

Dr. Christof Lenz, Rechtsanwalt, und Torsten Gerhard, Rechtsanwalt

Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“

Ist der Regierungsentwurf zu § 42 AO mit der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen vereinbar?

Die im Jahressteuergesetz 2008 vorgesehene Neufassung des § 42 AO hat in Fachkreisen zu einem Sturm der Entrüstung geführt. „Steuermissgeburt“, „unbestimmt und verfassungswidrig“ lauten die Stellungnahmen in der Literatur. Der folgende Beitrag stellt in Frage, dass die geplante Neuregelung tatsächlich die Rechtspraxis der Finanzbehörden maßgeblich verändern wird. Denn der Gesetzesentwurf kodifiziert in erster Linie die bisherige Rechtsprechung zu § 42 AO. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen aber, soweit die Begründung zum Regierungsentwurf den steuerlichen Gestaltungsspielraum über den Wortlaut der Regelung hinausgehend einzuschränken scheint. Das wäre mit dem „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ aus Art. 2 Abs. 1 GG nicht zu vereinbaren.

I. Einleitung

Die Bundesregierung hat am 8.8.2007 den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008¹ gebilligt. Einen Schwerpunkt dieses Gesetzentwurfes stellt die Neuregelung des § 42 AO dar, der den „Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten“ zum Inhalt hat.

Nach der bisher gültigen Regelung des § 42 AO durfte durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ein Steuergesetz nicht umgangen werden. Der unbestimmte Rechtsbegriff „Missbrauch“ wurde im Gesetz nicht weiter definiert, in der Rechtsprechung des BFH jedoch über die Jahre hinweg durch die Ausgestaltung dreier Voraussetzungen konkretisiert. Danach liegt ein Missbrauch im Sinne des § 42 AO immer dann vor, wenn eine Gestaltung gewählt wird,

- die gemessen an dem erstrebten Ziel *unangemessen* ist,
- der *Steuerminderung dienen* soll
- und durch *wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe* nicht zu rechtfertigen ist².

Unangemessen sind nach dieser Rechtsprechung Gestaltungen, die verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts, insbesondere des von ihnen erstrebten wirtschaftlichen Ziels, als unpassend nicht wählen würden³. Die Motivation, Steuern zu sparen, lässt die Gestaltung nicht unangemessen werden⁴, es sei denn, der Grund der Gestaltung liegt allein in der beabsichtigten Steuerersparnis⁵.

Die Regierung will durch die vorgeschlagene Neufassung des § 42 AO „im Interesse der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Voraussetzungen eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungen“⁶ klar definieren.

Vorausgegangen ist ein Referentenentwurf vom 14.7.2007⁷. Dieser Gesetzesentwurf ist auf starke Kritik gestoßen⁸. Die Stellungnahme des Steuerrechtsausschusses der BRAK vom Juli 2007⁹ hat zahlreiche Verstöße gegen das Grundgesetz gerügt.

Der Regierungsentwurf hat die kritischen Anregungen teilweise berücksichtigt und den Referentenentwurf in wesentlichen Punkten abgewandelt. Die im Referentenentwurf vorgesehene neue

amtliche Überschrift „Steuergestaltungen“ wurde aufgegeben. Es soll bei der bisherigen amtlichen Überschrift „Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten“ bleiben. Der neue § 42 AO (im Folgenden: § 42 AO-RE) selbst soll lauten:

„(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt wird, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Ungewöhnlich ist eine Gestaltung, die nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde. Liegt ein Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch wie bei einer gewöhnlichen rechtlichen Gestaltung.

(2) Abs. 1 ist neben anderen Vorschriften anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist.“

Von der bisher gültigen Regelung des § 42 AO unterscheidet sich § 42 AO-RE durch die Einfügung einer Legaldefinition des Missbrauchsbegriffs in Satz 2 und der Definition des neu eingeführten Tatbestandsmerkmals der „ungewöhnlichen Gestaltung“ in Satz 3. Abs. 2 der Regelung ist durch die Worte „neben anderen Vorschriften“ erweitert worden.

§ 42 AO-RE wirft unter zahlreichen Aspekten die Frage seiner Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz auf. Das betrifft:

- die aus dem Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Anforderungen an die Bestimmtheit von Gesetzen (dazu unter II. und VI.),
- die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs in das Grundrecht des Steuerpflichtigen auf „steueroptimierende Gestaltung“ aus Art. 2 Abs. 1 GG (dazu unter III.),
- die mit der Beweislastregel verbundenen Offenlegungspflichten als mittelbare Eingriffe in das allgemeine Persönlichkeitsrecht aus Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG (dazu unter IV.) und

1 BT-Drs. 16/6290.

2 BFH, 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BB 2005, 1994 m. Kurzkomm. *Schilder*, DB 2006, 370, 371; BFH, 27.10.2005 – IX R 76/03, BB 2006, 427 Ls, DB 2006, 429; BFH, 14.1.2003 – IX R 5/00, BB 2003, 674 Ls, NJW 2003, 1342; BFH, 17.12.2003 – IX R 8/98, BFH/NV 2004, 939; BFH, 1.2.2001 – IV R 3/00, BB 2001, 978 Ls, NJW-RR 2001, 1475, 1476; BFH, 3.2.1998 – IX R 38/96, BB 1998, 1931.

3 BFH, 18.7.2001 – I R 48/97, BB 2001, 2308 f.; BFH, 1.2.2001 (Fn. 2).

4 BFH, 18.7.2001 (Fn. 3), BB 2001, 2308, 2310; BFH, 3.2.1998 (Fn. 2).

5 BFH, 4.10.2006 – VIII R 7/03, BB 2006, 2730, DStR 2006, 2168, 2172; BFH, 18.10.1990 – IV R 36/90, BB 1991, 262, 263.

6 BT-Drs. 16/6290, 115.

7 Abrufbar unter http://www.brak.de/seiten/pdf/Gesetzesentwurf/2007/RefE_JStG2008.pdf; dazu auch *Häuselmann*, BB 2007, 1533 ff.

8 Vgl. *Brockmeyer*, DStR 2007, 1325 ff.; *Crezelius*, DB 2007, 1423 ff. Vgl. auch *Benz/Clausen/Elser/Kuntzschik*, Linklaters, Steuern Aktuell, August 2007, S. 17 ff. (http://www.linklaters.com/pdfs/publications/GER_Div/NL_Regierungsentwurf_Jahressteuergesetz_070808_deu.pdf); Deutscher Industrie- und Handelskammertag, IHK Steuerinfo August 2007, S. 2 f. (<http://www.dihk.de/inhalt/themen/rechtundfairplay/steuerrecht/steuerinfo/inf082007.pdf>) und Deutscher Steuerberaterverband e. V. in seiner Pressemitteilung vom 10.8.2007 wörtlich: „Steuermissgeburt“ (<http://www.dstv.de/presseservice/pm2007-08-10-19.pdf>).

9 Abrufbar unter <http://www.brak.de/seiten/pdf/Stellungnahmen/2007/Stn30.pdf>.

Lenz | Gerhard | Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“

– die Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als besondere Ausprägung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG (dazu unter V.).

II. Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG?

Der Regierungsentwurf enthält in der neueingeführten Missbrauchsdefinition des Satzes 2 mehrere unbestimmte Rechtsbegriffe. Unter Bestimmtheitsgesichtspunkten bedenklich sind in dieser Hinsicht die Begriffe

- „ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“ und
- „beachtliche außersteuerliche Gründe“.

Für das Kriterium der „Ungewöhnlichkeit“ sieht Satz 3 allerdings eine gesonderte Definition vor.

1. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Gesetze und die hieraus abgeleiteten Rechtsnormen müssen hinreichend bestimmt sein, d. h. sie dürfen nicht unklar und widersprüchlich bleiben, so dass die Normbetroffenen die Rechtslage klar erkennen und ihr Verhalten danach ausrichten können¹⁰. Die Interpretationsbedürftigkeit einer Norm steht ihrer Bestimmtheit nicht entgegen¹¹. Dem Gesetzgeber ist es nicht untersagt, unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden und damit auch Generalklauseln vorzusehen, welche durch die Rechtsprechung flexibel ausgelegt und an zukünftige Entwicklungen angepasst werden können¹².

Der Steuergesetzgeber ist verpflichtet, auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als besondere Ausformung des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG hinzuwirken¹³. Er kann aber nicht alle steuerlichen Umgehungsmöglichkeiten berücksichtigen und durch entsprechende gesetzliche Regelungen verhindern. Er ist deshalb gerade im Steuerrecht auf die Verwendung generalklauselartiger, durch die Rechtsprechung auslegungsbedürftiger unbestimmter Rechtsbegriffe – wie auch bisher mit dem Begriff „Missbrauch“ geschehen – angewiesen¹⁴.

Die Regelung muss letztlich aber die Umstände klar zum Ausdruck bringen, nach denen sich die Normunterworfenheit des Bürgers richtet¹⁵. Dies gilt besonders für das Steuerrecht, wo die für die Begründung der Steuerpflicht maßgeblichen Kriterien, auch hinsichtlich des Ausmaßes der zu erwartenden Steuerlast, messbar und vorhersehbar sein müssen¹⁶. Vorhersehbarkeit ist ohne Weiteres gegeben, wenn der Gesetzgeber Rechtsbegriffe verwendet, die in der Rechtsprechung schon klare Konturen gewonnen haben. Etwas anderes gilt, wenn der Gesetzgeber diese Begriffe von dem in der Rechtsprechung gewonnenen Inhalt abkoppelt.

2. „Ungewöhnliche Gestaltung“

Zentrales Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines „Missbrauchs“ i. S. v. § 42 AO-RE ist eine „ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“.

Dieses Merkmal wurde in der Rechtsprechung zur Definition des Begriffes „Missbrauch“ nur mittelbar verwendet. Der BFH hat zur bestehenden Regelung lediglich festgestellt, „dass eine ungewöhnliche oder unübliche Gestaltung nicht mit einer unangemessenen Gestaltung gleichgesetzt werden kann“¹⁷. Unter dem Begriff „unangemessen“ wurden Gestaltungen erfasst, die verständige Personen in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhaltes als unpassend nicht wählen würden¹⁸. Ein ungewöhnlicher Weg, das heißt „ein Weg der anders ist als die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen

bestimmter wirtschaftlicher Zwecke für typisch gehaltene Gestaltung“¹⁹, war aber auch schon bisher ein starkes Indiz für das Vorliegen einer unangemessenen Gestaltung²⁰.

Hinzu kommt, dass § 42 Abs. 1 Satz 3 AO-RE den Begriff „ungewöhnlich“ noch näher definiert. Danach sind rechtliche Gestaltungen ungewöhnlich, wenn sie nicht der Gestaltung entsprechen, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurden. Die Bestimmtheit des Begriffes „ungewöhnlich“ aus Satz 2 fehlt nur dann, wenn die in Satz 3 enthaltene Definition ihrerseits unbestimmt wäre.

Bezugspunkt der Gewöhnlichkeit ist nach Satz 3 der Wille des Gesetzgebers. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf sind zur Feststellung der vom Gesetzgeber vorausgesetzten rechtlichen Gestaltung „die Gesetzesbegründung und die Gesetzesmaterialien“ heranzuziehen. Dabei ist es nicht zwingend, dass der Gesetzgeber jeden Einzelfall hinreichend berücksichtigt hat; ausreichend ist die Erkennbarkeit einer gesetzgeberischen Leitentscheidung, die im Übrigen mit der Verkehrsanschauung vereinbar sein muss und die eine steuerliche Erfassung eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels vorsieht. Hat der Gesetzgeber bei der einzelnen Steuernorm nicht in dieser Weise erkennbar gewöhnliche Gestaltungen vorausgesetzt, dann bleibt der Steuerpflichtige in seinen Gestaltungsmöglichkeiten frei.

In der Definition des Satzes 3 zeigt sich der deutliche Wille der Bundesregierung, nur solche steuerlich motivierten rechtlichen Gestaltungen unter den Missbrauchstatbestand zu fassen, die positiven und dokumentierten gesetzgeberischen Vorgaben nicht entsprechen. Das Merkmal der „ungewöhnlichen Gestaltung“ setzt deshalb eine erkennbare Gestaltungsvorgabe des Gesetzgebers für das Erreichen eines wirtschaftlichen Ziels voraus. Bestimmtheitsdefizite sind so ausgeschlossen.

3. „Beachtliche außersteuerliche Gründe“

Entsprechendes gilt für das Tatbestandsmerkmal der „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“. Auch dieses Tatbestandsmerkmal knüpft an die bisherige Rechtsprechung zu § 42 AO an. Danach lag ein Missbrauch durch eine rechtlich unangemessene, der Steuerminderung dienende Gestaltung vor, wenn „wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe“ die gewählte Gestaltung nicht rechtfertigen konnten²¹. Dieses Kriterium wurde aber nicht dergestalt aufgefasst, dass wirtschaftliche Gründe immer beachtlich sein sollten. Die Rechtsprechung hat eine unangemessene Gestaltung selbst bei Vorliegen wirtschaftlicher Gründe angenommen, wenn diese als nicht beachtlich angesehen wurden²². Das zeigt: Der Regierungsentwurf fasst die wirt-

10 BVerfG, 7.5.2001 – 2 BvK 1/00, BVerfGE 103, 332, 384; BVerfG, 9.4.2003 – 1 BvL 1/01, BVerfGE 108, 52, 75.

11 BVerfG, 24.4.1991 – 1 BvR 1341/90, BVerfGE 84, 133, 149, BB 1991 Beilage 10 zu Heft 13, 13; BVerfG, 7.5.2001 (Fn. 10).

12 BVerfG, 31.5.1998 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226.

13 BVerfG, 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268 ff., BB 1991 Beilage 16 zu Heft 21, 1; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 134 ff., BB 1995 Beilage 13 zu Heft 36, 2.

14 Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO, 2004, § 42 Rdnr. 8 m. w. N.

15 BVerfG, 9.4.2003 (Fn. 10).

16 BVerfG, 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 160.

17 BFH, 3.2.1998 (Fn. 2).

18 Vgl. Fn. 3.

19 Brockmeyer, in: Klein, AO, 9. Auflage 2006, § 42 Rdnr. 15 unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH.

20 Vgl. BFH, 18.7.2001 (Fn. 3), BB 2001, 2308, 2309; BFH, 14.1.2003 (Fn. 2); BFH, 3.2.1998 (Fn. 2).

21 BFH, 31.5.2005 (Fn. 2); BFH, 27.10.2005 (Fn. 2); BFH, 14.1.2003 (Fn. 2).

22 BFH, 7.7.1998 – VIII R 10/96, BB 1998, 2511, 2512; vgl. auch Koenig (Fn. 14), § 42 Rdnr. 18.

schaftlichen und sonst beachtlichen Gründe in der Missbrauchsdefinition der BFH-Rechtsprechung nur textlich zusammen.

In der Sache hält § 42 AO-RE aber daran fest, dass ein Gestaltungsmissbrauch nicht vorliegt, wenn der Steuerpflichtige Gründe jenseits der beabsichtigten Steuerersparnis vorbringen kann, die beachtlich sind, weil sie den Sachverhalt nach den Wertungen des Gesetzgebers als nicht besteuierungswürdig erscheinen lassen²³. Der Regierungsentwurf überträgt im Wesentlichen die bisherige Rechtsprechung in den Tatbestand des § 42 AO. Die Regelung kann durch diese „Konkretisierung“ nicht unbestimmt werden.

III. Eingriff in das Grundrecht auf „steueroptimierende Gestaltung“ gemäß Art. 2 Abs. 1 GG?

Als Ausprägung der allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG steht es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich offen, seine tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse so einzurichten, dass sich eine möglichst geringe Steuerlast ergibt. BVerfG 1 BvL 23/57²⁴ und die daran anknüpfende ständige Rechtsprechung des BFH²⁵ gehen von einem solchen Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung aus. Dieses Grundrecht wird jedoch nicht schrankenlos gewährt, sondern steht unter dem Gesetzesvorbehalt der verfassungsmäßigen Ordnung nach Art. 2 Abs. 1 GG und wurde durch den bisher gesetzlich nicht näher definierten Missbrauchstatbestand des § 42 AO als einfachgesetzliche Konkretisierung des verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung²⁶ eingeschränkt, was allgemein als verhältnismäßig erachtet wird.

Durch § 42 AO-RE wird die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen stärker beschränkt.

1. Eine Rechtfertigungspflicht durch „beachtliche außersteuerliche Gründe“ entsteht schon bei der Wahl einer „ungewöhnlichen“, nicht mehr erst bei einer „unangemessenen“ rechtlichen Gestaltung.
2. Einschränkungen der Gestaltungsfreiheit könnten sich ergeben, wenn der Begriff der „Beachtlichkeit“ der außersteuerlichen Gründe (zu) eng ausgelegt wird.

1. Zweck der Neuregelung

§ 42 AO-RE bezweckt ausweislich der Gesetzesbegründung in erster Linie die Konkretisierung des bisherigen Missbrauchstatbestandes. Der nach Auffassung der Bundesregierung stark von der Kasuistik der Rechtsprechung geprägte § 42 AO soll zu „einer präzisen und effektiven Regelung“ werden²⁷. Neben der Schaffung von Rechtssicherheit erfolgt die Neuregelung auch im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und soll den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten effektiv unterbinden. Die Bundesregierung stellt dabei ersichtlich auch auf das sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebende Gebot der „Gleichmäßigkeit“ der Besteuerung ab²⁸.

2. Eignung

Ein Gesetz ist geeignet, wenn mit seiner Hilfe der erstrebte Erfolg gefördert werden kann²⁹. Durch das Abstellen des Regierungsentwurfs auf ungewöhnliche rechtliche Gestaltungen, die nicht durch beachtliche außersteuerliche Gründe gerechtfertigt werden können, verringern sich der Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen und damit zugleich die Möglichkeiten, die vom Gesetzgeber für das Erreichen eines wirtschaftlichen Ziels vorgesehene Besteuerung zu vermeiden. Gleiches gilt auch, soweit die Begründung zu § 42 AO-RE auf eine restriktive Auslegung des Kriteriums der „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“ hinweist. Je enger dieses Tatbestandsmerkmal zu verstehen ist, desto geringer werden die rechtlichen Spielräume zur missbräuchlichen Umgehung der Steuergesetze.

3. Erforderlichkeit

Die Erforderlichkeit eines Gesetzes fehlt, wenn der Gesetzgeber ein anderes, gleich wirksames, aber das Grundrecht nicht oder weniger stark einschränkendes Mittel zur Zweckerreichung hätte wählen können³⁰. Ziel des Gesetzgebers war es, eine präzisere und effektivere Regelung zur Vermeidung des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten einzuführen. Er hat dabei die bisherigen Kriterien der Missbrauchsdefinition teilweise unverändert in den Regierungsentwurf übernommen, zum Teil aber auch verschärft.

a) Anknüpfung an „ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“

Die Anknüpfung der Missbräuchlichkeit an den Begriff der „ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung“ ist unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit nicht zu beanstanden. Ein milderes Mittel ist nicht ersichtlich. Der Gesetzgeber hätte zwar auch den bisher vom BFH benutzten Begriff der „Unangemessenheit“ verwenden können; dies wäre aber der Regelungsintention des Regierungsentwurfes, nämlich dem Ziel einer präziseren und effizienteren Missbrauchsvermeidung, nicht gerecht geworden.

b) Das Kriterium der „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“

aa) Orientierung an der Rechtsprechung

Auch die Verwendung des Tatbestandsmerkmals „beachtliche außersteuerliche Gründe“ stellt sich, soweit sich die Auslegung dieses Kriteriums an der dazu bisher ergangenen Rechtsprechung orientiert, als mildestes Mittel zur Zweckerreichung dar. Denn in soweit würde es sich nur um die Übernahme der von der Rechtsprechung bislang schon konkretisierten Formulierung „wirtschaftliche und sonstige beachtliche Gründe“ in den Tatbestand der Regelung handeln, ohne dass damit eine über die bisherige Rechtsprechung hinausgehende Beschränkung der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen verbunden wäre. Dass das Tatbestandsmerkmal der „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“ auch in dieser Weise zu verstehen ist, lässt sich der Begründung zu § 42 AO-RE entnehmen, wonach das Tatbestandsmerkmal „der Rechtsprechung zu § 42 AO entlehnt“ ist.

bb) Korrekturbedürftige Gesetzesbegründung

Anders wäre es, wenn mit dem Begriff „beachtliche außersteuerliche Gründe“ nur Gestaltungen erfasst würden, die nicht in erster Linie aus anderen Gründen als der Steuerersparnis gewählt wurden. Dies würde im Vergleich zur bisherigen Rechtsprechung eine wesentliche Einengung der Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen bedeuten.

Nach bisheriger Rechtsprechung ist die Motivation, Steuern zu sparen, selbst dann nicht unangemessen, wenn die Gestaltung im Wesentlichen durch Steuersparnerwägungen begründet war³¹. Die Motivation für die Wahl der rechtlichen Gestaltung durfte jedoch nicht ausschließlich in der Steuerersparnis begründet sein³².

Dem Wortlaut der beabsichtigten Neuregelung lässt sich nicht entnehmen, dass die bisherige Auslegung eingeschränkt werden soll.

23 Vgl. zur geltenden Rechtslage BFH, 28.6.2006 – I R 97/05, BB 2006, 2620, DStR 2006, 1938, 1941; Brockmeyer (Fn. 19), § 42 Rdnr. 18.

24 BVerfG, 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237 (250).

25 BFH, 18.7.2001 (Fn. 3), BB 2001, 2308, 2310; BFH, 7.7.1998 (Fn. 22).

26 BVerfG, 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332, 346.

27 BT-Drs. 16/6290, 115.

28 BT-Drs. 16/6290, 115.

29 BVerfG, 9.3.1994 – 2 BvL 43/92 u. a., BVerfGE 90, 145, 172.

30 BVerfG, 9.3.1994 (Fn. 29).

31 Koenig (Fn. 14), § 42 Rdnr. 21 m. w. N.

32 BFH, 4.10.2006 (Fn. 5).

Lenz | Gerhard | Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“

§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO-RE sieht einen Missbrauch nur dann als gegeben an, wenn *keine* beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung nachgewiesen werden können. Der Wortlaut schreibt die bisherige Rechtsprechung fest, wonach es lediglich *eines* beachtlichen Grundes bedurfte und die gewählte rechtliche Gestaltung nur bei ausschließlich steuerlicher Motivation des Steuerpflichtigen als missbräuchlich eingestuft wurde.

§ 42 AO-RE liegt nach der Begründung der erkennbare Wille zu Grunde, die zur geltenden Rechtslage ergangene Rechtsprechung zu kodifizieren. Problematisch ist allerdings, dass die Begründung zu § 42 AO-RE behauptet, dass nach bisheriger Rechtsprechung „beachtliche außersteuerliche Gründe nicht vorliegen, wenn der Grund für die gewählte Gestaltung in erster Linie in der Steuerersparnis liegt.“³³ Das ist falsch.

Dieser Fehler der Begründung kann dazu führen, dass der Begriff der „Beachtlichkeit“ später als „überwiegend“ verstanden wird, mit der Folge, dass eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung nur dann nicht den Missbrauchstatbestand erfüllen würde, wenn die sonstigen wirtschaftlichen und persönlichen Erwägungen die Motivation, Steuern zu sparen, überwiegen.

Ein solch restriktives Verständnis der Beachtlichkeit wäre zwar unter Beachtung des gesetzgeberischen Beurteilungsspielraumes zur Erreichung des Regelungszieles der Missbrauchsvereitelung noch geeignet, nicht aber erforderlich, da es einem – am Referentenentwurf vielfach kritisierten und von der Bundesregierung aufgegebenen – Gestaltungsverbot gleichkäme und somit weit über den eigentlich vorgesehenen Regelungszweck (Missbrauchsbekämpfung) hinausginge.

Die in der Gesetzesbegründung angesprochene enge Auslegung ist nicht erforderlich: Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten wird schon dann ausreichend verhindert, wenn neben der Motivation, Steuern zu sparen, andere, vom Gesetzgeber nicht als unangemessen bewertete Beweggründe nachgewiesen werden müssen. Dabei darf nicht verlangt werden, dass diese außersteuerlichen Gründe überwiegen müssen, denn auch wenn in erster Linie steuerliche Gründe für eine gewisse Gestaltung ausschlaggebend waren, muss es dem Steuerpflichtigen offen bleiben, durch die rechtliche Gestaltung andere greifbare, für ihn neben der Reduzierung der Steuerlast vorteilhafte Erwägungen umzusetzen.

4. Angemessenheit

Eine Regelung stellt sich als angemessen dar, wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht sowie der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit für die Adressaten der Regelung gewahrt wird³⁴.

a) „Ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“

Das Gewicht des Eingriffs ist äußerst gering, da erstens schon nach bisheriger Rechtsprechung die Ungewöhnlichkeit in der Regel als Indiz für die Unangemessenheit angeführt wurde und zweitens eine ungewöhnliche Gestaltung nicht zwingend als Missbrauch erachtet wird, soweit der Steuerpflichtige die zu der ungewöhnlichen Gestaltung führende Motivation auch mit beachtlichen außersteuerlichen Erwägungen rechtfertigen kann. Im Vergleich dazu besitzt die Regelungsentention des Gesetzgebers (Konkretisierung und Effizienzsteigerung des Missbrauchstatbestandes) größeres Gewicht. Eine Unzumutbarkeit der neuen Regelung liegt unter diesen Gesichtspunkten nicht vor.

b) „Beachtliche außersteuerliche Gründe“

Hier ist zu differenzieren. Wird durch die Neuregelung des § 42 AO-RE die bisherige Rechtsprechung zur Beachtlichkeit außer-

steuerlicher Gründe übernommen, bestehen keine Bedenken bezüglich der Angemessenheit des § 42 AO-RE. Die Grenze der Zumutbarkeit wäre jedoch überschritten, müssten außersteuerliche Erwägungen überwiegen, um die gewählte ungewöhnliche rechtliche Gestaltung aus dem Tatbestand des Gestaltungsmissbrauchs zu nehmen.

In diesem Falle läge ein besonders schwerer Eingriff in die steuerrechtliche Gestaltungsfreiheit vor. Der Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen würde massiv eingeschränkt. Dem Aspekt, Steuern zu sparen, käme keine nennenswerte eigene Bedeutung zu; vielmehr könnte das Ansinnen nach einer Reduzierung der Steuerbelastung nur noch erfreuliches Nebenprodukt einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung sein³⁵. Eine solche Einnengung der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen ginge aber deutlich über das hinaus, was noch als Missbrauch klassifiziert werden kann.

Daneben gilt es zu berücksichtigen, dass § 42 AO-RE bei Zugrundelegung dieser restriktiven Auffassung zukünftige rechtliche Gestaltungen und Entwicklungen einschränkt. Viele mittlerweile in der Rechtsordnung anerkannte und erfolgreiche rechtliche Gestaltungen wurden entwickelt, um die Steuerlast des Betroffenen möglichst gering zu halten (Beispiel: Leasing). Die „erfundene“ Konstruktionen haben aber über die steuerlichen Aspekte hinaus einen beachtlichen Fortschritt für die Entwicklung des Rechts mit sich gebracht. Nimmt man der zukünftigen Weiterentwicklung der Rechtsordnung eines ihrer wichtigen Antriebsmuster, dann führt dies zu einem Verharren und einer Stagnation der Weiterentwicklung des Rechts im Inland.

Die Unzumutbarkeit des Eingriffs zeigt sich auch darin, dass die Motivation, Steuern zu sparen, schon auf Grund der Höhe der Steuerlast in der Regel ganz zwangsläufig vorrangig ist und andere Beweggründe überwiegt. Der Gesetzgeber bestimmt mit der Festlegung der Steuerhöhe selbst die Wichtigkeit der steuerbezogenen Gestaltungserwägungen mit. Je höher der Steuersatz, desto stärker fällt die Motivation, Steuern zu sparen, ins Gewicht. Schon deshalb läge in dem Erfordernis nach überwiegenden außersteuerlichen Gründen eine gravierende Einschränkung der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen, die in vielen Fällen zu einem kompletten Gestaltungsabschluss führen würde.

Die Gründe, welche die Regierungsbegründung zur Rechtfertigung des § 42 AO-RE anführt, haben im Vergleich zur Schwere des Eingriffs nur geringes Gewicht. Schon bei der Erforderlichkeit ließ sich feststellen, dass zur Zielerreichung eine über den Wortlaut („keine“) hinausgehende, restriktive Auslegung des Kriteriums der Beachtlichkeit nicht notwendig ist. Ein Verständnis, wie es die Begründung zum Regierungsentwurf scheinbar nahe legt, ist aber auch unangemessen. Es steht außer Verhältnis, wenn der Gesetzgeber Steuermissbrauch unterbinden möchte, indem er Steuergestaltung de facto verhindert.

IV. Beweislastverteilung als Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht?

Die partielle Beweislastumkehr in § 42 AO-RE und die damit verbundene Pflicht des Steuerpflichtigen, seine Gestaltungserwägungen offen zu legen, führen nicht zu einer Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG³⁶. Die Pflicht des Steuerpflichtigen, die Gründe für die Wahl

33 BT-Drs. 16/6290, 115; kritisch hierzu auch Benz/Clausen/Elsner/Kuntschik (Fn. 8), S. 16; Brockmeyer, DStR 2007, 1325, 1327.

34 BVerfG, 14.11.1989 – 1 BvL 14/85, BVerfGE 81, 70, 92; BVerfG, 9.3.1994 (Fn. 29) u. a., BVerfGE 90, 145, 173.

35 So schon zum Referentenentwurf Brockmeyer, DStR 2007, 1325, 1327.

36 Soweit durch die Nachweisverpflichtung des Steuerpflichtigen nach § 42 AO-RE Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse betroffen werden, richtet sich der Grund-

einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung mittelbar oder durch Indizien zu beweisen, wird hinsichtlich des Umfangs der offenzulegenden Daten nicht verstärkt, denn schon nach der bisherigen Rechtsprechung wurde eine so genannte „erhöhte Pflicht des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung bezüglich solcher Umstände, aus denen sich ergibt, dass eine missbräuchliche Gestaltung ausgeschlossen ist“³⁷, anerkannt.

1. Eingriff

Ein unmittelbarer Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht wird durch die Einführung einer partiellen Beweislastumkehr nicht begründet. Schon nach der Rechtsprechung zur bisherigen Regelung oblag dem Steuerpflichtigen eine Darlegungslast. Monierte die Finanzbehörde die gewählte Gestaltung als unangemessen, so musste der Steuerpflichtige wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe substantiiert darlegen und beweisen, die seine Gestaltung als nicht missbräuchlich erscheinen ließen³⁸. Sind beachtenswerte Gründe nicht feststellbar oder werden die vorgebrachten Gründe als nicht bedeutsam eingeschätzt, so gereichte dies auch nach der bisherigen Regelung dem Steuerpflichtigen nach den Grundsätzen über die Feststellungslast zum Nachteil³⁹.

§ 42 AO-RE kodifiziert lediglich die bisher in der Rechtsprechung angewandten Maßstäbe⁴⁰. Nur wenn die Behörde die gewählte rechtliche Gestaltung als ungewöhnlich einschätzt, besteht die Nachweispflicht des Steuerpflichtigen⁴¹. Darlegen muss er dann – gegebenenfalls durch Indizien – die Gründe, die ihn zu der gewählten rechtlichen Gestaltung veranlasst haben; die Beachtlichkeit ist hingegen eine dem Beweis nicht zugängliche rechtliche Beurteilung.

Die verfassungsrechtlichen Probleme der beabsichtigten Regelung setzen auch nicht an der Umkehr der Beweislast an, sondern vielmehr an der damit verbundenen Offenlegungspflicht. Durch die vorgesehene Regelung wird der Steuerpflichtige stärker als bisher gezwungen, im Interesse der Besteuerung seine wirtschaftlichen und persönlichen Interna preiszugeben. Der Eingriff in das Persönlichkeitsrecht liegt demnach in der Erweiterung dieser Nachweispflichten durch die Anknüpfung an den Begriff der „ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung“. Dem Steuerpflichtigen obliegt die Geltendmachung beachtlicher Gründe nach § 42 AO-RE nicht erst bei der Wahl einer unangemessenen, sondern schon bei der Wahl einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung. Insofern liegt ein mittelbarer Eingriff in das Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen vor.

2. Rechtfertigung

Die Beweislastumkehr stellt sich aber nicht als unverhältnismäßiger Eingriff in Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG dar. Allein die Erweiterung der Darlegungs- und Feststellungslast bewirkt keine Verletzung des Rechts auf Schutz der Privatsphäre. Die Erweiterung der Darlegungspflicht ist sowohl zur Effizienzsteigerung und Konkretisierung des Missbrauchstatbestandes geeignet als auch erforderlich zur Eindämmung des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Sie ist aber auch angemessen, denn es verbleibt bei den bisherigen Grundsätzen: Der Steuerpflichtige setzt sich erst durch die Wahl einer von der Finanzverwaltung als ungewöhnlich eingestuften Gestaltung einer Darlegungs- und Feststellungslast aus. Wählt er hingegen eine vom Gesetzgeber zur Erreichung des wirtschaftlichen Ziels vorgesehene Gestaltung, so besteht keine Offenlegungspflicht⁴². Eine generelle Offenlegungspflicht wird durch die Neuregelung nicht begründet.

Würde man demgegenüber eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht nicht vorsehen, so bliebe der Missbrauchstatbestand ineffektiv, da die Behörde die Nichtbeachtlichkeit außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung mangels Kenntnis der wirtschaftlichen Interna des Steuerpflichtigen nicht nachweisen könnte. Der Steuerpflichtige wäre daher in der Lage, durch

bloße Behauptung außersteuerlicher Gründe – ohne diese nachweisen zu müssen – den Missbrauchstatbestand zu unterlaufen. Das öffentliche Interesse an Steuergerechtigkeit und die Pflicht des Staates, auf eine gerechte Steuerveranlagung hinzuwirken, überwiegen die geringe Ausweitung der Nachweisverpflichtung des Steuerpflichtigen, wenn dieser eine zur Zielerreichung nicht vorgesehene ungewöhnliche Gestaltung gewählt hat. Ein unzumutbarer Eingriff in Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG liegt nicht vor.

V. Die Rechtsfolge des § 42 AO-RE – Kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gemäß Art. 20 Abs. 3 GG

§ 42 AO-RE verstößt auch nicht gegen das sich aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) ergebende Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, das in den Regelungen der §§ 3 Abs. 1, 38 AO seinen einfachgesetzlichen Niederschlag gefunden hat⁴³. Danach entsteht ein Steueranspruch nur, wenn der gesetzliche Tatbestand der Steuernorm verwirklicht ist, an den die Leistungspflicht anknüpft.

Nach § 42 AO-RE entsteht der Steueranspruch wie bei einer gewöhnlichen rechtlichen Gestaltung, d.h. die Steuerpflicht bestimmt sich nach dem Tatbestand, den der Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen des bestimmten Zieles vorausgesetzt hat.

Darin liegt kein Eingriff in die oben angeführten Grundsätze. An die Stelle der steuerlichen Rechtsfolge, die bei wortgetreuer Anwendung der unangemessenen Gestaltung einträte, tritt die Besteuerung, die dem Normzweck der umgangenen steuerlichen Regelung entspricht⁴⁴. Der neu gefasste Wortlaut ändert in der Sache nichts, sondern passt nur die Rechtsfolge auf den neu gefassten Tatbestand an, indem der Begriff „angemessen“ durch den Begriff „gewöhnlich“ ersetzt wird.

Ein Verstoß gegen das Gesetzmäßigkeitprinzip liegt nicht vor. Wird missbräuchlich die Einschlägigkeit eines Steuertatbestandes erwirkt, so kann die vom Gesetzgeber missbilligte Gestaltung nicht die Steuerpflicht nach dem „erschlichenen“ Tatbestand auslösen. Dies ist gerade Sinn und Zweck einer Vorschrift gegen den Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten: die Rechtsfolge richtet sich mithin nach der umgangenen Vorschrift.

VI. Neuregelung des § 42 Abs. 2 AO als gesetzgeberische Klarstellung

Die neu gefasste Regelung des Abs. 2 dient der Klarstellung des bisher umstrittenen Verhältnisses des § 42 AO-RE zu speziellen

rechtsschutz – insbesondere bei juristischen Personen, die sich diesbezüglich nicht auf das Persönlichkeitsrecht berufen können – nach Art 12 Abs. 1 GG (*Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, 9. Auflage 2007, Art. 12 Rdnr. 11). Da die Berufsausübung ebenfalls unter Gesetzesvorbehalt steht, ändert sich im Ergebnis nichts.

37 BFH, 6.7.1993 – IX R 112/88, BB 1993, 1867 Ls, DB 1993, 1906, 1907.

38 Häuselmann, BB 2007, 1533, 1534.

39 BFH, 13.11.1991 – II R 7/88, BB 1992, 844, 845; BFH, 28.1.1992 – VIII R 7/88, BB 1992, 1203 Ls, DB 1992, 1504, 1505.

40 So auch *Geerling/Gorbauch*, DStR 2007, 1703, 1705, im Ergebnis auch *Benz/Clausen/Elser/Kuntschik* (Fn. 8), S. 16; a. A. *Brockmeyer*, DStR 2007, 1325, 1326; *Crezilius*, DB 2007, 1423, 1430, der einen „Qualitätsunterschied“ darin erkennt, dass die Feststellungslast nicht mehr durch die Wahl einer ungewöhnlichen Gestaltung als Indiz für die Unangemessenheit begründet wird, sondern auf einer Kodifizierung einer derartigen Vermutung beruht.

41 Die Gesetzesbegründung zu § 42 AO-RE, BT-Drs. 16/6290, 115 f., stellt ausdrücklich fest, dass der Finanzverwaltung „der Nachweis für das Vorliegen einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung, die zu einem Steuervorteil führt“, obliegt, und nur wenn dieser Nachweis gelingt, der Steuerpflichtige nachzuweisen hat, „dass für die von ihm gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen“, vgl. auch *Geerling/Gorbauch*, DStR 2007, 1703, 1705.

42 *Geerling/Gorbauch*, DStR 2007, 1703, 1705.

43 A. A. *Benz/Clausen/Elser/Kuntschik* (Fn. 8), S. 19.

44 *Koenig* (Fn. 14), § 42 Rdnr. 28.

Hauck | Prinz | Die Lehren des EuGH-Urteils Velvet & Steel zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie für die Auslegung von europäischen Rechnungslegungsnormen

Steuerungsvorschriften. § 42 AO-RE soll auch dann Anwendung finden, wenn spezielle Missbrauchsregelungen bestehen, deren Voraussetzungen aber im konkreten Einzelfall nicht vorliegen⁴⁵. Die Neuregelung soll dann als Auffangtatbestand herangezogen werden. Der Grundsatz „lex specialis derogat legi generali“ wird insofern zwar eingeschränkt – ein gezieltes Untergraben der Rechtssicherheit und ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG kann darin aber nicht erkannt werden⁴⁶. Im Gegenteil: Der Steuerpflichtige kann nun davon ausgehen, dass § 42 AO-RE die Mindestgrenze für steuerlich relevante rechtliche Gestaltungsformen festlegt.

VII. Zusammenfassung

(1) § 42 AO-RE korrigiert den vielfach kritisierten Referentenentwurf und kehrt im Wesentlichen zur bisherigen Rechtslage zurück, die er kodifiziert. Gravierende Änderungen in der Rechtspraxis sind nicht zu erwarten⁴⁷. Die im Referentenentwurf angeordnete Ausweitung des Missbrauchstatbestandes zu einem weitgehenden Gestaltungsverbot wurde wieder zurückgenommen. Maßgeblich bleibt auch nach der Neuregelung eine missbräuchliche rechtliche Gestaltung. Die Bundesregierung bezweckt durch die Einfügung der Legaldefinitionen in den Sätzen 2 und 3 in erster Linie die Konkretisierung der bisherigen Regelung und die Kodifikation der durch die Rechtsprechung entwickelten Kasuistik. Durch das Anknüpfen an das in Satz 3 eigens definierte Kriterium der ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung soll daneben der Steuermisbrauch effizienter bekämpft werden.

(2) § 42 AO-RE ist mit den Vorgaben des Grundgesetzes vereinbar, soweit bei der Auslegung der neu eingefügten Tatbestandsmerkmale die bisherige Rechtsprechung der Finanzgerichte berücksichtigt wird. Die Regelung genügt den Erfordernissen des Bestimmtheitsgebotes aus Art. 20 Abs. 3 GG und verstößt nicht gegen den aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Die partielle Beweislastumkehr in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO-RE folgt weitgehend der bisherigen Rechtsprechung und führt nicht zu einer Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts des Steuerpflichtigen.

(3) § 42 AO-RE wäre nur dann wegen Verstoßes gegen das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ aus Art. 2 Abs. 1 GG verfassungswidrig, wenn das verwendete Tatbestandsmerkmal der Beachtlichkeit außersteuerlicher Gründe so eng ausgelegt werden sollte, dass sich das Missbrauchsverbot des § 42 AO in ein Gestaltungsverbot umwandelt. Der Wortlaut der Neuregelung gibt für eine solch restriktive Auslegung nichts her; vielmehr legt die

Wortwahl des neu eingefügten Satz 2 nahe, dass die Missbrauchsdefinition an den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen ausgerichtet werden soll. Dies ist auch die grundsätzliche Tendenz der Regierungsbegründung. Es genügt daher auch nach § 42 AO-RE, dass der Steuerpflichtige neben der Motivation, Steuern zu sparen, auch beachtliche – nicht zwingend auch überwiegende – außersteuerliche Gründe für die von ihm gewählte rechtliche Gestaltung nachweisen kann.

(4) Soweit in der Begründung zum Regierungsentwurf die Rechtsprechung falsch dargestellt wird („Beachtliche außersteuerliche Gründe liegen nicht vor, wenn der Grund für die gewählte Gestaltung in erster Linie in der Steuerersparnis liegt“⁴⁸), ist dies durch Streichung klarzustellen. Für die Beachtlichkeit außersteuerlicher Gründe darf nicht gefordert werden, dass diese steuerliche Beweggründe überlagern müssen. Wenn durch eine der bisherigen Rechtsprechung entsprechende Auslegung die Gestaltungsfreiheit und das sich daraus ergebende „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ des Steuerpflichtigen gewahrt werden, verstößt der Gesetzentwurf nicht gegen Art. 2 Abs. 1 GG.

Korrekturbedürftig ist danach nicht der Wortlaut des § 42 AO-RE, sondern die dazu formulierte Begründung.

DR. CHRISTOFER LENZ



Partner bei OPPENLÄNDER Rechtsanwälte mit Schwerpunkten im Öffentlichen Wirtschaftsrecht, im Verfassungsrecht und im Europarecht. Fachanwalt für Verwaltungsrecht, Lehrbeauftragter an der Universität Stuttgart für Europäisches Wirtschaftsrecht und Mitglied des Verfassungsrechtsausschusses der Bundesrechtsanwaltskammer.

TORSTEN GERHARD



Jahrgang 1979. Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Mannheim. Promotionsstudium an der Universität Mannheim bei Professor Dr. Wolf-Rüdiger Schenke. Seit 2007 als Rechtsanwalt bei OPPENLÄNDER Rechtsanwälte in Stuttgart tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen im Öffentlichen Wirtschaftsrecht und Verfassungsrecht.

45 Vgl. zur bisherigen Regelung Koenig (Fn. 14), § 42 Rdnr. 5.

46 So aber Benz/Clausen/Elser/Kuntzschik (Fn. 8), S. 15, 19.

47 So auch Geerling/Gorbauch, DStR 2007, 1703, 1703.

48 BT-Drs. 16/6290, 115.

Dr. Anton Hauck und Professor Dr. Ulrich Prinz

Die Lehren des EuGH-Urteils Velvet & Steel zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie für die Auslegung von europäischen Rechnungslegungsnormen

Deutsches Umsatzsteuerrecht und internationale Rechnungslegung (IAS/IFRS) – was haben diese beiden Rechtsgebiete miteinander gemein, mag man fragen. Die Antwort ist einfach, dennoch vielleicht etwas verblüffend. Beide Bereiche gehören zum sekundären Gemeinschaftsrecht und werden letztlich entscheidend durch die Rechtsprechung des EuGH geprägt. Wäh-

rend allerdings die EuGH-Judikatur zur Umsatzsteuer – basierend auf der 6. EG Richtlinie zur Mehrwertsteuer, heute der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – auf eine langjährige Tradition mit ausdifferenzierten Ergebnissen zurückblicken kann, stehen Entscheidungen zu den IAS/IFRS erst noch an. Deren europarechtliche Grundlage ist die IAS-Anwendungs-Verord-