

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

5. 13. Münchner Unternehmenssteuerforum

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

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

Münchner Unternehmenssteuerforum am 23. 10. 2013

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln*

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

1. Einführung

1.1 Der Spagat zwischen Dogmatik und komplexer Lebenswirklichkeit

Eine der hervorstechendsten Eigenheiten moderner Steuerpolitik ist die ausufernde Missbrauchsgesetzgebung.¹ Die restriktive Handhabung von § 42 AO durch die Rechtsprechung hat einerseits zu verschiedenen Versuchen einer Schärfung der allgemeinen Missbrauchsklausel² geführt. Andererseits greift der Gesetzgeber in großem Stil zu speziellen Missbrauchsnormen³, mit denen er die im Rahmen von § 42 AO bestehenden Wertungsmöglichkeiten beschneidet und sein Verständnis von Missbräuchlichkeit verbindlich festlegt. Dies wirft die Frage auf, wie sich Spezialnormen und Generalnorm zueinander verhalten.

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

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

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

1.2 Der Test des Thüringer Autohausfalles

Einen guten Test für die Praxistauglichkeit abstrakt-dogmatischer Überlegungen zum Verhältnis von § 42 AO zum Spezialgesetz bietet das Vexierbild des dem Bundesfinanzhof vorliegenden „Thüringer Autohausfalls“. Hierbei handelt es sich um eine tatbestandlich von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 2002⁶ nicht erfasste Seitwärtsverschmelzung einer Gewinn-GmbH auf eine Verlust-GmbH. Statt die profitable Gewinn-GmbH, die ein am Markt etabliertes Autohaus betrieb, fortzuführen, wurde der Autohandel nach Verschmelzung in der Verlust-GmbH fortgeführt, obwohl diese, ebenfalls eine Autohandels-Gesellschaft, im Zeitpunkt der Umwandlung ihren unprofitablen Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte; das Gewerbe war abgemeldet.

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

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

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

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

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

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

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

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

6 BGBl I 2002, 4133.

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

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

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

Dies veranlasste das FG Thüringen⁷, obwohl der Wortlaut von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 2002 nicht erfüllt war, die beherrschten Verlustvorträge zu versagen, und zwar unter Rückgriff auf § 42 AO. Das Verfahren ist mittlerweile beim I. Senat des BFH anhängig.⁸

1.3 Fragestellungen

Vor diesem Hintergrund kann die Fragestellung wie folgt präzisiert werden:

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

2. Gesetzeslage

Das Problem der Konkurrenz zwischen Spezialnorm und § 42 AO entsteht aus dessen weitem Anwendungsbereich. Per se ist § 42 AO immer anwendbar, da jedes Steuergesetz umgangen werden kann⁹ und trotz der mittlerweile hohen Regeldichte von Spezialtatbeständen der Missbrauch spezialgesetzlich nie abschließend erfasst werden kann.

Die Frage nach dem Verhältnis von § 42 AO und spezialgesetzlicher Norm zueinander ist – entgegen der Intention des Gesetzgebers des JStG 2008¹⁰ – in den Sätzen 2 und 3 von § 42 Abs. 1 AO nicht eindeutig gesetzlich geklärt. Nach dem

missglückten¹¹ Versuch des StÄndG 2001¹², den Rückgriff auf § 42 AO immer dann zu ermöglichen, wenn dieser nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist¹³, ist diese Frage in der im Jahressteuergesetz 2008 verabschiedeten Fassung des § 42 AO nur noch angedeutet.

§ 42 Abs. 1 S. 2 AO regelt abschließend und eindeutig nur die positive Spezialität¹⁴, das heißt den Fall, dass die spezialgesetzliche Norm eingreift. In diesem Fall ist ein Rückgriff auf § 42 AO ausgeschlossen, insbesondere bedarf es keiner Missbrauchsabsicht i. S. von § 42 Abs. 2 AO. Inwieweit spezialgesetzliche unwiderlegbare Missbrauchsvermutungen teleologisch reduziert werden müssen, um die Erfassung nicht missbräuchlicher Gestaltungen zu verhindern, muss anhand der Wertungen des jeweiligen spezialgesetzlichen Tatbestandes entschieden werden¹⁵, wobei die Rechtsprechung den Missbrauchsvermeidungszweck nur sporadisch zur Einschränkung zu weitreichender Typisierungen heranzieht.¹⁶

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

3. Methodisches

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

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

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

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

12 StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001, BGBl I 2001, 3794.

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

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

15 Hierzu im Einzelnen Gabel, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, Diss. Köln, Baden-Baden 2011, 204 ff.

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

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

8 BFH-Az. I R 25/12.

9 Drüen (Fn. 5), § 42 AO Rz. 19.

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

Kontroverse zwischen Innen- oder Außentheorie¹⁷, die das Verhältnis von § 42 AO zur Auslegung betrifft, stellt sich auch die Frage nach dem Verhältnis zur Analogie, die zugleich mit der Grundsatzfrage nach der generellen Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht verbunden ist.¹⁸ Dieser Streit liefe leer, wenn § 42 AO eine gesetzliche Analogiemächtigung enthielte.¹⁹ Dem ist indes nicht so, § 42 AO ist einerseits weiter, andererseits enger als die Analogie.²⁰ Weiter ist § 42 AO insofern, als die Vorschrift nicht auf den engen Lückenbegriff zulässiger Analogiebildung reduziert ist. Ebenso wenig ist die Planwidrigkeit der Lücke Voraussetzung, auch wenn ähnliche Überlegungen des Widerspruchs zu den gesetzgeberischen Wertungen im Tatbestand der Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung ebenso wie in dem durch diese hervorgerufenen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“²¹ im Rahmen von § 42 AO anzustellen sind. Enger ist § 42 AO insofern, als dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Exkulpation durch außersteuerliche Gründe eröffnet wird, ein subjektives Tatbestandsmerkmal, auf das es im Rahmen der Analogie nicht ankommt. § 42 AO erfasst nur die durch Missbrauch qualifizierte Steuergestaltung.²² Die Analogie ist demgegenüber wertneutral. Wird die Anwendung von § 42 AO auf sowohl der Form²³ als auch der Intention nach missbräuchliche Sachverhalte beschränkt, entfällt auch das zentrale Argument gegen steuerliche Analogiebildung, sie verletze die durch die Tatbestandsmäßigkeit verbürgte Vorhersehbarkeit der Besteuerung.²⁴ Wer missbräuchlich allein zum Zweck der Steuerminimierung gestaltet, weiß in der Regel, dass er zu Unrecht einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil in Anspruch zu nehmen versucht. Hauptaufgabe von § 42 AO ist freilich – ungeachtet dessen, dass die Gesamtpianrechtsprechung nur zum Teil aus § 42 AO heraus entwickelt wird und ein Eigenleben neben § 42 AO führt²⁵ – die wertende Zusammenschau missbräuchlich fraktionierter Sachverhalte²⁶, die sich mit den klassischen Methoden der Gesetzesanwendung überhaupt nicht erfassen lassen.

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

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

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

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

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

22 Hey StuW 2008, 167 (169).

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

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

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

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

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

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

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

Weniger klar ist, ob die spezialgesetzliche Missbrauchsnorm neben Vereinfachung auch auf Rechtssicherheit abzielt, indem der Gesetzgeber mit der Spezialnorm indirekt auch den Rahmen rechtlich zulässiger Gestaltung verbindlich absteckt, was einen Rückgriff auf § 42 AO ausschließen würde, wenn der Tatbestand der spezialgesetzlichen Norm nicht erfüllt ist. Während § 42 AO insbesondere in Verbindung mit dem AO-Anwendungserlass, der verbindliche Auskünfte im Zusammenhang mit Steuergestaltungen ausschließt²⁸, als ein Stück bewusster Rechtsunsicherheit interpretiert werden kann, liegt es nahe, die einzelgesetzliche Missbrauchskonkretisierung als Festlegung zu verstehen. Dieser Funktion würde die spezialgesetzliche Norm beraubt, würde man eine Füllung von Lücken der spezialgesetzlichen Norm mittels § 42 AO zulassen. Selbst wenn bei der Normierung der spezialgesetzlichen Norm Gestaltungen nicht berücksichtigt wurden, die der Gesetzgeber, hätte er sie gekannt, ebenfalls einbezogen hätte, müsste ein Rückgriff auf § 42 AO ausgeschlossen werden.²⁹ Zum Schutze des Steuerpflichtigen müssen spezialgesetzliche Missbrauchsnormen als im Besonderen analogiefeindlich eingestuft werden.

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

27 Gabel (Fn. 15), 48 f.

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

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

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

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

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

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

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

Damit erzeugt die spezialgesetzliche Missbrauchsnorm grundsätzlich als materielle Typisierung Sperrwirkung. Innerhalb der Typisierung scheidet ein Rückgriff auf § 42 AO aus. Entgegen der Auffassung des FG Thüringen³⁵ ist daher davon auszugehen, dass Spezialnormen³⁶, jedenfalls wenn sie unwiderlegbare Missbrauchstypisierungen enthalten, grundsätzlich abschließend sind. Dieses Ergebnis ist nicht im Wege der Auslegung der Spezialnorm zu ermitteln, sondern ergibt sich aus der Systematik typisierender Gesetzgebung.

3.3 „Wertungsrückschlag“ im Fall des Rückgriffs

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

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

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

3.4 Ermittlung des Regelungsbereichs der Spezialnorm

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

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

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

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

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

33 Ähnlich Riedel FR 2013, 37 (38).

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

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

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

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

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

39 Fischer (Fn. 2), § 42 AO Rz. 293.

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

41 Drüen (Fn. 5), § 42 AO Rz. 13a.

42 Vgl. van Lishaut anlässlich des Kölner Kolloquiums „Gestaltungsberatung unter Missbrauchsvorwurf“ am 27. 5. 2013 http://steuerrecht.uni-koeln.de/fileadmin/user_upload/materialien/Ringvorlesung/Anmerkungen_van_Lishaut.pdf.

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

Nicht viel anders stellt sich die Frage, schließt man den Rückgriff auf § 42 AO im abstrakten Anwendungsbereich des Spezialgesetzes generell aus.⁴⁴ Denn dies bedingt, dass der „abstrakte Anwendungsbereich“ der Missbrauchsnorm negativ abgegrenzt wird. Welche Fälle sind mitgeregelt, auch wenn sie nicht als Missbrauch erfasst sind? Auch hier veranschaulicht der Thüringer Autohausfall die Probleme im Konkreten: Zu weitgehend ist es, die diversen, über das gesamte Umwandlungssteuergesetz verstreuten Missbrauchsvorschriften⁴⁵ so zu deuten, als sei jeglicher Missbrauch im Zusammenhang mit den unter das Umwandlungssteuergesetz fallenden Umstrukturierungen abschließend spezialgesetzlich erfasst. Weitaus schwieriger zu beantworten ist die Frage, ob § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG a. F. eine generelle Regel für die Verschmelzung unter Beteiligung von Verlustgesellschaften aufstellt. Deckt § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG alle Verschmelzungsrichtungen ab? Oder fehlt es für die Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft an einer spezialgesetzlichen Regelung, so dass auch nichts gesperrt werden kann? Anders gewendet: Ist der abstrakte Anwendungsbereich die Verschmelzung unter Beteiligung von Verlustgesellschaften? Oder erfasst der abstrakte Anwendungsbereich von § 12 Abs. 2 S. 3 UmwStG nur Verschmelzungen, bei denen die Verlustgesellschaft untergeht? Dann wäre in der umgekehrten Verschmelzungsrichtung Raum für eine Anwendung von § 42 AO.

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

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

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

4. Umgehung der Spezialnorm

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

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

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

44 Ebenso *Driën* Ubg 2008, 31 (33).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Einige Schlussfolgerungen

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

Im Einzelnen ergeben sich folgende Schlussfolgerungen:

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

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

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

6. Ausblick auf die Entscheidung des BFH im Thüringer Autohausfall

Hard Cases make Bad Law⁵⁵ – dieser nur allzu richtige Satz lässt einen versucht sein, in dem als Beispiel zur Diskussion der abstrakten Konkurrenzfragen herangezogenen Thüringer Autohausfall⁵⁶ zu einem anderen Ergebnis als das FG, das heißt zur Anerkennung der Verlustvorträge zu kommen, schlicht weil man befürchten muss, ansonsten missverstanden zu werden. Es ist indes ein entscheidender Unterschied, ob man das oben skizzierte Ergebnis – das heißt Aberkennung der Verlustvorträge – auf einen Rückgriff auf § 42 AO neben § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG stützt oder auf § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG unter Anwendung von § 42 AO. Die Gefahr, missverstanden zu werden, wird sicherlich auch der I. Senat des BFH sorgsam beachten, weil die Entscheidung eben auch für die weniger „hard cases“ herangezogen werden wird. Wünschenswert wäre eine klare Aussage dahingehend, dass in Fällen, in denen der Tatbestand der Spezialnorm nicht erfüllt ist, ein genereller Rückgriff auf § 42 AO unzulässig ist.

53 Vgl. *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung, IFSt-Schrift Nr. 461 (2010), 78.

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

55 Baron *Rolfe* in *Winterbottom v Wright* (1842), 10 Meeson & Welsby 109.

56 Siehe Fn. 7.