

der Fusions-RL im Rahmen seiner Umsetzung in nationales Recht demjenigen von Artikel 14 b Absatz 2 des niederländischen Einkommensteuergesetzes entspricht. Zunächst stellt der Gerichtshof fest, dass der niederländische Gesetzgeber die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben für die Bejahung eines Fusionsvorgangs um zusätzliche Anforderungen bzw. Voraussetzungen³¹⁴ erweitert hat, die vom Wortlaut der Fusionsrichtlinie nicht gedeckt sind und daher über den Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers hinausreichen³¹⁵. Die Steuervergünstigung betrifft nämlich *alle* Fusionen ohne Rücksicht darauf, ob der Grund für den Austausch von Anteilen finanzieller, wirtschaftlicher oder rein steuerlicher Natur ist³¹⁶.

Im zweiten Schritt weitet dann der EuGH die Untersuchung auf Artikel 11 der Fusions-RL in Anbetracht der rechtlichen Umstrukturierung der Gesellschaften von Frau *Leur-Bloem* aus³¹⁷. Im Vorfeld räumt er ein, dass die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über die Anwendung der *Missbrauchsvermutung* lückenhaft sind, da ihr Tatbestand im Richtlinien text nicht ausführlich genug beschrieben wird³¹⁸. Angesichts dieser Ungenauigkeit lasse sich die durch Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL erteilte Ermächtigung an die Mitgliedstaaten nachvollziehen, die aus ihrer Sicht für erforderlich gehaltenen Modalitäten zur konkreten Anwendung der Missbrauchsvermutung festzulegen. Der EuGH konstatiert allerdings, dass diese Modalitäten vom nationalen Gesetzgeber nicht willkürlich festgesetzt werden dürfen, sondern dass gewisse Anforderungen zu erfüllen seien. Insbesondere müssten diese Modalitäten eine *globale*

³¹⁴ Das Merkmal der dauerhaften Verbindung der Unternehmen zu einer Einheit in finanzieller und wirtschaftlicher Hinsicht; die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens.

³¹⁵ EuGH v. 17.7.1997, „*Leur-Bloem*“, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Tz. 35; damit wurde die Nicht-Vereinbarkeit der niederländischen Vorschrift mit Artikel 2 der Fusions-RL festgestellt.

³¹⁶ EuGH v. 17.7.1997, „*Leur-Bloem*“, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Tz. 36.

³¹⁷ Zu den von Generalanwalt *Jakobs* geäußerten Bedenken gegen die Auslegung des Begriffes der Steuerumgehung anlässlich des konkreten Sachverhalts, siehe die verbundenen Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* v. 17.07.1996 zu den Rechtssachen C-28/95, „*Leur-Bloem*“, und C-130/95, „*Giloy*“, Slg. 1997, I-4165, Tz. 53.

³¹⁸ EuGH v. 17.7.1997, „*Leur-Bloem*“, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Tz. 43.

und gerichtlich überprüfbare Untersuchung des konkreten Falls ermöglichen und dürften nicht über das zur Missbrauchsabwehr erforderliche Maß hinausgehen. Viel weniger dürften sie der niederländischen Verwaltung anhand eines - auf abstrakten und im nationalen Steuergesetz aufgelisteten Kriterien beruhenden - Automatismus den Ermessensspielraum geben, auf eine missbräuchliche Gesellschaftsstruktur schließen zu dürfen, die von vornherein den Ausschluss des vorliegenden Transaktionsvorgangs von dem vorgesehenen Steuervorteil (hier: Steuerzuschub) zur Folge hätte. Eine solche Auslegung des „Missbrauchsvorbehalts“ von Artikel 11 der Fusions-RL wäre ganz offensichtlich nicht mit den Zielen dieser Richtlinie³¹⁹ vereinbar.

Dem entsprechend hat der EuGH für die Beantwortung der Frage, ob der Anteilsaustausch die Steuerumgehung als hauptsächlichen Beweggrund hat oder ob ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund dafür besteht, die *tatsächliche Erforschung* der Motive für den realisierten Vorgang gefordert. Nur ein *ausschließlich* auf die Realisierung eines horizontalen steuerlichen Verlustausgleichs vorgenommener Austausch von Anteilen zwischen den beteiligten Gesellschaften wäre nach Artikel 11 der Fusions-RL als nicht vernünftiger wirtschaftlicher Grund zu bezeichnen und damit definitiv als missbräuchliche Gestaltung einzustufen³²⁰.

3. Das Urteil Kofoed³²¹

In diesem Urteil behandelt der EuGH die Anwendung der Missbrauchsregelung des Artikels 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL³²²

³¹⁹ So wie sie dem ersten Erwägungsgrund der RL zu entnehmen sind, nämlich der Schaffung von wettbewerbsneutralen steuerlichen Regelungen, der Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Gemeinsamen Marktes, der Erhöhung der Produktivität und der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene; siehe EuGH v. 17.7.1997, „Leur-Bloem“, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Tz. 45 des Urteils.

³²⁰ EuGH v. 17.7.1997, „Leur-Bloem“, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Tz. 47.

³²¹ EuGH v. 5.7.2007, „Kofoed“, Rechtssache C-321/05, Slg. 2007, I-5795.

³²² Zum Wortlaut des Artikels 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie, siehe Teil 3, A, I.

im Falle des Anteilstausches mit Zuzahlung, die gem. Artikel 8 Absatz 4 der Fusions-RL der Anwendung der in Artikel 8 Absatz 1 dieser Richtlinie vorgeschriebenen Steuerfreistellung entgegenstehen kann³²³.

a. Der Sachverhalt

Herr *Kofoed* und eine andere Person, die je zu 50% an einer GmbH dänischen Rechts beteiligt waren, erwarben am 26.10.1993 je eine von zwei Aktien einer Kapitalgesellschaft irischen Rechts, die daraufhin ihr Kapital erhöhte und 21.000 neue Aktien ausgab. Am 29.10.1993 tauschten die beiden Herren ihre Anteile an der dänischen Gesellschaft gegen die neuen Aktien der irischen Gesellschaft. Sie hielten nunmehr je 10.501 Aktien an dieser Gesellschaft, und diese hielt das gesamte Gesellschaftskapital der dänischen Gesellschaft. Am 1.11.1993 schüttete die dänische Tochtergesellschaft an ihre irische Muttergesellschaft ungefähr 26 Mio. dänische Kronen Gewinn aus, wodurch sich ihr Eigenkapital auf 1,7 Mio. dänische Kronen verminderte. Zwei Tage später beschloss die irische Gesellschaft, den erhaltenen Gewinn in fast gleicher Höhe an ihre beiden Gesellschafter auszuschütten. Die dänische Steuerverwaltung versagte Herrn *Kofoed* die im dänischen Recht vorgesehene Einkommensteuerbefreiung für den Tausch seiner früheren Anteile an der dänischen Gesellschaft gegen die neuen Anteile an der irischen Gesellschaft, weil nach ihrer Auffassung die Gewinnausschüttung als Bestandteil des Tauschvorgangs anzusehen war, nämlich als (schädliche) Zuzahlung, die wegen ihrer Höhe die aus der Fusions-RL ins dänische Recht³²⁴ übernommene Freistellung ausschloß³²⁵.

³²³ Die beiden Absätze lauten: „(1) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund der Fusion, der Spaltung oder des Austausches von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen. ... (4) Die Absätze 1, 2 und 3 hindern die Mitgliedstaaten nicht, eine bare Zuzahlung anlässlich einer Fusion, einer Spaltung oder eines Austausches von Anteilen an die Gesellschafter zu besteuern“.

³²⁴ Nach § 11 Abs. 1 des dänischen Fusionssteuergesetzes werden „... Anteile der übernehmenden Gesellschaft [erwerbenden Gesellschaft], die die Gesellschafter als Entgelt für Anteile der einbringenden Gesellschaft [erworbenen Gesellschaft] übernehmen ... so behandelt, als wären sie zum selben Zeitpunkt und zum selben Preis erworben wie die

Das gegen die Ablehnung der Steuerbefreiung angerufene Gericht war ebenso wie die dänische Steuerverwaltung der Auffassung, dass der vorgenommene Anteilstausch ohne geschäftlichen Grund mit dem einzigen Ziel vorgenommen worden sei, Steuern zu sparen. Es fragte deshalb den EuGH unter anderem, ob die Steuerbefreiung des Artikels 8 Absatz 1 der Fusions-RL, wenn die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind, wegen Rechtsmissbrauchs versagt werden darf, obwohl der dänische Gesetzgeber keine Maßnahmen zur Umsetzung der Missbrauchsverhinderungsvorschrift des Artikels 11 der Fusions-RL vorgenommen habe.

b. Die EuGH-Entscheidung

Zunächst entscheidet der Gerichtshof, dass die Gewinnausschüttung keine bare Zuzahlung darstellt, und dass es Artikel 8 Absatz 1 der Fusions-RL im Ausgangsverfahren grundsätzlich verbietet, den Anteilstausch zu besteuern³²⁶. Der Gerichtshof muss(te) aber noch über die Anwendung dieser Vorschrift im Falle eines etwaigen Rechtsmissbrauchs entscheiden, für deren Vorliegen die Generalanwältin *Kokott* bestimmte Hinweise vorgetragen hatte³²⁷.

Unter Hinweis auf sein Urteil *Leur-Bloem* charakterisiert der EuGH Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL zum einen als eine Vorschrift, die eine Vermutung für einen Rechtsmissbrauch begründet, wenn ein Anteilstausch nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen, wie etwa der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesell-

eingetauschten Anteile ...". Diese Behandlung steht nach § 13 Abs. 1 des dänischen Aktiengewinnbesteuerungsgesetzes „beim Austausch von Anteilen dem Anteilseigner der erworbenen Gesellschaft offen“, wenn beide Gesellschaften unter die Fusions-RL fallen. In Abs. 2 dieser Vorschrift wird als Austausch von Anteilen ein Vorgang definiert „durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung erwirbt, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, und zwar gegen Gewährung von Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft an die Anteilseigner der anderen Gesellschaft sowie gegebenenfalls einer baren Zuzahlung; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten“.

³²⁵ EuGH v. 5.7.2007, „*Kofoed*“, Rechtssache C-321/05, Slg. 2007, I-5795, Tz. 14-20.

³²⁶ EuGH v. 5.7.2007, „*Kofoed*“, Rechtssache C-321/05, Slg. 2007, I-5795, Tz. 27-35.

³²⁷ EuGH v. 5.7.2007, „*Kofoed*“, Rechtssache C-321/05, Slg. 2007, I-5795, Tz. 36 und 39.

schaften, beruht. Zum anderen stellt er unter Bezugnahme u. a. auf seine Urteile *Halifax*³²⁸ und *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*³²⁹ fest, dass diese Vorschrift einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts widerspiegelt, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist³³⁰.

Allerdings lässt der EuGH eine Anwendung des Artikels 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL für den Fall zu, dass diese spezifische Missbrauchsregelung ins nationale (dänische) Recht umgesetzt worden ist. Denn der Grundsatz der Rechtssicherheit verbietet es, dass Richtlinien selbst Verpflichtungen für Einzelne begründen können. Als Umsetzungsakt ist allerdings keine ausdrückliche Übernahme in spezifische nationale Rechtsvorschriften erforderlich. Der erforderlichen Umsetzung kann bereits durch einen allgemeinen rechtlichen Kontext oder durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts Genüge getan werden.

Von daher fordert der EuGH das Vorlagegericht auf, zu prüfen, ob es im dänischen Recht eine Vorschrift oder einen allgemeinen Grundsatz gibt, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist oder ob die Besteuerung des Anteilstausches im Ausgangsverfahren dadurch möglich ist, dass andere Vorschriften richtlinienkonform, d.h. im Lichte des Artikels 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL, ausgelegt werden können³³¹.

4. Das Urteil „A.T.“³³²

In diesem Urteil nimmt der EuGH die ihm vorgelegte Frage zur Vereinbarkeit des § 23 Absatz 4 UmwStG³³³ mit 8 Absatz 1 und 2 der Fusion-

³²⁸ Siehe dazu unten, Teil 3, B, II, 5.

³²⁹ Siehe dazu unten, Teil 3, C, II, 6.

³³⁰ EuGH v. 5.7.2007, „*Kofoed*“, Rechtssache C-321/05, Slg. 2007, I-5795, Tz. 37 f.

³³¹ EuGH v. 5.7.2007, „*Kofoed*“, Rechtssache C-321/05, Slg. 2007, I-5795, Tz. 42-46.

³³² EuGH v. 11.12.2008, Rechtssache „*A.T.*“, C- 285/07, DStR 2009, S. 101.

³³³ In seiner damaligen Fassung (1995) regelte § 23 Abs. 4 UmwStG die Einbringung von Anteilen an einer EU-Kapitalgesellschaft, wie diese in ihren kennzeichnenden Merkmalen in Artikel 3 der Fusionsrichtlinie definiert ist, in eine andere EU-Kapitalgesellschaft und sah für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, die analoge Anwendung des § 20 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 und 6 UmwStG,

srichtlinie³³⁴ über den Austausch und die Einbringung von Unternehmensanteilen zum Anlaß, um seine Rechtsprechung zum Missbrauch zu verfestigen.

a. Der Sachverhalt

Die deutsche Aktiengesellschaft *A.T.*, die zu 89,5% an der deutschen C-GmbH beteiligt war, brachte im Jahr 2000 ihre Beteiligungen in eine französische Aktiengesellschaft ein und erhielt dafür im Gegenzug neue Aktien an dieser Gesellschaft, die später mit Verlust veräußert wurden. Die ihr zugewiesenen Anteile an der französischen Aktiengesellschaft wollte *A.T.* mit dem Buchwert der hingegebenen GmbH-Anteile ansetzen. Die französische Aktiengesellschaft setzte in ihrer Handels- und Steuerbilanz die erhaltenen Anteile an der C-GmbH nicht mit ihrem - bis dahin in den entsprechenden Bilanzen von *A.T.* festgelegten - Buchwert an, sondern mit dem im Einbringungsvertrag (höher) angesetzten Verkehrswert.

Das Finanzamt beurteilte diesen Einbringungsverfahren angesichts der in §§ 23 Absatz 4 und 20 Absatz 4 UmwStG vorgeschriebenen „doppelten Buchwertverknüpfung“ als steuerpflichtig und besteuerte infolge dessen

und für die Bewertung der neuen Anteile, die der Einbringende von der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält, die analoge Anwendung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG vor. Während § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vorsah, dass die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen durfte, bestimmte § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG, dass der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile gilt. Mit dieser letzten Regelung wurde also im Gesetz die „*doppelte Buchwertverknüpfung*“ vorgeschrieben, wonach dem Einbringenden nur dann die Fortführung des Buchwerts der eingebrachten Anteile ermöglicht wurde, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft ihrerseits die eingebrachten Anteile *ebenfalls* mit dem Buchwert angesetzt hatte. Insofern traf das Gesetz keine Unterscheidung zwischen Inlands- und Auslandseinbringungen.

³³⁴ Zum Wortlaut von Absatz 1, siehe Fn. 323 bei Urteil „*Kofoed*“ (Teil 3, A, II, 3). Absatz 2 lautet: (2) Die Mitgliedstaaten machen die Anwendung von Absatz 1 von der Voraussetzung abhängig, dass der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den Anteilen an der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch von Anteilen beigemessen war. ...Als ‚steuerlicher Wert‘ gilt der Wert, der der Ermittlung der Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste für die Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei den Gesellschaften zugrunde gelegt wird“.

bei der *A.T.* den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten der GmbH-Anteile und ihrem Verkehrswert. Der mit der Revision gegen das stattgebende erstinstanzliche Urteil angerufene BFH setzte das Verfahren aus und ersuchte den EuGH um eine Vorabentscheidung u.a. über die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit der deutschen Steuerregelungen zur doppelten Buchwertverknüpfung bei grenzüberschreitenden Einbringungsverfahren wie dem vorliegenden³³⁵.

b. Die EuGH-Entscheidung

Die deutsche Regierung argumentierte einerseits, die fraglichen Steuerregelungen seien insoweit mit den Bestimmungen der Fusions-RL vereinbar, als diese keine besondere Regelung zur Bewertung der eingebrachten Anteile in der Bilanz der erwerbenden Gesellschaft (*A.T.*) enthielten. Dadurch ergebe sich ein Umsetzungsspielraum für den nationalen Gesetzgeber³³⁶. Andererseits seien die Bestimmungen zur doppelten Buchwertverknüpfung insbesondere aus Missbrauchsverhinderungsgründen erforderlich. Durch sie solle nämlich gerade die bei einem grenzüberschreitenden Anteilsaustausch bestehende Gefahr einer kompletten Nichtbesteuerung, und zwar weder bei der aufnehmenden (ausländischen) noch bei der einbringenden (inländischen) Gesellschaft, vermieden werden³³⁷.

Der EuGH verwirft das Missbrauchsargument in zwei Prüfungsschritten. Er stellt eingangs fest, dass die fraglichen nationalen Bestimmungen (im konkreten Fall) insoweit eine zusätzliche Voraussetzung und damit eine Beschränkung für Unternehmensumstrukturierungen darstellen, als sie die Fortführung des Buchwerts der eingebrachten Anteile beim Gesellschafter der erworbenen Aktiengesellschaft nur für den Fall vorsehen, dass auch die erwerbende Gesellschaft den Anschaffungswert (historischen Wert) der

³³⁵ EuGH v. 11.12.2008, „*A.T.*“, C- 285/07, DStR 2009, S. 101, Tz. 14-18.

³³⁶ EuGH v. 11.12.2008, „*A.T.*“, C- 285/07, DStR 2009, S. 101, Tz. 24.

³³⁷ EuGH v. 11.12.2008, „*A.T.*“, C- 285/07, DStR 2009, S. 101, Tz. 29. Deutlicher noch als der EuGH äußerte sich zum Missbrauchsargument die Generalanwältin, dazu siehe Schlussanträge der Generalanwältin *Sharpston* v. 6.11.2008 zu der Rechtssache „*A.T.*“, Rechtssache C-285/07, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62007C0285:DE:NOT,Tz.41-42>.

eingebrachten Anteile ansetzte. Im Weiteren unterstreicht der EuGH, dass das mit Artikel 8 Absätze 1 und 2 der Fusions-RL verfolgte Ziel zur Schaffung einer steuerlichen Neutralität für den gesamten Binnenraum mit der Gewährung eines Umsetzungsspielraums (im Sinne eines *gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums*) nicht vereinbar ist. Denn sonst könnte der den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie eindeutig zu entnehmende Inhalt, dass Wertzuwächse von Anteilen (sog. stille Reserven) *nicht* vor ihrer tatsächlichen Realisierung besteuert werden dürfen, von zusätzlichen, vom nationalen Gesetzgeber aufgestellten Voraussetzungen abhängig gemacht werden³³⁸.

Unter Verweis auf seine Urteile *Leur-Bloem* und *Kofoed* räumt der EuGH ein, dass dies nicht uneingeschränkt gilt, insbesondere bei Vorliegen eines steuerlichen Missbrauchs. Im konkreten Fall seien allerdings die nationalen Tatbestandsvoraussetzungen aus Missbrauchsverhütungsgründen nicht zu rechtfertigen. Die Auslösung der beschränkenden steuerlichen Rechtsfolgen erfolge nämlich aufgrund von *vorgegebenen* und *allgemeinen Kriterien*, welche den nationalen Behörden schon im Voraus die Möglichkeit nimmt, eine *globale Untersuchung des Einzelfalls* in Bezug auf einen Missbrauch vorzunehmen³³⁹.

III. Zwischenergebnis

Die Urteile *Denkavit u.a.*, *Leur-Bloem* und *A.T.* betreffen in Bezug auf die Zulässigkeit nationaler Vorschriften die Frage *nach der richtigen Umsetzung* einer Vorschrift des Sekundärrechts ins nationale Recht. Demgegenüber befasst sich der EuGH im Urteil *Kofoed* mit dem Problem, ob dem Steuerpflichtigen ein Rechtsmissbrauch entgegengehalten werden kann, obwohl der Tatbestand einer Vergünstigung *formal* erfüllt ist.

³³⁸ EuGH v. 11.12.2008, „A.T.“, C- 285/07, DStR 2009, S. 101, Tz. 19-28, 34.

³³⁹ EuGH v. 11.12.2008, „A.T.“, C- 285/07, DStR 2009, S. 101, Tz. 30-32. Der EuGH untermauerte zuletzt seine Stellung unter Hinweis auf das zur Zeit der mündlichen Verhandlung bereits geänderte deutsche Umwandlungssteuergesetz, a.a.O., Tz. 38.

1. Entscheidungen zur Zulässigkeit nationaler Umsetzungsvorschriften

Aus den ergangenen Entscheidungen³⁴⁰ lassen sich sowohl aus systematischer als auch aus verfahrens- und materiellrechtlicher Sicht erste Erkenntnisse über die vom EuGH gestellten Anforderungen an die Missbräuchlichkeit einer steuerrechtlichen Gestaltung ziehen. Da der Kompetenzbereich der Europäischen Gemeinschaften den Erlass von Missbrauchsvorschriften im direkten Steuerrecht nicht allgemein umfasst, kann der EuGH nicht auf eine genuine Missbrauchsvorschrift des Gemeinschaftsrechts zurückgreifen³⁴¹. Die vom Gemeinschaftsgesetzgeber im Anwendungsbereich der direkten Steuern verfolgten Ziele und eine vom Rechtsanwender möglichst restriktive, am Wortlaut der Richtlinien ausgerichtete Auslegung stellen somit für den EuGH die einzigen handhabbaren Instrumentarien dar, welche die Einordnung einer bestimmten steuerrechtlichen Figur als Missbrauch ermöglichen. Dem sekundären Gemeinschaftsrecht ist der Begriff des steuerlichen Missbrauchs trotzdem nicht unbekannt. Er taucht in den Ausnahmenvorschriften der Richtlinien auf, die als getarnte Missbrauchsklauseln konzipiert sind; somit erlangt er gemeinschaftsrechtlichen Bezug. Diese Ausnahmenvorschriften enthalten eher vage Anhaltspunkte für eine Steuerumgehungsannahme und bieten keine gemeinschaftsrechtliche Definition des Missbrauchs. Sie verweisen allerdings auf die Regelungen zur Missbrauchsabwehr der nationalen Gesetzgebung.

³⁴⁰ Vgl. in der Rechtssache *Leur-Bloem* die entgegengesetzte Auffassung von Generalanwalt *Jakobs*: „...Wieder zeigt sich, dass der Sachverhalt in der Rechtssache *Leur-Bloem* kaum eine Grundlage bietet, alle Punkte zu erörtern, die für die Auslegung des Begriffes der Steuerumgehung im Sinne des Artikels 11 erheblich sein könnten, eines Begriffes, dessen Tragweite für die Anwendung der Richtlinie erhebliche Folgen nach sich zieht. ...Es wäre meines Erachtens von Grund auf unbefriedigend, ohne tatsächlichen Bezug zu dem Sachverhalt des Verfahrens auf fiktive, nur gedanklich erschlossene Situationen abstellen zu müssen, um die erforderliche Entscheidungsgrundlage zu finden ...“, Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* v. 17.07.1996 zu den (von ihm verbundenen) Rechtssachen C-28/95, „*Leur-Bloem*“, und C-130/95, „*Giloy*“, Slg. 1996, I-4294, Tz. 54, 55.

³⁴¹ *Dietmar Gosch*, in: Paul Kirchhof, EStG-Kommentar, 6. Auflage, Heidelberg 2006, § 50 d, Rn. 42.

Der EuGH verkennt die Ungenauigkeit dieser Gemeinschaftsbestimmungen über die geltenden Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerumgehungsvermutung nicht. Vielmehr unterstreicht er die Unbestimmtheit und die fehlende Tatbestandsvollständigkeit dieser Vorschriften³⁴². Aus ihrer Abstraktion resultiert jedoch nach Ansicht des Gerichtshofs kein uneingeschränkter „Passus“ für die Mitgliedstaaten³⁴³, innerstaatliche Regelungen nach Belieben um zusätzliche Tatbestandsmerkmale für die Annahme einer steuerrechtlich missbräuchlichen Gestaltung zu erweitern. Eine solche Erweiterung ist zwar im Vorfeld nicht ausgeschlossen, darf aber nur unter Beachtung des auch in der Gemeinschaftsrechtsordnung geltenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes stattfinden.

Während der EuGH in den oben dargestellten Entscheidungen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nur im Ansatz erläutert, macht er verfahrensrechtlich deutlich, dass der missbräuchliche Charakter einer Gestaltung ausschließlich im Rahmen einer Einzelfallprüfung abgebildet werden darf. Pauschalierte und abstrakte Missbrauchskriterien scheiden als Elemente einer solchen Prüfung deswegen aus, weil sie geeignet sind, auch sinnvolle steuerliche Gestaltungen zu erfassen und sie als missbräuchlich einzuordnen. Solche Kriterien beeinträchtigen grenzüberschreitendes wirtschaftliches Aktivwerden, dessen Förderung gerade Sinn und Zweck der Richtlinien ist.

Den Ausführungen des EuGH ist in materiellrechtlicher Hinsicht zu entnehmen, dass die Sicherung von *rein steuerlichen* Vorteilen, so wie sie in den Richtlinien vorgesehen sind, keinen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für die gewählte steuerliche Gestaltung darstellen darf. Diese

³⁴² Vgl. *Anno Rainer*, Anmerkung zu „*Giloy*“ und „*Leur-Bloem*“, IStR 1997, S. 544.

³⁴³ Die gemeinschaftliche Ausnahmenvorschrift bzw. „Missbrauchsklausel“ stellt schließlich selbst das Ergebnis einer Beratungs- und meistens auch langwierigen Verhandlungsphase zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten dar, in welchem die Abwägung zwischen den grundsätzlichen Zielen der Richtlinie und dem nationalen Interesse auf Verhinderung der Steuerumgehung de jure und de facto Eingang gefunden haben; so auch *Otmar Thömmes*, Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-Sicht, in: Festschrift für Franz Wassermeyer, München 2005, S. 207, 231.

Formulierung ist wenig aussagekräftig. Denn der Gerichtshof positioniert sich nicht direkt und abschließend zur Problematik, ob die Vernünftigkeit der wirtschaftlichen Gründe - z.B. für die Umstrukturierung der Gesellschaftsstruktur zwecks Kostenreduktion, für den Austausch von Anteilen zwischen Unternehmen zur Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit usw. - bei der Entscheidung des Steuerpflichtigen *überwiegen* muss³⁴⁴. Die Frage bleibt zunächst offen.

Ebenso wenig deutet der Gerichtshof an, mit welchem *konkreten* Inhalt eine innerstaatliche Missbrauchsregelung die Einhaltung der Mindesthaltefrist gewährleisten und damit den Anforderungen der Richtlinie genügen könnte. Schließlich sind die Ausführungen des Gerichtshofes über die *tatsächliche Erforschung der Motive* für die im konkreten Sachverhalt gewählte Gestaltung insoweit unklar, als diese Motive sowohl als ein rein objektiver Umstand als auch als eine wahre Umgehungsabsicht – und damit als *zusätzliches* (subjektives) *Tatbestandsmerkmal* - seitens des Steuerpflichtigen (wie z.B. bei der Steuerhinterziehung) zu verstehen wären.

Den Entscheidungen sind aber auch positive Erkenntnisse zu entnehmen. Es ist festzuhalten – und das ist für die Umsetzung der unternehmerischen Planungen von Bedeutung -, dass sich auch eine ausschließlich auf begrenzte Zeit bezogene Gestaltung als vernünftiger wirtschaftlicher Grund qualifizieren lässt und ein solcher Grund auch bei der Einschaltung einer Holdinggesellschaft vorliegen kann, die selbst kein eigenes Unternehmen betreibt³⁴⁵.

³⁴⁴ Ähnlicher Auffassung *Anno Rainer*, Anmerkung zu „*Giloy*“ und „*Leur-Bloem*“, IStR 1997, S. 544.

³⁴⁵ Angesichts der obigen Feststellungen wurden in Zusammenhang mit der Fusionsrichtlinie ernste Zweifel darüber geäußert, ob z.B. die siebenjährige Behaltefrist für die von der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhaltenen Anteile, die in § 26 Abs. 2 UmwStG (spezielle Missbrauchsvorschrift) - noch vor dessen Wegfall nach dem Jahressteuergesetz 2008 - vorgesehen war, den vom EuGH gestellten Anforderungen und insbesondere dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung trug; verneinend zu dieser Frage *Thomas Scherer* und *Thomas Welte*, Die Bindung der Verwaltung an das Recht der Europäischen Union, IStR 2005, S. 629 ff., 631; so auch *Otmar Thömmes*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht-Kommentar (Loseblatt, Stand: September

2. Bedeutung und Folgevorlage des Urteils *Kofoed*

Das Urteil *Kofoed* hat besondere Bedeutung, weil der EuGH darin wohl zum ersten Mal ausdrücklich ausspricht und begründet, dass eine *spezielle* gemeinschaftsrechtliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift, wie z. B. Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL, zu Lasten eines Steuerpflichtigen nur angewendet werden darf, wenn diese ins nationale Recht umgesetzt worden ist. Dadurch wird die Frage aufgeworfen, ob sich nationale Steuerbehörden *unmittelbar* auf das im Urteil *Kofoed* anerkannte allgemeine Verbot des Rechtsmissbrauchs gegenüber einem Steuerpflichtigen berufen dürfen. Diese Frage wurde vom Gerichtshof noch nicht ausdrücklich beantwortet, aber bereits von der Generalanwältin *Kokott* verneint. Nach ihrer Auffassung ist der allgemeine Grundsatz in Artikel 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusions-RL konkret und spezifisch verankert worden. Ließe man daneben (= statt dessen) den unmittelbaren Rückgriff auf den - weit weniger klaren oder/und bestimmten - allgemeinen Rechtsgrundsatz zu, so würde das mit der Fusions-RL bezweckte Ziel der Harmonisierung und Rechtssicherheit gefährdet³⁴⁶.

Das Verhältnis des Artikels 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL zum allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbot ist noch nicht vollständig geklärt und daher aufgrund einer Vorlage des Hoge Raad der Niederlande Gegenstand der noch anhängigen Rechtssache C-352/08 „*Zwijnenburg*“³⁴⁷. In diesem Verfahren geht es in erster Linie darum, ob die vorgenannte Vorschrift und die zu ihrer Umsetzung erlassene niederländische Regelung auf die Umgehung der für den Erwerb von - in den Niederlanden belegenen - Immobilien erhobenen Verkehrsteuer Anwendung finden kann, weil es im

2000), § 26 UmwStG, Rz. 8; *Joachim Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 3. Auflage, München 2001, § 26 Rz. 37, 38; *Wolfgang Schön*, Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht, IStR 1006, Beihefter zu Heft 2, S. 3; *Brigitte Knobbe-Keuk*, The EC corporate tax directives – Anti-abuse provisions, direct effect, German implementation law, Intertax 1992, S. 485, 493 ff.

³⁴⁶ Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 8.2.2007 zu der Rechtssache C-321/05, „*Kofoed*“, Slg. 2007, I-05798, Tz. 67.

³⁴⁷ Siehe das Ersuchen des Hoge Raad in ABl. C 285 vom 8.11.2008, S. 18.

niederländischen Verkehrssteuerrecht keine Missbrauchsverhinderungsvorschrift gibt.

Im Falle der Nichtanwendung dieser Vorschriften auf Verkehrssteuern, für die sich die Generalanwältin bereits ausgesprochen hat³⁴⁸, stellt sich die Frage, ob die Verhinderung der im Ausgangsfall wohl vorliegenden missbräuchlichen Gestaltung zur Erreichung einer verkehrsteuerrechtlichen Steuervergünstigung durch den Rückgriff auf das allgemeine Rechtsmissbrauchsverbot möglich ist.

Nach Auffassung der Generalanwältin darf das allgemeine Missbrauchsverbot im Falle einer (missbräuchlichen) Gestaltung, die nur der Umgehung einer Verkehrssteuer dient, *nicht* dazu benutzt werden, dem Steuerpflichtigen diejenigen Vergünstigungen der Fusions-RL vorzuenthalten, welche die Aufdeckung stiller Reserven betreffen.

³⁴⁸ Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 16.7.2009 zur der Rechtssache C-352/08 „*Zwijnenburg*“, Tz. 62, abrufbar unter http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/ mit dem Aktenzeichen C-352/08. Nach der überzeugenden Begründung der Generalanwältin findet die Fusions-RL und die darin enthaltenen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nur auf die steuerliche Behandlung von Wertzuwächsen, nicht dagegen auf eine nach dem Grundstückswert oder dem Kaufpreis bemessene Grunderwerbsteuer Anwendung, siehe dazu Tz. 48-59.

B. Gestaltungsmissbrauch und sekundäres Gemeinschaftsrecht im Bereich der indirekten Steuern, insbes. im Mehrwertsteuerrecht³⁴⁹

I. Rechtsgrundlagen

Ähnlich wie bei den Missbrauchsverhinderungsvorschriften³⁵⁰ in den Harmonisierungsrichtlinien zu den direkten Steuern enthalten auch die folgenden Regelungen keine Einzelheiten zu den Begriffen „Steuerhinterziehung“, „Steuerumgehung“ und „Missbrauch“.

1. Zur Mehrwertsteuer

Die EuGH-Rechtsprechung ist zur 6. MwSt-RL ergangen, die ab 1.1.2007 durch die MwStSystRL ersetzt worden ist. Artikel 27 Absatz 1 der 6. MwSt-RL sieht vor:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder – umgehungen zu verhüten“.

In der siebzehnten Begründungserwägung zu Artikel 27 der 6. MwSt-RL heisst es:

„Es ist in bestimmten Grenzen und unter bestimmten Bedingungen angebracht, dass die Mitgliedstaaten von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen ergreifen können, um die Steuererhebung zu vereinfachen und bestimmte Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu verhüten“.

Diese Regelungen sind in Artikel 395 MwStSystRL und die Begründungserwägung zu dieser Richtlinie übernommen worden.

³⁴⁹ Die aufgeführten Urteile betreffen mit Ausnahme der in Nr. 9 behandelten Entscheidung das Mehrwertsteuerrecht. Zu den Verbrauchsteuern wurde noch keine ausdrückliche Missbrauchsrechtsprechung des EuGH festgestellt.

³⁵⁰ Siehe dazu oben, Teil 3, A, I.

Den Steuerbefreiungen³⁵¹ der 6. MwSt-RL ist regelmäßig folgender Eingangssatz vorangestellt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie ... zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer“.

In der MwStSystRL sind diese Eingangssätze durch einen inhaltsgleichen Artikel 131 ersetzt worden, der allen Steuerbefreiungen des Titels IX MwStSystRL vorangestellt wurde.

Kurz vor Erlass der MwStSystRL sind in die Richtlinie 2006/69/EG³⁵² noch drei Missbrauchsbekämpfungsvorschriften in Artikel 4, 5 und 11 der 6. MwSt-RL eingefügt worden³⁵³. Sie haben den Zweck, Einzelermächtigungen i.S. des Artikels 27 Absatz 1 der 6. MwSt-RL entbehrlich zu machen³⁵⁴. Künftig dürfen Mitgliedstaaten von der Grundbestimmung dieser drei Artikel abweichen, um Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen vorzubeugen, die Steuerpflichtige jeweils durch formale Anwendung dieser Bestimmungen erreichen wollen. Die typisierende Abweichungsbefugnis steht allen Mitgliedstaaten offen. Soweit sie bisher entsprechende Einzelermächtigungen erhalten haben, werden diese in Anhang II zur Richtlinie 2006/69/EG zusammengestellt und durch Artikel 2 dieser Richtlinie aufgehoben. Einzelermächtigungen nach Artikel 395 MwStSystRL sind nur noch erforderlich und zulässig, wenn sie nicht unter die neuen allgemeinen Abweichungsbefugnisse fallen.

In Bezug auf Konzernbildungen sieht Artikel 4 Absatz 4 S. 2 der 6. MwSt-RL vor:

„Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch

³⁵¹ Siehe Artikel 13 Teil A Abs. 1 und Teil B, Artikel 14 Abs. 1, Artikel 15, Artikel 28 c Teile A, B und D der 6. MwSt-RL.

³⁵² Richtlinie 2006/69/EG des Rates v. 24.7.2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder –umgehung ... (ABl. L 221 v. 12.8.2006, S. 9).

³⁵³ Rechtsprechung des EuGH liegt zu diesen neuen Vorschriften noch nicht vor.

³⁵⁴ Siehe dazu den ersten Erwägungsgrund zur Richtlinie 2006/69/EG.

gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.“

Dieser Vorschrift ist folgender Unterabsatz hinzugefügt worden:

„Ein Mitgliedstaat, der die in Unterabsatz 2 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehung oder –umgehung durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen“.

Zur Geschäftsveräußerung im Ganzen bestimmt Artikel 5 Absatz 8 der 6. MwSt-RL:

„Die Mitgliedstaaten können die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen“.

Diesem Absatz 8 sind folgende Sätze hinzugefügt worden:

„Die Mitgliedstaaten treffen gegebenenfalls die erforderlichen Maßnahmen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist. Sie können ferner die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehung oder –umgehung durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen“.

Den beiden Ergänzungen liegt der 2. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/69/EG zugrunde, der folgenden Wortlaut hat:

„Die Mitgliedstaaten sollen in die Lage versetzt werden, dafür zu sorgen, dass in der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Maßnahmen, die sich auf den Steuerpflichtigen und die Übertragung eines Unternehmens beziehen, nicht zu Steuerhinterziehung oder – umgehung ausgenutzt werden“.

Zur Bemessungsgrundlage bestimmt Artikel 11 Teil A Absatz 1 der 6. MwSt-RL:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom

Abnehmer oder Dienstleistungsmpfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“.

Dies ergänzt Artikel 11 Teil A Absatz 6 der 6. MwSt-RL unter anderem wie folgt:

„Zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehungen oder –umgehungen können die Mitgliedstaaten Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen oder bei Dienstleistungen der Normalwert ist. Von dieser Möglichkeit kann nur Gebrauch gemacht werden, ...“.

Die durch die Richtlinie 2006/69/EG ergänzten vorstehenden Regelungen wurden ab 1.1.2007 in die Artikel 11, Artikel 19 sowie Artikel 73 und 80 MwStSystRL übernommen.

Nach Artikel 22 Absatz 8 Unterabs. 1 der 6. MwSt-RL (nunmehr 273 Absatz 1 MwStSystRL) können die Mitgliedstaaten unter Beachtung *„... der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen³⁵⁵ zu vermeiden, sofern ...“.*

2. Zu den übrigen indirekten Steuern

Außerhalb des Mehrwertsteuerrechts finden sich ebenfalls materiell-rechtliche Vorschriften zur Steuerumgehung. Ähnlich wie die Steuerbefreiungen der 6. MwSt-RL enthalten die Steuerbefreiungen in Artikel 27 Absatz 1 und 2 der Alkoholsteuer-RL³⁵⁶ und Artikel 14 der Energiesteuer-

³⁵⁵ Es fällt auf, dass dieses Mitgliedstaatenrecht, das Verfahrensrecht betrifft, sich *nur* auf die Hinterziehungsvermeidung und nicht auch auf die Verhinderung von Steuerumgehungen bezieht. Bemerkenswert erscheint jedoch, dass der EuGH in Tz. 92 des Urteils *Halifax u.a.* (siehe dazu Teil 3, B, II, 5) im Zusammenhang mit der Entscheidung über die Rechtsfolgen in einem Umgehungsfall auf diese Vorschrift Bezug genommen hat.

³⁵⁶ Richtlinie 92/83/EWG des Rates v. 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. L 316 v. 31.10.1992, S. 21). Nach dem Erwägungsgrund 22 zu dieser Richtlinie darf den Mitgliedstaaten *„nicht die Möglichkeit genommen werden, Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen zu bekämpfen“.*

RL³⁵⁷ einen Eingangssatz, der den Mitgliedstaaten das Recht einräumt, die Befreiungen von Bedingungen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Steuermisbräuchen abhängig zu machen.

Unter dem gleichen Vorbehalt steht die Verbrauchsteuerbefreiung des Artikels 14 der VerbrauchStSystRL für Waren, die in Tax-free-Verkaufsstellen an Reisende zur Mitnahme in Drittländer³⁵⁸ abgegeben werden. Absatz 3 dieses Artikels enthält folgende Regelung:

„Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um zu gewährleisten, dass bei Anwendung der Steuerbefreiung Steuerhinterziehung, -umgehung oder –missbrauch vorgebeugt wird“.

II. Die EuGH-Rechtsprechung

1. Das Urteil „Direct Cosmetics“³⁵⁹

a. Der Sachverhalt

Gegenstand des Rechtsstreits war eine legislative Maßnahme³⁶⁰ zur Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer, die das Vereinigte Königreich in Abweichung von Artikel 11 Teil A

³⁵⁷ Richtlinie 2003/96/EG des Rates v. 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. L 283 v. 31.10.2003, S. 51).

³⁵⁸ Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 (ABl. L 9 v. 14.1.2009, S. 12). Nach dem Erwägungsgrund 14 zu dieser Richtlinie sollen „die Fälle, in denen steuerbefreite Verkäufe an Reisende, die das Gebiet der Gemeinschaft verlassen, zulässig sind, klar festgelegt werden, um Steuerhinterziehung und -betrug zu vermeiden“.

³⁵⁹ EuGH v. 12.7.1988, „Direct Cosmetics und Laughtons Photographs“, verbundene Rechtssachen 138/86 und 139/86, Slg. 1988, I-03937.

³⁶⁰ Das Vereinigte Königreich hatte eine Vorschrift mit folgendem Wortlaut verabschiedet: „Wenn a) die Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil darin besteht, an eine Anzahl von Personen Gegenstände zu liefern, die entweder durch diese oder durch andere im Einzelhandel verkauft werden sollen, und b) diese Personen nicht steuerpflichtig sind, können die Commissioners durch schriftlichen Bescheid an den Steuerpflichtigen anordnen, dass sich der Wert jeder derartigen Lieferung durch ihn nach Zugang des Bescheids oder nach einem gegebenenfalls darin bezeichneten späteren Zeitpunkt nach dem Normalwert dieser Lieferung bei einem Verkauf im Einzelhandel bestimmt“.

Absatz 1 Buchst. a der 6. MwSt-RL³⁶¹ zur Verhinderung von Steuerumgehungen getroffen hatte.

Direct Cosmetics war ein auf den sogenannten „Direktverkauf“ von Kosmetikartikeln spezialisiertes Unternehmen, welche nicht mehr in den üblichen Vertriebswegen abgesetzt werden konnten. Es handelte sich um überschüssige Bestände, um auslaufende Serien und um Erzeugnisse, die für bestimmte Anlässe (wie Weihnachten) besonders aufgemacht waren, die aber nicht verkauft werden konnten. Da der Preis für diese Produkte verständlicherweise herabgesetzt war, wurden diese von *Direct Cosmetics* unmittelbar beim Hersteller gekauft und anschließend über nichtsteuerpflichtige Unternehmer in Krankenhäusern, Unternehmen und Büros weiterverkauft. Ähnlich verhielt es sich bei der Firma *Laughtons*, die Einzel- oder Gruppenfotos von Schulkindern zu einem vereinbarten Preis an die von der Mehrwertsteuer befreiten Schulen verkaufte, welche diese Fotos dann an die daran interessierten Familien zu einem Preis weiterveräußerten, dessen Höhe der Firma nicht bekannt war. Um dem offensichtlichen Umstand zu begegnen, dass sich die endgültige Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer der beiden Firmen von dem endgültigen Wert beim Verkauf an die (End-)Verbraucher unterschied, ordnete die englische Steuerbehörde aufgrund einer dem Vereinigten Königreich nach Artikel 27 der 6. MwSt-RL erteilten Ermächtigung an, dass als Bemessungsgrundlage für die Umsätze der beiden Unternehmen der beim Endverkauf im Einzelhandel geltende Normalwert anzusetzen sei.

Dagegen wandten sich die beiden Firmen mit der Begründung, dass die Anordnungen der Steuerbehörde als Ausnahmeregelungen über die von der 6. MwSt-RL verfolgten Ziele hinausschossen und damit unverhältnismässig seien. Dies habe ihre Unanwendbarkeit zur Folge. Demgegenüber brachte die englische Behörde vor, dass die konkrete Ausgestaltung des Vertriebssystems der beiden Firmen, welches sich auf die Zwischenschaltung von nichtsteuerpflichtigen Personen zwischen den

³⁶¹ Siehe zum Wortlaut Teil 3, B, I.

Unternehmen und den Endverbrauchern stützte, im Ergebnis zu einer Steuerumgehung führe, da nicht der volle Einzelhandelswert der Produkte versteuert werde. Dieser Steuerumgehung entgegenzuwirken sei aber gerade die Funktion der behördlichen Anordnung. Die englische Steuerbehörde meinte ferner, dass sich ihre Anordnungen im Rahmen der ihr nach Artikel 27 der 6. MwSt-RL erteilten Ermächtigung bewegten.

Um die Zweifel über die Anwendung der 6. MwSt-RL auszuräumen, setzte das Value Added Tax Tribunal London das Verfahren aus und legte dem EuGH sinngemäß³⁶² u.a. folgende Fragen vor: 1) ob nach Artikel 27 Absatz 1 der 6. MwSt-RL der Erlass einer abweichenden Maßnahme wie der vorliegenden zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige seine Geschäftstätigkeit nicht in der Absicht ausübt, um sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, sondern aus kommerziellen Gründen in einer bestimmten Art und Weise einrichtet, die im Ergebnis aber doch noch zur Steuerumgehung führt; 2) ob die „selektive“ Anwendung der vorbezeichneten Vorschrift gerechtfertigt ist, mit anderen Worten: ob nach dieser Vorschrift der Erlass einer Sondermaßnahme wie der streitigen zulässig ist, die nur auf einige Steuerpflichtige Anwendung finden soll, die direkt an nicht-steuerpflichtige Wiederverkäufer verkaufen; und 3) ob materiellrechtlich die vom Rat genehmigte Sondermaßnahme angesichts der von Artikel 27 Absatz 1 der 6. MwSt-RL verfolgten Ziele als unverhältnismäßig anzusehen ist.

b. Die EuGH-Entscheidung

Zur Klärung der ihm vorgelegten Fragen bewegt sich der EuGH auf dem Terrain der Entstehungsgeschichte der Sechsten Richtlinie, zieht aber notwendigerweise auch die im Mehrwertsteuersystem geltenden Grundsätze heran.

³⁶² Die vorgelegten Fragen hatten der Klarheit und Einfachheit halber neu gegliedert bzw. umformuliert werden müssen, siehe Schlussanträge des Generalanwalts *Vilaça* v. 27.01.1988 zu den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, Slg. I-03949, Tz. 17; zum tatsächlichen Wortlaut der vorgelegten Fragen, siehe Tz. 14-16.

Der Gerichtshof macht schon im Vorfeld klar, dass der bei ihm anhängige Rechtsstreit auch aus theoretischen Gesichtspunkten einen steuerlichen - bzw. einen Steuerumgehungsfall darstellen *könnte*. Während nämlich die Vorgängerrichtlinie³⁶³ nur den Begriff der Steuerhinterziehung enthält, ist in die 6. MwSt-RL zum ersten Mal der zusätzliche Begriff der Steuerumgehung aufgenommen worden³⁶⁴. Durch die Aufnahme in den Richtlinientext ist aber die Definition dieses Begriffs dem Ermessen der Mitgliedstaaten entzogen. Damit ist für den EuGH der Weg für eine authentische Auslegung des Artikels 27 Absatz 1 der 6. MwSt-RL geebnet. Dieser erste Auslegungsversuch mündet in die begriffliche Abgrenzung der Steuerumgehung von der Steuerhinterziehung durch das Merkmal des *objektiven Charakters*. Dieses Merkmal besteht nach Auffassung des Gerichtshofs darin, dass eine Steuerumgehung auch bei fehlender Absicht des Steuerpflichtigen vorliegen kann.

In Anlehnung an dieses Merkmal wendet sich der EuGH dem Grundgedanken des gesamten Mehrwertsteuersystems zu. Er stellt fest, dass dessen Konzept von einem selbständigen, von der Absicht des Steuerpflichtigen ebenfalls unabhängigen objektiven Merkmal geprägt ist. Denn es beruht auf der Schaffung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer³⁶⁵, die „... einheitlich nach Gemeinschaftsvorschriften“ bestimmt werden soll(te)³⁶⁶, „... damit die Anwendung des gemeinschaftlichen Satzes ...in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen“ führen kann³⁶⁷. Die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage

³⁶³ Nämlich die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates 67/228/EWG vom 11. April 1967, ABI. 1967, S. 66.

³⁶⁴ EuGH v. 12.7.1988, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, verbundene Rechtssachen 138/86 und 139/86, Slg. 1988, I-03937, Tz. 22.

³⁶⁵ Siehe dazu die Präambel zur 6. MwSt-RL.

³⁶⁶ Klammersetzung nicht im Original.

³⁶⁷ Der EuGH verweist hier auf die 9. Begründungserwägung zur 6. MwSt-RL: „Auch die Besteuerungsgrundlage bedarf einer Harmonisierung, damit die Anwendung des gemeinschaftlichen Satzes auf die steuerbaren Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt“. Noch prägnanter ist die Formulierung der 5. Begründungserwägung der 1. MwSt-RL vom 11. April 1967: „...die grösste Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems...erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie

soll objektiv bewirken, dass Wettbewerbsverzerrungen ausgeschaltet werden und die Errichtung einer *neutralen* Steuer auf allen Produktions- und Vertriebsstufen ermöglicht wird³⁶⁸. Diese Zwecke sind nicht mit subjektiven Merkmalen der beteiligten Steuerpflichtigen verbunden. Vielmehr kann die Erlangung steuerlicher Vorteile durch bestimmte Fallgestaltungen die Entfaltung der objektiven Wirkungen der Mehrwertsteuer gefährden und auch in dem Fall annullieren, wenn die Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen *nicht* auf eine *steuersparende Absicht*, sondern auf rein kommerzielle Gründe zurückzuführen ist.

Damit gibt der EuGH eine klare Antwort auf die erste Frage und hält fest, dass der Erlass einer von der Grundregel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchst. a der 6. MwSt-RL abweichenden staatlichen Maßnahme grundsätzlich zulässig ist, (auch) wenn der Steuerpflichtige seine Geschäftstätigkeit nicht in der Absicht, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, sondern aus kommerziellen Gründen ausübt.

Spürbar vorsichtiger befasst sich der Gerichtshof mit der zweiten Vorlagefrage. Er nennt zwar den Nicht-Erlass der abweichenden Maßnahmen eine reelle Gefahr für erhebliche und ständige Steuerausfälle³⁶⁹, die nicht im Interesse der Europäischen Gemeinschaft wären; denn die Mehrwertsteuer bilde die wichtigste Berechnungsgrundlage für deren eigene Einnahmen³⁷⁰. Der Gerichtshof macht aber gleichzeitig die Anwendung dieser Maßnahmen von dem *Volumen* der zwischen einem Unternehmen und gewissen Einzelhändlern stattfindenden Geschäftstätigkeit abhängig.

möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen...umfasst“.

³⁶⁸ Generalanwalt *Vilaça* betrachtete die von bestimmten konkreten Fallgestaltungen aufgeworfenen Schwierigkeiten unter einem noch weiteren Gesichtspunkt und sprach bei ihrer steuerlichen (Ungleich-)Behandlung (= Diskriminierung) von „einfachen“ Verzerrungen, die nicht notwendigerweise auf einem „unlauteren Wettbewerb“ beruhen, Schlussanträge des Generalanwalts *Vilaça* v. 27.01.1988 zu den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, Slg. I-03949, Tz. 50, 62.

³⁶⁹ EuGH v. 12.7.1988, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, verbundene Rechtssachen 138/86 und 139/86, Slg. 1988, I-3937, Tz. 26.

³⁷⁰ Schlussanträge von Generalanwalt *Vilaça* v. 27.01.1988 zu den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, Slg. I-3949 Tz. 38.

Bestehe letztere hauptsächlich oder in grossem Ausmaß im Verkauf an nichtsteuerpflichtige unabhängige Einzelhändler, so sei die Anwendung der zur Erfassung dieser Fallgestaltungen bestimmten Vorschriften unabdingbar³⁷¹. Eine gesetzgeberische Passivität vonseiten des Staates würde in diesem Fall die Unternehmen sehr wahrscheinlich dazu anreizen, ihre Geschäftsmodalitäten aus Gründen der Steuerersparnis zu ändern, so dass im Ergebnis die Neutralität der Mehrwertsteuer verloren ginge³⁷². Anders verhält es sich dagegen, wenn der Verkauf an nichtsteuerpflichtige Wiederverkäufer in einem *begrenzten Ausmaß* und nur *gelegentlich* stattfände³⁷³. In diesem Fall bestünde kein Raum zum Erlass von abweichenden Maßnahmen. Der Gerichtshof sieht also in den oben genannten, unterschiedlichen marktwirtschaftlichen Gegebenheiten jene objektiven Umstände, welche eine steuerliche Ungleichbehandlung rechtfertigen und die Anwendung einer nach Artikel 27 Absatz 1 der 6. MwSt-RL erlassenen Sondermaßnahme nur auf einige Steuerpflichtige erlauben würden.

In Bezug auf eine mögliche Unverhältnismässigkeit der vom Rat genehmigten Sondermaßnahme befassen sich Generalanwalt und EuGH mit der Auffassung der Klägerinnen, dass zur Erreichung des von Artikel 27 Absatz 1 der 6. MwSt-RL angestrebten Ziels der englischen Regierung relativ mildere Lösungen zur Verfügung gestanden hätten, namentlich die

³⁷¹ EuGH v. 12.7.1988, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, verbundene Rechtssachen 138/86 und 139/86, Slg. 1988, I-3937, Tz. 26.

³⁷² Generalanwalt *Vilaça* hält es hier für nötig, sein Argument zu konkretisieren und in diesem Sinne zu bestärken; er verweist deswegen auf die Erklärung der britischen Regierung –deren Angaben übrigens von den Klägerinnen nicht angezweifelt wurden–, dass der erheblich zugestiegene Umsatz beim System des Direktverkaufs von Gebrauchsgegenständen im englischen Sektor der kosmetischen Erzeugnisse und Schönheitsartikel im Jahr 1985 bereits 330 Millionen UKL erreicht hatte, Schlussanträge des Generalanwalts *Vilaça* v. 27.01.1988 zu den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, Slg. I-3949, Tz. 119.

³⁷³ EuGH v. 12.7.1988, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, verbundene Rechtssachen 138/86 und 139/86, Slg. 1988, I-03937, Tz. 26.

Anwendung des Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2³⁷⁴ der Sechsten Richtlinie.

Generalanwalt *Vilaça* geht auf das von den Klägerinnen vorgebrachte Argument ein und beurteilt es zugleich unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität und der Effektivität der vorgetragenen und sich sonst bietenden Möglichkeiten in Bezug auf die beiden vorliegenden Fälle.

Er bemerkt, dass sich Artikel 4 Absatz 4 der 6. MwSt-RL zwar auf eine breite Palette von zwischengeschalteten Personen bezieht, für die das kumulative Vorliegen von bestimmten Merkmalen erforderlich ist. Davon könnten aber solche Fallgestaltungen nicht erfasst werden, in denen eine enge finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehung zwischen sonst rechtlich unabhängigen Personen fehle, die die britische Vorschrift gerade erfassen wollte. In der Folge verweist er auf die Begründung der Vorschrift³⁷⁵, wonach es entsprechend den Zielen der Richtlinie (auch)³⁷⁶ aus Gründen der Missbrauchsverhütung den Mitgliedstaaten freigestellt werden soll, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen systematisch *nicht* an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit knüpfen zu müssen³⁷⁷. Daraus leitet Generalanwalt *Vilaça* ab, dass die Anwendung von Artikel 4 Absatz 4 der 6. MwSt-RL in den vorliegenden Fällen nicht praktikabel bzw. kein effektives Mittel zur Steuerumgehungsverhinderung ist, wodurch sich das Urteil über die Unverhältnismässigkeit der britischen Vorschrift automatisch erübrigt³⁷⁸.

³⁷⁴ Zum Wortlaut siehe oben, Teil 3, B, I, 1; die Vorschrift ist in Artikel 11 Abs. 1 MwStSystRL übernommen worden.

³⁷⁵ „Vorschlag für die Sechste Richtlinie“, vorgelegt von der Kommission an den Rat am 29.06.1973, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/1973, S. 9.

³⁷⁶ Als zweiter Grund war die Verwaltungsvereinfachung angegeben worden, siehe Fn. 295.

³⁷⁷ Schlussanträge des Generalanwalts *Vilaça* v. 27.01.1988 zu den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, Slg. I-03949, Tz. 128.

³⁷⁸ Zwar ist dies nicht ausdrücklich den Schlussanträgen des Generalanwalts zu entnehmen, wird allerdings sehr nah zu seiner ganzen Argumentation gelegen haben, Schlussanträge des Generalanwalts *Vilaça* v. 27.01.1988 zu den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, Slg. I-03949, Tz. 122-131; der Generalanwalt lässt die Frage nach der Unverhältnismässigkeit

Der Gerichtshof folgt den Ausführungen des Generalanwalts. Er stellt in einer kürzeren, aber nicht weniger überzeugenden Formulierung fest, dass im konkreten Fall keine enge Verbundenheit zwischen den beteiligten Personen vorhanden sei. Dies führe zwangsläufig zur Untauglichkeit der Anwendung des Artikels 4 Absatz 4 der 6. MwSt-RL³⁷⁹. Noch deutlicher äussert sich der EuGH zur Angemessenheit der betreffenden Sondermaßnahmen. Er unterstreicht die Unabdingbarkeit der britischen Vorschrift, da diese ausschließlich den - in den vorliegenden Fällen auch tatsächlich stattgefundenen - *systematischen*³⁸⁰ Steuerausfall verhindern soll, d.h. denjenigen, der sich aus einer konkreten und ständig angewandten Vertriebsmethode ergibt, für die sich die Unternehmen einer bestimmten Grösse entscheiden³⁸¹.

Die britische Regelung wich somit in angemessenem - und aus diesem Grund auch zulässigem - Ausmaß von den in Artikel 11 der 6. MwSt-RL enthaltenen allgemeinen Bestimmungen ab; ihre Tragweite und Anwendung waren gerechtfertigt, und sie durfte weiterhin ihre Gültigkeit behalten.

2. Das Urteil „Skripalle“³⁸²

In diesem Urteil setzt sich der EuGH mit einer unter dem steuerlichen Missbrauchsverdacht stehenden Mietkonstellation zwischen Verwandten

im Zusammenhang mit Artikel 24 Abs. 3 Unterabs. 2 offen und macht sie von den jeweiligen Gegebenheiten abhängig, a.a.O. Tz. 132.

³⁷⁹ EuGH v. 12.7.1988, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, Rechtssache 138/86 und 139/86, Slg. 1988, I-03937, Tz. 39, 40.

³⁸⁰ In Abgrenzung zu einem „in unregelmäßigen Zeitabschnitten vorkommenden bzw. zufälligen“ Steuerausfall.

³⁸¹ EuGH v. 12.7.1988, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, verbundene Rechtssachen 138/86 und 139/86, Slg. 1988, I-03937, Tz. 48; prägnanter noch der Generalanwalt: „Die streitige Formulierung soll die Anwendung der abweichenden Regelung auf die *steuerlich bedeutsamen* (Hervorhebung nicht im Original) Fälle beschränken und damit dazu beitragen, ihre Anwendung in den Grenzen zu halten, in denen die Steuerumgehung, die verhindert werden soll, wirkliche Bedeutung hat“, Schlussanträge des Generalanwalts Vilaça v. 27.01.1988 zu den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, „*Direct Cosmetics und Laughtons Photographs*“, Slg. I-03949 Tz. 135.

³⁸² EuGH v. 29.5.1997, „*Skripalle*“, Rechtssache C- 63/96, Slg. 1997, I-02847.

auseinander. Er nimmt hierzu das Verhalten der Steuerpflichtigen unter die Lupe und gelangte zu einem für sie günstigen Ergebnis.

a. Der Sachverhalt

Als Eigentümer eines von ihm errichteten Mehrfamilienhauses und mehrerer Eigentumswohnungen vermietete der Kläger *Skripalle* diese Objekte an eine GmbH, an der seine Ehefrau und sein volljähriger Sohn zu je 50% beteiligt waren. Die Ehefrau war die alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der mietenden GmbH. Der Streit entstand über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die zu entrichtende Mehrwertsteuer. Obwohl die vereinbarte Miete nicht maßgeblich von den ortsüblichen Vergleichsmieten abwich³⁸³, setzte das Finanzamt als sog. Mindestbemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer eine höhere als die tatsächlich vereinbarte Miete an, nämlich die „Kostenmiete“, die sich nach § 10 Absatz 5 Nr. 1 in Verbindung mit § 10 Absatz 4 Nr. 2 UStG ergab³⁸⁴. Das vom Kläger dagegen angerufene Finanzgericht Köln gab der Klage statt. Es beurteilte die mietende Gesellschaft nicht als eine dem Kläger nahestehende Person im Sinne von § 10 Absatz 5 Nr. 1 UStG. Diese Vorschrift sei eng auszulegen und dürfe insbesondere nicht herangezogen werden, wenn ein „übliches“ Entgelt für die entsprechenden Leistungen zwischen den Mietvertragsparteien vereinbart worden sei³⁸⁵.

³⁸³ Schlussanträge des Generalanwalts *Fennelly* v. 27.02.1997 zu der Rechtssache C-63/96, „*Skripalle*“, Slg. I-02866, Tz. 8.

³⁸⁴ § 10 Abs. 1 UStG sieht als Regel vor: „Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.“ Von dieser Regel weicht § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG für Eigenverbrauchsumsätze ab und sieht vor, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage nach den bei der Ausführung des Umsatzes entstandenen Kosten errechnet wird. Gemäß § 10 Abs. 5 UStG, der 1978 als von Artikel 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie abweichende Spezialvorschrift eingeführt wurde, gilt Abs. 4 entsprechend für „Lieferungen und sonstige Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahestehende Personen sowie Einzelunternehmer an ihnen nahestehende Personen ausführen...“.

³⁸⁵ Schlussanträge des Generalanwalts *Fennelly* v. 27.02.1997 zu der Rechtssache C-63/96, „*Skripalle*“, Slg. I-02866 Tz. 10, der auf die von der Bundesregierung bei der

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts beurteilte der BFH die mietende Gesellschaft wegen der engen persönlichen Beziehung zwischen ihren Gesellschaftern und dem Vermieter *Skripalle* doch als eine dem Kläger nahestehende Person. Der BFH bezweifelte aber die Anwendbarkeit der Mindestbemessungsgrundlage vor dem Hintergrund des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie³⁸⁶, da ihm diese unverhältnismäßig und nicht durch diese Sonderbestimmung gedeckt erschien. Schwerwiegende Bedenken hatte der BFH deshalb, weil das vereinbarte Entgelt im konkreten Fall zwar niedriger als die fiktive Kostenmiete, jedoch marktüblich war³⁸⁷. Demzufolge wandte sich der BFH an den Gerichtshof mit der Vorlagefrage, ob die deutsche Sonderbestimmung über die Festsetzung der Mindestbemessungsgrundlage nach der Höhe der Umsatzkosten im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der 6. MwSt-RL durch die nach Artikel 27 dieser Richtlinie erteilte Ermächtigung gedeckt sei³⁸⁸. Anders ausgedrückt wurde der EuGH um Kriterien in Bezug auf die Zulässigkeit der betreffenden Regelung und damit automatisch auf die angebliche Missbräuchlichkeit der vorliegenden zivilrechtlichen Gestaltung ersucht.

b. Die EuGH-Entscheidung

Die deutsche Regierung räumte schon im Vorfeld ein, dass Fälle, in denen das vereinbarte Entgelt marktüblich, aber niedriger als die Kostenmiete ist, äußerst selten seien, bestritt jedoch, dass die betreffende Sondermaßnahme unverhältnismäßig war. Sie argumentierte, dass sämtliche Regelungen objektiv zu sein hätten, was den nationalen Gesetz-

Einbringung des UStG-Entwurfs im Jahr 1978 abgegebenen Erläuterungen hingewiesen hat, wonach die Mindestbemessungsgrundlage ihre Rechtfertigung darin findet, dass ein teilweise unsteuerter Verbrauch über das Ausführen von Lieferungen und sonstigen Leistungen zu unangemessen niedrigen Entgelten ausgeschlossen wird.

³⁸⁶ Zum Wortlaut des Artikels 27 der 6. MwSt-RL siehe oben, Teil 3, B, I.

³⁸⁷ EuGH v. 29.5.1997, „*Skripalle*“, Rechtssache C- 63/96, Slg. 1997, I-02847, Tz. 12.

³⁸⁸ Wie Generalanwalt *Fennelly* zurecht betonte, ging es dabei um ein reines Auslegungsproblem, siehe Schlussanträge des Generalanwalts *Fennelly* v. 27.02.1997 zu der Rechtssache C-63/96, „*Skripalle*“, Slg. I-02866, Tz 26.

geber legitimiere, bei der Gestaltung einer Vorschrift gegen Mehrwertsteuerumgehung vor allem Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, die in solchen Fällen typischerweise vorliegen. Jede gesetzliche Regelung sei durch einen gewissen Abstraktionsgrad gekennzeichnet und könne nicht von vornherein auf spezielle „Fallgestaltungen“ von Steuerumgehungen beschränkt werden. Die deutsche Regierung vertrat die Auffassung, dass ihre Regelung verhältnismäßig sei, wenn auch das Ergebnis im Einzelfall vielleicht nicht sachgerecht sei³⁸⁹.

Die deutschen Argumente vermochten Generalanwalt *Fennely* nicht zu überzeugen. Dieser hob besonders die Tatsache hervor, dass der Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems durch die Anwendung des Kostenansatzes verletzt werde. Im vorliegenden Fall sei die auf die Differenz zwischen der Mindestbemessungsgrundlage und dem vereinbarten Entgelt entfallende Umsatzsteuer nicht auf den Endverbraucher (die mietende GmbH) abwälzbar. Im Übrigen vertrat er die Meinung, dass die Marktüblichkeit des Entgelts den Steuerumgehungsverdacht von vornherein ausschliesse, was die strittige Maßnahme als unverhältnismäßig erscheinen lässt³⁹⁰.

Der Gerichtshof entscheidet im gleichen Sinne. Er verschweigt zwar die latente Missbrauchsgefahr bei Rechtsgeschäften zwischen einander nahestehenden Personen bzw. Angehörigen derselben Familie nicht. Gleichwohl stellt er aber überwiegend auf die Handlungsweise der Steuerpflichtigen ab und macht deutlich, dass eine solche Gefahr ausgeschlossen ist, wenn sich aus objektiven Umständen die *Korrektheit* dieser Handlungen ergibt. Im vorliegenden Fall sieht also der EuGH einen solchen objektiven Umstand darin, dass sich die Steuerpflichtigen auf die marktübliche und nicht auf eine unter den Marktpreisen liegende Miete verständigt haben. Das hat zur Folge, dass die konkrete Mietkonstellation durch die Beteiligung

³⁸⁹ EuGH v. 29.5.1997, „*Skripalle*“, Rechtssache C- 63/96, Slg. 1997, I-02847, Tz. 20.

³⁹⁰ Schlussanträge des Generalanwalts *Fennely* v. 27.02.1997 zu der Rechtssache C-63/96, „*Skripalle*“, Slg. I-02866, Tz. 27 unter Bezugnahme auf das damals gerade erschienene Urteil zu der Rechtssache „*Elida Gibbs*“, C-317/94, Slg. 1996, I-05339 zum Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems.

der Angehörigen des Klägers an der mietenden GmbH im Ergebnis keine steuermindernde Wirkung auslöst.

Insoweit ging die deutsche Vorschrift über ihr Ziel hinaus. Sie war nicht unbedingt erforderlich, um die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder – umgehung zu verhüten³⁹¹. Mit anderen Worten, sie war unverhältnismäßig und von der Ermächtigung nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie nicht gedeckt. Diesem Ergebnis kann nach Auffassung des Gerichtshofs nicht entgegengehalten werden, dass eine gesetzliche Regelung einen gewissen Abstraktionsgrad aufweisen müsse, was notwendigerweise einschliesst, dass das Ergebnis im Einzelfall nicht sachgerecht ist³⁹².

3. Das Urteil³⁹³ „Gemeente Leusden und Holin Groep“³⁹⁴

In diesem Fall bot sich dem EuGH die Gelegenheit, zu Missbrauchstatbeständen im Bereich des Vorsteuerabzugs³⁹⁵ bei steuerfreien Grundstücksvermietungen und zum damit verbundenen Optionsrecht³⁹⁶ auf Besteuerung der entsprechenden Umsätze in Zusammenhang mit den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit Stellung zu nehmen.

³⁹¹ EuGH v. 29.5.1997, „Skripalle“, Rechtsache C- 63/96, Slg. 1997, I-02847, Tz. 25-26.

³⁹² EuGH v. 29.5.1997, „Skripalle“, Rechtssache C- 63/96, Slg. 1997, I-02847, Tz. 27.

³⁹³ EuGH v. 3.6.2003, „Gemeente Leusden und Holin Groep“, verbundene Rechtsachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337.

³⁹⁴ Der von der *Holin Groep* geschaffene Sachverhalt ähnelte in rechtlicher Hinsicht dem Fall der Gemeinde *Leusden*. Für seine Beurteilung verwies der EuGH in Tz. 94 des Urteils lediglich auf die Ausführungen zur Beurteilung der Gemeinde *Leusden*.

³⁹⁵ Artikel 17 Abs. 2 der 6. MwSt-RL bestimmt zum Vorsteuerabzug: „Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden; ...“. Die Regelung wurde in Artikel 168 Buchstabe a MwStSystRL übernommen.

³⁹⁶ Nach Artikel 13 Teil C der 6. MwSt-RL können die Mitgliedstaaten „ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren: a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken; ... Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“

a. Der Sachverhalt

Nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des niederländischen UStG von 1968 war die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit. Die Parteien hatten aber das Recht, für die Besteuerung der entsprechenden Umsätze zu optieren. Am 29.12.1995 trat ein Änderungsgesetz³⁹⁷ in Kraft, das bereits am 31.3.1995 durch eine Pressemitteilung angekündigt worden war. Danach stand das Optionsrecht nur noch Personen zu, die das Grundstück für Zwecke nutzten, die zu einem vollen oder nahezu vollen Vorsteuerabzug berechtigten. Das neue Gesetz sah einen Wegfall des Optionsrechts mit Wirkung vom Tage der Pressemitteilung vor. Das Änderungsgesetz enthielt auch eine Übergangsregelung, deren Voraussetzungen die *Gemeente Leusden* jedoch nicht erfüllte.

Von den Regelungen des Änderungsgesetzes war auch die niederländische Gemeinde *Leusden* betroffen, die Sportplätze an verschiedene Sportvereine vermietete. Im Jahr 1990/91 ließ diese die Naturrasendecke eines ihrer Sportplätze durch eine Kunstrasendecke ersetzen, den sie kurz darauf an einen Hockeyclub vermietete. Dieser war nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Daher optierte er zusammen mit der Gemeinde für die Besteuerung der Vermietung. Dadurch sollte es der Gemeinde ermöglicht werden, die im Rahmen der Aufwendungen für die Umgestaltung des Sportplatzes gezahlte Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abzuziehen³⁹⁸. Die Steuerverwaltung lehnte das Optionsrecht der Gemeinde ab und verlangte von ihr die Berichtigung³⁹⁹ des Vorsteuer-

³⁹⁷ Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1968, des Gesetzes über Abgaben im Rechtsverkehr und einiger anderer Abgabengesetze zur Bekämpfung bestimmter Vertragsgestaltungen im Zusammenhang mit Grundstücken vom 18. Dezember 1995.

³⁹⁸ Schlussanträge des Generalanwalts *Tizzano* zu den verbundenen Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, Slg. 2004, I-05337, Tz. 16-18.

³⁹⁹ Die Berichtigungsmodalitäten waren in Artikel 13 Abs. 2 der niederländischen Umsatzsteuer-Durchführungsordnung im Einklang mit Artikel 20 der 6. MwSt-RL geregelt. Demnach umfasste die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für Grundstücke einen Zeitraum von neun Rechnungsjahren ab dem Jahr der erstmaligen Benutzung der

abzugs für die beiden letzten Jahre des zehnjährigen Berichtigungszeitraums, welcher mit der Erstverwendung des Sportplatzes begonnen hatte. Der dagegen angerufene Hoge Raad der Niederlande setzte das Verfahren aus und befasste den Gerichtshof mit Fragen zur Übereinstimmung der neugefassten Vorschrift mit der Vorsteuerberichtigungs Vorschrift des Artikels 20 der 6. MwSt-RL⁴⁰⁰ und mit einem möglichen Verstoß des niederländischen Gesetzgebers gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit.

b. Die EuGH-Entscheidung

Generalanwalt *Tizzano* beruft sich zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit es grundsätzlich verbieten, das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund einer mit Rückwirkung ausgestatteten Regelung aufzuheben, ohne dass objektive Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit vom Steuerpflichtigen nicht tatsächlich beabsichtigt war⁴⁰¹. Nach seiner Auf-

Güter durch den Wirtschaftsteilnehmer und wurde jährlich für ein Zehntel des Vorsteuerabzugsbetrags vorgenommen.

⁴⁰⁰ Artikel 20 der 6. MwSt-RL umfasst Vorsteuerberichtigungen auch bei Gesetzesänderungen, EuGH v. 3.6.2003, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, verbundene Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 51. Diese Vorschrift bestimmt unter der Überschrift „Berichtigung der Vorsteuerabzüge“ u.a.: (1) Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere: a) wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war; b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, (2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von ... Jahren ... erstreckt. ... Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden. ...“. Diese Regelungen des Artikels 20 der 6. MwSt-RL wurden in die Artikel 184-188 MwStSystRL übernommen.

⁴⁰¹ EuGH v. 29.2.1996, „*INZO*“, Rechtssache C-110/94, Slg. 1996, I-00857, Tz. 15-19, 21, 24 und 25, wonach der Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug bei erfolglosen *Vorbereitungshandlungen* nur dann behält, wenn er „die Erklärung, die

fassung könne Artikel 20 der 6. MwSt-RL nicht so weit ausgelegt werden, dass dadurch die Berichtigung der in Rede stehenden Vorsteuerabzüge gedeckt werden könne. Dabei geht der Generalanwalt nicht auf die während der Verhandlung mit besonderem Nachdruck vorgetragene Argumentation der niederländischen Regierung ein, mit der neuen Regelung solle der Attraktivität von missbräuchlichen Vertragsgestaltungen begegnet werden, bei denen die Miete künstlich - oft wegen der schon existierenden Beziehungen zwischen Mieter und Vermieter - niedrig gehalten werde⁴⁰². Ebenso verzichtet er auf eine Angemessenheitsprüfung der ergriffenen Maßnahme anhand des vom niederländischen Gesetzgeber angestrebten Ziels und der Tatsache, dass das Änderungsgesetz den Parteien schon vorher bekannt gegeben war⁴⁰³.

Der Gerichtshof folgt der Auffassung des Generalanwalts nicht. Er weist zunächst unter Bezugnahme auf seine Rechtsprechung darauf hin, dass weder der Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie noch die Beachtung der Grundsätze von Vertrauensschutz und Rechtssicherheit einer rückwirkenden Bestimmung, durch die das bereits entstandene Optionsrecht auf einen vorgenommenen oder noch beabsichtigten Vorsteuerabzug annulliert wird, im Fall eines Missbrauchs oder bei Vorliegen der Voraussetzungen des Artikels 20 der 6. MwSt-RL vorzunehmenden Berichtigungen entge-

beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, in gutem Glauben abgegeben hat“. Ist die Absicht nur vorgespiegelt, so ist die entsprechende Erklärung „falsch“, und die abgezogene Mehrwertsteuer darf von der Steuerverwaltung zurückverlangt werden; diese Rechtsprechung ist in mehreren Urteilen wiederholt worden, vgl. EuGH v. 15.1.1998, „*Ghent Coal Terminal*“, Rechtssache C-37/95, Slg. 1998, I-00001, Tz. 17, 20 und 22; EuGH v. 3.12.1998, „*Belgocodex*“, Rechtssache C-381/97, Slg. 1998, I-08153, Tz. 26; EuGH v. 8.6.2000, „*Schlossstraße*“, Rechtssache C-396/98, Slg. 2000, I-04279, Tz. 36, 42; EuGH v. 8.6.2000, „*Breitsohl*“, Rechtssache C-400/98, Slg. 2000, I-04321, Tz. 34-38.

⁴⁰² „...Die Mitgliedstaaten müssten auf Vorkommnisse des Wirtschaftslebens wie Missbrauchstatbestände rasch reagieren können.“, EuGH v. 3.6.2003, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, verbundene Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 40.

⁴⁰³ Es ist beachtenswert, dass Generalanwalt *Tizzano* den Sachverhalt eben *nicht* auf das Vorliegen eines künstlichen Mietvertrags prüft; er geht davon aus, dass dies im Rahmen einer Prüfung vom nationalen Gericht schon ausgeschlossen worden war, Schlussanträge des Generalanwalts *Tizzano* zu den verbundenen Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, Slg. 2004, I-05337, Tz. 92 und 100.

genstehen⁴⁰⁴. Vielmehr sind diese Berichtigungen eine Gewähr dafür, dass der Vorsteuerabzug eben nicht zur Erlangung von ungerechtfertigten Vorteilen führt und die Neutralität der Mehrwertsteuer als erklärtes Ziel der Gemeinschaftsrechtsordnung bewahrt wird. Von daher sei der durch die Aufhebung des Optionsrechts entstehende Nachteil für die Klägerin *nicht spezifisch*⁴⁰⁵.

Bei der Frage nach dem Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis⁴⁰⁶ nimmt der Gerichtshof eine „Gesamtwürdigung der objektiven Umstände“ anhand der Tatumstände der konkreten Vertragsgestaltung vor. Dabei stellt er fest, dass die zwischen der Gemeinde *Leusden* und ihrem Mieter (Hockeyclub) vereinbarte Miete unter den der Gemeinde entstandenen Investitionskosten liegt. Daraus leitet der Gerichtshof ab, dass die Voraussetzungen für die Beibehaltung des Vorsteuerabzugs von den beiden Mietparteien willkürlich und künstlich geschaffen wurden. Der Mietvertrag ist insoweit missbräuchlich, als er dazu dient, eine von den Parteien als zu hoch angesehene Besteuerung zu umgehen⁴⁰⁷. Dadurch entfällt ein berechtigtes Vertrauen des Steuerpflichtigen an der Aufrechterhaltung der älteren Regelungen, die Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche ermöglichten. Aus dem Eingangssatz des Artikels 13 Teil B der 6. MwSt-

⁴⁰⁴ EuGH v. 3.6.2003, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, verbundene Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 59-63. Zu Recht unterstrich der EuGH, dass die in den Schlussanträgen des Generalanwalts erwähnten Urteile nicht die Berichtigung der Vorsteuerabzüge nach Artikel 20 der Richtlinie betrafen.

⁴⁰⁵ EuGH v. 3.6.2003, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, verbundene Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 65-69.

⁴⁰⁶ Bezüglich der missbräuchlichen Praxis begnügt sich der Gerichtshof, allein auf das auf dem Gebiet der Ausfuhrerstattungen ergangene Urteil „*Emsland-Stärke*“ (C-110/99, Slg. 2000, I-11569, Tz. 52, 53 und 56) zu verweisen, EuGH v. 3.6.2003, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, verbundene Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 78. Vgl. hierzu *Hildegard Billig*, Missbräuchliche Praktiken im Bereich des Mehrwertsteuerrechts, UR 2006, S. 437, 438, derzufolge eine *ausdrückliche* Heranziehung des Verbots der missbräuchlichen Berufung im Bereich der Mehrwertsteuer *erstmalig* im Urteil „*Halifax u.a.*“ zu finden ist; zum Urteil „*Halifax u.a.*“ siehe unten, Teil 3, B, II, 5.

⁴⁰⁷ EuGH v. 3.6.2003, „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“, verbundene Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 75.

RL⁴⁰⁸ folgt, dass deren Bekämpfung ein anerkanntes und von der 6. MwSt-RL gefördertes Ziel sei.

Als einzige Grundlage für die Verletzung der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes blieb zuletzt noch die Unangemessenheit der Modalitäten zur Durchführung der Gesetzesänderung. Auch diese Rüge weist der EuGH zurück. Denn sowohl durch die rechtzeitige Ankündigung der Gesetzesänderungen als auch durch die - im vorliegenden Fall allerdings nicht anwendbare⁴⁰⁹ - Übergangsregelung sei den vorerwähnten Grundsätzen in gebührender Weise Rechnung getragen worden⁴¹⁰.

4. Das Urteil „Fini H“⁴¹¹

In diesem Urteil beschäftigte sich der EuGH mit dem Vorsteuerabzug aus Mietaufwendungen einer Gesellschaft nach der Einstellung ihrer wirtschaftlichen Aktivität und mit dem damit verbundenen Missbrauchsverdacht.

a. Der Sachverhalt

Die Gesellschaft *Fini H* mietete für die Ausübung ihres Restaurantbetriebes Räume an. Der Mietvertrag, der für eine Laufzeit von zehn Jahren geschlossen wurde und bis Ende September 1998 lief, enthielt keine Klausel über eine vorzeitige Kündigung oder Vertragsauflösung. Im Juli 1993 stellte die Gesellschaft ihre Tätigkeit ein. Die Räume blieben anschließend ungenutzt. Sämtliche Bemühungen von *Fini H*, den Mietvertrag aufzulösen oder andere Mietinteressenten zu finden, endeten erfolglos. Die Gesellschaft musste auf den Ablauf des Vertrages warten. Sie blieb weiterhin im Mehrwertsteuerregister eingetragen und gab Steuerer-

⁴⁰⁸ Zum Wortlaut des Eingangssatzes des Artikels 13 Teil B der Sechsten Richtlinie siehe oben, Teil 3, B, I.

⁴⁰⁹ EuGH v. 3.6.2003, „Gemeente Leusden und Holin Groep“, verbundene Rechts-sachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 75.

⁴¹⁰ EuGH v. 3.6.2003, „Gemeente Leusden und Holin Groep“, verbundene Rechts-sachen C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-05337, Tz. 81.

⁴¹¹ EuGH v. 3.3.2005, „Fini H“, Rechtssache C-32/03, Slg. 2005, I-01599.

klärungen ab, in denen sie den Vorsteuerabzug aus Miet-, Heizungs-, Strom- und Telefonkosten geltend machte. Da sie aber keine Umsätze mehr ausführte, erhielt sie Mehrwertsteuererstattungen vom dänischen Fiskus, die im April 1998 endeten.

Im September 1998 beschloss die Steuerbehörde, alle erstatteten Vorsteuerüberschüsse zurückzufordern und den Vorsteuerabzug für April bis September 1998 zu versagen. Begründet wurde dieser Beschluss damit, dass die Voraussetzungen des Artikels 17 der 6. MwSt-RL⁴¹² für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt seien, da *Fini H* in den letzten fünf Jahren (seit 1993) keine der Mehrwertsteuer unterliegenden Dienstleistungen erbracht hatte. Dieser Standpunkt wurde vom angerufenen erstinstanzlichen Gericht mit der Begründung bestätigt, dass einerseits die nach der Einstellung der Geschäftstätigkeit getätigten Mietaufwendungen nicht auf normale Abwicklungsmaßnahmen zurückgingen, und dass die Gesellschaft nicht gutgläubig gehandelt habe, als sie weiterhin für die Mehrwertsteuer registriert geblieben ist⁴¹³. Umformuliert wurde *Fini H* unterstellt, ihre mietvertraglichen Verhältnisse auf eine im Ergebnis missbräuchliche Weise gestaltet zu haben, welche ihr über eine unangemessen lange Zeit ermöglicht hatte, unberechtigterweise in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen.

Der mit dem Rechtsmittel der *Fini H* befasste höherinstanzliche Højesteret enthielt sich eines Urteils und legte dem EuGH u.a.⁴¹⁴ die Frage vor, ob jemand auch in dem Fall als Steuerpflichtiger und damit als zum Vorsteuerabzug berechtigte Person im Sinne von Artikel 4 Absätze 1-3 der

⁴¹² Zum Inhalt dieser Vorschrift, siehe Fn. 395, Teil 2 B, II, 3 (EuGH-Urteil „*Gemeente Leusden und Holin Groep*“).

⁴¹³ Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* v. 28.10.2004 zu der Rechtssache C-32/03, „*Fini H*“, Slg. 2005, I-01599, Tz. 16.

⁴¹⁴ Darüber hinaus fragte der Højesteret, ob für die Beurteilung des Sachverhalts das konkrete Verhalten der betreffenden Person, z.B. die aktiven Bemühungen, der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze zu tätigen, oder die Dauer des Unkündbarkeitszeitraums von Bedeutung wären; siehe dazu auch die Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* zu der Rechtssache C-32/03, „*Fini H*“, Slg. 2005, I-01599, Tz. 17, 33.

6. MwSt-RL⁴¹⁵ angesehen werden kann, wenn diese Person zunächst einen Mietvertrag als Bestandteil einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit geschlossen hat, die sie anschließend einstellt, während das Mietverhältnis aufgrund einer Unkündbarkeitsklausel weiterbesteht, und diese Person für diese Zeit auch weiterhin Miete und Nebenkosten zahlt.

b. Die EuGH-Entscheidung

Die dänische Regierung und die Europäische Kommission vertraten die Ansicht, *Fini H* sei wegen ihrer tatsächlichen betrieblichen Untätigkeit während einer unangemessen langen Zeit nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Dadurch lasse sich die vorliegende Konstellation als missbrauchsverdächtig qualifizieren⁴¹⁶.

Der Gerichtshof weist allerdings auf Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie hin, wonach die Steuerpflichtigeneigenschaft - folglich auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug - an das Vorhandensein der wirtschaftlichen Tätigkeit anknüpft. Er stellt klar, dass diese Tätigkeit in keinem Fall nur als eine einzige Handlung, sondern als ein Bündel von auf-

⁴¹⁵ Artikel 4 Abs. 1 und 2 der 6. MwSt-RL lauten: „(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. (2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst“. Diese Regelung ist in Artikel 9 Abs. 1 MwStSystRL übernommen worden.

⁴¹⁶ „...einem Steuerpflichtigen, der keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausübt, (steht) das Recht auf Vorsteuerabzug vom Zeitpunkt der Einstellung dieser Tätigkeit an oder nach einer angemessen kurzen Frist nach diesem Zeitpunkt nicht zu. Denn ein Steuerpflichtiger könne nicht endlos in den Genuss des Rechts auf Vorsteuerabzug kommen, nur weil er in der Vergangenheit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe.“, EuGH v. 3.3.2005, „*Fini H*“, Rechtssache C-32/03, Slg. 2005, I-01599, Tz. 18. Würde man diese Ansicht konsequent weiterverfolgen, so führte dies zwangsweise zu einer *Aberkennung* der Steuerpflichtigeneigenschaft von *Fini H*. Weder die dänische Regierung noch die Kommission haben dies allerdings direkt vertreten. Vermutlich erschien ihnen eine solche Argumentation nicht ausreichend, siehe dazu Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* v. 28.10.2004 zu der Rechtssache C-32/03, „*Fini H*“, Slg. 2005, I-01599, Tz. 20, 21.

einanderfolgenden⁴¹⁷ und/oder vorbereitenden⁴¹⁸ Handlungen zu verstehen ist, die sich zeitlich von der Beschlussfassung einer Person, sich im Wirtschaftsleben aktiv zu beteiligen, bis zur eventuellen Betriebseinstellung erstrecken, auch wenn keine Ausgangsumsätze mehr möglich sind. In Übereinstimmung mit den allgemeinen Erwägungen des Generalanwalts *Jakobs*⁴¹⁹ unterstreicht der Gerichtshof, dass alle diese Tätigkeiten dem Mehrwertsteuersystem unterliegen und automatisch den Vorsteuerabzug zulassen, solange ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den getätigten Eingangs- und Ausgangsumsätzen besteht⁴²⁰.

Im vorliegenden Fall stand fest, dass die von *Fini H* gemieteten Räumlichkeiten ausschließlich der Ausübung des von ihr beabsichtigten Restaurantbetriebs dienten und, dass diese Räume nach der Betriebseinstellung nicht für andere Zwecke – etwa rein privat - verwendet worden waren, was das Vorhandensein eines solchen direkten Zusammenhangs bestätigte. Der Gerichtshof untermauert seine Auffassung durch die zusätzliche Feststellung, dass die Weiterzahlung der Mietkosten während des langen Liquidationsvorgangs auf die im Mietvertrag enthaltene Unkündbarkeitsklausel zurückzuführen war. Dieser Umstand und das Fehlen sonstiger, sich aus den besonderen Fallgegebenheiten erschließenden Anhaltspunkte für die Annahme eines Missbrauchs lässt den abgeschlossenen Mietvertrag letztlich als „rechtmäßig“ abschneiden⁴²¹.

Im Übrigen bestätigt der Gerichtshof auch in diesem Urteil seine bis dato schon mehrmals wiederholte Aussage, dass die nationalen Behörden

⁴¹⁷ Vgl. hierzu EuGH v. 14.2.1985, „*Rompelman*“ zu der Rechtssache 268/83, Slg. 1985, 655, Tz. 22.

⁴¹⁸ Vgl. hierzu EuGH v. 29.2.1996, „*INZO*“ zu der Rechtssache C-110/94, Slg. 1996, I-00857, Tz. 18.

⁴¹⁹ Schlussanträge des Generalanwalts *Jakobs* v. 28.10.2004 zu der Rechtssache C-32/03, „*Fini H*“, Slg. 2005, I-01599, Tz. 22-32.

⁴²⁰ Dieser Abzug bleibt bestehen, selbst wenn spätere Rentabilitätserwägungen zum Beschluss geführt haben, nicht in die werbende Phase einzutreten oder die betreffende Gesellschaft zu liquidieren, vgl. EuGH v. 29.2.1996, „*INZO*“ zu der Rechtssache C-110/94, Slg. 1996, I-857, Tz. 20.

⁴²¹ Insbesondere konnte keine vorgespiegelte Absicht vonseiten der *Fini H* erkannt werden, den Restaurantbetrieb nur zum Schein begonnen zu haben, was aber von der dänischen Regierung sowieso nicht vorgebracht wurde.

grundsätzlich berechtigt sind, eine Fallgestaltung aufgrund der ihnen vorliegenden objektiven Umstände als missbräuchlich zu qualifizieren⁴²².

5. Das Urteil „Halifax u.a.“⁴²³

In diesem aus mehrfacher Sicht grundlegenden Urteil äusserte sich der EuGH zum ersten Mal zum Verbot der Ausübung von missbräuchlichen Praktiken im Bereich des Mehrwertsteuerrechts. Den Anlass dazu bot ein steuerrechtlich fragliches Konstrukt aus Verträgen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, mit denen ein Konzern bezweckte, die Pro-rata-Regelung des Artikels 17 Absatz 5⁴²⁴ der Sechsten Richtlinie zu umgehen.

a. Der Sachverhalt

Das im Vereinigten Königreich ansässige Bankinstitut *Halifax plc.* war zugleich die Muttergesellschaft des Halifax-Konzerns und wollte für seine Geschäftstätigkeit vier verschiedene „Call Centers“ an entsprechend vielen Standorten im Inland errichten lassen. Die dafür erforderlichen Grundstücke hatte die Bank langfristig gepachtet oder sie besaß an ihnen bereits ein eigentumsähnliches Nutzungsrecht. Da aber die Finanzdienstleistungen des Bankinstituts größtenteils gemäß Artikel 13 Teil B Buchst. d der 6. MwSt-RL⁴²⁵ von der Mehrwertsteuer befreit waren, erarbeitete der Kon-

⁴²² EuGH v. 3.3.2005, „*Fini H*“, Rechtssache C-32/03, Slg. 2005, I-01599, Tz. 33-34.

⁴²³ EuGH v. 21.2.2006, „*Halifax u.a.*“, Rechtssache C-255/02, Slg. 2006, I-01609.

⁴²⁴ Die Vorschrift lautet: „Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt“. Diese Regelung wurde in Artikel 173 Abs. 1 MwStSystRL übernommen.

⁴²⁵ Zu den von den Mitgliedstaaten zu befreienden Umsätzen gehören nach dieser Vorschrift: „1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber, 2. die Vermittlung und die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber, 3. die Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen, 4. die Umsätze – einschließlich der

zern einen „Masterplan“, der ihm durch die Zwischenschaltung von insgesamt drei, der Bank (Muttersgesellschaft) zu hundert Prozent gehörenden Unternehmen ermöglichen sollte, den Gesamtbetrag der auf die künftigen Bauarbeiten zu entrichtenden Mehrwertsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs zurückzuerlangen⁴²⁶ und seine Geltendmachung zeitlich vorzuverlagern. Der Steuerplan wurde für jede einzelne Liegenschaft an genau denselben Tagen und mit genau derselben Methode realisiert. Von den an dem Vorgang beteiligten Tochtergesellschaften *Leeds Permanent Development Services* (LPDS), *County Wide Property Investments* (CWPI) und *Halifax Property Investmet Ltd* (HPIL)⁴²⁷ waren nur die zwei ersten mehrwertsteuerpflichtig.

Zunächst gewährte Muttersgesellschaft *Halifax* der LPDS ein Darlehen in Höhe von 59 Mio. Britische Pfund zum Erwerb von (Nutzungs-)Rechten an den betreffenden Liegenschaften. LPDS verpflichtete sich ihrerseits, die von *Halifax* geplanten Bauarbeiten auf diesen Grundstücken auszuführen. Dafür erhielt sie von der Klägerin einen Minimalbetrag einschließlich Mehrwertsteuer, die aber wegen der Steuerbefreiung nur zu einem sehr geringen Vorsteuerabzug⁴²⁸ führte. In der zweiten Phase schloss LPDS einen Entwicklungs- und Finanzierungsvertrag mit CWPI. Dieses Unternehmen hatte die Bauarbeiten auszuführen oder für deren Ausführung – einschließlich derjenigen, für die bereits der Minimalbetrag vonseiten der Klägerin bezahlt worden war - zu sorgen. Dazu verwendete LPDS die von

Vermittlung - , die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken einschließlich der Banknoten; ... 5. die Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung – die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Warenpapieren und Renten oder Wertpapieren im Sinne von Artikel 5 Absatz 3, sowie 6. die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften.“

Diese Regelungen sind in Artikel 135 Abs. 1 Buchst. b bis g MwStSystRL übernommen worden.

⁴²⁶ Die Bank durfte insgesamt weniger als 5% der Mehrwertsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs als vergütet erhalten.

⁴²⁷ LPDS war ein für die Ausführung von Entwicklungsprojekten gegründetes Unternehmen, CWPI war eine Entwicklungs- und Anlagegesellschaft, und HPIL war ebenfalls eine Anlagegesellschaft.

⁴²⁸ Die Bank erhielt einen Vorsteuerabzug von insgesamt weniger als 5 %.

Halifax erhaltenen Darlehenssummen und überwies einen Betrag von ungefähr 48 Mio. Britische Pfund – einschließlich mehr als 7 Mio. Britische Pfund MwSt - als Anzahlung an *CWPI*. Diese stellte der *LPDS* über diesen Betrag noch am selben Tag – zugleich auch dem letzten Tag des Anmeldezeitraums 2000 für *LPDS* - eine quitierte Mehrwertsteuerrechnung aus. Damit beantragte *LPDS* die Rückerstattung der darin ausgewiesenen Mehrwertsteuer als Vorsteuer bei der englischen Finanzbehörde. Ausgeführt wurden allerdings die Bauarbeiten nicht von *CWPI* selbst, sondern von verschiedenen, von ihr beauftragten unabhängigen Bauunternehmen, die nach Baufortschritt von *CWPI* bezahlt wurden. *CWPI* beantragte ebenfalls die Rückerstattung der auf die Baulöhne entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer. Im letzten Schritt wurden dann an ein und demselben Tag folgende Verträge abgeschlossen: die vier Liegenschaften wurden von der Klägerin gegen Zahlung von Prämien (mehrwertsteuerbefreit) an *LPDS* verpachtet. *LPDS* verpflichtete sich dabei, jedes Grundstück nach Abschluß der betreffenden Bauarbeiten an *HPIL* weiter zu übertragen. Diese verpflichtete sich ihrerseits, die auf jeder Liegenschaft errichteten Gebäude gegen Zahlung einer Prämie an die Muttergesellschaft unterzuverpachten⁴²⁹.

Die englische Finanzbehörde lehnte die Anträge der Tochtergesellschaften auf Vorsteuerabzug mit der Begründung ab, ihre Umsätze seien als Rechtsmissbrauch anzusehen und müssten deshalb ausser Acht gelassen werden. Denn von allen an den Umsätzen beteiligten Personen hätten nur die unabhängigen Bauunternehmen tatsächlich Bauleistungen erbracht, und zwar unmittelbar an *Halifax*⁴³⁰. Der zweitinstanzlich mit der Ablehnung befasste High Court of Justice beauftragte das erstinstanzliche

⁴²⁹ EuGH v. 21.2.2006, „*Halifax u.a.*“, Rechtssache C-255/02, Slg. 2006, I-01609, Tz. 12-29.

⁴³⁰ EuGH v. 21.2.2006, „*Halifax u.a.*“, Rechtssache C-255/02, Slg. 2006, I-01609, Tz. 31. Die englischen Commissioners waren ausserdem der Auffassung, die getätigten Umsätze hätten weder eine „Leistung“ dargestellt noch im Rahmen einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne des Mehrwertsteuersystems stattgefunden, siehe Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“, Slg. 2006, I-01613, Tz. 18.

VAT and Duties Tribunal in London mit der Klärung der Frage, ob die Umsätze ausschließlich mit Umgehungsabsicht getätigt worden waren. Das VAT and Duties Tribunal bejahte die Frage⁴³¹ und ersuchte den Europäischen Gerichtshof um eine Vorabentscheidung zur Frage, ob die Ablehnung der Vorsteuervergütung oder des Vorsteuerabzugs gemeinschaftsrechtlich zulässig ist.

b. Die EuGH-Entscheidung

Der Bewertung des betreffenden Vertragsgeflechts geht logischerweise die Auseinandersetzung mit der Frage voraus, ob die verdächtigen Umsätze in Anbetracht ihres Zweckes und ihres Ergebnisses überhaupt als solche anzuerkennen sind. Wären nämlich diese gar keine Dienstleistungen (oder Lieferungen) oder nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen, hätten sich für den Gerichtshof jegliche Missbrauchsüberlegungen erübrigt.

Unter Bezugnahme auf zahlreiche frühere Entscheidungen und das im Mehrwertsteuersystem geltende Neutralitätsprinzip macht der EuGH klar, dass die fragwürdigen Umsätze und Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, selbst wenn diese mit der ausschließlichen Absicht getätigt worden sind, einen Steuervorteil zu erlangen und sonst keine weitere wirtschaftliche Erklärung haben könnten⁴³².

Die am Steuersparplan beteiligten Unternehmen bestritten die Existenz und die Anwendung der Rechtsmissbrauchslehre im Bereich des gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuersystems⁴³³. Die Regierung des Verei-

⁴³¹ Den Zeugenaussagen der Geschäftsführer der beteiligten Unternehmen und dem gesamten, dem Gericht vorgelegten Beweismaterial war zu entnehmen, dass *LPDS* und *CWPI* in die in Rede stehenden Umsätze ausschließlich zur Vermeidung der Mehrwertsteuer einbezogen worden waren.

⁴³² EuGH v. 21.2.2006, „*Halifax u.a.*“, Rechtssache C-255/02, Slg. 2006, I-01609, Tz. 48-58, 60. Generalanwalt *Maduro* gelangte ebenfalls zu diesem Ergebnis und sprach von „offenbaren Instrumenten“ und „indirekten Geschäften zur Durchführung komplexer Steuerumgehungsstrukturen“, Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.5.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“, Slg. 2006, I-01613, Tz. 48.

⁴³³ Abgesehen von dieser generellen Negierung der Anwendung des Rechtsmissbrauchsverbots kann es nur als beachtenswert erscheinen, dass sich die Klägerin und

nigten Königreichs und die Kommission waren dagegen der Ansicht, dass das Rechtsmissbrauchsverbot als ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts auch bei rein willkürlich - zur Erlangung einer normalerweise nicht gerechtfertigten Mehrwertsteuervergütung - geschaffenen Umständen zum Tragen komme⁴³⁴.

Aus der ständigen und in verschiedenen Bereichen des Gemeinschaftsrechts wiederholten Rechtsprechung des Gerichtshofs leitet Generalanwalt *Maduro* ab, dass die missbräuchliche Berufung auf Gemeinschaftsvorschriften auch im Mehrwertsteuersystem nicht gestattet sei. Denn dieses System könne nur schwer als „missbrauchsfreie Zone“ innerhalb des gesamten Rechtssystems verstanden werden, in der die – offenkundig im Widerspruch zu den Zielen und Zwecken der Mehrwertsteuerrichtlinie stehenden - steuerlichen Vorteile hingenommen werden müssten⁴³⁵. Das Rechtssicherheitsgebot und das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen am Richtlinienwortlaut seien zwar zu respektieren, aber gegen andere Wertentscheidungen des Rechtssystems abzuwägen⁴³⁶. Wäre nämlich jedes opportunistische Verhalten der Steuerpflichtigen zu tolerieren, solange dieses durch eine streng formalistische Auslegung der einschlägigen Gemeinschaftsbestimmungen gedeckt sei, würde aus dem Steuerrecht eine Art „rechtlich Wilder Westen“ entstehen⁴³⁷. Diese

ihre Tochtergesellschaften in ihren abgegebenen Erklärungen nicht mal lakonisch auf die „Notwendigkeit“ der zwischen ihnen abgeschlossenen Pachtverträge beriefen; weder im Urteilstext noch in den Schlussanträgen des Generalanwalts *Maduro* ist auch nur ein Wort zur „Normalität“ der realisierten Verträge und der darauf beruhenden Umsätze zu finden.

⁴³⁴ EuGH v. 21.2.2006, „*Halifax u.a.*“, Rechtssache C-255/02, Slg. 2006, I-01609, Tz. 62-66.

⁴³⁵ Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“, Slg. 2006, I-01613, Tz. 62-74 mit zahlreichen Verweisen auf EuGH-Urteile zum Rechtsmissbrauch im Bereich der Grundfreiheiten, der sozialen Sicherheit, der gemeinsamen Agrarpolitik und des Gesellschaftsrechts.

⁴³⁶ Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“, Slg. 2006, I-01613, Tz. 84.

⁴³⁷ Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“, Slg. 2006, I-01613, Tz. 75-77. In diesem Sinne akzeptiert der Generalanwalt den Gebrauch von *unbestimmten Begriffen* und *allgemeinen Bestimmungen* auf dem Gebiet des Steuerrechts zur Verhütung rechtswidriger Steuerumgehungen.

Überlegungen genügen dem Generalanwalt aber noch nicht zur Beurteilung der fraglichen Vertragsgestaltungen. Unter Bezugnahme auf das Urteil „*Emsland-Stärke*“⁴³⁸ stellt er vor allem auf die Erforderlichkeit einer *Gesamtbetrachtung* der objektiven Umstände ab, in deren Rahmen auf den „künstlichen Charakter der Situation“ und die „nicht eigenständige wirtschaftliche Grundlage“ der abgeschlossenen Verträge als Mittel zur Vereitelung der von der Mehrwertsteuerrichtlinie angestrebten Ziele geschlossen werden könnte⁴³⁹. Zum subjektiven Tatbestandsmerkmal des Missbrauchs meint der Generalanwalt, dass es (nur) die Aufgabe erfülle, den Zweck der vertraglichen Vereinbarungen zu bestimmen⁴⁴⁰.

⁴³⁸ EuGH v. 14.12.2000, „*Emsland-Stärke*“, Rechtssache C-110/99, Slg. 2000, I-011569, Tz. 52. Bei diesem Rechtsstreit handelte es sich um eine in Deutschland ansässige Firma, die eine auf der Basis von Kartoffelstärke hergestellte Ware an zwei in der Schweiz ansässige Gesellschaften ausführte, wofür sie eine Ausfuhrerstattung beantragte und erhielt. Spätere Ermittlungen der deutschen Zollfahndung ergaben jedoch, dass die Ware unmittelbar nach ihrer Abfertigung zum freien Verkehr in der Schweiz in einem durch die schweizerischen Empfänger neu eröffneten gemeinschaftlichen Versandverfahren unverändert und mit den selben Transportmitteln nach Deutschland beziehungsweise nach Italien weiter befördert und dort unter Erhebung der entsprechenden (niedrigen) Eingangsabgaben zum freien Verkehr abgefertigt wurde. Vor diesem „*Warenkarussell*“ und der nahe liegenden Vermutung der Umgehung der zu dieser Zeit geltenden Gemeinschaftsbestimmungen für die Gewährung von Ausfuhrerstattungen forderte die Zollbehörde die an die Klägerin gewährte Ausfuhrerstattung zurück. Der EuGH bestätigte die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme und ließ – soweit ersichtlich zum ersten Mal – eine *Gesamtwürdigung* aller objektiven Umstände für die Feststellung zu, ob die Gemeinschaftsvorschriften für die Gewährung von Ausfuhrerstattungen nur formell eingehalten worden waren. In diese Würdigung schloss der EuGH die Untersuchung ein, ob die Wirtschaftsteilnehmer mit der Absicht gehandelt hatten, die entsprechenden Voraussetzungen für die Erlangung der gemeinschaftlichen Vorteile willkürlich zu schaffen. Genau auf diese Bezugsparameter griff der EuGH einige Jahre später in seinem wieder auf dem Gebiet der Ausfuhrerstattungen ergangenen Urteil in der Rechtssache „*Eichsfelder Schlachtbetrieb*“ hielt (EuGH v. 21.7.2005, Rechtssache C-515-03, Slg. 2005, I-07355, Tz. 38-39) zurück, wo er – unter ähnlichen Umständen – erneut eine Gesamtwürdigung der fraglichen Umstände für sinnvoll hielt.

⁴³⁹ Diese Gesamtbetrachtung solle vom nationalen Gericht unternommen werden, Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“, Slg. 2006, I-01613, Tz. 67.

⁴⁴⁰ „Die Absicht der Beteiligten, sich missbräuchlich durch das Gemeinschaftsrecht einen Vorteil zu verschaffen, ist stattdessen nur dem künstlichen Charakter der Situation zu entnehmen, der anhand einer Reihe objektiver Umstände zu beurteilen ist.“, siehe Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“, Slg. 2006, I-01613, Tz. 71, 87, 96 und 102. Der Generalanwalt spricht sich für eine „Objektivierung“ des subjektiven Merkmals im Missbrauch aus, womit der Absichtgehalt der Steuerumgehung auf ein Minimum reduziert würde.

Der Gerichtshof schliesst sich den Ausführungen des Generalanwalts an, ohne dessen - von *Peter Fischer* kritisierte⁴⁴¹ - Sprache zu übernehmen. Er entscheidet, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis im Mehrwertsteuerrecht, die im Einzelfall der Zuständigkeit der nationalen Gerichte überlassen bleibt, auf zwei Kriterien zu beruhen hat. *Erstens* soll die formale Anwendung der Gemeinschaftsbestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts im Ergebnis zu einem Steuervorteil führen, dessen Gewährung den Zielen dieser Bestimmungen zuwiderläuft. Und *zweitens*, aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte muss eindeutig hervorgehen, dass im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Das Vorliegen der Missbrauchsvoraussetzungen ist aufgrund der nationalen Beweisregeln zu beurteilen, soweit durch diese die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts und das Rechtsvertrauen des Steuerpflichtigen nicht beeinträchtigt werden; diese Prüfung schließt die Berücksichtigung des rein willkürlichen Charakters der strittigen Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern ein, die in den Steuersparplan einbezogen sind. Der EuGH fügt zuletzt hinzu, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis nur zur Steuernachzahlung führen darf⁴⁴², deren Höhe sich aus der (fiktiven) Lage ergeben kann, die vorläge, wenn die missbräuchlichen Verträge und die aus ihnen resultierenden Umsätze nicht bestanden hätten.

⁴⁴¹ „Der portugiesische Generalanwalt Póiares Maduro hatte in seinen Schlussanträgen eher emotionale denn methodologisch fundierte Vorbehalte formuliert...“, in: Aktuelle Entwicklungstendenzen zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts, SWI 2006, S. 444, 445.

⁴⁴² EuGH v. 21.2.2006, „*Halifax u.a.*“, Rechtssache C-255/02, Slg. 2006, I-01609, Tz. 74-81, 92-95; der EuGH verweist hier auf Tz. 58 seines Urteils „*Emsland-Stärke*“ (siehe dazu Fn. 438 oben, Teil 3, B, II, 5).

6. Das Urteil „BUPA Hospitals und Goldsborough Developements“⁴⁴³

Am selben Tag erging neben dem Urteil „*Halifax u.a.*“ eine weitere wichtige Entscheidung des EuGH, der eine missbräuchliche Praxis zugrunde lag. Sie betraf die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus Vorauszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen im Zusammenhang mit der Verschiebung der betreffenden Lieferungen und Dienstleistungen in einen späteren Anmeldezeitraum.

a. Der Sachverhalt

Die im Vereinigten Königreich ansässige Firma *BUPA Hospitals* war Klägerin und Mitglied des BUPA-Konzerns. Sie betrieb eine Vielzahl privater Krankenhäuser, die ihre Patienten mit Arzneimitteln und Prothesen zum Nullsteuersatz, d.h. mehrwertsteuerbefreit, belieferte. Dies erlaubte *BUPA Hospitals* die auf die von ihr gekauften Erzeugnisse entfallende Vorsteuer zurückzuerlangen. Um den Vorsteuerabzug zu unterbinden, kündigte die britische Regierung eine Änderung der Rechtslage an. Darauf reagierte die Klägerin mit dem Abschluß von Kaufverträgen über ihr erst in Zukunft zu liefernde Arzneimittel und Prothesen und mit der Vereinbarung von Vorauszahlungen. Vertragspartner war die *BUPA Medical Supplies*, eine zum BUPA-Konzern gehörende und nur zu dem Zweck zwischengeschaltete Gesellschaft, die Rolle des Lieferanten zu übernehmen und die Vorauszahlungen innerhalb des Konzerns zu behalten. Die Kaufverträge enthielten in einer Anlage die heterogene Auflistung der zu liefernden Erzeugnisse, die von den Vertragsparteien im gegenseitigen Einvernehmen jederzeit geändert werden konnte. Die Vereinbarungen konnten ausserdem einseitig von jedem Beteiligten gekündigt werden, was zu einer Rückzahlung der bis dahin noch nicht zum Erwerb der Arzneimittel verwendeten Vorauszahlungen geführt hätte. Die Gestaltung sollte

⁴⁴³ EuGH v. 21.2.2006, „*BUPA Hospitals und Goldsborough Developements*“, Rechtssache C-419/02, Slg. 2006, I-01685.

die Erstattung der Vorsteuer aus dem Erwerb der Arzneimittel und Prothesen auch *nach* Inkrafttreten der neuen Vorschrift, d.h. in einem Zeitraum, in dem das Abzugsrecht nicht länger zur Verfügung stehen würde, ermöglichen⁴⁴⁴.

Die britische Steuerbehörde beurteilte die im Voraus-Kaufgestaltungen als Steuerumgehung. Zur Beseitigung jeglicher Zweifel ersuchte der dagegen angerufene High Court of Justice den EuGH u.a. um eine Vorabentscheidung darüber, ob vor dem Hintergrund des Artikels 10 Absatz 2 Unterabsätze 2 und 3 der 6. MwSt-RL⁴⁴⁵ die Vorauszahlungen, insbesondere unter Berücksichtigung der Stellung der Verkäufer und der Inrechnungstellung der auf die Vorauszahlungen entfallenden Mehrwertsteuer, als Bestandteil einer eigenständigen wirtschaftlichen Tätigkeit angesehen werden konnten oder nach der Rechtsmissbrauchslehre ausgeschlossen waren⁴⁴⁶.

b. Die EuGH-Entscheidung

Aufgrund der in Artikel 10 Absatz 2 der 6. MwSt-RL vorgesehenen Ausnahme für die Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs vor der Ausführung des Umsatzes vertritt Generalanwalt *Maduro* in seinen einheitlichen Schlussanträgen zu den Rechtssachen *Halifax u.a.* und *BUPA Hospitals u.a.* die Auffassung, dass die Besteuerung von Anzahlungen voraussetzt, dass die Gegenstände oder Dienstleistungen, auf die sich diese Anzahlungen beziehen, spätestens zum Zeitpunkt der Vorauszahlungen

⁴⁴⁴ (Einheitliche) Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“ (und zu der Rechtssache C-419/02, „*BUPA Hospitals and Goldsborough Developments*“, Slg. 2006, I-01687), Slg. 2006, I-01613, Tz. 99.

⁴⁴⁵ Artikel 10 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie lautet: „Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. ... Werden jedoch Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist, so entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag“.

Diese Regelungen wurden in Artikel 63 und 65 MwStSystRL übernommen.

⁴⁴⁶ EuGH v. 21.2.2006, „*BUPA Hospitals and Goldsborough Developments*“, Rechtssache C-419/02, Slg. 2006, I-01685, Tz. 39.

genau bestimmt sind. Gattungsmäßig oder in einer Liste nur pauschal aufgeführte Gegenstände oder Dienstleistungen reichten nicht aus, um eine Anzahlungsbesteuerung auszulösen. Damit werde klar, dass die gewählten Gestaltungen nicht in den Anwendungsbereich der Vorauszahlungsregelung des Artikels 2 Absatz 2 der 6. MwSt-RL fallen.

Dadurch erübrigte sich die Missbrauchsfrage. Der Generalanwalt geht aber trotzdem in die Frage ein und bejaht die Steuerumgehungsfunktion der Vorauskaufsgestaltungen. Er findet für sie keine andere Erklärung als die Vereitelung der von der englischen Regierung beabsichtigten Neuregelung zur Versagung des Vorsteuerabzugs⁴⁴⁷.

Der Gerichtshof schliesst sich den Ausführungen des Generalanwalts gänzlich an. Er stellt klar, dass die Erfüllung des Steuertatbestands verlange, dass die maßgeblichen Elemente einer Lieferung zum Zeitpunkt der Anzahlung bereits bekannt und zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind. Diese Forderung wird aber durch die jederzeitige Änderbarkeit von zu liefernden Gegenständen und durch die bloß pauschale Beschreibung von zu erbringenden Dienstleistungen nicht erfüllt. Der Gerichtshof stellt ausserdem fest, dass die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus systematischen Gründen nicht möglich ist. Denn es sind die *Lieferungen und Dienstleistungen*, die der Mehrwertsteuer *unterliegen*, nicht aber die als Gegenleistung erbrachten Zahlungen⁴⁴⁸. Anzahlungen und Vorauszahlungen für noch nicht fest vereinbarte Lieferungen oder Dienstleistungen können nicht der Mehrwertsteuer unterliegen und rechtfertigen auch keine Vorsteuererstattung⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ (Einheitliche) Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-255/02, „*Halifax u.a.*“ (und zu der Rechtssache C-419/02, „*BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments*“, Slg. 2006, I-01687), Slg. 2006, I-01613, Tz. Tz. 101.

⁴⁴⁸ Der EuGH bezieht sich dafür auf sein im Fall „*Cantor Fitzgerald International*“ ergangenes Urteil v. 9.10.2001, Rechtssache C-108/99, Slg. 2001, I-7257, Tz. 17.

⁴⁴⁹ EuGH v. 21.2.2006, „*BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments*“, Rechtssache C-419/02, Slg. 2006, I-01685, Tz. 48-50.

Aufgrund dieses Ergebnisses sieht sich der Gerichtshof nicht verpflichtet, auf die vom Generalanwalt bejahte Frage nach dem Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs einzugehen.

7. Das Urteil „ING. AUER“⁴⁵⁰

In diesem Urteil nimmt der EuGH Stellung zu der missbräuchlichen Inanspruchnahme von gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen⁴⁵¹ in Bezug auf die bei Kapitalgesellschaften erhobene Gesellschaftsteuer. Den Anlaß dazu bietet die Ortsverlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung einer GmbH.

a. Der Sachverhalt

Die im Juli 1999 gegründete und im September des selben Jahres ins österreichische Firmenbuch eingetragene „Bausoftware GmbH“ erhielt einen Zuschuss von ihrer alleinigen Gesellschafterin, einer AG mit Sitz in Deutschland, wo keine Gesellschaftsteuer erhoben⁴⁵² und (von wo aus auch) die tatsächliche Geschäftsleitung der GmbH ausgeübt wurde. Der Gewährung dieses Zuschusses folgten wenige Tage später nachstehende,

⁴⁵⁰ EuGH v. 8.11.2007, „ING. AUER“, Rechtssache C-251/06, Slg. 2007, I-09689.

⁴⁵¹ Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249 v. 3.10.1969, S. 25). Maßgebend waren hier die Artikel 3, 4 und 7 der Richtlinie. Nach Artikel 3 ist eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Kapitalgesellschaft im Sinne des Gemeinschaftsrechts anzusehen. Artikel 4 Abs. 1 und 3 schreiben vor, welche Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterliegen; dazu zählen die Gründung einer Kapitalgesellschaft, die Erhöhung ihres Kapitals durch Einlagen jeglicher Art und die Ortsverlegung ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung von einem Mitgliedstaat, in dem sie nicht als Kapitalgesellschaft gilt, in einen anderen, in dem sie hingegen als solche angesehen wird. Wird jedoch die Gesellschaft in beiden Mitgliedstaaten bezüglich der Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen, so ist die eben beschriebene Ortsverlegung der Geschäftsleitung nicht als Gründung zu qualifizieren. Nach Artikel 7 Abs. 2 besteht die Möglichkeit für einen Mitgliedstaat, bei vielen Vorgängen auf die Erhebung der Gesellschaftsteuer zu verzichten.

⁴⁵² Mit Artikel 4 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte vom 22.2.1990 (sog. Finanzmarktförderungsgesetz, BGBl. 1990 I S. 266) wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 17.11.1972 (BGBl. 1972 I S. 2130) aufgehoben und damit die Gesellschaftsteuer in Deutschland mit Wirkung zum 1.1.1992 abgeschafft.

von der Generalversammlung des bezuschussten Unternehmens genehmigte Vorgänge: a) die Einbringung des Betriebs des nicht eingetragenen Einzelunternehmens „Ing. Auer - Die Bausoftware“ in die Firma „Bausoftware GmbH“, b) die Umbenennung letzterer in „Ing. Auer - Die Bausoftware GmbH“, und c) die Weiterbestellung des bis dahin in Österreich wohnhaften Herrn Auer als Geschäftsführer der umbenannten GmbH.

Der Rechtsstreit entstand, als die österreichische Finanzbehörde bei der GmbH aufgrund der Verlegung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung von Deutschland nach Österreich Gesellschaftsteuer⁴⁵³ erhob. Der mit der Beanstandung dieses Bescheids befasste unabhängige Finanzsenat fragte den EuGH, ob der Verzicht eines Mitgliedstaats auf die Erhebung der Gesellschaftsteuer für die Qualifizierung der betreffenden Gesellschaft im Fall der Ortsverlegung ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat, in dem diese Steuer noch erhoben wird, sowie für die Erhebung der Steuer maßgebend ist. Das potentielle Vorliegen eines Missbrauchs von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten war nicht ausdrücklich Gegenstand der an den Gerichtshof gerichteten Vorlagefragen.

b. Die EuGH-Entscheidung

Der Gerichtshof stellt klar, dass die in Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 69/335/EWG enthaltenen Bestimmungen über die Qualifizierung von verschiedenen europäischen Gesellschaften als Kapitalgesellschaften für die Mitgliedstaaten zwingend sind und diesen in Anbetracht des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts *keinen Beurteilungsspielraum* dafür einräumen, die

⁴⁵³ Nach § 2 des KVG vom 16.10.1934 (deutsches RGBl. 1934 I S. 1058) in der Fassung des Gesetzes vom 12.1.1999 (Österreichisches BGBl. I Nr. 28/1999) unterliegen der Gesellschaftsteuer „... 5. Die Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland, wenn die Kapitalgesellschaft durch diese Verlegung zu einer inländischen wird. Dies gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft vor der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wurde; ...“. Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind nach § 4 Abs. 1 Z 2 des KVG als Kapitalgesellschaften anzusehen.

Gesellschaften aus Anlaß der Ortsverlegung ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung und der damit verbundenen Erhebung von Gesellschaftsteuer anders zu behandeln⁴⁵⁴. Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist nach Artikel 3 Absatz 1 der RL 69/335/EWG im gesamten Gemeinschaftsraum als Kapitalgesellschaft anzusehen.

Insofern stand fest, dass der Verzicht Deutschlands, auf die „Bausoftware GmbH“ Gesellschaftsteuer zu erheben, für die Qualifizierung dieser Gesellschaft als Kapitalgesellschaft *auch nach* der Verlegung des Ortes ihrer Geschäftsleitung nach Österreich, in dem diese Steuer noch erhoben wird, unerheblich war⁴⁵⁵. Dies führte dazu, dass der österreichische Fiskus keinen Anspruch auf Gesellschaftsteuer hatte.

Rein formell waren damit die Auslegungsfragen beantwortet worden. Die Beurteilung erscheint allerdings dem Gerichtshof auch angesichts der ihm bekannt gewordenen Tatumstände noch nicht vollständig⁴⁵⁶. Nach seiner Auffassung gibt es im vorliegenden Sachverhalt genügend Anhaltspunkte dafür, den Fall *auch* im Lichte der allgemeinen Rechtsmissbrauchslehre zu prüfen, da die Richtlinie 69/335/EWG über keine spezielle Missbrauchsbestimmung verfügt. Der Gerichtshof hält deswegen eine Prüfung für geboten, ob die Gründung der Firma „Bausoftware GmbH“ in Österreich eine rein künstliche Zwischenhandlung war, die als missbräuchliche Praxis dazu diente, die sonst in diesem Mitgliedstaat geschuldete Gesellschaftsteuer zu umgehen⁴⁵⁷.

⁴⁵⁴ EuGH v. 8.11.2007, „ING. AUER“, Rechtssache C-251/06, Slg. 2007, I-09689, Tz. 17-33; vgl. auch EuGH v. 7.6.2007, „Kommission/Griechenland“, Rechtssache C-178/05, Slg. 2007, I-04185, Tz. 26-30; EuGH v. 12.1.2006, „Senior Engineering Investments“, Rechtssache C-494/03, Slg. 2006, I-00525, Tz. 43.

⁴⁵⁵ EuGH v. 8.11.2007, „ING. AUER“, Rechtssache C-251/06, Slg. 2007, I-09689, Tz. 36.

⁴⁵⁶ Die österreichische Seite warf zum ersten Mal während des mündlichen Verfahrens die Frage nach einer eventuellen Umgehung ihrer Besteuerungsvorschriften auf. Aus prozessualer Perspektive war der EuGH nicht verpflichtet, darauf einzugehen, da der Steuerumgehungsaspekt kein Untersuchungsgegenstand der Vorlagefragen war; siehe Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 21.6.2007 zu der Rechtssache C-251/06, „ING. AUER“, Slg. 2007, I-09691, Tz. 16.

⁴⁵⁷ EuGH v. 8.11.2007, „ING. AUER“, Rechtssache C-251/06, Slg. 2007, I-09689, Tz. 44, 45.

Das Urteil über das Vorliegen eines Missbrauchs sei aber Gegenstand einer Untersuchung anhand von objektiven Merkmalen, die vom nationalen Gericht vorzunehmen ist.

8. Das Urteil „Part Service“⁴⁵⁸

Auf dem gemeinschaftsrechtlichen Prüfstand stand in Bezug auf das Urteil „Part Service“ die Technik einer Unternehmensgruppe, einen Mietkaufvertrag in mehrere, auf den ersten Blick selbständig wirkende Verträge aufzuspalten.

Der EuGH nahm den Fall für eine weitere Konkretisierung der von ihm bereits im *Halifax*-Urteil aufgestellten Voraussetzungen zum Vorliegen von missbräuchlichen Praktiken im Mehrwertsteuerrecht zum Anlass.

a. Der Sachverhalt

Die beiden italienischen Unternehmen *Italservice* – später umbenannt in *Part Service* - und *IFIM Leasing*, die derselben Unternehmensgruppe angehörten, waren im Mietkaufsektor mit Kraftfahrzeugen tätig. Die zwischen ihnen und den Nutzern geschlossenen Verträge liefen nach folgendem Schema: *IFIM* gewährte dem Nutzer das Nutzungsrecht an einem Kraftfahrzeug sowie die Option, dieses Kraftfahrzeug a) durch die Zahlung von Leasinggebühren, b) durch die Hinterlegung eines Betrags in Höhe des durch die Leasinggebühren nicht gedeckten Preises, und c) durch die Stellung einer unbeschränkten Bürgschaft zu kaufen. *Italservice* verpflichtete sich ihrerseits gegenüber dem Nutzer, das Kraftfahrzeug gegen verschiedene Risiken zu versichern und gegen eine Vorauszahlung den vom Nutzer bei *IFIM* hinterlegten Garantiebetrags zu finanzieren.

⁴⁵⁸ EuGH v. 21.2.2008, „Part Service“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897. Der Gerichtshof entschied in diesem Rechtsstreit zwar nach Anhörung des Generalanwalts, der allerdings keine schriftlichen Schlussanträge einreichte. Angesichts der im Urteil „Halifax u.a.“ aufgestellten Voraussetzungen für das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis und der starken Parallelen, die jener Sachverhalt mit dem vorliegenden Fall aufweist, liegt die Vermutung nahe, dass die schriftlichen Schlussanträge sowohl vom Generalanwalt als auch vom Gerichtshof selbst als verzichtbar erachtet wurden.

Aufgrund dieser Vorauszahlungen wurden die zwischen dem Nutzer und der *IFIM* vereinbarten Leasinggebühren auf einen Gesamtbetrag gesenkt, der den tatsächlichen Kaufpreis kaum überstieg. In der Folge zahlte *Italservice* im Auftrag des Nutzers den finanzierten Betrag an *IFIM* einschließlich einer Zusatzvergütung aus. Ausserdem zahlte *Italservice* der *IFIM* im Falle einer Nichterfüllung der vertraglichen Verpflichtungen des Nutzers einen Betrag in Höhe des Betrags, den sie (*Italservice*) dem Nutzer als Skonto für eine vertragsgemäße Zahlung der Leasinggebühren bereits zugesagt hatte. Die vom Nutzer entrichteten Leasinggebühren versteuerte *IFIM* gemäß Artikel 3 des italienischen Mehrwertsteuergesetzes⁴⁵⁹. Dagegen wurden die vom Nutzer an *Italservice* und von dieser an *IFIM* weiter entrichteten Gegenleistungen gemäß Artikel 10 desselben Gesetzes⁴⁶⁰ ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt⁴⁶¹.

Die von der italienischen Finanzbehörde vorgenommenen Prüfungen ergaben jedoch, dass die in verschiedenen Verträgen enthaltenen Verpflichtungen der Beteiligten in Wirklichkeit auf einem *einheitlichen Vertrag* beruhten. Dessen Aufspaltung stellte nach Auffassung der Finanzbehörde eine künstliche Gestaltung dar, die einzig darauf ausgerichtet war, die Bemessungsgrundlage zu verringern und die von *Italservice* geschuldete Mehrwertsteuer (teilweise) zu umgehen.

⁴⁵⁹ Darin war der Begriff der Dienstleistungen folgendermaßen definiert: „Dienstleistungen sind die Leistungen, die gegen eine Gegenleistung im Rahmen eines Lohn-, Werk-, Werklieferungs-, Beförderungs-, Geschäftsbesorgungs-, Speditions-, Agentur-, Vermittlungs- oder Verwahrungsvertrags und im Allgemeinen im Rahmen von Handlungs- oder Unterlassungs- oder Gestattungspflichten unabhängig von deren Grundlage erbracht werden. Leistungen sind, wenn sie gegen Gegenleistung erbracht werden auch: 1. die Überlassung von Gegenständen im Wege von Miete, Pacht, Leasing u.Ä.; ...“.

⁴⁶⁰ Dieser lautete: „Von der Steuer befreit sind: 1. die Dienstleistungen betreffend die Gewährung und Vermittlung von Krediten, die Verwaltung von Krediten durch den Kreditgeber und die Finanzierungsumsätze; die Übernahme von finanziellen Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie ...; ...2. die Versicherungs-, Rückversicherungs- und Leibrentenumsätze; ... 9. die Tätigkeiten der Beauftragung, Vermittlung und Zwischenvermittlung in Bezug auf die in den Nrn. 1 bis 7 aufgeführten ... Umsätze ...“.

⁴⁶¹ EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 10-16.

Den infolge dieser Prüfung von der Steuerverwaltung berichtigten Mehrwertsteuerbescheid focht *Italservice* zunächst erfolgreich mit der Begründung an, bei den in Rede stehenden Vereinbarungen handele es sich entgegen der Auffassung der Finanzbehörde nicht um einen einheitlichen, zum Zweck der Steuerumgehung geschmiedeten Vertrag, sondern um mehrere selbständige Verträge, die aus wirtschaftlichen und mit dem Marketing, der Organisation und den Sicherheitsleistungen zusammenhängenden Gründen geboten waren⁴⁶².

Dem von der Steuerverwaltung mit einer Kassationsbeschwerde angerufenen Corte suprema di cassazione entging jedoch nicht, dass die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer wegen der gewählten Vertragsaufspaltungen auf einen Betrag reduziert worden war, der unter dem bei einem gewöhnlichen Leasingvertrag zu erwartenden Betrag lag. Ferner fiel auf, dass dieser Betrag den Finanzierungsvorgang nicht umfasste, welcher aber in der wirtschaftlichen Praxis und nach der nationalen Rechtsprechung als wesentlicher Bestandteil eines Mietkaufvertrags anzusehen ist.

Aus diesen Gründen setzte das Gericht das Verfahren aus und ließ die Grenzen der Gestaltungsfreiheit im konkreten Fall vom EuGH im Lichte der Entscheidung *Halifax* auf einen möglichen Rechtsmissbrauch hinprüfen⁴⁶³.

⁴⁶² Dem Unternehmen *Italservice* zufolge bezogen sich: a) das *Marketing* auf die Einführung eines neuen Finanzprodukts mit reduzierten Prämien, b) die *Organisation* auf die Trennung der Verwaltungsaufgaben vom Risiko, wobei die Bereiche „Versicherung, Bürgschaften und Finanzierungen“ *Italservice* und der Bereich „Verwaltung des Fahrzeugsparks“ Betriebsgesellschaften anvertraut wurden, und c) die *Sicherheitsleistung* auf die Finanzierung als Kautions für die vom Nutzer eingegangenen Verpflichtungen; dieses Argument überzeugte nicht nur die Steuerkommission erster und zweiter Instanz (Commissione tributaria di Modena), sondern auch das Berufungsgericht in Bologna, EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 17-22.

⁴⁶³ „Das vorliegende Gericht fragt sich daher, ob die Grenze des Rechtsmissbrauchs erreicht ist, wenn die wirtschaftlichen Gründe, die nicht auf die Erlangung eines Steuervorteils ausgerichtet sind, völlig nebensächlich oder unerheblich sind und eine alternative Erklärung nicht möglich ist“, EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 24 ff., 31.

b. Die EuGH-Entscheidung

Angesichts seiner bereits im Urteil *Halifax* enthaltenen detaillierten Aussagen⁴⁶⁴ stellt der Gerichtshof zunächst klar, dass die Schwelle für die Annahme eines Missbrauchsverdachts schon dann erreicht ist, wenn aus den Tatumständen geschlossen werden kann, dass mit einem bestimmten Umsatz *im Wesentlichen* – und nicht ausschließlich – ein Steuervorteil angestrebt wird⁴⁶⁵. Anschliessend geht der EuGH auf die (Nicht-)Selbständigkeit der getrennt erbrachten Dienstleistungen ein. Er führt aus, dass mehrere, nur formal getrennte Einzelleistungen und die entsprechenden Umsätze *als Ganzes* zu behandeln sind, wenn nach objektiver Betrachtung feststeht, dass diese keinen eigenen Zweck für die Kundenschaft hätten, sondern das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen und damit nur das erforderliche Mittel zur steuerlichen Optimierung letzterer darstellen⁴⁶⁶. Umgekehrt liegt eine einheitliche Leistung vor, wenn zwischen zwei oder mehreren Leistungen eine enge inhaltliche, d.h. wirtschaftliche Verbindung besteht, die ihre Aufspaltung hätte wirklichkeitsfremd erscheinen lassen⁴⁶⁷.

Bei der Beurteilung des konkreten Sachverhalts weist der Gerichtshof auf konkrete Merkmale für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs hin⁴⁶⁸. Einen ersten Hinweis sieht er darin, dass die Finanzierung des Leasingvertrags durch eine andere Gesellschaft (*Italservice*) als diejenige, die das Nutzungsrecht an den Kraftfahrzeugen gewährte (*IFIM*), *unüblich* ist. Ebenfalls missbrauchsbehaftet wirken für den EuGH die rein auf die

⁴⁶⁴ Siehe dazu oben, Teil 3, B 5.

⁴⁶⁵ EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 40-44.

⁴⁶⁶ EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 48-52.

⁴⁶⁷ EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 53, unter Verweisung auch auf Tz. 22 des EuGH-Urteils v. 27.10.2005, „*Levob Verzekeringen und OV Bank*“, Rechtssache C-41/04, Slg. 2005, I-09433.

⁴⁶⁸ Der EuGH ist offensichtlich davon überzeugt, dass im konkreten Sachverhalt bereits hinreichende Hinweise auf einen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch enthalten sind, weswegen er auch das zuständige italienische Kassationsgericht ermutigt („...das nationale Gericht [kann] sich dazu veranlasst sehen, ...“), selbst nach solchen Hinweisen zu suchen, EuGH v. 21.2.2008 „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 55.

Vermietung eines Kraftfahrzeugs reduzierten Dienstleistungen der Leasinggesellschaft (*IFIM*) sowie die Tatsache, dass der Gesamtbetrag der vom Dienstleistungsempfänger entrichteten Leasinggebühren ungefähr dem Preis des Kraftfahrzeugs bei einem direkten Kauf entspricht. Dies lässt die erbrachten Leistungen als unrentabel erscheinen, sodass die Überlebensfähigkeit eines nur solche Dienstleistungen anbietenden Unternehmens nicht sichergestellt ist⁴⁶⁹. Dieses - aus rein wirtschaftlicher Perspektive merkwürdige - Ergebnis ist für den EuGH nur angesichts des Steuervorteils plausibel, der mit der auf Artikel 13 Teil B Buchstabe a und d der 6. MwSt-RL beruhenden Befreiung der von *IFIM* erbrachten Leistungen zusammenhängt. Das Ergebnis läuft jedoch offensichtlich dem grundsätzlichen Ziel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 der 6. MwSt-RL⁴⁷⁰ zuwider, wonach die Gesamtheit der Gegenleistungen, d.h. *aller* im Rahmen des Leasingvertrags erbrachten Dienstleistungen, besteuert werden sollen⁴⁷¹.

Die Besonderheiten der geprüften Vertragskonstruktionen reichen dem EuGH aus, um im Rechtsstreit konkrete Anhaltspunkte für ein missbräuchliches Verhalten der leistungserbringenden Leasing-Unternehmen aufzuspüren und zugleich dem italienischen Vorlagegericht eine entscheidende Richtschnur für die Untersuchung des Bestehens eines Gestaltungsmissbrauchs nach den nationalen Beweislastregeln zu geben. Nach seiner Auffassung reicht es aus, dass im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt wird, wenn es auch im Übrigen um die Verfolgung wirtschaftlicher Ziele gegangen sein mag, welche auf Erwägungen des Marketings, der Organisation und der Sichterheitsleistung beruhen sollten⁴⁷².

⁴⁶⁹ EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 56-57.

⁴⁷⁰ Zum Wortlaut des Artikels 11 Teil A Abs. 1 der 6. MwSt-RL, siehe Teil 3, B, I, 1.

⁴⁷¹ Ausserdem erkennt der EuGH in der Aufspaltung des Leasingvertrags keinen wirtschaftlichen Sinn, EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 60.

⁴⁷² EuGH v. 21.2.2008, „*Part Service*“, Rechtssache C-425/06, Slg. 2008, I-00897, Tz. 62.

9. Das Urteil „*Ampliscientifica u.a.*“⁴⁷³

In dieser Entscheidung hatte sich der Gerichtshof im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens des italienischen Kassationsgerichts mit der Frage zu befassen, ob eine italienische Regelung zur Zusammenfassung⁴⁷⁴ von Zahlungen und Erklärungen von Mutter- und Tochtergesellschaften im Bereich der Mehrwertsteuer als zulässige Bestimmung zur Vermeidung von Steuerumgehungen angesehen werden kann.

a. Der Sachverhalt

Ampliscientifica war eine im Februar 1989 gegründete und zu mehr als 50% der Firma *Amplaid* gehörende Gesellschaft italienischen Rechts, deren Anteile selbst zu 99% von der Firma *Amplifin* gehalten werden. Für das Steuerjahr 1990 gab *Amplifin* in ihrer Eigenschaft als Muttergesellschaft die vom Finanzminister vorgesehene Erklärung bei der Mehrwertsteuerbehörde ab, nachdem sie in ihren Buchungsunterlagen eine Mehrwertsteuerschuld ausgewiesen hatte, welche eine Steuerschuld des Tochterunternehmens *Ampliscientifica* darstellte. Für das Steuerjahr 1991 verfuhr *Amplifin* in gleicher Weise mit einer weiteren Tochtergesellschaft, der im November 1990 gegründeten Firma *Ampliare*, wobei der Muttergesellschaft eine hohe Mehrwertsteuergutschrift zugerechnet wurde⁴⁷⁵.

In Bezug auf die Steuerbescheide für die Jahre 1990 und 1991 vertrat die Steuerbehörde die Auffassung, die Firma *Amplifin* nehme die Bestimmungen für die Vereinfachung der Festsetzung der Mehrwertsteuer zu

⁴⁷³ EuGH v. 22.5.2008, „*Ampliscientifica u.a.*“, Rechtssache C-162/07, Slg. 2008, I-04019.

⁴⁷⁴ Nach Artikel 73 Abs. 3 des italienischen Mehrwertsteuergesetzes kann „der Finanzminister ...bestimmen, dass die Erklärungen der Tochtergesellschaften von dem Mutterunternehmen oder der Muttergesellschaft bei der für den eigenen Steuersitz zuständigen Behörde abgegeben werden und die ...Zahlungen für den von dem Mutterunternehmen oder Muttergesellschaft und den Tochtergesellschaften nach Abzug der Vorsteuer insgesamt geschuldeten Betrag an diese Behörde erfolgen. ... Als Tochtergesellschaft gilt eine Gesellschaft, deren Aktien oder Anteile seit Beginn des vorangegangenen Kalenderjahrs zu mehr als 50% von einer anderen Gesellschaft gehalten werden.“

⁴⁷⁵ EuGH v. 22.5.2008, „*Ampliscientifica u.a.*“, Rechtssache C-162/07, Slg. 2008, I-04019, Tz. 12-13.

Unrecht in Anspruch. Denn sie habe die zweijährige Behaltefrist⁴⁷⁶ nicht eingehalten. Sie sei nämlich mit ihren Tochterunternehmen nicht bereits „seit dem Beginn des Kalenderjahres“ verbunden, welches der Einreichung der Erklärungen vorangegangen war. Die gegen diese Bescheide gerichtete Klage der Firmen *Ampliscientifica* und *Amplifin* beschäftigte in letzter Instanz das italienische Kassationsgericht, welches das Verfahren aussetzte und den EuGH u.a. um eine Vorabentscheidung ersuchte in Bezug: a) auf die Konformität der italienischen Bestimmung über die zeitlichen Beschränkungen für das Verbundensein zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften mit der 6. MwSt-RL hinsichtlich der Vermeidung von Steuerumgehungen, und b) auf die Verhältnismäßigkeit der in der Bestimmung vorgesehenen zeitlichen Voraussetzung⁴⁷⁷.

b. Die EuGH-Entscheidung

Erwartungsgemäß dienten die bereits im grundlegenden *Halifax*-Urteil⁴⁷⁸ enthaltenen Aussagen des Gerichtshofs als Ausgangspunkt für die Prüfung der italienischen Behaltefristbestimmung.

Der EuGH betont eingangs, dass die Bekämpfung von Steuerumgehungen ein vom Gemeinschaftsrecht und der 6. MwSt-RL anerkanntes Ziel ist, wonach keine Praktiken toleriert werden, die nur zu dem Zweck stattfinden, missbräuchlich den Weg zu Steuervorteilen zu ermöglichen. Zu solchen Praktiken gehören insbesondere rein künstliche und jeglicher wirtschaftlichen Realität bare rechtliche Gestaltungen⁴⁷⁹. Gegen sie dürfen nationale Regelungen geschaffen werden, wenn darin konkrete

⁴⁷⁶ Auch nach der Vorschrift des Finanzministers gilt - entsprechend Artikel 73 Abs. 3 des italienischen MwStG - als Tochtergesellschaft „... nur eine Gesellschaft, „...“, deren Aktien oder Anteile zu mehr als 50% ihres Kapitals seit Beginn des vorangegangenen Kalenderjahrs von dem Mutterunternehmen oder der Muttergesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, die selbst deren Tochtergesellschaft im Sinne dieses Artikels ist, gehalten werden“.

⁴⁷⁷ EuGH v. 22.5.2008, „*Ampliscientifica u.a.*“, Rechtssache C-162/07, Slg. 2008, I-04019, Tz. 16.

⁴⁷⁸ Siehe dazu oben, Teil 3, B, II, 5.

⁴⁷⁹ EuGH v. 22.5.2008, „*Ampliscientifica u.a.*“, Rechtssache C-162/07, Slg. 2008, I-04019, Tz. 27-29.

Voraussetzungen für die Teilnahme am realen Wirtschaftsleben aufgestellt werden, wie z.B. die Kontinuität der Tätigkeit der Wirtschaftsteilnehmer oder ihrer Umsätze.

Diese Grundsätze wendet der EuGH auf die Tatumstände des vorgelegten Einzelfalls an. Dabei stellt er vorwiegend auf das Merkmal einer *längerfristigen wirtschaftlichen Entscheidung* als eine konkrete Garantie für die gerechtfertigte Inanspruchnahme der italienischen Regelungen zur vereinfachten Festsetzung der Mehrwertsteuer für Mutter- und Tochtergesellschaften ab. Die Behaltefrist stellt nach Auffassung des EuGH sicher, dass diejenigen Unternehmen bei der Abgabe ihrer Steuererklärungen Erleichterungen erhalten, die keine schlicht „punktuellen“ Umsätze vornehmen, deren Entstehung entweder eine Verringerung des zu versteuernden wirtschaftlichen Ergebnisses eines Unternehmens oder ein Steuerguthaben gegenüber dem italienischen Fiskus zur Folge hätte⁴⁸⁰.

Zuletzt prüft der EuGH die Verhältnismäßigkeit der Fristanforderungen in den italienischen Bestimmungen im Hinblick auf die erstrebte Vermeidung von Steuerumgehungen. Er läßt keinen Zweifel daran, dass die vorgeschriebene Mindestdauer von zwei Jahren für das Bestehen einer wahren Verbindung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften angesichts ihres Zwecks, fiktive Rechtskonstruktionen zur Umgehung der oben genannten Bestimmungen zu neutralisieren, in jeder Hinsicht als eine akzeptable und angemessene Maßnahme zu beurteilen ist.⁴⁸¹

⁴⁸⁰ EuGH v. 22.5.2008, „*Ampliscientifica u.a.*“, Rechtssache C-162/07, Slg. 2008, I-04019, Tz. 30.

⁴⁸¹ EuGH v. 22.5.2008, „*Ampliscientifica u.a.*“, Rechtssache C-162/07, Slg. 2008, I-04019, Tz. 31.

III. Zwischenergebnis

1. Allgemeines

Die behandelten Missbrauchsurteile betreffen wieder zwei unterschiedliche Fallgruppen. Eine Gruppe betrifft Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger eine Gemeinschaftsregelung (insbesondere des Mehrwertsteuerrechts) missbräuchlich in Anspruch nimmt⁴⁸². Die andere Gruppe befasst sich mit der Frage, ob nationale Missbrauchsbekämpfungsregelungen den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entsprechen, die im (sekundären) Mehrwertsteuerrecht niedergelegt sind⁴⁸³.

Die Missbrauchsverhinderungsvorschriften der MwStSystRL werden in den Mehrwertsteuerurteilen noch nicht behandelt. Soweit der EuGH im Urteil *Direct Cosmetics* den Begriff der Steuerumgehung in Artikel 27 der 6. MwSt-RL bestimmt hat, gilt die Entscheidung auch für dessen Nachfolgevorschrift in Artikel 395 MwStSystRL. Entsprechendes gilt für den Umgebungsbezug in den allgemeinen Abweichungsbefugnissen, die durch die Richtlinie 2006/69/EG geschaffen und in die MwStSystRL übernommen worden sind⁴⁸⁴.

2. Die Bedeutung und Fortentwicklung des Urteils *Halifax u.a.*

Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger den Steuervorteil einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts mit Hilfe einer missbräuchlichen Gestaltung erreichen kann, ist erstmals im Urteil *Halifax* eingehend erörtert und beantwortet worden. An die darin aufgestellten Grundsätze schließt der EuGH auch in Urteilen an, wie z.B. im Urteil *Ampliscientifica u.a.*, die eine zur Missbrauchverhütung geschaffene nationale Vorschrift an den Maßstäben des sekundären⁴⁸⁵ Gemeinschaftsrechts messen.

⁴⁸² Siehe dazu die Urteile unter Teil 3, B, II, 4, 5, 6 und 8.

⁴⁸³ Siehe dazu die Urteile unter Teil 3, B, II, 1, 2, 3, 7 und 9.

⁴⁸⁴ Siehe dazu oben, Teil 3, B, I, 1.

⁴⁸⁵ Entsprechendes gilt auch für die neueren Urteile, die ertragsteuerrechtliche nationale Missbrauchsbekämpfungsvorschriften an den Grundfreiheiten messen; siehe dazu Teil 3, C, II.

Das Urteil *Halifax* und seine Folgeurteile haben aber nicht nur zu Klärungen, sondern auch zu neuen Fragen geführt. Im Urteil *Ampliscientifica u.a.* geht der EuGH von dem im Urteil *Halifax* festgestellten allgemeinen Missbrauchsverbot aus und bezeichnet diejenigen Geschäfte als missbräuchliche Praktiken, die „nur zu dem Zweck getätigt werden, um missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Steuervorteilen zu gelangen“. Außerdem bezieht sich der EuGH auf das zum Ertragsteuerrecht ergangene Urteil *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, in dem er die Gemeinschaftskonformität von nationalen Missbrauchsverhütungsvorschriften geprüft und dabei ausgeführt hat, dass „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten sind, die *allein* zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten“.

Diese Formulierungen befremden, weil der EuGH im Urteil *Part Service* das Urteil *Halifax* ergänzt und klargestellt hat, dass eine missbräuchliche Praxis auch schon dann vorliegen kann, wenn mit der fraglichen Gestaltung „*im Wesentlichen* ein Steuervorteil erlangt werden soll“. Dies erlaubt jedoch nicht den Schluss, dass sich die dritte Kammer des Gerichtshofs in ihrem Urteil *Ampliscientifica u.a.* von dem vorher ergangenen Urteil *Part Service* distanzieren wollte, welches die zweite Kammer erlassen hatte. Denn die Formulierungen in EuGH-Urteilen sind stets und in erster Linie auf den jeweiligen Einzelfall bezogen.

3. Neue Mehrwertsteuer-Vorlage zur Halifax-Entscheidung und ihren Folgeurteilen

Unterschiedliche Formulierungen in den neueren Urteilen *Halifax*, *Part Service* und *Ampliscientifica u.a.* hat auch der Court of Appeal des Vereinigten Königreichs in der Rechtssache C-103/09 „*Weald Leasing*“⁴⁸⁶ aufgezeigt. Er vermisst im Urteil *Part Service* den Rückgriff auf den Begriff der *normalen Handelsgeschäfte*, die in den beiden anderen Entschei-

⁴⁸⁶ ABI. EU Nr. C 129 v. 6. 6. 2009, S. 8.

dungen als Maßstab für die Abgrenzung von den missbräuchlichen Praktiken verwendet werden, und fragt deshalb nach der Relevanz dieses Begriffs.

Zunächst kann aus dem Fehlen des Begriffs „normale Handelsgeschäfte“ im Urteil *Part Service* keine Abweichung oder Modifizierung dieses Urteils von den Grundsätzen des Urteils *Halifax* entnommen werden, welches die Große Kammer erlassen hat; denn Bedeutung und Umfang des Urteils *Part Service* beschränken sich auf die Frage, ob ein Steuervorteil als Voraussetzung für die Annahme (= Feststellung) von Missbrauch *alleiniges* oder *nur* wesentliches Ziel der Gestaltung sein muss.

Die vom Court of Appeal aufgeworfene Frage nach der Relevanz der normalen Handelsgeschäfte zielt auf die Frage, ob die Annahme einer missbräuchlichen Praxis davon abhängt, dass sie aus dem Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit fällt. Bei der Antwort wird zu berücksichtigen sein, dass der Gerichtshof dieses Kriterium bereits im Urteil *Emsland-Stärke*⁴⁸⁷ verwendet hat. Darüber hinaus ist zu beachten, dass in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der deutsche Begriff „normale Handelsgeschäfte“ eine Übersetzung des zur Charakterisierung und Abgrenzung von missbräuchlichen Praktiken verwendeten französischen Begriffs *transactions commerciales normales* aus den Originalfassungen der EuGH-Urteile ist. Dieser französische Begriff wird z.B. im Urteil *Kofoed*⁴⁸⁸ verwendet und von dort als „normaler Geschäftsverkehr“ ins Deutsche übersetzt.

Der Court of Appeal fragt außerdem danach, was unter „normalen Handelsgeschäften, die keinen Missbrauch darstellen“, zu verstehen ist. Er zählt dazu folgende Alternativen auf: (1) Geschäfte, die der betreffende Steuerpflichtige typischerweise tätigt; (2) Geschäfte, die zwei oder mehr Beteiligte zu Marktbedingungen tätigen; (3) Geschäfte, die wirtschaftlich

⁴⁸⁷ EuGH v. 14.12.2000, „*Emsland-Stärke*“, Rechtssache C-110/99, Slg. 2000, I-011569, Tz. 51.

⁴⁸⁸ EuGH v. 5. 7. 1997, „*Kofoed*“, Rechtssache C-321/05, Slg. 2007, I-05795, Tz. 38.

vertretbar sind; (4) Geschäfte, bei denen wirtschaftliche Belastungen und Risiken entstehen, die typischerweise mit den entsprechenden wirtschaftlichen Vorteilen verbunden sind oder (5) Geschäfte, die insofern nicht künstlich sind, als sie wirtschaftlichen Wert haben.

Es erscheint nicht weiterführend und sachdienlich, für den Ausschluss eines Missbrauchs die Feststellung eines Geschäfts der ersten Möglichkeit zu fordern. Die anderen Möglichkeiten überschneiden und ergänzen sich. Sie formulieren im Ergebnis die vom EuGH aufgestellten Missbrauchsvoraussetzungen nur negativ und sind weder einzeln noch abstrakt für einen Missbrauchsausschluss geeignet. Berücksichtigt man, dass der EuGH für die Beschreibung missbräuchlicher Praktiken in anderen Fällen auch andere Formulierungen verwendet, z.B. „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung“ im Urteil *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*⁴⁸⁹, so könnte die Antwort lauten: Normale Handelsgeschäfte sind Geschäfte, die der wirtschaftlichen Realität entsprechen.

Die Vorlage des Court of Appeal verdient ausserdem besonderes Interesse, weil sie auch die Frage nach den Rechtsfolgen eines festgestellten Gestaltungsmissbrauchs stellt, wenn mehrere – vom Vorlagegericht aufgezählte - angemessene Gestaltungen in Betracht kommen. Zum einen geht es um die Versagung des Vorsteuerabzugs der klagenden *Weald Leasing*. Sie begehrt den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung von Gegenständen, die sie über eine unabhängige Zwischengesellschaft an ihre (Schwester-) Gesellschaften zur Nutzung überlässt, die zum gleichen Konzern gehören, dem auch sie selbst angehört. Diese Gesellschaften tätigen zum größten Teil steuerfreie Bankumsätze und können deshalb die auf ihren Leistungsbezügen lastende Mehrwertsteuer nur zu 1% als Vorsteuer abziehen. Hätten die Schwestergesellschaften die ihnen zur Nutzung überlassenen Gegenstände selbst angeschafft, hätte ihnen der Vorsteuerabzug aus nur

⁴⁸⁹ EuGH v. 12.9.2006, "*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*", Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 55.

1% ihrer Anschaffungskosten zugestanden. Durch die Leasinggestaltung erhält der Konzern den Vorsteuerabzug der *Weald Leasing* als Finanzierungshilfe. Denn bei den Schwestergesellschaften geht der Vorsteuerabzug aus den jährlichen Leasinggebühren erst im Laufe der Zeit verloren. Aus diesem Grund hält die britische Steuerbehörde die Anschaffung der Gegenstände durch die Schwestergesellschaften für eine der Besteuerung zugrunde zu legende Gestaltung und versagt *Weald Leasing* den Vorsteuerabzug. In Bezug darauf stellt der Court of Appeal die Frage an den EuGH, ob als angemessene Vertragsgestaltung der unmittelbare Kauf durch die Schwestergesellschaften in Frage kommt.

Die Schwestergesellschaften nutzen die Gegenstände nicht aufgrund eines zwischen ihnen und der *Weald Leasing* vereinbarten Nutzungsüberlassungsvertrags. Vielmehr verleast *Weald Leasing* die Gegenstände zuerst an die nicht zum Konzern gehörende Firma *Suas*, deren einzige geschäftliche Tätigkeit darin besteht, die Gegenstände an die Schwestergesellschaften weiter zu verleasen. *Weald Leasing* erhält als Jahresmiete 10% ihrer Anschaffungskosten von *Suas*, die den Schwestergesellschaften eine Miete berechnet, die um 7,5% oder 5% oder 5 britische Pfund pro Gegenstand höher ist.

Durch die Zwischenschaltung der *Suas* verhindert der Konzern eine „Schedule 6 Verfügung“, mit der die britische Finanzverwaltung bei Umsätzen zwischen verbundenen Unternehmen den Ansatz des Normalwerts als Bemessungsgrundlage verlangen darf, wenn ein darunter liegendes Entgelt vereinbart worden ist⁴⁹⁰. Nach Auffassung der gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs von *Weald Leasing* angerufenen vorinstanzlichen Gerichte können die Gestaltungen in Bezug auf den *Vorsteuerabzug* von *Weald Leasing* nicht als missbräuchlich beurteilt werden und lediglich insoweit zu einer Neuberechnung der Mehrwertsteuer führen, dass bei den

⁴⁹⁰ Diese Befugnis ergab sich aus Ziffer 1 (1) Schedule 6 des britischen Mehrwertsteuergesetzes, die auf einer dem Vereinigten Königreich nach Artikel 27 der 6. MwSt-RL erteilten Ermächtigung beruht und heute von Artikel 80 MwStSystRL gedeckt ist. Zum Inhalt dieser beiden Vorschriften, siehe Teil 3, B, I, 1 a.E.

Umsätzen dieser Gesellschaft an Suas und von Suas an die Schwestergesellschaften von *Weald Leasing marktübliche* Leasingraten als Bemessungsgrundlage angesetzt werden. Die diesbezüglichen Fragen des Court of Appeal nach der angemessenen Vertragsgestaltung lauten:

Soll das nationale Gericht oder die Steuererhebungsbehörde insbesondere (1) die Existenz des zwischengeschalteten Dritten ignorieren und verfügen, dass Mehrwertsteuer auf den Normalwert der Leasingleistungen zu entrichten ist, oder (2) die Umsätze in irgendeiner anderen Weise neu definieren, die sie für angemessen halten, um auf die Lage abzustellen, welche ohne die die missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte?

Das Vorabentscheidungsersuchen macht deutlich, dass Steuervorteile durch *mehrstufige* Gestaltungen erhöht werden können. Welcher Steuervorteil den Beteiligten dadurch genommen werden darf, dass ihrer Besteuerung eine angemessene Gestaltung zugrunde gelegt wird, wird davon abhängen, ob alle oder nur einzelne Gestaltungsstufen die Voraussetzungen einer missbräuchlichen Praxis erfüllen.

C. Gestaltungsmissbrauch und primäres Gemeinschaftsrecht im Bereich der direkten Steuern

I. Die Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs als Rechtfertigungsgrund für Grundfreiheitsverstöße

Es gibt viele nationale Spezialvorschriften, die sich gegen ungerechtfertigte Steuerersparnisse im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Geschäften richten sollen. Es stellt sich die Frage, inwieweit solche Vorschriften gegen die Grundfreiheiten verstoßen. Der EuGH hat diese Frage für bestimmte Grundfreiheiten behandelt und sehr häufig und weitgehend bejaht⁴⁹¹.

Der wesentliche Inhalt dieser Grundfreiheiten ist in folgenden Vorschriften festgelegt:

Artikel 43 EGV⁴⁹²

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind ... verboten. ...“

Artikel 48 EGV⁴⁹³

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind. ...“

Artikel 56⁴⁹⁴

„(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen

⁴⁹¹ Ob ein Verstoß stets eine Diskriminierung enthält oder – unabhängig davon – nur eine Beschränkung darstellt, ist für den weiteren Vorgang der Untersuchung nicht entscheidungserheblich; siehe zu den unterschiedlichen Auffassungen dazu *Axel Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 104 ff.

⁴⁹² Ex-Artikel 52 in der vor der Neunummerierung im Vertrag von Amsterdam geltenden Vertragsfassung.

⁴⁹³ Ex-Artikel 58 in der vor der Neunummerierung im Vertrag von Amsterdam geltenden Vertragsfassung.

⁴⁹⁴ Ex-Artikel 73 b in der vor der Neunummerierung im Vertrag von Amsterdam geltenden Vertragsfassung.

des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. (2) ...“.

Artikel 58⁴⁹⁵

„(1) Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) die unerläßlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, ... (2)...“.

Es ist bemerkenswert, dass die Vorschriften zu den Grundfreiheiten – mit Ausnahme des Artikels 56 Absatz 1 EGV – sich nicht ausdrücklich auf das Steuerrecht beziehen. Dennoch hat der EuGH diese und ihre Vorgängervorschriften für das Steuerrecht nutzbar gemacht.

Die festgestellten Verstöße gegen die Grundfreiheiten hat der EuGH im Ergebnis zugelassen, wenn dafür ein Rechtfertigungsgrund bestanden hat. Er hat sich mit einer Reihe von Rechtfertigungsgründen beschäftigt, z.B. der Kohärenz, der Minderung von Steuereinnahmen, der Wirksamkeit der Steueraufsicht, der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse durch DBA. Aus der EuGH-Rechtsprechung sind nachfolgend die Urteile ausgewählt worden, die wesentliche Aussagen zum Missbrauchstatbestand enthalten.

II. Die EuGH-Rechtsprechung

1. Das Urteil „ICI“⁴⁹⁶

Im Mittelpunkt der Beurteilung des Gerichtshofs stand in diesem Rechtsstreit die gemeinschaftsrechtliche (In-) Konformität einer Bestimmung des englischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes,

⁴⁹⁵ Ex-Artikel 73 d in der vor der Neunummerierung im Vertrag von Amsterdam geltenden Vertragsfassung.

⁴⁹⁶ EuGH v. 16.7.1998, „ICI“, Rechtssache C-264/96, Slg. 1998, I-04695.

welche die Möglichkeit der Verlustübertragung innerhalb eines Konzerns ausschloss, soweit alle Konzerngesellschaften ihren Sitz nicht im Vereinigten Königreich hatten⁴⁹⁷.

a. Der Sachverhalt

Die im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften „*Imperial Chemical Industries*“ (ICI) und „*Wellcome Foundation*“ bildeten ein Konsortium, über das sie zu 49% bzw. 51% an der Holdinggesellschaft „*Coopers Animal Health*“ (Holdings) beteiligt waren, deren einzige Tätigkeit im Halten der Aktien von 23 Tochtergesellschaften bestand. Die Tochtergesellschaften hatten ihren Sitz entweder im Inland oder in verschiedenen Mitgliedstaaten und Drittländern: Nur vier davon waren im Vereinigten Königreich niedergelassen, sechs hatten ihren Sitz in anderen EG-Mitgliedstaaten; die restlichen dreizehn Tochtergesellschaften waren ausserhalb der EG-Raums niedergelassene Firmen.

Zwischen 1985-1987 erlitt eine Tochtergesellschaft mit Sitz in England (*Coopers Animal Health*) Verluste, die ICI steuermindernd in den Geschäftszyklus des Konsortiums einzubeziehen versuchte. Sie beantragte aus diesem Grund beim britischen Fiskus die Absetzung dieser Verluste (sog. *consortium relief*) in Höhe ihres Anteils von 49% an der Holdings von den von ihr im selben Zeitraum erzielten steuerpflichtigen Gewinnen. Der Antrag wurde jedoch von der britischen Steuerverwaltung abgelehnt,

⁴⁹⁷ Die Gewährung eines Steuervorteils durch die Übertragung von Verlusten, die bei Tochtergesellschaften entstehen, auf die einen Konzern bildenden Gesellschaften, wurde in den damals geltenden Sections 258 bis 264 des britischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vorgesehen. Relevant waren für den Fall insbesondere Section 258, die u.a. vorsah: „(1) Ein Abzug für Geschäftsverluste und sonstige im Rahmen der Körperschaftsteuer abzugsfähige Beträge können gemäß den folgenden Vorschriften dieses Kapitels von einer Gesellschaft („übertragende Gesellschaft“), die zu einem Konzern gehört, übertragen und auf Antrag einer anderen Gesellschaft („antragstellende Gesellschaft“), die zum selben Konzern gehört, der antragstellenden Gesellschaft in Form eines als „Konzernabzug“ bezeichneten Abzugs von der Körperschaftsteuer gewährt werden. ... (7) Als Gesellschaft im Sinne dieser und der folgenden Sections dieses Kapitels gelten nur Körperschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich ...“. Section 259 bestimmte Folgendes: „(1) Hat die übertragende Gesellschaft in einem Geschäftsjahr bei der Ausübung eines Handelsgewerbes einen ... Verlust erlitten, so kann dieser Verlust bei der Körperschaftsteuer vom Gesamtgewinn der antragstellenden Gesellschaft im entsprechenden Geschäftsjahr abgesetzt werden“.

da die von Holdings gehaltenen Anteile nicht ausschließlich bzw. nicht hauptsächlich Tochtergesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich betrafen.

ICI wandte sich gegen diese Entscheidung wegen Verletzung der Niederlassungsfreiheit⁴⁹⁸ und der Streitfall landete im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens vor den Gerichtshof⁴⁹⁹. Zur Rechtfertigung der Beschränkung des Konzernabzugs auf Gesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich brachte die britische Regierung u.a. vor, diese sei zur Verhinderung von Steuerumgehungen notwendig⁵⁰⁰.

b. Die EuGH-Entscheidung

Die Ausführungen des Generalanwalts *Tesauro* zu der Argumentation des Vereinigten Königreichs lassen kaum Hoffnungen an der Übereinstimmung der fraglichen Regelungen mit der Niederlassungsfreiheit aufkommen. Nach der genauen Wortwahl des Generalanwalts entbehren „... die im vorliegenden Fall zur Rechtfertigung der betreffenden Maßnahme vorgebrachten Argumente der Grundlage ...“⁵⁰¹.

Diese Formulierung betrifft unmittelbar auch das Argument der Umgehungsbekämpfung der britischen Vorschrift. Sogar die Eigenständigkeit dieses Arguments scheint für den Generalanwalt äusserst fraglich zu sein, so dass er es nicht getrennt, sondern nur im Zusammenhang mit dem Kohärenz-Argument prüft⁵⁰². Zur Entkräftung des Arguments begnügt sich der Generalanwalt damit, den „Leerlauf“ der Bestimmung bei der Verhinderung von Steuerumgehungen für den Fall zu demonstrieren, dass nur

⁴⁹⁸ Siehe Wortlautauszüge oben, Teil 3, C, I.

⁴⁹⁹ EuGH v. 16.7.1998, „ICI“, Rechtssache C-264/96, Slg. 1998, I-04695, Tz. 1-16, 25.

⁵⁰⁰ Die Argumentationslinie der britischen Regierung bestand auch aus dem „Kohärenz“-Argument, welchem sowohl der Generalanwalt als auch der Gerichtshof ein sehr vorsichtiges Augenmerk widmeten, Schlussanträge des Generalanwalts *Tesauro* v. 16.12.1997 zu der Rechtssache C-264/96, „ICI“, Slg. 1998, I-04698, Tz. 23-28.

⁵⁰¹ Schlussanträge des Generalanwalts *Tesauro* v. 16.12.1997 zu der Rechtssache C-264/96, „ICI“, Slg. 1998, I-04698, Tz. 24. Wenig später äusserte sich der Generalanwalt noch negativer zur Verhältnismäßigkeit der Bestimmung: „... auch in dieser Hinsicht kann ich meine Ratlosigkeit nicht verbergen. ...“, Tz. 28.

⁵⁰² Schlussanträge des Generalanwalts *Tesauro* v. 16.12.1997 zu der Rechtssache C-264/96, „ICI“, Slg. 1998, I-04698, Tz. 29-31.

eine *Minderheit* der Tochtergesellschaften ihren Sitz ausserhalb des Vereinigten Königreichs hatten.

Der Gerichtshof folgt den Ausführungen des Generalanwalts und verwirft das Steuerumgehungsargument nicht weniger lakonisch. Er begnügt sich mit der Feststellung, dass die fraglichen Bestimmungen inhaltlich nicht geeignet sind, ausschließlich rein künstliche, auf die Umgehung des nationalen Steuerrechts gerichtete Rechtsgestaltungen zu erfassen. Sie sind zu weit gefasst, so dass sie ungeachtet einer nur vermuteten oder auch tatsächlich vorliegenden Steuerumgehung jede Situation erfassen können, in der die Mehrzahl der Tochtergesellschaften eines Konsortiums ausserhalb eines Mitgliedstaates (des Vereinigten Königreichs) ansässig sind.

Dadurch wird im Ergebnis die Niederlassungsfreiheit auf unverhältnismäßige und aus diesem Grund verbotene Weise beschränkt. Mangels sonstiger Indizien kann allein der objektive Gebrauch einer Freiheit, im vorliegenden Fall der Niederlassungsfreiheit, keine Steuerumgehung implizieren⁵⁰³.

2. Das Urteil „X und Y“⁵⁰⁴

In dieser Entscheidung befasst sich der Gerichtshof mit der europarechtlichen Zulässigkeit einer schwedischen Bestimmung, wonach eine Steuervergünstigung bei der Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis ausschließlich nationalen Sachverhaltskonstellationen vorbehalten bleibt.

a. Der Sachverhalt

Die beiden in Schweden wohnhaften schwedischen Staatsbürger *X und Y* beantragten bei der Finanzbehörde einen Steuervorbescheid über die

⁵⁰³ EuGH v. 16.7.1998, „*ICI*“, Rechtssache C-264/96, Slg. 1998, I-04695, Tz. 26.

⁵⁰⁴ EuGH v. 6.6.2002, „*X und Y*“, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829.

steuerlichen Auswirkungen ihres gemeinsamen Vorhabens, ihre an der schwedischen (Mutter-)Gesellschaft X AB gehaltenen Aktien auf die ebenfalls schwedische Gesellschaft Z AB zum Erwerbswert der Aktien, d.h. zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis, zu übertragen. Die Z AB war eine Tochtergesellschaft der belgischen Y SA; zu deren Eigentümern gehörte neben X und Y auch eine Gesellschaft maltesischen Rechts.

Die schwedische Steuerverwaltung erließ einen Steuervorbescheid, der sich auf Artikel 3 des schwedischen Einkommensteuergesetzes⁵⁰⁵ stützte. Danach wurde die Übertragung von Aktien unterschiedlich beurteilt, je nachdem ob die erwerbende Gesellschaft nur schwedische oder auch ausländische Anteilseigner besaß. Demnach war die beabsichtigte Übertragung nach dem zum Zeitpunkt der Transaktion geltenden *Marktwert* der Aktien und nicht nach ihrem Anschaffungswert zu besteuern. Im Ergebnis hatte dies zur Folge, dass der dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Marktwert der Aktien und ihren Anschaffungskosten entsprechende Gewinn bei X und Y unmittelbar zu besteuern war; der für den Fall einer Übertragung auf eine inländische Gesellschaft *ohne* ausländische Anteilseigner vorgesehene Steueraufschub blieb ihnen verwehrt.

X und Y fochten diese Entscheidung vor dem schwedischen Regeringsrätt an, der das Verfahren aussetzte und den Gerichtshof um die Prüfung der Vereinbarkeit der schwedischen Bestimmung mit den Ver-

⁵⁰⁵ Artikel 3 Abs. 1 Buchst. h des schwedischen Einkommensteuergesetzes bestimmte: „(1) Die unentgeltliche Übertragung eines Vermögensgegenstands ... auf eine schwedische Aktiengesellschaft, an der der Übertragende oder ein Angehöriger unmittelbar oder ... mittelbar Aktien besitzt, ist so zu behandeln, als ob der Vermögensgegenstand gegen ein Entgelt veräußert worden wäre, das den Anschaffungskosten entspricht. Dasselbe gilt, wenn die Übertragung gegen ein Entgelt erfolgt, das sowohl unter dem Marktwert des Vermögensgegenstands als auch unter den Anschaffungskosten liegt. Ist der Marktwert geringer als die Anschaffungskosten, so ist im letztgenannten Fall davon auszugehen, dass der Vermögensgegenstand gegen ein Entgelt veräußert wurde, das dem Marktwert entspricht. ... (3) Eine unentgeltlich oder gegen ein unter dem Marktwert liegendes Entgelt erfolgende Übertragung eines Vermögensgegenstands ... auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende oder ein Angehöriger unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, ist so zu behandeln, als ob der Vermögensgegenstand gegen ein Entgelt veräußert worden wäre, das dem Marktwert entspricht. Dasselbe gilt für die Übertragung auf eine schwedische Aktiengesellschaft, an der eine solche ausländische juristische Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt.“

tragsbestimmungen der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit bat⁵⁰⁶.

b. Die EuGH-Entscheidung

Zur Rechtfertigung der in Rede stehenden Steuerregelung, deren Anwendung eine offensichtliche⁵⁰⁷ Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit zur Folge hatte⁵⁰⁸, brachte die schwedische Steuerverwaltung neben der Notwendigkeit einer effizienten Steueraufsicht und der Wahrung der steuerlichen Kohärenz der Bestimmung vor⁵⁰⁹, sie diene zur Vorbeugung potentieller Steuerhinterziehungen und Steuerbetrügereien. Die vorherige Anfrage von *X und Y* deutete nach Ansicht der Finanzbehörde auf ein tatsächlich vorhandenes, hohes Steuerhinterziehungsrisiko hin und war gleichzeitig ein genügender Anhaltspunkt für einen bevorstehenden Missbrauch der genannten Freiheit⁵¹⁰.

⁵⁰⁶ EuGH v. 6.6.2002, „*X und Y*“, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Tz. 12-26.

⁵⁰⁷ Die durch die Steuerregelung hervorgerufene Beschränkung der beiden Freiheiten ist von der Steuerverwaltung nicht ernsthaft bestritten worden, EuGH v. 6.6.2002, „*X und Y*“, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Tz. 24.

⁵⁰⁸ *Mutatis mutandis* galt dies auch für den freien Kapitalverkehr, EuGH v. 6.6.2002, „*X und Y*“, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Tz. 33-39, 66-70.

⁵⁰⁹ EuGH v. 6.6.2002, „*X und Y*“, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Tz. 51-59.

⁵¹⁰ EuGH v. 6.6.2002, „*X und Y*“, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Tz. 40-45, 60-61. Für die „Vermengung“ des Missbrauchsarguments mit dem des Steuerbetrugs bzw. der Steuerhinterziehung kann es vermutlich mehrere Erklärungen geben: a) Die schwedische Seite verweist darauf bewußt und beabsichtigt damit, eine größere Resonanz für ihr Missbrauchsargument dadurch zu erreichen, indem sie den Gerichtshof zu einer zusätzlichen Prüfung bewegt. Sollt nämlich der EuGH zu dem Ergebnis gelangen, dass eine Steuerhinterziehung bevorsteht, ist die Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit automatisch als *Vorbereitungshandlung* für die geplante Steuerhinterziehung und *a fortiori* als missbräuchlich zu bewerten. Für diese Erklärung spricht die Behandlung der Anfrage an die Steuerbehörde als eine Art *dolus malus*. b) Die schwedische Seite verweist unrichtigerweise auf die Steuerhinterziehung, und dabei unterläuft ihr ein (nicht gewollter) taktischer Fehler. Dafür würde sprechen, dass sich sowohl ihre Argumente als auch die Bewertung des Sachverhalts durch den EuGH inhaltlich *ausschließlich* auf die *Umgehung* der fraglichen Steuerregelung beziehen. Darüber hinaus kann die Steuerverwaltung keine konkreten Hinweise für das Vorliegen der „Künstlichkeit“ der Gestaltung liefern. c) Die nicht klare Abgrenzung der Begriffe „Missbrauch“, „Steuerbetrug“ und „Steuerhinterziehung“ könnte sowohl auf ein unterschiedliches sprachliches Verständnis der entsprechenden Problematik in den verschiedenen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten als auch auf eine nicht zufriedenstellende Übersetzung der Urteile in die deutsche Sprache zurückzuführen sein; siehe dazu *Christian Lohse*, Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 645, 647 ff.

Der EuGH folgt weder der inkohärenten, schon allein aus diesem Grund wenig überzeugenden Argumentation der Steuerverwaltung noch der vom schwedischen Steuergesetzgeber zu weit und zu allgemein gestalteten Steuerregelung. Der Gerichtshof bemängelt, dass die schwedische Bestimmung „kategorisch und verallgemeinernd alle Übertragungen“ von der Vergünstigung des Steueraufschubs ausschließt, was zur Folge hat, dass den nationalen Gerichten für eine Einzelfallprüfung anhand der Besonderheiten der konkreten Aktienübertragung keine Möglichkeit mehr bleibt. Damit steht fest, dass der Ausschluß der Anwendung der Steuerbegünstigungsvorschrift bei Übertragungen von Aktien an Gesellschaften mit ausländischen Anteilseignern dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in unzureichendem Maße Rechnung trägt.

Der EuGH wollte es aber nicht dabei belassen. Er betont, dass das schwedische Kriterium die Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit unmittelbar berührt und von daher *als solches keinen* Missbrauch der Niederlassungsfreiheit bedeuten kann. Er unterstreicht ausserdem, dass in dem ihm vorgelegten Sachverhalt keine bloß künstlich geschaffene, auf Steuerumgehung ausgerichtete Gestaltungen festzustellen sind; ein Missbrauch scheidet somit aus⁵¹¹.

3. Das Urteil „Lankhorst-Hohorst“⁵¹²

Das Urteil betrifft die Vereinbarkeit der speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschrift in § 8 a Absatz 1 des deutschen Körperschaftsteuergesetzes in dessen von 1996 bis 1998 geltenden Fassung⁵¹³ mit dem Gemeinschaftsrecht.

⁵¹¹ Diese Ausführungen wurden vom EuGH entsprechend für die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs wiederholt, EuGH v. 6.6.2002, „X und Y“, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Tz. 66-74.

⁵¹² EuGH v. 12.12.2002, „Lankhorst-Hohorst“, Rechtssache C-324/00, Slg. 2002, I-11779.

⁵¹³ § 8 a Abs. 1 KStG sah Folgendes vor: „Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im

a. Der Sachverhalt

Die in Deutschland ansässige Gesellschaft *Lankhorst-Hohorst*, die über eine niederländische Gesellschaft von der ebenfalls in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft Lankhorst Taselaar kontrolliert wurde, erhielt von dieser Muttergesellschaft im Jahr 1996 ein Darlehen in Höhe von 3 Mio. DM, das in zehn Jahren zurückzuzahlen war. Dieser Darlehensvertrag sollte einen kapitalersetzenden Charakter haben⁵¹⁴. *Lankhorst-Hohorst* beabsichtigte dadurch, ihren Verpflichtungen aus einem anderen, bereits bei der AMRO-Bank Münster aufgenommenen Darlehen in Höhe von mehr als 3 Mio. DM nachzukommen. Die Darlehensnehmerin erwirtschaftete zwar in den folgenden Jahren (weiterhin) Verluste. Doch die Gewährung des Darlehenskapitals ermöglichte ihr die gegenüber der AMRO-Bank bestehenden Verpflichtungen erheblich zurückzuführen, so dass auch die damit verbundenen Zinsbelastungen entsprechend sanken.

Dennoch behandelte das Finanzamt Steinfurt die für 1997 und 1998 an die Muttergesellschaft gezahlten Darlehenszinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne von § 8 a KStG und besteuerte sie bei *Lankhorst-Hohorst* mit einem Steuersatz von 30%. Mit den dagegen gerichteten Rechtsbehelfen rügte *Lankhorst-Hohorst* die Verletzung der Niederlassungsfreiheit. Die Finanzverwaltung bestritt zunächst, dass eine Diskriminierung überhaupt vorlag. Darüber hinaus rechtfertigte sie die in Frage stehende Regelung damit⁵¹⁵, dass diese nach Sinn und Zweck der

Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, gelten als verdeckte Gewinnausschüttungen, ... Nach Artikel 51 KStG war die Anrechnung und die Vergütung der anrechenbaren Körperschaftsteuer ausgeschlossen, wenn die Einnahmen bei einem Anteilseigner entweder nicht steuerpflichtig oder nicht zu erfassen waren. Durch diese Regelung wurden gebietsfremde Anteilseigner von dem Steueranrechnungsanspruch ausgeschlossen.

⁵¹⁴ Der Vertrag war ausserdem mit einer sog. Patronatserklärung versehen: Sollte demnach die Tochtergesellschaft von Drittgläubigern in Anspruch genommen werden, würde die Muttergesellschaft auf die Rückzahlung des Darlehens verzichten, EuGH v. 12.12.2002, „*Lankhorst-Hohorst*“, Rechtssache C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Tz. 1-8.

⁵¹⁵ Ansonsten stützte sie sich erwartungsgemäß auf die Notwendigkeit zur Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems und zur Gewährleistung einer wirksamen *Steueraufsicht*.

Vorbeugung von Steuerumgehungen und missbräuchlichen Vertragskonstellationen diene, die einer heimischen Kapitalgesellschaft die Verlagerung von sonst zu versteuernden Gewinnen in Form von abziehbaren Zinsen in einen anderen Mitgliedstaat ermöglichten.

Das Finanzgericht Münster vermutete eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und befasste den EuGH mit den vorgetragenen Rechtfertigungsgründen⁵¹⁶.

b. Die EuGH-Entscheidung

Der EuGH lässt zunächst keine Zweifel daran, dass die Bestimmung für eine Vergütung, die von einer Tochtergesellschaft in Form von Darlehenszinsen an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gezahlt wird, als verdeckte Diskriminierung bzw. als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu qualifizieren ist. Im nächsten Schritt prüft er das von der deutschen Regierung vorgebrachte Argument zur Umgehungsfbekämpfung des § 8 a KStG, wonach Unterkapitalisierung (*thin capitalization*) bzw. verdeckte Kapitalisierung sowie die in solchen Sachverhaltskonstellationen oft auftretende Steuerschuldübertragung zwischen verbundenen Gesellschaften mit Sitz in mehreren Staaten unterbunden werden soll⁵¹⁷.

Diese im Prinzip aber nur auf das Risiko von Steuereinnahmehinbußen bei grenzüberschreitenden Transaktionen gestützten Argumente überzeugen den Gerichtshof nicht⁵¹⁸. Unter Verweisung auf sein *ICI*-Urteil unterstreicht er, dass auch die fragliche Bestimmung nicht konkret gegen rein künstliche grenzüberschreitende Konstruktionen gerichtet ist, deren Durchführung einer inländischen Gesellschaft die Umgehung der Körper-

⁵¹⁶ EuGH v. 12.12.2002, „Lankhorst-Hohorst“, Rechtssache C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Tz. 9-25.

⁵¹⁷ EuGH v. 12.12.2002, „Lankhorst-Hohorst“, Rechtssache C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Tz. 33-36.

⁵¹⁸ Siehe die ausführlichen Schlussanträge des Generalanwalts *Mischo* vom 26.9.2002 zu der Rechtssache C-324/00, „Lankhorst-Hohorst GmbH“, Slg. 1998, I-11781, Tz. 57-66, 87-99, der sich zusätzlich und intensiv mit der Unverhältnismäßigkeit der fraglichen Bestimmung auseinandersetzt (Tz. 67 ff.).

schaftsteuer ermöglichen soll; der Tatbestand der Regelung sei zu weit, weil jede Übertragung zwischen den in verschiedenen Ländern angesiedelten Gesellschaften unter ihn als „missbräuchlich“ subsumiert werden kann⁵¹⁹. Nicht weniger entscheidend scheint für die Beurteilung des Sachverhalts der weitere Umstand, dass das *Lankhorst-Hohorst* von ihrer Muttergesellschaft gewährte Darlehen tatsächlich zu dem angegebenen Zweck, d.h. zur Minderung ihrer Belastungen gegenüber Dritten und nicht anderweitig verwendet wurde. Jeglicher Missbrauchsverdacht konnte schließlich auch dadurch ausgeräumt werden, dass die von *Lankhorst-Hohorst* in den Geschäftsjahren 1996-1998 erwirtschafteten Verluste die an die Muttergesellschaft gezahlten Zinsen weit überstiegen⁵²⁰.

4. Das Urteil „De Lasteyrie du Saillant“⁵²¹

In diesem Urteil befasst sich der EuGH mit der Zulässigkeit einer speziellen Missbrauchsregel⁵²² des französischen Steuerrechts bei Wegzug

⁵¹⁹ Was die vom EuGH nicht ausgesprochene Folge hatte, dass die Missbrauchsregelung sich als unverhältnismäßig erwies.

⁵²⁰ EuGH v. 12.12.2002, „*Lankhorst-Hohorst*“, Rechtssache C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Tz. 37, 38. Es ist zusätzlich darauf hinzuweisen, dass sich der Generalanwalt *Mischo* zum Sachverhalt *sowohl* zu einem genuinen steuerlichen Missbrauchsgesichtspunkt (Bezugsregelung: § 8 a KStG) *als auch* unter dem Prisma eines möglichen Missbrauchs der vom Gemeinschaftsrecht garantierten Niederlassungsfreiheit (Bezugspunkt: die EuGH-Urteile „*Centros*“ v. 9.3.1999, C-212/97, Slg. 1999, I-01459, und „*Futura Participations und Singer*“ v. 15.5.1997, C-250/95, Slg. 1997, I-02471) äusserte (Schlussanträge des Generalanwalts *Mischo* v. 26.9.2002 zu der Rechtssache C-324/00, „*Lankhorst-Hohorst GmbH*“, Slg. 1998, I-11781, Tz. 87-98). Der EuGH geht auf den zweiten Prüfungsschritt nicht ein. Er befasst sich stattdessen detailliert mit den Argumenten der Wahrung der Kohärenz und der Effektivität der Steueraufsicht, die er ebenfalls verwirft, was aber auch nichts daran ändert, dass § 8a KStG als spezielle Missbrauchsregelung mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist, EuGH v. 12.12.2002, „*Lankhorst-Hohorst*“, Rechtssache C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Tz. 39-42, 43-45.

⁵²¹ EuGH v. 11.4.2004, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Rechtssache C-09/02, Slg. 2004, I-02409.

⁵²² Artikel 167bis des französischen Allgemeinen Steuergesetzbuchs (Code général des impôts) lautete: „I. 1. Steuerpflichtige, die ihren steuerlichen Wohnsitz während der letzten zehn Jahre mindestens sechs Jahre in Frankreich hatten, werden zu dem Zeitpunkt, zu dem sie ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, hinsichtlich der Wertsteigerungen besteuert, die für ihre ... Gesellschaftsrechte festgestellt wurden. 2. Die festgestellte Wertsteigerung wird bestimmt aus der Differenz zwischen dem ... ermittelten Wert der Gesellschaftsrechte im Zeitpunkt der Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland und dem vom Steuerpflichtigen entrichteten Anschaffungspreis oder ... II. 1. Die

eines französischen Bürgers ins Ausland, die eine Wegzugsbesteuerung der in bestimmten Kapitalgesellschaftsanteilen ruhenden sogenannten „stillen Reserven“⁵²³ vorsah. Zugleich nimmt der EuGH zum ersten Mal konkret(ere) Stellung zu den Gestaltungsgrenzen des nationalen Gesetzgebers.

a. Der Sachverhalt

Der französische Staatsangehörige *Hughes de Lasteyrie du Saillant* verlegte am 12.9.1998⁵²⁴ seinen Wohnsitz nach Belgien. Zu diesem oder einem anderen Zeitpunkt in den fünf vorangegangenen Jahren hielt er unmittelbar oder mittelbar Wertpapiere, die zum Bezug von Gewinnen einer in Frankreich ansässigen und steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft be-

Zahlung der auf die festgestellte Wertsteigerung anfallenden Steuer kann bis zum Zeitpunkt der Übertragung, des Rückkaufs, der Einlösung oder der Kraftloserklärung der betreffenden Gesellschaftsrechte aufgeschoben werden. Der Zahlungsaufschub setzt voraus, dass der Steuerpflichtige den Betrag der nach Abschnitt festgestellten Wertsteigerung erklärt, einen Antrag auf Zahlungsaufschub stellt, einen in Frankreich ansässigen Bevollmächtigten benennt, der zum Empfang von Mitteilungen in Bezug auf Besteuerungsgrundlage, Steuererhebung sowie steuerrechtliche Rechtsstreitigkeiten ermächtigt ist, und vor seinem Wegzug dem für die Steuererhebung zuständigen Finanzbeamten Sicherheiten leistet, die geeignet sind, die Einziehung der Steuerforderung der Finanzverwaltung zu gewährleisten. ... 2. Die Steuerpflichtigen, denen der Zahlungsaufschub nach diesem Artikel gewährt wird, sind zur Erklärung nach 170 Absatz 1 verpflichtet. In dieser Erklärung ist der kumulierte Betrag der Steuern anzugeben, für die ein Zahlungsaufschub gewährt wurde. ... V. Die Vorschriften dieses Artikels gelten für die Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz ab dem 9. September 1998 ins Ausland verlegen“. Zu diesem Artikel enthielt Artikel R. 277-1 des französischen Steuerverfahrensbuchs folgende Modalitäten: „Der Steuerpflichtige, der für die Zahlung der Steuern einen Aufschub beantragt hat, wird vom zuständigen Finanzbeamten aufgefordert, die in Artikel L. 277 vorgesehenen Sicherheiten zu leisten. ... Diese Sicherheiten können geleistet werden durch: Barzahlung auf ein Interimskonto der Finanzverwaltung; Schuldverschreibungen auf die Finanzverwaltung; die Begebung einer Bürgschaft; Wertpapiere; in staatlich anerkannten Lagern hinterlegte Waren, über die ein auf die Finanzverwaltung indossierter Lagerpfandschein ausgestellt ist; Bestellung einer Hypothek; Verpfändung eines Fonds de commerce. ...“.

⁵²³ Als „stille Reserven“ sind die noch nicht realisierten Wertsteigerungen (der Wertzuwachs) zu verstehen, die sich aus der Differenz zwischen dem Anschaffungspreis (Buchwert) und dem gemeinen Wert (Verkehrswert) eines Wirtschaftsguts ergeben. Die Realisierung dieses Wertzuwachses kann durch Veräußerung usw. stattfinden; siehe statt anderer *Johanna Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 17, Rz. 200 ff., 210; der EuGH verwendet dafür den Begriff „latente Wertsteigerungen“, EuGH v. 11.4.2004, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Rechtssache C-09/02, Slg. 2004, I-02409, Tz. 15.

⁵²⁴ Das heisst, dass *De Lasteyrie du Saillant* den Tatbestand der neuen Vorschrift drei Tage nach ihrem Inkrafttreten verwirklichte.

rechtigten. Aufgrund seiner Wohnsitzverlegung wurden bei ihm gemäß Artikel 167bis des französischen Allgemeinen Steuergesetzbuches die Wertsteigerungen zwischen dem Anschaffungspreis für diese Wertpapiere und ihrem Verkehrswert im Wegzugszeitpunkt besteuert, obwohl sie noch nicht realisiert waren.

Der dagegen angerufene Staatsgerichtshof (Conseil d'État) setzte das Verfahren aus und ersuchte den Gerichtshof um eine Vorabentscheidung zu der Frage, ob die in Rede stehende Steuerregelung und das mit ihr verfolgte Ziel der Verhinderung der Steuerflucht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar war⁵²⁵.

b. Die EuGH-Entscheidung

Die französische Regierung konzentrierte ihre Bemühungen zur Rechtfertigung der fraglichen Bestimmung ausschließlich⁵²⁶ aus den Gesichtspunkt der Verhinderung der Steuerflucht. Sie argumentierte, dass die Vorschrift zusammen mit einem in den Durchführungsbestimmungen enthaltenen Maßnahmenkatalog notwendig gewesen seien, um dem speziellen, betrügerischen Verhalten gewisser Steuerpflichtigen entgegenzuwirken, die ihren steuerlichen Wohnsitz vor der Veräußerung von Wertpapieren vorübergehend und allein aus dem Grund verlegen, um der Zahlung der sonst in Frankreich auf die Wertsteigerungen zu entrichtenden Steuer zu entgehen. Ein kurzzeitiger Aufenthalt führe somit zur Umgehung des nationalen Steuerrechts und münde in eine „echte

⁵²⁵ Dem Urteilstext ist allerdings nicht eindeutig zu entnehmen, ob der tatsächliche Auslöser für den Rechtsstreit die Regelung zur Wegzugsbesteuerung *selbst* oder die *zu hohen Anforderungen* für die zu leistenden Sicherheiten war, so auch *Arne Schnitger*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragssteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, BB 2004, S. 804, 805.

⁵²⁶ Dagegen äusserte sich die deutsche, niederländische und dänische Regierung *nur* zur Erforderlichkeit der Regelung aus Gründen der Kohärenzwahrung und der Gewährleistung einer effektiven Steuerkontrolle. Dass die französische Regierung auf diese zwei Argumente in ihrer Erklärung verzichtete, mag auf den ersten Blick überraschend, dürfte aber letztlich nicht zufällig sein. Die Gründlichkeit der von den anderen Regierungen vorgebrachten Argumente zeugen eher von einer bereits vor der Einreichung der schriftlichen Erklärungen, intern abgesprochenen „Arbeitsteilung“ der beteiligten Staaten mit dem Ziel einer effizienteren Auseinandersetzung mit den kritischen Fragen.

Steuerhinterziehung“⁵²⁷. Dies aber entspreche den Merkmalen des Missbrauchs eines Rechts, welches vom Gemeinschaftsrecht verliehen wird. Darüber hinaus sei weder die Vorschrift selbst noch der Modalitätenkatalog für die Gewährung eines Zahlungsaufschubs unverhältnismäßig. Vom Steuerpflichtigen werde nämlich nicht verlangt, eine konkrete Sicherheit an die Steuerverwaltung zu leisten; vielmehr böten sich für ihn zahlreiche, diverse Möglichkeiten dazu. Ausserdem seien die mit der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift dem Steuerpflichtigen auferlegten Belastungen auf einen relativ kurzen Zeitraum von insgesamt fünf Jahren nach der Wohnsitzverlegung begrenzt, wobei sogar ein von Amts wegen vorzunehmender Steuererlass für den Fall vorgesehen ist, dass der Steuerpflichtige sich innerhalb des genannten Zeitraums wieder in Frankreich niederlässt und die Gesellschaftsanteile nicht veräußert hat⁵²⁸. Nach Meinung der französischen Regierung reichten diese Umstände für eine Bewertung der steuerlichen Missbrauchsnorm als gemeinschaftskonform aus.

Die Ausführungen von Generalanwalt *Mischo* sind von besonderem Interesse. Dieser setzt sich gründlich mit den Anforderungen für die Zulässigkeit der fraglichen Regelung auseinander. Er ist der Auffassung, bei den von einer Missbrauchsverhinderungsnorm zu erfassenden Gestaltungen müsse es sich ausschließlich um „ganz willkürliche Gebilde“ handeln, deren Verwendung auf eine „betrügerische Absicht“ eines Steuerpflichtigen hindeuten kann, die Realisierung der Wertsteigerungen fiktiv einem anderen Staat zuzuordnen. Dem französischen Wegzugstatbestand seien solche Gebilde nicht zu entnehmen. Die Veräußerung der Gesellschaftsanteile kurz nach dem Wegzug sei *an sich* kein betrügerisches Verhalten. Das deute nicht auf einen Willen zur Steuerflucht hin,

⁵²⁷ „... Dès lors, une restriction à la liberté d'établissement d'une disposition destinée à faire échec à une véritable *fraude à la loi fiscale* ...“, EuGH v. 11.4.2004, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Rechtssache C-09/02, Slg. 2004, I-02409, Tz. 24 (Hervorhebungen nicht im Original).

⁵²⁸ EuGH v. 11.4.2004, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Rechtssache C-09/02, Slg. 2004, I-02409, Tz. 24-29.

zumal die Veräußerung eines Vermögenswertes öfter mit der Wohnsitzverlegung in einen anderen Staat zusammenhängt und auf die dadurch entstehenden Kosten zurückzuführen ist⁵²⁹.

Darüber hinaus bestanden nach Auffassung des Generalanwalts gravierende Bedenken gegen die Konzeption der Vorschrift. Diese sei einerseits auf der Grundlage einer „*unwiderleglichen Vermutung*“ der Steuerhinterziehung bzw. der Steuerumgehung geschaffen worden; die für den Steuerpflichtigen belastenden Konsequenzen treten hier automatisch bei Vorliegen einer Wohnsitzverlegung ein, ohne dass die Steuerverwaltung einen Nachweis dafür zu liefern hat⁵³⁰. Andererseits sei der Maßnahmenkatalog für die Gewährung eines Zahlungsaufschubs sehr *streng* und *unverhältnismäßig*, da er im Ergebnis entweder zum Ausschluss der Verfügungsmöglichkeit über die in Rede stehenden Gesellschaftsanteile für einen langen Zeitraum oder zur Verwendung anderer Einnahmequellen führt, um die geforderten Sicherheiten zu leisten⁵³¹.

Der Gerichtshof schliesst sich den Ausführungen des Generalanwalts an und entscheidet im selben Sinne. Zunächst bejaht er eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die fragliche Bestimmung.⁵³² Ferner unterstreicht er unter Hinweis auf sein „*ICI*“-Urteil⁵³³, dass die Wegzugsbesteuerung *nicht speziell* darauf zielt, die zur Umgehung des französischen Steuerrechts geschaffenen Sachverhalte zu erfassen, sondern aufgrund einer „*allgemeinen Vermutung*“ geeignet ist, auch normale Sachverhalte allein aus dem Grund der Wohnsitzverlegung als missbräuchlich zu qualifizieren. Damit ging aber die Regelung über das zur

⁵²⁹ Etwa beim Erwerb einer neuen Wohnung, siehe dazu die Schlussanträge des Generalanwalts *Mischo* v. 13.3.2003 zu der Rechtssache C-9/02, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Slg. 2004, I-02411, Tz. 57, 62, 64.

⁵³⁰ Schlussanträge des Generalanwalts *Mischo* v. 13.3.2003 zu der Rechtssache C-9/02, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Slg. 2004, I-02411, Tz. 59.

⁵³¹ Schlussanträge des Generalanwalts *Mischo* v. 13.3.2003 zu der Rechtssache C-9/02, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Slg. 2004, I-02411, Tz. 36-37.

⁵³² EuGH v. 11.4.2004, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Rechtssache C-09/02, Slg. 2004, I-02409, Tz. 38-48.

⁵³³ Siehe dazu Teil 3, C, II, 1.

Verhütung von Steuerumgehungen erforderliche Maß hinaus und erwies sich als unverhältnismäßig⁵³⁴.

Diese Feststellung bekräftigt der EuGH mit einem Hinweis auf die Geeignetheit weniger einschneidender Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerflucht. Zur Erreichung dieses Ziels hätte, z.B. auch die Anknüpfung der belastenden steuerrechtlichen Konsequenzen an einen *verhältnismäßig kurzen Aufenthalt* des Steuerpflichtigen im Ausland ausgereicht⁵³⁵. Durch eine solche Möglichkeit könnten die negativen Auswirkungen für solche Steuerpflichtigen vermieden werden, die in gutem Glauben von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen wollen.

5. Das Urteil „Marks & Spencer“⁵³⁶

In dieser für die nationalen Missbrauchsabwehrvorschriften bedeutenden Entscheidung setzt sich der EuGH mit der gemeinschaftsrechtlichen Konformität der britischen Steuerregelungen zum Konzernabzug, d.h. zur Verlustberücksichtigung innerhalb von Konzernen⁵³⁷, auseinander.

⁵³⁴ EuGH v. 11.4.2004, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Rechtssache C-09/02, Slg. 2004, I-02409, Tz. 50-52.

⁵³⁵ Der EuGH zitiert hierzu wörtlich den Generalanwalt *Mischo*, EuGH v. 11.4.2004, „*De Lasteyrie du Saillant*“, Rechtssache C-09/02, Slg. 2004, I-02409, Tz. 54.

⁵³⁶ EuGH v. 13.12.2005, „*Marks & Spencer*“, Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837.

⁵³⁷ Nach dem britischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz wird in einem Konzern jede Gesellschaft nach dem „Personalitätsgrundsatz“ getrennt für ihre eigenen Gewinne besteuert. Es gibt jedoch eine Sonderregelung für Konzernverluste in Form des Konzernabzugs. Im Einzelnen wird Folgendes in diesem Gesetz geregelt. Artikel 402 bestimmt: „(1) ... ein Abzug von der Körperschaftsteuer für Betriebsverluste und sonstige im Rahmen der Körperschaftsteuer abzugsfähige Beträge gemäß den ... von einer übertragenden Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) übertragen werden und von einer anderen Gesellschaft (antragstellende Gesellschaft) auf Antrag in Form des so genannten Konzernabzugs vorgenommen werden. (2) Der Konzernabzug kann gewährt werden, wenn die übertragende und die antragstellende Gesellschaft zum selben Konzern gehören“. Ferner sieht Artikel 403 Folgendes vor: „(1) Hat die übertragende Gesellschaft in einem Rechnungsjahr (Übertragungszeitraum) a) Betriebsverluste..., so kann dieser Verlust gemäß den Bestimmungen dieses Kapitels bei der Körperschaftsteuer vom Gesamtgewinn der antragstellenden Gesellschaft im entsprechenden Geschäftsjahr abgesetzt werden“. Schließlich gelten nach Artikel 413 (5) als Gesellschaften im Sinne dieses Kapitels „... nur Körperschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich“. Nach dem Ergehen des *ICI*-Urteils (siehe oben, Teil 3, C, II, 1) nahm die britische Regierung eine Gesetzesänderung vor und beschränkte den Konzernabzug nur

a. Der Sachverhalt

Das im Vereinigten Königreich ansässige Einzelhandelsunternehmen *Marks & Spencer* (Muttergesellschaft) besaß Tochtergesellschaften in Frankreich, Belgien und Deutschland, deren Bilanzen seit Mitte der neunziger Jahre eine Tendenz zu immer steigenden Verlusten verzeichneten. Während die Muttergesellschaft in Großbritannien erhebliche Gewinne erwirtschaftete, erreichten die Verluste der Tochtergesellschaften im Jahr 2001 eine Rekordhöhe. Infolge dieser Entwicklung beschloß der Konzern, sich aus dem kontinentaleuropäischen Geschäftsraum zurückzuziehen. Zur Realisierung dieses Beschlusses verkaufte *Marks & Spencer* noch im selben Jahr ihre in den vorerwähnten Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften an Dritte oder stellte ihre gewerblichen Tätigkeiten ein. Da aber dadurch keine Möglichkeit mehr für die Berücksichtigung der vorher entstandenen Verluste in den Ansässigkeitsstaaten der Tochtergesellschaften bestand, beantragte der Konzern die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei der britischen Steuerbehörde. Diese lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass diese nur für Verluste im Vereinigten Königreich zulässig sei. Da die betreffenden Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich weder gewerblich tätig gewesen waren noch dort eine Betriebsstätte unterhalten hatten, seien ihre Verluste nicht mit den Gewinnen der Muttergesellschaft zu verrechnen⁵³⁸.

Der mit der Ablehnung befasste High Court of Justice setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage nach der Gemeinschaftskonformität der Maßnahme über den Ausschluß der steuerlichen

noch auf Gewinne und Verluste, die in den Anwendungsbereich des Steuerrechts des Vereinigten Königreichs fallen. Danach können: „a) Verluste einer im Vereinigten Königreich ansässigen Zweigniederlassung einer gebietsfremden Gesellschaft auf eine andere Konzerngesellschaft übertragen werden, um von deren steuerpflichtigen Gewinnen im Vereinigten Königreich abgezogen zu werden; b) Verluste einer im Vereinigten Königreich ansässigen Konzerngesellschaft auf die Zweigniederlassung übertragen werden, um von deren Gewinnen im Vereinigten Königreich abgezogen zu werden“.

⁵³⁸ EuGH v. 13.12.2005, „*Marks & Spencer*“, Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 18-24.

Verrechnung der Gewinne des Konzerns mit den Verlusten seiner EU-Tochtergesellschaften vor⁵³⁹.

b. Die EuGH-Entscheidung

Unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs begründet dessen große Kammer zu Beginn, dass der in Rede stehende Konzernabzug mit einer Steuervergünstigung gleichzusetzen ist, da er den Ausgleich der Verluste der defizitären Tochtergesellschaften durch ihre unmittelbare Verrechnung mit den Gewinnen der Muttergesellschaft erlaubt und dies insgesamt zu einem Liquiditätsvorteil für den Konzern führt; bliebe dieser Liquiditätsvorteil nur solchen Tochtergesellschaften verwehrt, die in anderen Mitgliedstaaten tätig sind, so würde dies eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen⁵⁴⁰.

Zur Rechtfertigung der fraglichen Regelung haben das Vereinigte Königreich und die zahlreich beteiligten Mitgliedstaaten⁵⁴¹ drei Rechtfertigungsgründe vorgetragen. Sie verwiesen erstens auf die Notwendigkeit einer spiegelbildlichen Behandlung von Gewinnen und Verlusten; die fragliche Regelung diene einer ausgewogenen Auteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten. Zweitens müsse der doppelten Verlustberücksichtigung begegnet werden. Drittens berge die Nicht-Berücksichtigung der Verluste im Mitgliedstaat der Niederlassung der Tochtergesellschaften eine hohe Steuerfluchtgefahr bzw. ein Missbrauchsrisiko⁵⁴².

Bei der Rechtfertigungsprüfung geht der Gerichtshof *zum ersten Mal* nicht auf die *Kohärenz*-Argumentation ein und folgt damit den

⁵³⁹ EuGH v. 13.12.2005, "*Marks & Spencer*", Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 26-28.

⁵⁴⁰ EuGH v. 13.12.2005, "*Marks & Spencer*", Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 30-35.

⁵⁴¹ Es handelte sich um Deutschland, Griechenland, Frankreich, Irland, Finnland, Schweden und die Niederlande.

⁵⁴² EuGH v. 13.12.2005, "*Marks & Spencer*", Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 43.

Ausführungen des Generalanwalts *Maduro*⁵⁴³ nicht, gelingt aber zum selben Ergebnis wie dieser. Zunächst wiederholt zwar der EuGH sein bisheriges Dogma, dass die Minderung von Steuereinnahmen generell keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der eine die Grundfreiheiten beschränkende nationale Regelung rechtfertigen kann, und dass die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung nur *einzelfallbezogen* und mit Hilfe von relevanten und objektiven Kriterien möglich ist⁵⁴⁴. Der EuGH relativiert aber seine Aussagen, indem er auch anerkennt, dass die Forderung einer Gesellschaft nach der Berücksichtigung ihrer Verluste in verschiedenen Mitgliedstaaten durch deren „Wanderung“ innerhalb des Konzerns nicht nur die zwischenstaatliche Balance zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, sondern auch die Sicherung des nationalen Steueraufkommens gefährdet. Er hält auch die Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung für erforderlich.

In Bezug auf die Steuerfluchtgefahr erkennt er an, dass das Steuersatzgefälle zwischen den Mitgliedstaaten die Gefahr für die Schaffung von missbräuchlichen Sachverhalten birgt, die darin bestehen kann, die Verluste innerhalb eines Konzerns grenzüberschreitend in Richtung genau *der* Tochtergesellschaften zu leiten, die in den EU-Staaten mit den höchsten Steuersätzen ansässig sind, d.h. in denjenigen Mitgliedstaaten, in denen das steuerliche Ausnutzen von Verlusten möglicherweise am lukrativsten ist⁵⁴⁵. Darüber hinaus macht der EuGH unmissverständlich deutlich, dass es den Mitgliedstaaten freistehen muss, solchen Praktiken, die nur auf die Umgehung des nationalen Steuerrechts ausgerichtet sind, durch spezielle nationale Bestimmungen, wie die in Rede stehenden, entgegenzu-

⁵⁴³ Der Generalanwalt *Maduro* erörtert zwar eingehend das vom Vereinigten Königreich und von anderen am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten angeführte *Kohärenz*-Argument, greift jedoch das Argument der Bekämpfung von Steuerumgehungen nicht auf; siehe dazu Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 7.4.2005 zu der Rechtssache C-446/03, „*Marks & Spencer*“, Slg. 2005, I-10839.

⁵⁴⁴ EuGH v. 13.12.2005, „*Marks & Spencer*“, Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 38, 44.

⁵⁴⁵ EuGH v. 13.12.2005, „*Marks & Spencer*“, Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 44-50.

wirken⁵⁴⁶. Aus diesen drei Gründen ist nach Ansicht des EuGH die Ablehnung des geprüften Konzernabzugs gerechtfertigt⁵⁴⁷.

Abschließend würdigt der EuGH die Verhältnismäßigkeit der fraglichen Regelung und gelangt dabei zu dem Ergebnis, dass die britische Maßnahme nur dann nicht unverhältnismäßig und damit nicht gemeinschaftsrechtswidrig wäre, wenn die gebietsfremden Tochtergesellschaften von *Marks & Spencer* nicht bereits alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung in ihren Ansässigkeitsstaaten ausgeschöpft hätten *und* noch eine faktische Möglichkeit für eine Verlustverwertung für die Zukunft bestünde; die Beweislast für das kumulative Vorliegen dieser beiden Voraussetzungen trage aber die Muttergesellschaft⁵⁴⁸.

6. Das Urteil „Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas“⁵⁴⁹

Dieses aus der Sicht der Konkretisierung des gemeinschaftsrechtlichen Begriffs des steuerlichen Missbrauchs wohl grundlegendste und ebenfalls in neue Richtungen weisende EuGH-Urteil im Bereich der direkten Steuern betrifft die Beurteilung der britischen Abwehrregelungen gegen sogenannte CFC-Gesellschaften („*Controlled Foreign Corporations*“ = beherrschte ausländische Gesellschaften)⁵⁵⁰. Den Anlaß für die

⁵⁴⁶ EuGH v. 13.12.2005, „*Marks & Spencer*“, Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 57 unter Verweis auf die Urteile *De Lasteyrie du Saillant* (siehe oben, Teil 3 C, II, 4), Tz. 50, und *ICI* (siehe oben, Teil 3 C, II, 1), Tz. 26.

⁵⁴⁷ EuGH v. 13.12.2005, „*Marks & Spencer*“, Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 51.

⁵⁴⁸ EuGH v. 13.12.2005, „*Marks & Spencer*“, Rechtssache C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Tz. 55-56.

⁵⁴⁹ EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995.

⁵⁵⁰ In Abweichung vom allgemeinen Besteuerungsgrundsatz, wonach eine Gesellschaft für die Gewinne ihrer ausländischen Tochtergesellschaft(en) nicht (oder nicht im Moment der Erzielung) besteuert wird, sehen die CFC-Bestimmungen des britischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes von 1988 (Sections 747 bis 756, Anhänge 24 bis 26) vor, dass die Gewinne einer *beherrschten ausländischen* Tochtergesellschaft - d.h. einer ausländischen Gesellschaft, deren Kapital zu mehr als 50% von der im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaft gehalten wird - in die Besteuerungsgrundlage der letzteren miteinzubeziehen sind, wobei die von ersterer in

Entscheidung bot ein grenzüberschreitender konzerninterner Gewinntransfer.

a. Der Sachverhalt

Cadbury Schweppes (CS) als Muttergesellschaft des gleichnamigen Konzerns und ihre Tochtergesellschaft *Cadbury Schweppes Overseas* (CSO) waren im Vereinigten Königreich ansässig und zu 100% an irischen Tochtergesellschaften des Konzerns beteiligt. Die Aufgabe dieser Tochtergesellschaften, die beim Internationalen Zentrum für Finanzdienstleistungen in Irland zu dem alleinigen Zweck gegründet worden waren, in den Genuss des für Angehörige geltenden besonders günstigen Steuersatzes von 10% zu kommen, bestand darin, den Tochtergesellschaften des Konzerns Geldmittel zu beschaffen. Die britische Steuerbehörde stellte jedoch fest, dass durch den Steuersatz die von den beiden irischen Konzernfinanzierungsgesellschaften erzielten Gewinne einem „niedrigeren Besteuerungsniveau“ im Sinne der CFC-Abwehrregelungen unterlagen und zugleich kein Ausnahmefall für die Nichtanwendung eben dieser

deren Ansässigkeitsstaat bereits entrichtete Steuer angerechnet wird. Unterliegt die kontrollierte ausländische Gesellschaft einem „niedrigeren Besteuerungsniveau“, d.h. beläuft sich die von der Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat zu entrichtende Steuer auf weniger als 75% der sonst im Vereinigten Königreich geschuldeten Steuer, und zwar in jedem Abrechnungszeitraum, so werden diese Rechtsvorschriften aktiviert. Sie werden allerdings *nicht* angewendet, sofern *einer* der folgenden Ausnahmefälle vorliegt: 1. Die beherrschte ausländische Tochtergesellschaft praktiziert eine „akzeptable Ausschüttungspolitik“, die darin besteht, dass die Gesellschaft einen bestimmten Prozentsatz ihrer Gewinne innerhalb von achtzehn Monaten ausschüttet, der dann bei einer im Vereinigten Königreich ansässigen (Mutter-) Gesellschaft besteuert wird. 2. Die Tochtergesellschaft geht bestimmten Tätigkeiten, z.B. Handelsaktivitäten, nach. 3. Die Tochtergesellschaft ist mit einem bestimmten Prozentsatz börsennotiert. 4. Die zu versteuernden Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft übersteigen nicht 50.000 Britische Pfund. 5. Die Sachlage genügt den vom *Motivtest* gestellten Anforderungen, die *kumulativ* erfüllt werden müssen; dazu muss die im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft beweisen, dass erstens die durch die Geschäftsverträge zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft entstandenen Gewinnminderungen nicht das *Hauptziel* oder eines der Hauptziele der getätigten Umsätze waren, und dass zweitens der *Existenzgrund* der Tochtergesellschaft nicht *hauptsächlich* oder nicht unter anderem hauptsächlich darin lag, eine Steuerminderung im Vereinigten Königreich durch Abfluss von Gewinnen herbeizuführen. Ein *Abfluss von Gewinnen* liegt nach den britischen CFC-Regelungen vor, wenn mit *guten Gründen* angenommen werden kann, dass diese einem im Vereinigten Königreich ansässigen Steuerpflichtigen zugeflossen und bei ihm auch besteuert worden wären, wenn es die kontrollierte ausländische Gesellschaft nicht gegeben hätte.

Vorschriften vorlag. Infolge dessen berücksichtigte sie bei der Bemessungsgrundlage der CSO die für diese Periode bei einer ausländischen Tochtergesellschaft⁵⁵¹ entstandenen Gewinne⁵⁵².

Das mit den Klagen von CS und CSO gegen diese Ablehnung befasste Gericht der Special Commissioners of Income Tax legte dem EuGH die Frage vor, ob die fraglichen CFC-Abwehrregelungen im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit zulässig seien⁵⁵³.

b. Die EuGH-Entscheidung

Angesichts der Tatsache, dass die im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften gemäß den fraglichen Bestimmungen von ihrer Absicht abgebracht werden könnten, über Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten wirtschaftlich tätig zu werden, diagnostiziert die große Kammer des EuGH auch im vorliegenden Fall eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, um dann ihre Prüfung dem Schwerpunkt der Rechtfertigungsproblematik zu widmen⁵⁵⁴.

Das Vereinigte Königreich sowie die am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten⁵⁵⁵ argumentierten, dass die CFC-Regelungen nicht nur durch die Bekämpfung der Steuerflucht im Allgemeinen, sondern insbesondere einer *speziellen Form* der Steuerumgehung gerechtfertigt seien. Diese bestehe aus konzerninternen Transaktionen, durch die der Weg für eine künstliche „Umleitung“ der Gewinne auf zuvor in Mitgliedstaaten mit niedrigem Be-

⁵⁵¹ Die andere irische Tochtergesellschaft verzeichnete im selben Zeitraum nur Verluste.

⁵⁵² EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 13-20.

⁵⁵³ EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 21-28.

⁵⁵⁴ EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 29-46 in Anlehnung an die sehr ausführlichen Schlussanträge des Generalanwalts Léger v. 2.5.2006 zu dieser Rechtssache, Slg. 2006, I-07997, Tz. 62-84.

⁵⁵⁵ Es sollte beachtet werden, dass sich wieder eine Vielzahl von gut organisierten und vorbereiteten Mitgliedstaaten am Verfahren beteiligte, nämlich Belgien, Dänemark, Deutschland, Spanien, Frankreich, Irland, Italien, Zypern, Portugal, Finnland und Schweden. Nicht zuletzt daran ließ sich die besondere Bedeutung erkennen, welche dem Ausgang des konkreten Rechtsstreits beigemessen wurde.

steuerungsniveau gegründete und dort tätige Tochtergesellschaften beschritten werde⁵⁵⁶.

Der EuGH prüft eingehend das Argument der Steuerflucht. Zum Ausgangspunkt seiner Überlegungen dient die bereits bekannte Maxime, dass die Sicherung des nationalen Steueraufkommens und die Minimierung der Steuerausfälle (zunächst) keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses darstellen, welche eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen können. Unter Verweisung auf Tz. 26 des Urteils *ICI*⁵⁵⁷ und Tz. 62 des Urteils *X und Y*⁵⁵⁸ wiederholt er, dass die Gründung einer Zweitniederlassung in einem steuerlich günstigeren EU-Standort für sich alleine nicht als allgemeines Indiz für eine Steuerhinterziehung oder für einen steuerlichen Missbrauch verstanden werden darf⁵⁵⁹. Eine dagegen gerichtete nationale Regelung ist damit schon deshalb unzulässig, weil sie pauschale Missbrauchsvermutungen aber umgekehrt keine Einzelfallprüfungen zulässt⁵⁶⁰.

Nach Auffassung des Gerichtshofs zeigt die nähere Betrachtung der Regelungen zu ausländischen beherrschten Gesellschaften jedoch, dass mit ihnen tatsächlich eine *spezifische* Form der Steuerflucht bzw. des Missbrauchs unterbunden werden kann. Durch diese Vorschriften kann speziell missbräuchlichen steuerlichen Praktiken entgegengetreten werden, die durch den Missbrauch der Niederlassungsfreiheit *sowie* durch die Schaffung *rein künstlicher* und der *wirtschaftlichen Realität barer* Gestaltungen das alleinige Ziel der Umgehung der sonst im Vereinigten Königreich geschuldeten Körperschaftsteuer verfolgen. Zur Konkre-

⁵⁵⁶ Schlussanträge des Generalanwalts Léger v. 2.5.2006 zu der Rechtssache C-196/04, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Slg. 2006, I-07997, Tz. 85; EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 48.

⁵⁵⁷ Siehe dazu oben, Teil 3, C, II, 1.

⁵⁵⁸ Siehe dazu oben, Teil 3, C, II, 2.

⁵⁵⁹ EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 50.

⁵⁶⁰ So ausdrücklich Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen v. 2.5.2006 zu der Rechtssache C-196/04, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Slg. 2006, I-07997, Tz. 91, 92.

tisierung der Künstlichkeit und der wirtschaftlichen Realitätsfremdheit der Gestaltungen stellt ihnen der EuGH *objektive Anhaltspunkte* für eine *echte Ausübung* der betreffenden Grundfreiheit und deren Voraussetzungen gegenüber, nämlich die „tatsächliche Ausübung“ einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die „feste Einrichtung“ der Tochtergesellschaft „auf unbestimmte Zeit“, und damit die „tatsächliche Ansiedlung in einem Staat“⁵⁶¹, die im – oben in einer Fußnote wiedergegebenen – britischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz vorhanden sind.

Nach Aufstellung dieser Kriterien für die Bewertung einer konzern-internen Gewinnübetragung als missbräuchlich bzw. als nicht missbräuchlich wendet sich der EuGH im letzten Teil seiner Untersuchung noch der Frage zu, ob die britischen Regelungen *ausschließlich* spezielle Missbrauchsvorgänge erfassen und ob sie im Hinblick darauf dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen. Er stellt hierbei fest, dass die britischen CFC-Regelungen in einer Reihe von Situationen nicht zum Tragen kommen, z.B. im Falle der Ausschüttung des größten Teils der Gewinne (praktisch aller) einer beherrschten ausländischen Gesellschaft an ihre im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft oder im Falle, dass die ausländische Tochtergesellschaft Handelsaktivitäten nachgeht. Das Vorliegen solcher Umstände führt zum Ausschluß der Missbrauchsvermutung und zu einer faktischen steuerlichen Entlastung des Konzerns⁵⁶². Noch höher wird vom EuGH gewichtet, dass die CFC-Abwehrregelungen – wie oben in derselben Fußnote wiedergegeben – *auch dann nicht* aktiviert werden, wenn im Rahmen des von ihnen vorgesehenen *Motivtests*

⁵⁶¹ EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 51-56. Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Léger v. 2.5.2006 zu der Rechtssache C-196/04, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Slg. 2006, I-07997, Tz. 111: „... Es handelt sich ... um den Grad der materiellen Präsenz der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat, ... um die Echtheit der von ihr ausgeübten Tätigkeit ...um den wirtschaftlichen Wert dieser Tätigkeit für die Muttergesellschaft und den gesamten Konzern“; diese Kriterien entstammten den vom Vereinigten Königreich und der Kommission angeführten Argumenten.

⁵⁶² EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 57-61.

festgestellt wird, dass erstens der signifikante Steuerrückgang nicht das Hauptziel oder eines der Hauptziele für die konzerninternen Umsätze ist, und dass zweitens der Abfluss der Gewinne weder das *Hauptmotiv* (die *Absicht*) noch eines der Hauptmotive für die Gründung der ausländischen Tochtergesellschaft war. Geht nämlich die britische Steuerbehörde bei ihrer „*Substanzprüfung*“ in einem konkreten Fall von einer künstlichen Tätigkeit oder Gestaltung aus, so kann dieser Verdacht durch die ansässige Gesellschaft - vor dem mit der Missbrauchsprüfung im Einzelfall abschließend zuständigen und befassten nationalen Gericht - dadurch widerlegt werden, dass sie die zur Begründung der tatsächlichen Ansiedlung und der wirklichen Wirtschaftstätigkeit ihrer ausländischen beherrschten Tochtergesellschaft notwendigen Argumente bzw. Nachweise liefert.

Damit konnten die britischen CFC-Regelungen sowohl die subjektiven als auch die objektiven Voraussetzungen⁵⁶³ für die Zulässigkeit einer typisierenden Missbrauchsregelung und zugleich die vom Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gestellten Anforderungen erfüllen⁵⁶⁴.

7. Das Urteil „*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*“⁵⁶⁵

In dieser Rechtssache, welche die in *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* eingeleitete Rechtsprechungslinie fortsetzt,

⁵⁶³ „Denn für die Feststellung des Vorliegens einer solchen Gestaltung ist *außer* einem *subjektiven* Element, das in dem Streben nach einem Steuervorteil besteht, erforderlich, dass aus *objektiven* Anhaltspunkten hervorgeht...“, EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 64 (Hervorhebungen nicht im Original). Der EuGH verweist zwar hier auf die Tz. 52 und 53 des Urteils „*Emsland-Stärke*“ (siehe dazu oben, Teil 3, B, II, 3 sowie Fn. 438 in Teil 3, B, II, 5) und Tz. 74 und 75 des Urteils „*Halifax u.a.*“ (siehe dazu oben, Teil 3, B, II, 5), stellt jedoch das Vorliegen einer Absicht als Voraussetzung eines Missbrauchs eindeutig *vor* die Prüfung der objektiven Tatumstände und billigt damit – soweit ersichtlich zum ersten Mal - den subjektiven Merkmalen des Missbrauchs eine ebenbürtige Stellung zu.

⁵⁶⁴ EuGH v. 12.9.2006, „*Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*“, Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-07995, Tz. 62-71.

⁵⁶⁵ EuGH v. 13.3.2007, „*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*“, Rechtssache C-524/04, Slg. 2007, I-02107.

hatte der EuGH über die Zulässigkeit der britischen Missbrauchsregelungen zur „Unterkapitalisierung“⁵⁶⁶ von Konzerngesellschaften⁵⁶⁷ zu befinden.

a. Der Sachverhalt

Das Ausgangsverfahren betrifft je ein Musterverfahren des Typs „Konzernunterkapitalisierung“ von zwei Unternehmensgruppen. In jedem Verfahren war eine im Vereinigten Königreich ansässige (Tochter-)Gesellschaft betroffen, deren Kapital unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 75% von einer gebietsfremden Muttergesellschaft gehalten wurde und welcher entweder von dieser Gesellschaft (Muttergesellschaft) oder von einer anderen gebietsfremden Schwestergesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar ebenfalls zu 75% der Kontrolle der Muttergesellschaft unterlag,

⁵⁶⁶ Unter *Unterkapitalisierung* (*thin capitalisation*) ist das Phänomen zu verstehen, wonach eine Tochtergesellschaft, die in einem Staat mit einem höheren Besteuerungsniveau ansässig ist, von ihrer Muttergesellschaft mit Hilfe von Darlehen (= Fremdfinanzierung) statt mit Eigenmitteln (= Eigenfinanzierung) finanziert wird. Die Unterkapitalisierung ist steuerlich günstig, da die von der Tochtergesellschaft auf das Darlehen der Muttergesellschaft geleisteten Zinszahlungen bei der Berechnung ihrer Gewinne abgezogen werden können. Diese Finanzierungstechnik ermöglicht einer Muttergesellschaft darüber zu entscheiden, wo sie ihre Gewinne versteuern will, und führt im Ergebnis dazu, dass ein wirtschaftlicher (konzerninterner) Vorgang, der eigentlich als Eigenkapitalfinanzierung zu qualifizieren wäre, nach außen hin sich als Fremdfinanzierung präsentiert.

⁵⁶⁷ Nach den für den Fall maßgeblichen Vorschriften des britischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes von 1988 [Section 209 (2) (d), (e), Section 788 (3), Section 808A] waren die unter Mitgliedern ein und derselben Unternehmensgruppe gezahlten Zinsen als Ausschüttungen zu behandeln, soweit sie den Betrag überstiegen, der ohne eine besondere Beziehung zwischen dem Schuldner dieser Zinsen und deren Empfänger gezahlt worden wäre. Dies galt für Darlehen, die von einer Konzerngesellschaft an eine andere gewährt wurden, wenn die Darlehensgeberin 75% des Kapitals der Darlehensnehmerin hielt oder beide Gesellschaften 75%-ige Tochtergesellschaften einer dritten Gesellschaft waren. Für die Frage, ob eine besondere Beziehung zwischen dem Zinsschuldner und dem Zinsempfänger bestand, waren alle maßgeblichen Faktoren zu berücksichtigen. Diese Vorschriften sind später (1998 und 2004) in unwesentlichem Umfang dahingehend geändert worden, dass sie nunmehr Gesellschaften betreffen, die unter einer gemeinsamen Kontrolle stehen, und die Bedingungen, unter denen die geschäftlichen Vorgänge zwischen diesen Gesellschaften stattfinden, der einen Gesellschaft einen potenziellen steuerlichen Vorteil im Vereinigten Königreich verschaffen. Unter *gemeinsamer Kontrolle* ist hierbei die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung einer Gesellschaft an der Leitung, der Kontrolle oder dem Kapital der anderen betroffenen Gesellschaft oder die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung eines Dritten an der Leitung, der Kontrolle oder dem Kapital der beiden anderen betroffenen Gesellschaften zu verstehen.

ein Darlehen gewährt wurde. Um in den Genuß der steuerlich vorteilhaften Fremdfinanzierung zu kommen, zogen die Konzerne vor, ihre im Vereinigten Königreich ansässigen Tochterunternehmen mit Darlehen zu finanzieren. Im Anschluß daran wandelten einige der Unternehmensgruppen einen Teil der gewährten Darlehen in Eigenmittel um, um zu verhindern, dass die auf die Restforderung aus diesen Darlehen gezahlten Zinsen gemäß den Unterkapitalisierungsvorschriften als ausgeschüttete Gewinne qualifiziert würden.

Die britische Steuerbehörde verweigerte bei den im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften den Abzug der gezahlten Zinsen entweder ganz oder zum Teil unter Anwendung der Unterkapitalisierungsvorschriften. Dagegen sind beim High Court of Justice Klagen eingereicht. Das britische Gericht befasste daraufhin den Gerichtshof im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens u.a. mit der Frage der Gemeinschaftskonformität der fraglichen Unterkapitalisierungsvorschriften⁵⁶⁸.

b. Die EuGH-Entscheidung

In Anlehnung an die Ausführungen des Generalanwalts *Geelhoed*⁵⁶⁹ stellt der Gerichtshof – wieder durch seine große Kammer - fest, dass darlehensnehmende Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften im Verhältnis zu darlehensnehmenden Tochtergesellschaften gebietsansässiger Muttergesellschaften benachteiligt sind, weil durch die fraglichen Bestimmungen eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Finanzierungsvorgänge innerhalb von Konzerngruppen je nach dem Sitz der das Darlehen gewährenden Gesellschaft vorgesehen ist; diese Be-

⁵⁶⁸ EuGH v. 13.3.2007, "*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*", Rechtssache C-524/04, Slg. 2007, I-02107, Tz. 16-22.

⁵⁶⁹ Schlussanträge des Generalanwalts *Geelhoed* v. 29.6.2006 zu der Rechtssache C-524/04, "*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*", Slg. 2007, I-02157, Tz. 37-57.

nachteiligung ist als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu qualifizieren⁵⁷⁰.

Zur Rechtfertigung der fraglichen Regelungen trug das Vereinigte Königreich u.a. vor, dass diese – anders als die entsprechenden deutschen Vorschriften, die vom EuGH in der Rechtssache *Lankhorst-Hohorst* als unzulässig gewertet worden waren – der Bekämpfung einer *besonderen Steuerumgehungsform* dienen, nämlich der Errichtung von künstlichen Konstruktionen bei Darlehensverträgen zwischen verbundenen Unternehmen, die ausschließlich darauf ausgerichtet seien, die sonst zu entrichtende britische Körperschaftsteuer zu umgehen⁵⁷¹.

Der EuGH wiederholt zunächst – wie in Tz. 50 des Urteils *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* - seine Rechtsprechung, wonach ein grenzüberschreitender wirtschaftlicher Vorgang, wie die in Rede stehende Darlehensgewährung zwischen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässigen verbundenen Unternehmen, nicht als eine allgemeine Missbrauchsvermutung qualifiziert werden darf. Der EuGH stellt jedoch fest, dass in den fraglichen Unterkapitalisierungsvorschriften kein genereller Missbrauchsverdacht für grenzüberschreitende Darlehenstransaktionen aufgestellt wird, sondern dass diese ausschließlich der Verhinderung der besonderen Steuerumgehungspraxis der Unterkapitalisierung dienen und sich dagegen richten, dass bei einer Tochtergesellschaft Gewinnminderungen in Form abzugsfähiger Zinsen entstehen, weil diese von einem verbundenen Unternehmen mit Darlehen statt mit Eigenkapital finanziert werden⁵⁷².

In Bezug auf die Verhältnismäßigkeit fordert der Gerichtshof, dass die fraglichen Bestimmungen anhand von objektiven und - von Dritten, d.h. von einem nationalen Gericht - nachprüfbaren Kriterien eine Berück-

⁵⁷⁰ EuGH v. 13.3.2007, "*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*", Rechtssache C-524/04, Slg. 2007, I-02107, Tz. 36-63.

⁵⁷¹ EuGH v. 13.3.2007, "*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*", Rechtssache C-524/04, Slg. 2007, I-02107, Tz. 71.

⁵⁷² EuGH v. 13.3.2007, "*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*", Rechtssache C-524/04, Slg. 2007, I-02107, Tz. 72-77.

sichtigung des wirtschaftlichen Ergebnisses zulassen, das erreicht worden wäre, wenn das Darlehen unter den Bedingungen eines *freien Wettbewerbs* gewährt worden wäre, d.h. wenn Darlehensnehmerin und Darlehensgeberin *nicht* derselben Unternehmensgruppe angehört hätten. Es würde hier eine im Wesentlichen der Umgehung dienende missbräuchliche Gestaltung darstellen, wenn das Darlehen ohne diese Unternehmensverbindung nicht gewährt worden wäre.

Nach Auffassung des EuGH müssen ferner die Unterkapitalisierungsvorschriften eine „Schranken-Schranke“ für den Fall enthalten, dass die Steuerbehörde in einem konkreten Fall von einer rein künstlichen Gestaltung ausgeht. Sie müssen vorsehen, dass erstens das Unternehmen die für die Widerlegung des Missbrauchsverdachts nötigen Beweise liefern kann⁵⁷³, um automatische Rückschlüsse auf Missbrauchskonstellationen zu vermeiden. Ausserdem müssen die Regelungen sicherstellen, dass die Zinsen für die ohne reale wirtschaftlichen Gründe gewährten Darlehen nur *insoweit* in ausgeschüttete Gewinne umqualifiziert werden dürfen, als sie über dem Betrag liegen, der *ohne eine besondere Beziehung* zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbart worden wäre⁵⁷⁴.

Damit wertet der EuGH die britischen Unterkapitalisierungsvorschriften grundsätzlich für verhältnismäßig und damit für zulässig.

⁵⁷³ Der EuGH verbindet allerdings dies mit nicht übermäßigen Verwaltungszwängen, EuGH v. 13.3.2007, „*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*“, Rechtssache C-524/04, Slg. 2007, I-02107, Tz. 82, 92.

⁵⁷⁴ EuGH v. 13.3.2007, „*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*“, Rechtssache C-524/04, Slg. 2007, I-02107, Tz. 79-84.

III. Zwischenergebnis

Die behandelten Urteile betreffen die Frage nach der gemeinschaftsrechtlichen Konformität nationaler Spezialmissbrauchsverhütungsregelungen, d.h. solcher Regelungen, mit denen ein nationaler Gesetzgeber besondere missbrauchstypische Gestaltungen und entsprechende Praktiken tatbestandlich erfassen will.

Gemeinsam ist zunächst allen Fällen zu entnehmen, dass der EuGH die Missbrauchsregelungen am Maßstab der vom Gemeinschaftsrecht geschützten und von ihm weit aufgefassten Grundfreiheiten untersucht, eine Beschränkung der betreffenden Grundfreiheit(en) angenommen und anschließend die Missbrauchsverhinderung durch die jeweilige nationale Norm als Rechtfertigungsgrund geprüft hat. An der Entwicklung seiner Rechtsprechung zeigt sich, dass er dieses Rechtfertigungsargument in seinen letzten Entscheidungen als einen *selbständigen Rechtfertigungsgrund* ausgebaut und konkretisiert hat. Dadurch ist die Bedeutung dieses Arguments erheblich gestiegen, hatte der EuGH doch in seiner älteren Rechtsprechung die Steuerumgehungsverhütung entweder nicht oder nur im Zusammenhang mit der Prüfung der Wahrung der inneren Widerspruchsfreiheit (Kohärenz) der Steuerrechtsordnung untersucht.

Parallel zu der zunehmenden Durchschlagskraft des Missbrauchsarguments ist in den jüngsten Urteilen eine größere Rücksicht auf die berechtigten Interessen der Mitgliedstaaten zu vermerken, ihre Steuer-substrate und Steuerhoheit zu sichern. Der EuGH rückt zwar von seinem Dogma nicht ab, dass steuerliche Überlegungen ein sehr wichtiger Faktor bei der Standortwahl für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit sein darf. Gleichwohl macht er aber in seinen Entscheidungen deutlich, dass auch auf dem nicht harmonisierten Gebiet der Ertragsteuern die mehrfache Inanspruchnahme von Vorteilen, etwa die Gewinnverlagerung, die infolge von Gestaltungen entstehen, welche in den Anwendungsbereich

der Grundfreiheiten fallen, für die Ziele der Gemeinschaft schädlich sein kann und daher nicht geschützt werden darf⁵⁷⁵.

Für den nationalen Gesetzgeber ist die behandelte Rechtsprechung insoweit von großer Bedeutung, als ihm Leitlinien für eine effizientere Gestaltung von speziellen Missbrauchsvorschriften und folglich konkrete Kriterien für die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit einer die Grundfreiheiten beschränkenden nationalen Spezialmissbrauchsnorm vorgegeben werden. Nach diesen Leitlinien, die spätestens seit den Urteilen *Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas* und *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* besonders klar zum Ausdruck kommen, ist eine typisierte Missbrauchsnorm dann gemeinschaftskonform, wenn sie:

- a) objektive und nachprüfbare Kriterien enthält, die geeignet sind, ausschließlich rein künstliche und willkürlich geschaffene Konstruktionen aufzudecken,
- b) eine Wesentlichkeitsprüfung (Substanzprüfung) ermöglicht, und
- c) dem Steuerpflichtigen innerhalb eines Motivtests erlaubt, eine Missbrauchsvermutung vor den nationalen Behörden und Gerichten zu widerlegen.

Bei seiner „Motivtesthintertür“ macht der EuGH deutlich, dass eine Missbrauchsvorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht nicht schon dann unvereinbar ist, wenn dem Steuerpflichtigen die Pflicht auferlegt wird, die Nachweise für die Echtheit seiner Geschäftstätigkeiten zu liefern. Allerdings darf diese Pflicht nicht mit übermäßigem Aufwand verbunden sein⁵⁷⁶. Im Übrigen erfordert die Aufdeckung einer rein künstlichen Konstruktion einen „Fremdvergleich“ bzw. einen Vergleich zwischen Substanz und Form. Der EuGH stellt damit überwiegend auf den *kommerziellen* Charakter einer Gestaltung ab und stellt ihr eine künstliche und der wirt-

⁵⁷⁵ So auch *Heinrich Weber-Grellet*, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, S. 1229, 1234.

⁵⁷⁶ So auch *Christian Böing*, Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht, EWS 2007, S. 55, 59.

schaftlichen Realität fremde Konstruktion gegenüber, etwa die Gründung einer bloßen „Briefkastenfirma“ oder einer „Strohfirma“.

Auf die erörterten Vorgaben greift der EuGH auch in seiner Folgerechtsprechung zurück, insbesondere in den Urteilen *Oy AA*⁵⁷⁷ und *Lidl Belgium*⁵⁷⁸. Dem Sachverhalt dieser beiden Entscheidungen liegt eine nationale Missbrauchsregelung zugrunde, die die Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten bzw. ausländischer Tochtergesellschaften ausschließt. In beiden Fällen ist die durch die nationale Missbrauchsverhinderungsvorschrift eingetretene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vom EuGH als gerechtfertigt gewertet worden.

Die Besonderheit dieser Entscheidungen liegt jedoch nicht nur in der Verfestigung der vom EuGH für zulässig, insbesondere für verhältnismäßig, erachteten Tatbestandsmerkmale, die in typisierenden nationalen Missbrauchsnormen gegen grenzüberschreitende Verlust- oder Gewinnverrechnungen erfüllt sein müssen. Vielmehr besteht die Neuerung auch darin, dass der EuGH die Steuerumgehungsgefahr nun sowohl getrennt als auch in enger Verbindung mit dem Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten prüft und anerkennt⁵⁷⁹. Von nun an dürfte die „organisierte“ Errichtung von Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerrändern mit dem alleinigen Ziel, dass die Muttergesellschaft einer höheren Steuer in ihrem Ansässigkeitsstaat entkommt, als rein künstliche und damit als missbräuchliche Konstruktion zu qualifizieren sein. Auch dies ist ein Beweis für einen Rechtsprechungswandel⁵⁸⁰, urteilte doch der EuGH noch vor wenigen Jahren, dass die Ausnutzung des unterschiedlichen Steuergälles zwischen Mitgliedsstaaten

⁵⁷⁷ EuGH v. 18.7.2007, „*Oy AA*“, Rechtssache C-231/05, Slg. 2007, I-06373.

⁵⁷⁸ EuGH v. 15.5.2008, „*Lidl Belgium*“, Rechtssache C-414/06, DB 2008, S. 1130.

⁵⁷⁹ EuGH v. 18.7.2007, „*Oy AA*“, Rechtssache C-231/05, Slg. 2007, I-06373, Tz. 58; *Heinz Kussmaul und Christoph Niehren*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung, IStR 2008, S. 81, 85; EuGH v. 15.5.2008, „*Lidl Belgium*“, Rechtssache C-414/06, DB 2008, S. 1130, Tz. 30; *Markus Albert*, Zur Abwehr von Steuerumgehungen aus deutscher und europäischer Sicht, Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., IFSt-Schrift Nr. 455, Bonn 2009, S. 78.

⁵⁸⁰ So auch *Andreas Musil*, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, S. 1037 ff.

gerade im Sinne der zu verwirklichenden Ziele der Gemeinschaft, insbesondere des Integrationsziels, liegt, und dass die fehlende Abstimmung zwischen den nationalen Steuersystemen höchstens eine politische Angelegenheit darstellt.

Die Tatsache, dass durch die neuere Rechtsprechung des EuGH die fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten mehr beachtet werden⁵⁸¹, kann jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass es noch viele ungeklärte Fragen bei der Bewertung einer Vertragskonstellation oder eines wirtschaftlichen Vorgangs als missbräuchlich gibt. So ist es z.B. auf die Rechtsprechungseigenschaft des EuGH als Einzelfallrecht zurückzuführen, dass auch im Rahmen einer *eingehenden Substanzprüfung* nicht völlig sicher sein kann, wie die von ihm aufgestellten Kriterien im Bereich der *Finanzdienste* innerhalb von Konzernen anzuwenden sind. Denn die entsprechenden Tätigkeiten sind nicht unbedingt – oder überhaupt nicht - mit einer physischen Betriebspräsenz verbunden. Dasselbe dürfte auch für *Holdings* gelten. Ausserdem können Diskrepanzen in der Beurteilung einer Gestaltung daraus resultieren, dass z.B. gewisse Rechtsformen oder wirtschaftliche Vorgänge in einem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft und in einem anderen als transparente Personengesellschaft gelten. An diesen sog. *hybriden* Rechtsformen zeigt sich, dass die Gefahr einer doppelten Steuerbefreiung bzw. eines doppelten Steuerabzugs durch die unterschiedliche Einstufung erhöht wird. Gleiches dürfte auch für die Einstufung von Fremd- und Eigenkapital gelten.

Dass eine Lösung der zahlreichen, durch die EuGH-Rechtsprechung sichtbar gewordenen Probleme dringend notwendig ist, zeigt die Mitteilung der Kommission vom 10.12.2007 an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss⁵⁸². Mit dieser Mit-

⁵⁸¹ Wohl anderer Auffassung *Wolfgang Mitschke*, Plädoyer für eine Nichtanwendung der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern, FR 2008, S. 165 ff.

⁵⁸² *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 10. 12. 2007, KOM (2007) 785, endgültig, Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern. Diese Mitteilung ist mit ihrer

teilung, die eine Analyse der wichtigsten aktuellen zwischenstaatlichen Probleme im Bereich der direkten Steuern enthält, versucht die Kommission, eine Debatte in den Mitgliedstaaten und interessierten Wirtschaftskreisen sowie in den verschiedenen EG-Organen über koordinierte Lösungen zu einer effizienten Missbrauchsbekämpfung anzuregen. Als wichtigstes Ziel wird darin das Erreichen von allgemeinen Definitionen von Missbrauch und rein künstlichen Konstruktionen angegeben, um Anhaltspunkte für die Anwendung dieser Konzepte im Bereich der direkten Steuern zu finden.

Teil 4 - Schlussfolgerungen

A. Mehrfache steuerliche Bedeutung des gemeinschaftsrechtlichen Inhalts des Rechtsmissbrauchsverbots

Der EuGH wendet den allgemeinen Grundsatz des Rechtsmissbrauchsverbots im Steuerrecht sowohl bei der Überprüfung nationaler Missbrauchsvorschriften als auch bei der Bekämpfung von missbräuchlichen Gestaltungen durch Steuerpflichtige mit dem gleichen Inhalt an. Dies soll im Folgenden begründet werden.

I. Prüfung der Missbrauchsvorschriften in Mitgliedstaaten

Bei der Prüfung einer nationalen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschrift am Maßstab der *Grundfreiheiten* verlangt der EuGH zu ihrer Rechtfertigung seit seinem Urteil *ICI*⁵⁸³, dass sie sich gegen rein künstliche Maßnahmen richtet, die auf die Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind. Dem folgt er bis in die neueste Zeit und charakterisiert solche Maßnahmen als der wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen. Auch bei der Prüfung einer nationalen Missbrauchsverhinderungsvorschrift am Maßstab einer speziellen *gemeinschaftsrechtlichen* Missbrauchsverhinderungsvorschrift verwendet er diese Terminologie. So führt er im Urteil *Ampliscientifica u.a.* unter Verweisung auf Tz. 55 des Urteils *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* aus, dass nach dem Rechtsmissbrauchsverbot „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten sind, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten“⁵⁸⁴. In dieser Textziffer bezeichnet er solche Gestaltungen erstmals bei der Prüfung einer nationalen Missbrauchsverhinderungsvorschrift auch als „missbräuchliche Praktiken“, deren Be-

⁵⁸³ Siehe dazu oben, Teil 3, C, II, 1.

⁵⁸⁴ Diese Formulierung und Bezugnahme verwendet der EuGH in Tz. 62 des Urteils v. 18.7.2007, „Oy AA“, Rechtssache C-231/05 (Slg. 2007, I-06373) bei der Prüfung einer nationalen Vorschrift zur missbräuchlichen Verhinderung eines grenzüberschreitenden Konzernabzugs und in Tz. 28 des Urteils *Ampliscientifica u.a.* (siehe Teil 3, B, II, 9) bei der Prüfung einer verfahrensrechtlichen Mehrwertsteuervorschrift noch ohne Verwendung des Begriffs der missbräuchlichen Praktiken.

kämpfung als Rechtsfertigung für eine nationale Missbrauchsverhinderungsvorschrift dienen kann. Der in dieser Textziffer hergestellte Zusammenhang der missbräuchlichen Praktiken mit den künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktionen wird bei der Prüfung nationaler Missbrauchverhinderungsvorschriften in späteren Urteilen formelhaft fortgeführt⁵⁸⁵.

II. Verhinderung von missbräuchlichen Praktiken der Steuerpflichtigen

In Fällen, in denen es darum ging, Steuerumgehungen eines Steuerpflichtigen zu verhindern, wies der EuGH anfänglich nur darauf hin, dass das Recht auf eine Steuervergünstigung, nämlich das Recht auf Vorsteuerabzug, versagt werden darf, wenn es „in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise ausgeübt“ wird, da eine betrügerische und missbräuchliche Berufung auf Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei⁵⁸⁶. Im Urteil *Halifax u.a.* hat er diese Aussage erstmals dadurch für das Steuerrecht durch die Feststellung konkretisiert, die Anwendung des Gemeinschaftsrechts könne nicht so weit gehen, dass „missbräuchliche Praktiken“ von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt seien. Er hat den Begriff der missbräuchlichen Praxis außerdem durch zwei Voraussetzungen konkretisiert.

Eine der beiden Voraussetzungen lässt es nach Tz. 81 des Urteils zu, den „rein willkürlichen“ Charakter einer Gestaltung zu berücksichtigen. Diese Eigenschaft entspricht genau derjenigen, für die der EuGH bei der Prüfung nationaler Vorschriften die Formulierung „rein künstlich“ verwendet. Denn in den ursprünglichen französischen Originaltexten der Urteile, in deren deutscher Übersetzung jeweils entweder das Wort

⁵⁸⁵ Z.B. in Tz. 74 des Urteils *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (siehe dazu oben, Teil 3, C, II, 7) und (unter Verweisung auch auf diese Tz.) in Tz. 64 des EuGH-Urteils v. 18.6.2009, „*Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*“, Rechtssache C-303/07, IStR 2009, S. 499.

⁵⁸⁶ Siehe Tz 32 f. des Urteils „*Fini H*“ (siehe dazu oben, Teil 3, B, II, 4) m.w.H. auf frühere Rechtsprechung.

„künstlich“ oder „willkürlich“ verwendet wird, steht jeweils einheitlich „artificiel“. Der Gegenstand der nationalen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, nämlich die rein künstliche Gestaltung, entspricht daher inhaltlich genau der rein willkürlichen Gestaltung.

Das im Urteil *Halifax u.a.* aus dem allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbot abgeleitete steuerliche Verbot missbräuchlicher Praktiken ist nicht auf das Mehrwertsteuerrecht begrenzt. Seine Geltung für andere Steuerarten ist bereits im vorangegangenen Abschnitt dargestellt worden. Diese Geltung ergibt sich darüber hinaus auch für die Verhinderung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Fusions-RL aus Tz. 38 des Urteils *Kofoed* mit seinen Verweisungen auf die Urteile *Halifax u.a.* und *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*.

Für die Anwendung der Gesellschaftsteuerrichtlinie hat der EuGH in Tz. 41 des Urteils *Auer* ebenfalls unter Bezugnahme auf das Urteil *Halifax u.a.* entschieden, dass missbräuchliche Praktiken nicht vom Gemeinschaftsrecht gedeckt sind, und ist in Tz. 44 dieses Urteils zu dem Ergebnis gelangt, dass „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen“ nicht mehr unter den Schutz dieser Richtlinie fallen. Obwohl er für diese Formulierung keines der im vorangegangenen Abschnitt I bezeichneten Urteile zitiert, bringt ihre Verwendung zweifelsfrei zum Ausdruck, dass der Umfang und die Reichweite des Missbrauchsverbots bei der Bekämpfung von missbräuchlichen Praktiken und bei der Beurteilung von nationalen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften übereinstimmen.

Bei der Überprüfung einer missbrauchsverdächtigen Gestaltung ist nach Tz. 75 des Urteils *Halifax u.a.* das Missbrauchsverbot nicht relevant, wenn die fragliche Gestaltung eine andere Erklärung haben kann als die Erlangung von Steuervorteilen. Dem entspricht es, dass der EuGH bei nationalen Missbrauchsverhinderungsvorschriften verlangt, dass bei der Ausgestaltung des Rechtsmissbrauchsverbots und seiner Anwendung auf den konkreten Einzelfall auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet

wird. Solche Vorschriften müssen es – im Rahmen eines sog. Motivtests⁵⁸⁷ - zulassen, dass der Missbrauchsverdacht durch den Nachweis „realer wirtschaftlicher Gründe“⁵⁸⁸ widerlegt werden kann. Missbräuchliche Gestaltungen sind demnach nichts anderes als Gestaltungen, die nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruhen, wie dies bereits Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL im Jahre 1990 zum Ausdruck gebracht hat⁵⁸⁹.

B. Verhältnis des § 42 AO zum allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbot

Ebenso wie die speziellen Missbrauchsverhinderungsnormen muss auch § 42 AO dem Gemeinschaftsrecht entsprechen. Er ist an dem allgemeinen, auch im Steuerrecht geltenden Grundsatz des Gemeinschaftsrechts zu messen, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist. Dieser Grundsatz ist Bestandteil des primären Gemeinschaftsrechts und gilt auch im Verhältnis zu den Grundfreiheiten.

I. Grundsätzliche Übereinstimmung

Die Ziele der beiden genannten Verbote sind identisch. Sie richten sich gegen bestimmte *Handlungen* von Wirtschaftsteilnehmern, die in § 42 AO als „missbräuchliche Gestaltungen“ und im Gemeinschaftsrecht vom EuGH als „missbräuchliche Praktiken“ bezeichnet werden. Solche Handlungen dürfen der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Dies ergibt sich im Gemeinschaftsrecht aus ihrem Verbot und wird in § 42 Absatz 1 Satz 1 AO ausdrücklich vorgeschrieben. Im Folgenden wird dargestellt, dass der Tatbestand in § 42 Absatz 2 AO und die bei seiner Erfüllung eintretende

⁵⁸⁷ Siehe zu diesem Begriff Tz. 72 i.V.m. Tz. 65 und Tz. 75 im Urteil *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (siehe oben, Teil 3, C, II, 6).

⁵⁸⁸ Siehe Tz. 84 im Urteil *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (siehe dazu oben, Teil 3, C, II, 7).

⁵⁸⁹ *Christian Lohse*, Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht, in: FS für Wolfgang Reiß, Köln 2008, S. 645, 660.

Rechtsfolge des § 42 Absatz 1 Satz 3 AO auch im Einzelnen mit dem vom EuGH festgestellten allgemeinen Steuerrechtsmissbrauchsverbot übereinstimmen⁵⁹⁰.

II. Identität der Tatbestandsmerkmale des § 42 Abs. 2 AO

Der im ersten Satz des § 42 Absatz 2 AO niedergelegte Tatbestand fordert zunächst einen Vergleich der gewählten Gestaltung mit einer angemessenen Gestaltung. Angemessen ist eine Gestaltung, die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen ist. Diese Voraussetzung ist in der Regel durch eine Gestaltung erfüllt, die rechtlich einfacher und direkter ist. Ergibt der Vergleich, dass die gewählte Gestaltung zu einem Steuervorteil führt, so ist weiter zu prüfen, ob dieser Vorteil durch die ihn gewährende Vorschrift für die gewählte Gestaltung auch wirklich vorgesehen ist, d.h. ob der Normzweck die gewählte Gestaltung deckt. Widerspricht der Normzweck dem formalen Ergebnis der gewählten Gestaltung, so erweist sie sich als unangemessen und ist missbräuchlich. Etwas anderes gilt nach Satz 2 nur, wenn die gewählte Gestaltung auf beachtlichen außersteuerlichen Gründen beruht.

Die genannten Prüfungsschritte entsprechen denjenigen, die der EuGH für die Feststellung einer verbotenen Praxis fordert. Sie liegt vor, wenn (1) die zu beurteilende Gestaltung zwar formal den Tatbestand einer einen Vorteil gewährenden Vorschrift erfüllt, aber der Steuervorteil dem mit dieser Bestimmung verfolgten Ziel zuwiderläuft und (2) aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit der gewählten Gestaltung dieser (Steuer-)Vorteil im Wesentlichen bezweckt wurde. Hat die gewählte Gestaltung eine andere Erklärung als die Erlangung von Steuervorteilen, so greift das Missbrauchsverbot nicht ein.

⁵⁹⁰ Diese Auffassung wird nicht von der gesamten Literatur geteilt. Siehe dazu *Carsten Leibold*, Personelle Zurechnung von Umsätzen und Vorsteuerabzug, Zugleich ein Beitrag zu Scheinunternehmen, Strohmanggeschäften und zum Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Köln 2008, S. 120 m.w.H.

„Kongruenz“ zwischen den Tatbestandsvoraussetzungen des § 42 Absatz 2 AO und den gemeinschaftsrechtlichen Merkmalen des Missbrauchsverbotes hat auch der BFH in seinem zum Umsatzsteuerrecht ergangenen sog. *Sparkassen-Urteil*⁵⁹¹ festgestellt. In diesem Urteil bezeichnet der BFH den § 42 AO a.F. als eine Vorschrift, die einen allgemeinen Rechtsgrundsatz normiert, der nach der Rechtsprechung des EuGH auch im Mehrwertsteuerrecht gilt. Diese Beurteilung behält auch für die Neufassung des § 42 AO und für seine Anwendung im gesamten deutschen Steuerrecht ihre Gültigkeit. Die Übereinstimmung macht es überflüssig, § 42 AO noch auf seine Vereinbarkeit mit anderen Regelungen des Gemeinschaftsrechts, z. B. mit den Grundfreiheiten, zu prüfen oder für seine Anwendung zusätzliche gemeinschaftsrechtliche Genehmigungen, z. B. nach Artikel 395 MwStSystRL⁵⁹², einzuholen.

Aus der Übereinstimmung der Voraussetzungen in § 42 AO und im allgemeinen Steuermissbrauchsverbot ergibt sich für die Praxis, dass die Erkenntnisse des EuGH zum Inhalt dieses Verbots mit Hilfe der gebotenen gemeinschaftskonformen Anwendung und Auslegung auch im Rahmen des § 42 AO berücksichtigt werden dürfen und müssen.

Es wird sich häufig die Frage stellen, ob unter einem Steuervorteil nur eine *endgültige* Steuerersparnis oder auch ein Liquiditätsvorteil zu verstehen ist. In dieser Beziehung ist neben der Vorlage des Court of Appeal in der Rechtssache *Weald Leasing*⁵⁹³ der bereits angesprochene und im Jahre 2006 vom BFH⁵⁹⁴ entschiedene „Sparkassenfall“ interessant. Darin hatte die Tochtergesellschaft einer Bank (Sparkasse) ein Gebäude errichtet und ihr anschließend – nach einem Verzicht auf die Steuerbefreiung von Grundstücksvermietungsumsätzen – für 10 Jahre steuerpflichtig an sie vermietet. Das Gebäude war von der Bank geplant und

⁵⁹¹ BFH v. 9.11.2006 V R 43/04, BStBl. II 2007, 344.

⁵⁹² Zur Entbehrlichkeit einer Ermächtigung nach Artikel 27 der 6. MwSt-RL für die Anwendung des § 42 AO a. F. im Umsatzsteuerrecht, siehe auch *Christian Lohse*, Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung und Missbrauch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2006, S. 2222, 2226.

⁵⁹³ Siehe dazu oben, Teil 3 B III

⁵⁹⁴ BFH v. 9. 11. 2006 V R 43/04, BStBl. II 2007, 344

speziell für ihre Zwecke zugeschnitten worden. Den Bau hatte die Tochtergesellschaft mit Darlehen der Bank und einer Schwestergesellschaft finanziert. Das Finanzamt hat der Tochtergesellschaft den Vorsteuerabzug aus den Baukosten unter Hinweis auf § 42 AO a. F. versagt⁵⁹⁵, weil die Umsatzsteuern aus den Vermietungsleistungen der Tochtergesellschaft weit unter den von ihr geltend gemachten Vorsteuerbeträgen lagen. Der BFH ist dem Finanzamt im Ergebnis gefolgt. Er hat in seinem Urteil ausdrücklich an die Grundsätze des EuGH im Urteil *Halifax u.a.* angeknüpft. Den maßgeblichen unangemessenen Steuervorteil sah der BFH im Liquiditätsvorteil des Vorsteuerabzugs. Zwar hatte die Sparkasse angeregt, dem EuGH die Frage vorzulegen, ob dieser Liquiditätsvorteil die Annahme eines Missbrauchs rechtfertigt. Doch hielt der BFH diese Frage – anders als der Court of Appeal – bereits durch das Urteil *Halifax u.a.* geklärt und sah keinen Anlass, eine entsprechende von der Sparkasse formulierte Frage dem EuGH vorzulegen. Sollte der EuGH in der Rechtssache *Weald Leasing* dieser den Vorsteuerabzug gewähren, so müsste der BFH sein *Sparkassen*-Urteil überprüfen.

Der Tatbestand des § 42 AO ist nach dessen Absatz 2 Satz 1 auch erfüllt, wenn bei einem Dritten ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil eintritt. Diese Voraussetzung ist nicht nur erfüllt, wenn der Dritte an der unangemessenen Gestaltung mitgewirkt hat, sondern auch, wenn bei ihm ein ungerechtfertigter Steuervorteil *ohne sein Zutun* eintritt. Diese Tatbestandsvoraussetzung hat im Schrifttum massive Kritik ausgelöst, die eine Einschränkung dieses Tatbestandsmerkmals im Wege der Auslegung fordert⁵⁹⁶. Die Kritik besteht in erster Linie darin, dass sich aus dieser Vorschrift ungünstige und unzulässige *Rechtsfolgen* für Dritte ergeben können. Der im Einzelfall – auch durch das Gemeinschaftsrecht – gebotene

⁵⁹⁵ Das Finanzamt stützte die Ablehnung des Vorsteuerabzugs auf das für solche Fälle erlassene BMF-Schreiben v. 29. 5. 1992, BStBl. I 1992, 378.

⁵⁹⁶ *Johanna Hey*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, S. 1046 mit Hinweisen auf weitere kritische Stimmen im Schrifttum und mit der Feststellung, dass sich die Finanzverwaltung in Tz. 2.3. AEAO zu § 42 AO dadurch um Schadensbegrenzung bemüht, dass sie § 42 Absatz 2 Satz 1 AO einschränkend auslegt.

Schutz Dritter braucht sich daher nur auf die Rechtsfolgen einer missbräuchlichen Gestaltung zu beziehen und steht der Feststellung missbräuchlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Steuervorteilen Dritter nicht entgegen.

Soweit nach § 42 Absatz 2 Satz 2 AO ein Missbrauch dadurch ausgeschlossen wird, dass der Steuerpflichtige außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung nachweist, besteht ebenfalls Übereinstimmung mit dem allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbot des Gemeinschaftsrechts. Denn der EuGH lässt spätestens seit dem *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas* zugunsten des Steuerpflichtigen den sog. *Motivtest* zu, d.h. die Möglichkeit, dass der Steuerpflichtige wirtschaftliche Gründe für die zunächst als steuerlich unangemessen erscheinende Gestaltung vorbringt und nachweist.

III. Identität der Rechtsfolgen des Regelfalles des § 42 Abs. 1

Satz 3 AO

Bei Erfüllung des Missbrauchstatbestands des § 42 Absatz 2 Satz 1 AO wird ein fingierter Sachverhalt besteuert, nämlich die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene Gestaltung. Für die Besteuerung ist deshalb die Gestaltung zugrunde zu legen, die bei der Missbrauchsprüfung vermisst wurde. Die gleiche Rechtsfolge ergibt sich aus dem EuGH-Urteil *Halifax u.a.* bei einem Verstoß gegen das allgemeine Missbrauchsverbot. Danach sind die durch die missbräuchliche Praxis geschaffenen Umsätze neu zu definieren, und zwar in der Weise, dass auf die Gestaltung abgestellt wird, die ohne die missbräuchliche Gestaltung bestanden hätte. Damit knüpfen sowohl § 42 AO als auch das allgemeine Missbrauchsverbot für die Rechtsfolge an die gleiche Frage an, die schon bei der Feststellung des Missbrauchs zu beantworten ist, nämlich an die Frage nach der angemessenen Gestaltung.

Die (fiktive) angemessene Gestaltung kann innerhalb eines Schuldverhältnisses mehrere Rechtsfolgen auslösen und sogar die Schuld-

verhältnisse mehrerer Personen betreffen. Zum Mehrwertsteuerrecht ist im Urteil *Halifax u.a.* klar gestellt worden, dass die neu vorzunehmende Besteuerung bei allen Beteiligten sowohl für die Steuer auf Ausgangsumsätze als auch für den Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen durchzuführen ist. Sei das Recht auf Vorsteuerabzug in missbräuchlicher Weise ausgeübt worden, so dürfe nicht nur der Vorsteuerabzug versagt werden; dem Steuerpflichtigen müsse auch die Steuer erstattet werden, die er im Rahmen des Steuersparplans willkürlich geschuldet habe. Soweit dadurch ein anderer Steuerpflichtiger ohne missbräuchliche Praxis in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommt, sei ihm dieser zu gewähren. Diese Ausdehnung der neuen Besteuerung muss auch auf Fälle übertragen werden, in denen bei anderen Steuerarten als der Mehrwertsteuer durch missbräuchliche Gestaltungen mehrere Steuerfolgen ausgelöst worden sind⁵⁹⁷.

Die Ausdehnung der Rechtsfolgen auf Dritte kann sich für diese günstig oder ungünstig auswirken. Sie beruht in dem zum Mehrwertsteuerrecht entschiedenen Fall *Halifax u.a.* auf dem Gebot der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer, die den Dritten in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommen ließ, welcher dem missbräuchlich Handelnden versagt wurde. In anderen Fällen können sich Steuerfolgen für Dritte ebenfalls aus den materiellrechtlichen Vorschriften ergeben, die von der unangemessenen Gestaltung betroffen sind. Im Regelfall wird sich die Besteuerung der angemessenen Gestaltung auf Dritte erstrecken, wenn sie an der unangemessenen Gestaltung mitgewirkt haben oder von ihr nach § 42 Absatz 2 Satz 1 AO betroffen sind⁵⁹⁸.

Eine steuerliche Belastung Dritter kann allerdings aufgrund des Umstandes ausscheiden oder eingeschränkt sein, dass diese Vorschrift gemeinschaftskonform auszulegen ist. Da das allgemeine Rechtsmiss-

⁵⁹⁷ Zur teilweisen Einschränkung dieser Annahme durch die BFH-Rechtsprechung, siehe *Peter Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), §42 AO, Rz. 267.

⁵⁹⁸ Auch Tz. 2 des AEAO zu § 42 lässt die dem angemessenen Sachverhalt entsprechende Besteuerung „bei *allen* vom Sachverhalt *Betroffenen*“ zu (Hervorhebungen nicht im Original).

brauchsverbot den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes entspricht, sind diese *zugunsten* Dritter bei der Besteuerung der angemessenen Gestaltung zu berücksichtigen.

C. Die Bedeutung spezieller Missbrauchsverhinderungsnormen

I. Die ausdrücklichen Spezialvorschriften des Sekundärrechts.

In den Unterabschnitten I der Abschnitte A und B des Teils 3 ist jeweils der Wortlaut von Vorschriften wiedergegeben, die den Mitgliedstaaten Ausnahmen von bestimmten Regelungen gestatten, um Steuerhinterziehungen und -umgehungen zu verhindern. Seit dem Urteil *Kofoed* ist eindeutig und zweifelsfrei klargelegt, dass der zu diesen Vorschriften gehörende Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL den allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz widerspiegelt, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist. Diese Feststellung hat auch Gültigkeit für die ihm ähnlichen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften, z. B. im Mehrwertsteuerrecht.

Wenn die speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Sekundärrecht nur Ausdruck eines allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes sind, erhebt sich die Frage, ob sie nicht entbehrlich sind. Denn an ihrer Stelle könnte der Anwendungsbereich der Vorschriften, von denen sie zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und –umgehung Ausnahmen zulassen, auch schon durch das allgemeine Rechtsmissbrauchsverbot begrenzt werden. Für eine Beibehaltung der speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften sprechen jedoch die Überlegungen der Generalanwältin *Kokott* zum Konkurrenzverhältnis zwischen Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL und dem allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbot. Nach ihrer Auffassung legt diese Vorschrift abschließend die Voraussetzungen fest, nach denen die von der Fusions-RL vorgesehenen steuerlichen Vergünstigungen im Missbrauchsfall versagt werden dürfen. Durch

sie erhalte der allgemeine Grundsatz „spezifischen Ausdruck“ und „Konkretisierung“. Bei einem (zusätzlichen) Rückgriff auf das allgemeine Rechtsmissbrauchsverbot bestünde die Gefahr, dass das Harmonisierungsziel der Fusions-RL unterlaufen und die durch diese Richtlinie bezweckte Rechtssicherheit bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften gefährdet würde⁵⁹⁹. Diese vom Gerichtshof bisher nicht ausdrücklich gebilligte Auffassung hat die Generalanwältin in ihren Schlussanträgen zur anhängigen Rechtssache „*Zwijnenburg*“⁶⁰⁰ wiederholt.

Wenn spezielle Missbrauchverhinderungsnormen im Rahmen ihres Geltungsbereichs die Anwendung des allgemeinen Missbrauchsverbots verhindern, stellt sich die Frage nach ihrer Reichweite. So rechtfertigt der Wortlaut und die Stellung des Artikels 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL, dass er sich auf *alle* Regelungen dieser Richtlinie bezieht. Da diese Richtlinie nur die Ertragsbesteuerung des Wertzuwachses (in stillen Reserven) bei bestimmten Konzernumstrukturierungen betrifft, lässt ihr Artikel 11 Raum für die Anwendung des allgemeinen Missbrauchsverbots auf Gestaltungen, mit denen durch Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb eines Konzerns die Besteuerung durch eine Grunderwerbsteuer umgangen wird. Andere spezielle Missbrauchverhinderungsvorschriften betreffen nur den Anwendungsbereich einer Einzelregelung. Beispielsweise beziehen sich die durch die Richtlinie 2006/69/EG zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung und –umgehung vom 24.7.2006 eingeführten drei Missbrauchsbekämpfungsvorschriften nur auf die Regelungen in Artikel 4, 5 und 11 der 6. MwSt-RL, zu denen sie hinzugefügt worden sind. In Bezug auf andere Regelungen bleibt das allgemeine Rechtsmissbrauchsverbot auch im Mehrwertsteuerrecht anwendbar.

Die speziellen gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchverhinderungsregelungen können gegenüber einem Steuerpflichtigen nur angewendet

⁵⁹⁹ Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 8.2.2007 zu der Rechtssache C-321/05, „*Kofoed*“, Slg. 2007, I-05798, Tz. 67.

⁶⁰⁰ Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 16.7.2009 zur der Rechtssache C-352/08 „*Zwijnenburg*“, Tz. 62, abrufbar unter http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/ mit dem Aktenzeichen C-352/08.

werden, wenn sie ins nationale Recht umgesetzt worden sind. Diese für Artikel 11 Absatz 1 Buchst. a der Fusions-RL im Urteil *Kofoed* festgestellte, auf dem Grundsatz der Rechtssicherheit beruhende Rechtslage muss auch für alle anderen, in Richtlinien enthaltenen speziellen Missbrauchsverhinderungsregelungen gelten. Für die Umsetzung ins nationale Recht müssen allerdings keine deckungsgleichen Spezialvorschriften geschaffen werden. Vielmehr genügt dafür ein allgemeines nationales Rechtsmissbrauchsverbot, wie es § 42 AO für das deutsche Steuerrecht in formelle Gesetzesform gegossen hat.

Durch diese Vorschrift ist daher der deutsche Gesetzgeber dem Umsetzungserfordernis für spezielle gemeinschaftsrechtliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften nachgekommen. Soweit deren Anwendung im Einzelfall in Betracht kommt, ist die Frage, ob ein Missbrauch i.S. des § 42 AO Absatz 2 AO vorliegt, durch dessen richtlinienkonforme Auslegung festzustellen, d.h. diese Vorschrift ist im Lichte der gemeinschaftsrechtlichen Spezialvorschrift auszulegen. Dies kann zu einer Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 42 AO in diesem Einzelfall führen. Da dessen Anwendung jedoch zu Steuerbelastungen führt, ist die für die Steuerpflichtigen günstige Einschränkung zulässig und unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit sogar geboten.

Ungeklärt ist die Frage, ob auch das allgemeine gemeinschaftsrechtliche Missbrauchsverbot einer Umsetzung ins nationale Recht bedarf oder als allgemeiner Grundsatz unmittelbar in der nationalen Steuerrechtsordnung anwendbar ist. Das die Umsetzungspflicht begründende Rechtssicherheitsgebot gilt allgemein und daher auch im Zusammenhang mit dem Rechtsmissbrauchsverbot. Daher bedarf auch dieses einer Übernahme ins nationale Recht, um zu Lasten eines Bürgers angewendet zu werden⁶⁰¹. Für das deutsche Recht ist diese Frage weitgehend theoretischer Natur, weil bereits festgestellt wurde, dass die Anwendungsbe-

⁶⁰¹ Ebenso *Joachim Englisch*, Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts, *StuW* 2009, S. 3, 21

reiche des Artikels 42 AO und des allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots, jedenfalls für steuerliche Umgestaltungsgestaltungen, übereinstimmen.

II. Die deutschen Spezialvorschriften zur Missbrauchsverhinderung

Aus § 42 Absatz 1 Satz 2 AO ergibt sich die mögliche Existenz von speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften in Einzelsteuergesetzen. Hierzu stellen sich insbesondere die Fragen, welche Voraussetzungen eine Spezialregelung erfüllen muss, damit sie der Verhinderung einer Steuerumgehung dient⁶⁰², und wer diesen Verhinderungszweck bestimmt. Am einfachsten und deutlichsten könnte der Missbrauchsverhinderungszweck in einer Vorschrift festgestellt werden, wenn der Gesetzgeber diesen Zweck im Wortlaut des Gesetzes zum Ausdruck bringen würde, wie dies in den speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften des Sekundärrechts geschehen ist. Ein Beispiel dafür ist der Missbrauchsvorbehalt in § 50 d Absatz 4 Satz 1 EStG, der aus Artikel 5 Absatz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie⁶⁰³ übernommen worden ist.

In der Regel wird dies aber nicht der Fall sein, sodass der Missbrauchsverhinderungszweck nach den allgemeinen Auslegungskriterien zu ermitteln ist. Dies wird durch den AEAO zu § 42 AO im BMF-Schreiben vom 17.7.2008⁶⁰⁴ bestätigt, nach dessen Tz. 1 der Missbrauchsverhinderungszweck einer Vorschrift nach ihrem Wortlaut und Sinnzusammenhang sowie ihrer systematischen Stellung und Entstehungsgeschichte zu beurteilen ist. Falls für eine Vorschrift die Frage auftaucht, ob sie einen Tatbestand i.S. des § 42 Absatz 1 Satz 3 AO enthält, wird letztendlich erst der BFH die Antwort geben.

⁶⁰² Siehe zu diesem "praktischen Problem" mit Beispielen von Vorschriften *Hartmut Hahn*, *Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung?*, DStZ 2008, S. 483, 488.

⁶⁰³ Zum Wortlaut dieser Vorschrift siehe oben, Teil 3, A, I.

⁶⁰⁴ BStBl. I 2008, S. 694.

Existiert eine Spezialvorschrift, so ergibt sich aus § 42 Absatz 1 Satz 3 AO, dass die Prüfung ihres Vorliegens vor der Prüfung des allgemeinen Missbrauchstatbestands des § 42 Absatz 2 AO erfolgen muss. Ist ihr Tatbestand erfüllt, so bestimmt sich auch die Rechtsfolge allein nach der Spezialvorschrift. Damit wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des § 42 Absatz 2 Satz 2 AO genommen, seine Gestaltung mit außersteuerlichen Gründen zu rechtfertigen.

Ist der Tatbestand einer speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nicht erfüllt, so stellt sich die Frage nach ihrer Abschirm- und Sperrwirkung, d.h. danach, ob allein ihre Existenz eine Prüfung und Anwendung des allgemeinen Missbrauchsverhinderungstatbestands verhindert. Für diese Auffassung spricht insbesondere der Gesichtspunkt der durch Spezialnormen geschaffenen Rechtssicherheit⁶⁰⁵, z.B. durch Zeit- und Beteiligungsgrenzen, welche die Generalanwältin *Kokott* im Gemeinschaftsrecht gegen die Geltung des allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbots bei Nichterfüllung spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften ins Feld geführt hat.

Allerdings soll nach der Vorstellung und Absicht des Gesetzgebers durch die Formulierung des § 42 Absatz 1 Satz 3 AO die von der BFH-Rechtsprechung geschaffene Abschirmwirkung von Spezialnormen gerade nicht eintreten und die Prüfung eines Missbrauchs i.S. des § 42 Absatz 2 AO möglich bleiben. Dies erscheint in den Fällen notwendig, in denen eine Gestaltung gewählt wird, gegen die die spezielle Missbrauchsvorschrift nicht schützt⁶⁰⁶. Dies kann der Fall sein, wenn die Gestaltung in den Anwendungsbereich einer speziellen Missbrauchverhinderungsvorschrift fällt, die nur den Charakter eines Ergänzungstatbestands hat oder nicht speziell

⁶⁰⁵ Diesen Gesichtspunkt betont insbes. *Johanna Hey*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, S. 1044, 1048

⁶⁰⁶ Dass es Fälle gibt, welche die Anwendung des § 42 Absatz 2 AO bei Nichterfüllung spezieller Missbrauchsverhinderungstatbestände zulassen, entspricht einer weit verbreiteten Auffassung in der Literatur; siehe *Klaus-Dieter Drüen*, in: Tipke/Kruse AO-/FGO-Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO, Tz. 20 b; und vor § 42, Tz. 14, jeweils m.w.H.

der Missbrauchsverhütung dient, oder wenn eine solche Vorschrift selbst umgangen werden soll. Ob und inwieweit dem Gesetzgeber die Beseitigung der Abschirmwirkung gelungen ist, wird und muss ebenfalls erst durch die BFH-Rechtsprechung zu der neuen Vorschrift geklärt werden.

Literaturverzeichnis

- *Almendral, Ruiz Violeta / Seitz, Georg*, Die neue spanische Umgehungsvorschrift des Art. 15 Ley General Tributaria (LTG) – Ist der deutsche § 42 AO als Vorbild geeignet?, *StuW* 2004, S. 328
- *Altmeyden, Holger*, Schutz vor „europäischen Kapitalgesellschaften“, *NJW* 2004, S. 97
- *Anno, Rainer*, Anmerkung zu „*Giloy*“ und „*Leur-Bloem*“, *IStR* 1997, S. 544
- *Beiser, Reinhold*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechtes, „Rechtssicherheit ist Prinzipien- oder Regelsicherheit“, *StuW* 2005, S. 295
- *Billig, Hildegard*, Missbräuchliche Praktiken im Bereich des Mehrwertsteuerrechts, *UR* 2006, S. 437
- *Birk, Dieter*, Das Element der Freiwilligkeit bei der Besteuerung, in: FS für Walter Stree und Johannes Wessels, Heidelberg 1993, S. 1174.
- *Birk, Dieter*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Fiskalzwecknormen, Köln 1983
- *Birk, Dieter*, Finanzhoheit und Steuerwettbewerb in der EU, in: Steuerrecht-Verfassungsrecht-Europarecht, Festschrift für Hans Georg Ruppe, Wien 2007, S. 51
- *Birk, Dieter*, Steuerrecht I, München 1987
- *Birk, Dieter*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften, *IStR* 2003, S. 469
- *BMF-Schreiben* vom 17.7.2008, *BStBl. I* 2008, S. 694
- *Böckli, Peter*, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Geschäfte und normative Gegenprobe, in: FS für Prof. Dr. Francis Cagianut, Bern 1990, S. 289
- *Bogdandy, Armin von*, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union – Kommentar (Stand: Januar 2000), Art. 2 EGV

- *Böing, Christian*, Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht, EWS 2007, S. 55
- *Böing, Christian*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, Hamburg 2006
- *Bramson, Karl-Heinz*, Ethische Betrachtungsweise, in: Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 39
- *Brandt, Jürgen*, Jahressteuergesetz 2008, Praxisgerechte Neuregelung des § 42 AO, BB 2008, M1, S. 1
- *Brockmeyer, Hans Bernhard*, Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JStG 2008, DStR 2007, S. 1325
- *Brockmeyer, Hans Bernhard*, in: Franz Klein, AO- Kommentar, 9. Auflage, München 2006, § 42 AO Rz. 20 ff.
- *Brox, Hans / Walker Wolf-Dietrich*, Allgemeiner Teil des BGB, 32. Auflage, Köln/München 2008, S. 268
- *Calliess, Christian / Matthias, Ruffert*, Kommentar zu EU/EG-Vertrag, Neuwied und Kriftel 2002
- *Canaris, Claus-Wilhelm*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969
- *Classen, Claus Dieter*, Auf dem Weg zu einer einheitlichen Dogmatik der EG-Grundfreiheiten?, EWS 1995, S. 97
- *Clausen, Uwe*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, S. 1589, 1593
- *Cordewener, Axel*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002
- *Crezelius, Georg*, Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans, FR 2003, S. 537
- *Crezelius, Georg*, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1995, S. 313
- *Crezelius, Georg*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Herne/Berlin 1983

- *Crezelius, Georg*, Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO, DB 2007, S. 1428
- *Daig, Hans-Wolfram*, Zur Rechtsvergleichung und Methodenlehre im Europäischen Gemeinschaftsrecht, in: FS für Konrad Zweigert, Tübingen 1981, S. 396, 397, Fn. 4
- *Damas, Jens-Peter / Ungemach, Markus*, Schreckgespenst Gesamtplanrechtsprechung?, DStZ 2007, S. 552
- *Danzer, Jürgen*, Die Steuerumgehung, Köln 1981
- *Dautzenberg, Norbert*, BB-Kommentar zum EuGH-Urteil „Lankhorst-Hohorst“, BB 2003, S. 190
- *Dautzenberg, Norbert*, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, BB 1992, S. 2400
- *Desens, Marc*, Die systemwidrige Anwendung des Halbabzugsverfahrens beim Wertansatz von Kapitalanteilen (§ 3c Abs. 2 S. 1 Hs. 2 EStG) und des Abzugsverbotes in § 8b Abs. 3 KStG bei Veräußerungen innerhalb der 7-Jahres-Missbrauchsfristen, FR 2003, S. 247
- *Drüen, Klaus-Dieter / Kahler Björn*, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, StuW 2005, S. 171
- *Drüen, Klaus-Dieter*, in: Tipke/Kruse, AO- Kommentar (Stand: Oktober 2007), § 42 AO
- *Drüen, Klaus-Dieter*, Rechtsnatur des Steuerrechts, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 191
- *Drüen, Klaus-Dieter*, Unternehmensumstrukturierung als Steuerumgehung – Zum geplanten Missbrauchsvorbehalt im neuen Umwandlungssteuerrecht, DStZ 2006, S. 539
- *Duden*, Das Bedeutungswörterbuch, 2. Auflage, 1985.
- *Eckhoff, Rolf*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999
- *Ehricke, Ulrich*, in: Rudolf Streinz, EUV/EGV, München 2003, Art. 234, Rn. 4

- *Elicker, Michael*, Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes – Zugleich eine Einordnung der Entscheidung vom 11.3.2004 „de Lasteyrie“, IStR 2005, S. 89
- *Englisch, Joachim*, Anmerkung zum EuGH-Urteil „Marks & Spencer“, IStR 2006, S. 22
- *Englisch, Joachim*, Verbot des Rechtsmissbrauchs - ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?, StuW 2009, S. 3
- *Englisch, Joachim*, Zur Dogmatik der Grundfreiheiten des EGV und ihren ertragsteuerlichen Implikationen, StuW 2003, S. 88
- *Enneccerus-Nipperdey*, Allgemeiner Teil 2 des Bürgerlichen Rechts, Tübingen 1960, S. 1437
- *Epiney, Astrid*, in: Christian Callies/Matthias Ruffert, EUV/EGV-Kommentar, 3. Auflage, München 2007, Artikel 12 Rz. 1 ff.
- *Fischer, Hans Georg*, Europarecht, 3. Auflage, München 2001
- *Fischer, Peter*, „Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?“, FR 2005, S. 457
- *Fischer, Peter*, Aktuelle Entwicklungstendenzen zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts, SWI 2006, S. 445
- *Fischer, Peter*, Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, S. 644
- *Fischer, Peter*, Gedanken zum Gesamtplan im deutschen und europäischen Recht, FR 2006, S. 2774
- *Fischer, Peter*, Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“, Zehn Thesen zum Meinungsstreit zwischen „Außen- und Innentheorie“, FR 2001, S. 1214
- *Fischer, Peter*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar (Stand: März 2008), §42 AO

- *Fischer, Peter*, Mobilität und (Steuer-) Gerechtigkeit in Europa – Überlegungen aus Anlaß des EuGH-Urteils v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant, FR 2004, S. 630
- *Fischer, Peter*, Überlegungen zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 621
- *Fischer, Peter*, Zum Streit um das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans am Beispiel der Anteilsrotation, FR 2003, S. 1013
- *Fischer, Peter*, Zum Streit zwischen „Außentheorie“ und „Innentheorie“- am Beispiel des Erkenntnisses des österr. VwGH zu „Briefkastengesellschaften in der irischen IFSC- Steueroase“, FR 2005, S. 585
- *Flume, Werner*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Band II, Das Rechtsgeschäft, 4. Auflage, Berlin 1992, S. 1
- *Förster, Guido / Schmidtman, Dirk*, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht - mit einem Vergleich der sog. „Step transaction doctrine“ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, StuW 2003, S. 114
- *Frenz, Walter*, Handbuch Europa-Recht, Berlin/Heidelberg/New York 2004, S. 16 Rz. 35, 36;
- *Gassner, Wolfgang*, Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 183
- *Gassner, Wolfgang*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien, 1972, S. 78
- *Geerling, Tobias / Gorbauch, Marc*, Keine Angst vor § 42 AO-E, DStR 2007, S. 1703
- *Gerloff, Wilhelm / Neumark, Fritz*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 1956, S. 294

- *Gosch, Dietmar* Die Zwischengesellschaft nach „Hilversum I und II“, „Cadbury Schweppes“ und den Jahressteuergesetzen 2007 und 2008, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 597
- *Gosch, Dietmar*, § 42A – Anwendungsbereich und Regelungsbereich, Harzburger Steuer-Protokolle 1999, Köln 2000, S. 225 ff.
- *Gosch, Dietmar*, in: Paul Kirchhof, EStG- Kommentar, 6. Auflage, Heidelberg 2006, § 50 d, Rn. 42
- *Gosch, Dietmar*, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, S. 1553
- *Grabitz Eberhard / Hilf, Meinhard*, Das Recht der Europäischen Union – Kommentar (Stand: Januar 2000), Art. 2 EGV
- *Graf, Eduard*, Deutsche Rechtssprichwörter, Nördlingen 1864, S. 2
- *Günter Söffing*, Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans, BB 2004, S. 2777
- *Hahn, Hartmut*, Bemerkungen zum EuGH-Urteil „Cadbury Schweppes“, IStR 2006, S. 667
- *Hahn, Hartmut*, Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung?, DStZ 2008, S. 483
- *Hahn, Hartmut*, Zu Inhalt und Funktion des Begriffs des Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht, IStR 2007, S. 323
- *Hahn-Joecks*, in: Kirchhof/Söhn, EStG- Kommentar (Stand: September 2003), § 50d, Rn. G 27-29
- *Häsemeyer, Ludwig*, Richterliche Rechtsfortbildung, FS der Juristischen Fakultät Heidelberg, 1986, S. 163
- *Haslehner, Christof*, Das Konkurrenzverhältnis der Europäischen Grundfreiheiten in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2008, S. 565
- *Häuselmann, Holger*, Steuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008 v. 8.11.2007, BB 2008, S. 20

- *Heilbroner, Robert*, Wirtschaft und Wissen - Zwei Jahrhunderte Nationalökonomie (Originaltitel: The Wordly Philosophers, The lives, times, and ideas of the great economic thinkers), Köln 1960
- *Heine, Kurt*, Gestaltungsrisiken? Schwindende Bedeutung des § 42 AO für die grunderwerbsteuerliche Planung, UVR 2009, S. 212
- *Heinrichshofen, Stefan*, Anmerkung zum Urteil „Halifax u.a.“, IStR 2006, S. 280
- *Heintzen, Markus*, Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen, FR 2009, S. 599
- *Hensel, Albert*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in: Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, 1923, S. 225
- *Heuermann, Bernd*, Vermieten als angemessenes Gestalten, BB 2003, S. 1465
- *Heuermann, Bernd*, Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene – Zugleich einige methodenkritische Bemerkungen über den Sinn der Unterscheidung von Innen- und Außentheorie, StuW 2004, S. 124
- *Hey, Johanna*, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europatauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems, StuW 2005, S. 317
- *Hey, Johanna*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, S. 1044
- *Hey, Johanna*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, StuW 2004, S. 193
- *Honsell, Heinrich*, In fraudem legis agere, in : FS für Max Kaser, 1976, S. 111
- *Höppner, Horst-Dieter*, Deutsche steuerliche Missbrauchsvorschriften, in: Steuerrecht und Europäische Intergration, FS für Albert J. Rädler, München 1999, S. 305

- *Ipsen, Hans Peter*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, Tübingen 1972
- *Isensee, Josef / Kirchhof, Paul*, Handbuch des Staatsrechts, Band 1, 2. Auflage, Heidelberg 1987
- *Isensee, Josef / Kirchhof, Paul*, (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band II, Heidelberg 2004
- *Isensee, Josef*, Steuerlast als Staatsform, in: FS für Hans Peter Ipsen, Tübingen 1977, S. 418
- *Ismer, Roland / Reimer, Ekkehart / Alexander, Rust*, Ist § 6 AStG noch zu halten? – Die Wegzugsbesteuerung auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts nach der Entscheidung de Lasteyrie du Saillant, EWS 2004, S. 207
- *Jachmann, Monika*, Die Europarechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, BB 2003, S. 990
- *Jachmann, Monika*, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, DStZ 2001, S. 225
- *Johanna Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 17
- *Kanzler, Hans-Joachim*, Die „Gesetzesbegründung“ im Steuerrecht – Einige Gedanken zu einem beliebten Strohalm, FR 2007, S. 525
- *Kessler, Wolfgang / Knörzer, Daniel*, Die Verschärfung der gewerbe-steuerlichen Schachtelstrafe – erneute Diskriminierung inländischer Holdinggesellschaften?, IStR 2008, S. 121.
- *Kessler, Wolfgang*, Weiterentwicklung des Deutschen und Internationalen Steuerrechts – Teil I, IStR 2004, S. 810
- *Kirchhof, Paul*, Besteuerung im Verfassungsstaat, Heidelberg 2000
- *Kirchhof, Paul*, Besteuerung nach Gesetz, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 20
- *Kirchhof, Paul*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, S. 3
- *Kirchhof, Paul*, in: Handbuch des Staatsrechts, Band V, Heidelberg 2007, § 99, Rn. 86

- *Knobbe-Keuk, Brigitte* The EC corporate tax directives – Anti-abuse provisions, direct effect, German implementation law, Intertax 1992, S. 485
- *Köhler, Stefan / Eicker, Klaus*, Wichtige EuGH-Entscheidungen zur Hinzurechnungs- und Wegzugsbesteuerung – Anmerkungen zu den EuGH-Urteilen vom 7.9.2006, „N“ und vom 12.9.2006, Cadbury Schweppes, DStR 2006, S. 1871
- *Köhler, Stefan / Toppelhofer, Martina*, Verschärfung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008?, IStR 2007, S. 681
- *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 10.12.2007, KOM (2007) 785, endgültig, Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten, http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=de
- *Körner, Andreas*, Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, IStR 2004, S. 424
- *Kottke, Klaus*, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 10. Auflage, Freiburg im Breisgau 1994, S. 25.
- *Kraft, Gerhard / Bron, Jan*, Implikationen des Urteils in der Rechtsache „Cadbury Schweppes“ für die Fortexistenz der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2006, S. 614
- *Kruse, Heinrich Wilhelm*, Lehrbuch des Steuerrechts I, Allgemeiner Teil, München 1991, § 6, S. 143
- *Kube, Hanno*, Grundfreiheiten und Ertragskompetenz - die Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung nach dem Lankhorst-Urteil des EuGH, IStR 2003, S. 325
- *Kussmaul, Heinz / Niehren, Christoph*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung, IStR 2008, S. 81

- *Lang, Michael*, Doppelbelastung und Doppelbefreiung im grenzüberschreitenden Steuerrecht, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, Tübingen 2005, S. 215
- *Lang, Michael*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht, SWI 2006, S. 273
- *Lange, Hans-Friedrich*, Rechtsmissbrauch im Mehrwertsteuerrecht – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 21.2.2006 Rs. C-255/02, Halifax, DB 2006, S. 519
- *Larenz, Karl*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin 1991, S. 437
- *Laule, Gerhard*, Grenzen, Grenzen internationaler Steuergestaltung im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, IStR 2003, S. 217
- *Lehner, Moris* Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, in: FS für Franz Wassermeyer, München 2005, S. 241
- *Lehner, Moris*, Anmerkung zum EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ v. 11.3.2004, JZ 2004, S. 728
- *Leible, Stefan* in Streinz, EUV/EGV, München 2003, Art. 14, Rn. 16.
- *Leipold, Carsten*, Personelle Zurechnung von Umsätzen und Vorsteuerabzug, Zugleich ein Beitrag zu Scheinunternehmen, Strohmanggeschäften und zum Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, (Band 25 der Schriften zum Umsatzsteuerrecht), Köln 2008
- *Leisner, Walter*, Der Gleichheitsstaat, Berlin 1980
- *List, Heinrich*, Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts aus der Sicht des § 42 AO und des Gemeinschaftsrechts, DB 2007, S. 131
- *Lohse, Christian*, Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht, in: FS für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 645
- *Lohse, Christian*, Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung und Missbrauch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2006, S. 2222
- *Lutter, Marcus*, Zum Umfang der Bindung durch Richtlinien, in: FS für Ulrich Everling, Band I, Baden Baden 1995, S. 765

- *Mack, Alexandra - Wollweber, Markus, § 42 AO – Viel Lärm um nichts?, DStR 2008, S. 182*
- *Mader, Peter, Rechtsmissbrauch und unzulässige Rechtsausübung, Wien 1994*
- *Mayr, Gunter, Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2008, S. 1312*
- *Mick, Marcus, Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in: Birk, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, S. 641*
- *Mitschke, Wolfgang, Plädoyer für eine Nichtanwendung der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern, FR 2008, S. 165*
- *Mössner, Jörg Manfred, Die internationale Steuerflucht, in: Staatsfinanzierung im Wandel (Hrsg.), Berlin 1983, S. 817*
- *Musil, Andreas, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, S. 1037*
- *Musil, Andreas, Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung, RIW 2006, S. 287*
- *Nevermann, Karsten, Justiz und Steuerumgehung, Berlin 1994*
- *Nicolaysen, Gert, Europarecht I, 2. Auflage, Baden-Baden 2002, S. 106*
- *Niedrig, Hans-Peter, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 2003, S. 474*
- *Oppermann, Thomas, Europarecht, 4. Auflage, München 2009*
- *Ottersbach, Katrin, Rechtsmissbrauch bei den Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarktes, Bonn 2001*
- *Perelmann, Chaim, , Über die Gerechtigkeit, München 1967*
- *Pernice, Ingolf, in: Grabitz/Hilf, Kommentar zur Europäischen Union, Loseblatt, München (Stand Mai 1995), Art. 164, Rn. 17*
- *Pestalozza, Christian, Formenmissbrauch des Staates, München 1973*

- *Philipowski, Rüdiger*, Einmal Missbrauch, immer Missbrauch?, IStR 2003, S. 547
- *Pohmer Dieter*, in F. Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 1977, S. 207
- *Rödger, Thomas / Schönfeld, Jens*, Mündliche Verhandlung vor dem EuGH in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“: Wird sich der Missbrauchs-begriff des EuGH verändern?, ISR 2006, S. 49
- *Rödger, Thomas*, Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH, in: FS für Franz Wassermeyer, München 2005, S. 165
- *Rose, Gerd*, Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, FR 2003, S. 1274
- *Roser, Frank*, Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“ - Inwieweit können derartige Vorschriften Steueransprüche begründen?, FR 2005, S. 178
- *Savigny, Friedrich Carl von*, System des heutigen römischen Rechts, Band I, Berlin 1840, S. 324
- *Schaumburg, Harald*, Gestaltungsmissbrauch bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, in: Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, Festschrift, 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V., Herne/Berlin 1999, S. 467
- *Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, Köln 1998
- *Schaumburg, Heide / Schaumburg, Harald*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, StuW 2005, S. 306
- *Scherer Thomas / Welte, Thomas*, Die Bindung der Verwaltung an das Recht der Europäischen Union, IStR 2005, S. 629
- *Scheunemann, Marc*, Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer, IStR 2006, S. 145

- *Schmidt, Ludwig*, Die Missbrauchsrechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, Bonn 1993, S. 337
- *Schmieszek, Hans-Peter*, in: Albert Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO-/FGO- Kommentar (Stand: März 2003), § 42 AO
- *Schmitt, Joachim* in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz/ Umwandlungssteuergesetz, 3. Auflage, München 2001, § 26 Rz. 37, 38
- *Schnitger, Arne*, Änderungen im Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008), IStR 2008, S. 124
- *Schnitger, Arne*, Geltung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages im deutschen internationalen Erbschaftsteuerrecht – Auswirkungen des EuGH-Urteils in der Rs. Erben von Barbier, FR 2004, S. 185
- *Schnitger, Arne*, Kommentar (zum EuGH-Urteil „X und Y“), FR 2003, S. 84
- *Schnitger, Arne*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragssteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, BB 2004, S. 804
- *Schön, Wolfgang*, Der Rechtsmissbrauch im Europäischen Gesellschaftsrecht, in: FS für Herbert Wiedemann, München 2002, S. 1271
- *Schön, Wolfgang*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, Köln 1993, S. 49
- *Schön, Wolfgang*, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, S. 247
- *Schön, Wolfgang*, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, IStR-Beihefter 2/1996, S. 2
- *Schön, Wolfgang*, Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht, IStR 1006, Beihefter zu Heft 2, S. 3
- *Schön, Wolfgang*, Steuerstaat und Freizügigkeit, in: Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, Tübingen 2005, S. 41

- *Schönfeld, Jens*, Hinzurechnungsbesteuerung zwischen Steuerwettbewerb und Europäischen Grundfreiheiten, *StuW* 2005, S. 158
- *Schröder, Jan*, Gesetzesauslegung und Gesetzesumgehung, Paderborn 1985
- *Schröer-Schallenberg, Sabine*, Harmonisierung der sonstigen Verbrauchsteuern, in: Birk, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, S. 712
- *Schurig, Klaus*, Die Gesetzesumgehung im Privatrecht, in: FS für Murad Ferid, Frankfurt am Main 1988, S. 375
- *Seer, Roman / Thulfaut, Kai / Müller, Jörg Peter*, Die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in den Jahren 2005 und 2006, *EWS* 2007, S. 289
- *Seiler, Christian*, Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten, *StuW* 2005, S. 25
- *Sieker, Susanne*, Umgehungsgeschäfte, Tübingen 2001
- *Söffing, Günter*, Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans, *BB* 2004, S. 2777
- *Spindler, Wolfgang*, Der "Gesamtplan" in der Rechtsprechung des BFH, *DStR* 2005, S. 1
- *Stapperfend, Thomas*, Der Einfluß der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags auf die inländische Besteuerung, *FR* 2003, S. 165
- *Stefan Leible*, in: Streinz, EUV/EGV, München 2003, Art. 14 Rn. 10 ff.
- *Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt* vom 13.8.2007 zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, *GmbHR* 2007, S. 924
- *Strahl, Martin*, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, *FR* 2004, S. 929
- *Streinzi, Rudolf*, Europarecht, 6. Auflage, Heidelberg 2003

- *Teichmann, Arndt*, Die Gesetzesumgehung, Göttingen 1962
- *Thöl, Heinrich*, Einleitung in das deutsche Privatrecht, Göttingen 1851
- *Thömmes, Otmar*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht- Kommentar (Loseblatt, Stand: September 2000), § 26 UmwStG, Rz. 8
- *Thömmes, Otmar*, Stand und Entwicklungstendenzen der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern, Steuerberaterjahrbuch 1998/1999, S. 173
- *Thömmes, Ottmar* Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-Sicht, in: Festschrift für Franz Wassermeyer, München 2005, S. 207
- *Tipke, Klaus, / Lang, Joachim*, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008
- *Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 1993
- *Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000
- *Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993
- *Tipke, Klaus*, Über „richtiges“ Steuerrecht, StuW 1988, S. 262
- *Triebel, Volker*, Wegzug und grenzüberschreitende Umwandlungen deutscher Gesellschaften nach „Überseering“ und „Inspire Art“, BB 2003, S. 2409
- *Van Thiel, Servaas / Achilles, Charlotte*, Die Beseitigung ertragsteuerlicher Hindernisse im Binnenmarkt: Eine Darstellung der Einflüsse der Rechtsprechung des EuGH auf die Ertragsbesteuerung in der Europäischen Union (Teil 1), IStR 2003, S. 530
- *Vogel, Klaus*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band 1, 2. Auflage, Heidelberg 1987, § 27, Rz. 22 ff.
- *Vogel, Klaus*, Der EuGH und die direkten Steuern, StuW 2005, S. 373 ff.

- *Vogel, Klaus*, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band II, 2004, § 30
- *von Streit, Georg / Korf, Ralph*, Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten in der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum Mehrwertsteuerrecht, UR 2009, S. 509
- *Voß, Reimer*, Europäisches und nationales Steuerrecht, StuW 1993, S. 155
- *Wäger, Christoph*, Anmerkung zum Urteil „Halifax u.a“, UR 2006, S. 232, 242
- *Wagner, Wilfried*, Die Rechtsprechung zum Gestaltungsmissbrauch im Umsatzsteuerrecht, in: Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, FS für Franz Klein, Köln 1994, S. 977
- *Waldhoff, Christian / Ruffert, Matthias*, in: Christian Callies/Matthias Ruffert, EUV/EGV-Kommentar, München 2007, Artikel 249 Rz. 31 ff.
- *Walz, Wolfgang Rainer*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg 1980
- *Wassermeyer, Franz*, § 8a KStG n.F. und die gescheiterte Rückkehr zur Fiktionstheorie – keine Auswirkung auf Gesellschaftsebene, DStR 2004, S. 749
- *Weber-Grellet, Heinrich*, Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung, StuW 1993, S. 97 ff.
- *Weber-Grellet, Heinrich*, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, S. 1229
- *Weber-Grellet, Heinrich*, Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat – Kontinuität und Planungssicherheit, StuW 2003, S. 278
- *Wernsman, Rainer*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Konzern, FR 2006, S. 153

- *Widmann, Werner*, Das Mehrwertsteuersystem ist kein Selbstbedienungsladen – Zu den EuGH-Urteilen vom 21.2.2006, DStR 2006, S. 736
- *Willems, Rudolf*, Finanzwissenschaftliche Erkenntnisse als Auslegungselemente, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 66
- *Wrede, Matthias*, Ökonomische Theorie des Steuerentzugs, Heidelberg 1993
- *Zeller, Ernst*, Treu und Glauben und Rechtsmissbrauchsverbot, Zürich 1981
- *Zimmermann, Annette*, Das Rechtsmissbrauchsverbot im Recht der Europäischen Gemeinschaften, Konstanz 2001
- *Zuleeg, Manfred*, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., Baden-Baden 1997, Band 1, Art. 3
- *Zuleeg, Manfred*, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Auflage, Baden-Baden 1997, Art. 2 EGV, Rn. 3