

Bedenkliche Neufassung des § 42 AO durch den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008

Der Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 14. Juni 2007 sah eine radikale Änderung des § 42 AO (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) vor, die sich nach h. M. „am Rande der Rechtsstaatlichkeit“ bewegte und seitens der Bundessteuerberaterkammer sowie der Bundesrechtsanwaltskammer harsche Kritik erfuhr.

Diese z. T. sehr weit reichenden Kritiken scheinen inzwischen Früchte getragen zu haben, denn der nunmehr mit Datum vom 26. Juli 2007 verfasste Regierungsentwurf zum JStG 2008 sieht eine abgemilderte Neufassung des § 42 AO vor.

1. Aktuelle Fassung des § 42 AO

In der derzeit gültigen Fassung hat § 42 Abs. 1 AO folgenden Wortlaut:

„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.“

Eine gesetzliche Definition des Begriffs „Missbrauch“ gibt es derzeit nicht. Nach der Umschreibung durch die Rechtsprechung liegt Missbrauch vor, wenn eine Gestaltung gewählt worden ist, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Diese Merkmale sind auf erhebliche Kritik gestoßen und haben zu einer Fülle von Einzelfallentscheidungen geführt. Bislang liegt die Beweislast der steuerbegründenden Tatbestandsmerkmale bei der Finanzbehörde. Zweifel über das Vorliegen einer Steuerumgehung gehen daher gegenwärtig nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen.

2. Geplante Neufassung des § 42 AO in der Fassung vom 26. Juli 2007

Der o. g. Regierungsentwurf sieht nunmehr folgende Fassung des § 42 Abs. 1 AO vor:

„Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche 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.“

Durch die Neufassung soll erstmals der Begriff des Missbrauchs gesetzlich definiert werden, da laut Gesetzesbegründung „eine präzise und effektive Regelung zur Vermeidung des Missbrauchs im Interesse der Gleichmäßigkeit, aber auch der Rechtssicherheit bei der Besteuerung unerlässlich ist“.

Missbräuchlich ist danach eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung, für die keine außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden. Dabei soll die Verwendung des Begriffs „ungewöhnlich“, der bislang nur durch die Rechtsprechung des BFH geprägt wurde, den Tatbestand der Vorschrift konkretisieren. Die Qualifikation einer Gestaltung als ungewöhnlich soll danach vom Willen des Gesetzgebers und der Verkehrsanschauung abhängig sein. Für die Beurteilung der vom Gesetzgeber des materiellen Steuerrechts vorausgesetzten rechtlichen Gestaltung sind die Gesetzesbegründung und die Gesetzesmaterialien heranzuziehen.

Außersteuerliche Gründe können wirtschaftliche oder persönliche Gründe sein; ihre steuerliche Beachtlichkeit richtet sich danach, ob die Verfolgung dieser Gründe nach den Wertungen des Gesetzgebers steuerlich zu beachten ist. Ist der einzige Grund für die gewählte Gestaltung die Steuerersparnis, so soll dies kein beachtlicher außersteuerlicher Grund sein.

Darüber hinaus erfolgt eine partielle Beweislastumkehr, denn grundsätzlich trägt die Behörde die objektive Beweislast. Nunmehr ist seitens der Finanzverwaltung nur noch der Nachweis für das Vorliegen einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung zu erbringen, die zu einem Steuervorteil führt. Sofern dies nachgewiesen werden kann, obliegt dem Steuerpflichtigen die Beweislast hinsichtlich beachtlicher außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung.

Somit wird bei einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung die widerlegbare Vermutung für das Vorliegen einer Steuerumgehung im Sinne eines Missbrauchs geschaffen. Dies sei gemäß den Ausführungen des Gesetzgebers erforderlich, da nur der Steuerpflichtige in der Lage ist, seine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die von ihm gewählte rechtliche Gestaltung darzulegen.

3. Fazit

Durch die überarbeitete Neufassung wurde wieder der Begriff des Missbrauches von Gestaltungsmöglichkeiten in den Mittelpunkt der Vorschrift gerückt. Die ursprüngliche Neufassung sah vor, dass jegliche vorteilhaften Steuergestaltungen seitens des Steuerpflichtigen zu rechtfertigen waren. Nunmehr werden ungewöhnliche Gestaltungen mit Steuervorteil als Missbrauch definiert und sind zu rechtfertigen.

Auf den ersten Blick scheint damit nur die Definitionslücke des Begriffs Missbrauch ausgefüllt und somit nur das festgeschrieben zu werden, was auch bei der alten Regelung durch Rechtsprechung schon galt. Die Konsequenzen sind jedoch schwerwiegend: Liegt eine vom Willen des Gesetzgebers abweichende und nach der Verkehrsanschauung unübliche Gestaltung vor, so wird der Steuerpflichtige durch die Beweislastumkehr einem Generalverdacht ausgesetzt. Dies steht im Gegensatz zu der gängigen Rechtsprechung des BFH, dass es eine generelle Vermutung für die Annahme von Steuerumgehung selbst dann nicht gibt, wenn es sich um eine unübliche Steuergestaltung handelt.

Der Grundsatz, dass es jedem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei steht, die für ihn wirtschaftlich und steuerlich günstigste Gestaltung zu wählen, erfährt durch die Neuregelung eine wesentliche Einschränkung.

Deutlich erkennbar ist die Tendenz des Gesetzgebers, dass Steuergestaltung im Zweifel unerwünscht ist. Dies darf jedoch nicht soweit führen, dass jede atypische Gestaltung mit dem Makel des Missbrauchs behaftet ist und dieser nur durch den Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe beseitigt werden kann. Ob diese Gründe steuerlich berücksichtigungsfähig sind, soll sich nach den Wertungen des Gesetzgebers richten. Damit würde letztlich der Gesetzgeber eine Entscheidung darüber treffen, was steuerlich anerkannt wird und was nicht.

Auch die abgeschwächte Neuformulierung geht u. E. noch zu weit. Denn niemand ist verpflichtet, sich so einzurichten, dass ein Steueranspruch entsteht. Die Gestaltungsfreiheit darf nur nicht so weit gehen, dass die kraft Gesetz bestehende Steuerpflicht umgangen werden kann. Das muss weiterhin der Grundsatz bleiben.

Es bleibt daher abzuwarten, welche Fassung der § 42 AO durch das JStG 2008 letztendlich erhalten wird.

Kiel, 7. August 2007
StBin Sandra Hüller