

RA/FAStR Dr. Jens Kleinert, Köln / StB Dieter Lübbehüsen, Frankfurt/M.

# Noch nicht existente Regelungen können nicht umgangen werden

– Exemplarisch dargestellt an der anstehenden Einschränkung des § 8b Abs. 2 KStG und zulässigen Vermeidungsreaktionen –

RA/FAStR Dr. Jens Kleinert ist Partner bei Osborne Clarke in Köln.

StB Dieter Lübbehüsen ist Partner bei WTS in Frankfurt/M.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Neuerungen in Steuergesetzen haben immer eine zeitliche Anwendungsregelung, deren evtl. zeitliche Rückverlagerung verfassungsrechtlichen Restriktionen unterliegt. Der Beitrag zeigt auf, dass eine vorweggenommene Transaktion vor Geltung der steuerverschärfenden Neuregelung niemals einen Gestaltungsmissbrauch dieser Neuregelung darstellen kann.

## I. Einleitung

Der Bundesrat hat wiederholt die Notwendigkeit einer Einschränkung des § 8b Abs. 2 KStG bei sog. Streubesitzaktien an unterschiedlichen Stellen festhalten lassen.<sup>1</sup> Nunmehr ist vermutlich im Rahmen der angekündigten Reform des InvStG auch mit einer Einschränkung der (weitgehenden) KSt-Freistellung nicht nur für die laufenden Erträge (vgl. bereits § 8b Abs. 4 KStG), sondern auch für die Schlussserträge aus Streubesitzaktien mit deren Veräußerung zu rechnen.

Da sich die Aktienkurse im Moment auf einem historischen Höhenflug befinden, ist zu erwarten, dass der Steuergesetzgeber mit Ankündigung einer die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG einschränkenden Regelung keine darüber hinausgehende Übergangsregelung für die (Weiter-)Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG gewähren wird. Zudem muss damit gerechnet werden, dass auch bis dahin nicht realisierte Veräußerungsgewinne der Neuregelung zu unterwerfen sind. Inwiefern eine solche Regelung noch mit dem GG vereinbar sein kann bzw. der vom BVerfG zum Vertrauensschutz entwickelten Rspr. widerspricht,<sup>2</sup> ist nur partiell Gegenstand dieses Beitrags.

Derzeit denken institutionelle Anleger darüber nach, wie sie den Steuervorteil des noch aktuellen § 8b Abs. 2 KStG mit höchstmöglicher Sicherheit und ohne langwierige Klageverfahren „einloggen“ können, ohne sich (dauerhaft) von ihren Streubesitzaktien trennen zu müssen. Sie befürchten dass bei solchem Vorgehen ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten bzw. ein Gesamtplan angenommen wird.

## II. Begriff des Missbrauchs i.S.d. § 42 AO

Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann **das Steuergesetz** nicht umgangen werden (§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO). Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemes-

sene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (§ 42 Abs. 2 AO).

Bei Vorliegen eines Missbrauchs i.S.d. § 42 AO wird der rechtlichen Gestaltung die steuerliche Anerkennung versagt und der Steueranspruch entsteht wie bei „einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung“ (Rechtsfolge gem. § 42 Abs. 1 Satz 3 AO).

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar, sondern nur wenn der Stpfl. pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Angaben macht, um das Vorliegen einer Steuerumgehung zu verschleiern.<sup>3</sup>

Zeitnahe Aktienver- und -rückkäufe am Markt sollten schon grundsätzlich nicht missbräuchlich sein. Entsprechend hatte sich der BFH<sup>4</sup> geäußert: Selbst wenn die Parteien bereits am Ankaufstag im Rahmen eines OTC-Geschäfts vereinbaren, die Aktien an einem ganz bestimmten Zeitpunkt zu einem ganz bestimmten Preis wieder zurück zu übertragen, verbleiben bei börsengehandelten Aktien Kursrisiken. Das potenzielle Aktienrisiko auch bei nur kurzem Anteilseignerwechsel zeigen Erfahrungen aus dem Jahr 2008, als es bei der VW-Aktie zu Kurskapriolen mit Kurszuwachsen und Verlusten von über 100% teils an einem Tag (27. und 28.10.2008) kam. In Fällen eines konzerninternen Ver- und sofortigen Rückkaufs kommt dagegen eine Anwendung des § 42 AO generell in Betracht.<sup>5</sup>

## 1. Erweiterter Gestaltungsspielraum

### a) Allgemeine Ausnahmefälle

Nach der BFH-Rspr. gibt es Ausnahmefälle, in denen steuerlich motivierte Gestaltungen auch ohne weitere außersteuerliche Zielsetzungen keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO darstellen. So ist § 42 AO nicht erfüllt, wenn die zu beurteilende Gestaltung dazu dient, das Verlustausgleichspotenzial eines Anteilseigners möglichst umfassend auszunutzen; denn die Ausschöpfung eines bestehenden Verlustabzugs dient letztlich der Vermeidung einer im Ergebnis überhöhten Gesamtbesteuerung und damit dem

3 Vgl. BFH vom 01.02.1983 – VIII R 30/80, NJW 1984 S. 1255.

4 Vgl. BFH vom 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000 S. 527 (530) = DB0039908.

5 Vgl. z.B. BFH vom 20.11.1980 – IV R 81/77, BStBl. II 1981 S. 223 = DB 1981 S. 921; vom 23.10.1996 – I R 55/95, BStBl. II 1998 S. 90 = DB 1997 S. 507; vom 11.10.2000 – I R 99/96, BStBl. II 2001 S. 22 (24) = DB 2000 S. 2566; Bayerisches Staatsministerium der Finanzen vom 01.08.1974 – 32 S 1980 14/4 32488, FR 1974 S. 447; OFD Düsseldorf vom 14.06.1993 – S 2252 A St 12 H, FR 1993 S. 551.

1 Vgl. z.B. BR-Drucks. 302/12 S. 67 ff. und zuletzt BR Plenarprotokoll 929 vom 19.12.2014 Anlage 12 zu Punkt 7 der Tagesordnung, S. 429-430.

2 Siehe dazu insb. BVerfG vom 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, BStBl. II 2011 S. 86 = DB 2010 S. 1858, sowie vom 17.12.2013 – 51 BvL 5/08, BGBl. I 2014 S. 255.

Ziel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.<sup>6</sup> Ein solcher (allgemeiner) Ausnahmefall, bei dem es außersteuerlicher Zielsetzungen nicht bedarf, ist vorliegend zwar nicht gegeben.

#### b) Reaktion auf steuerverschärfende Regelungen

Erweiterte Gestaltungsmöglichkeiten können sich aber auch dann ergeben, wenn steuerverschärfende Regelungen zu höheren Steuerbelastungen führen würden (Vermeidung einer höheren Steuerbelastung). Reaktionen auf den Wegfall von Besteuerungslücken oder sonstige Verschärfungen der Besteuerung waren bisher schon wiederholt Gegenstand von FG-Entscheidungen zu § 42 AO.

So hat das FG Münster entschieden: Einen Schutz zur Sicherstellung der erst in Zukunft geltenden gesetzlichen Regelungen mit Wirkung für die Vergangenheit bietet § 42 AO dem Fiskus nicht; eine andere Auslegung widerspräche rechtsstaatlichen Grundsätzen.<sup>7</sup>

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Nach dem DBA Niederlande/Deutschland waren bestimmte Zinsen steuerbefreit, soweit sie dem inländischen Darlehensgeber noch vor dem 20.02.1992 zufließen. Die Gestaltung in Form einer Vorauszahlung der vollständig anfallenden Zinsen kurz nach Auszahlung des Darlehens im Jahr 1990 hat das Gericht – obwohl dies bei Darlehensverhältnissen nicht die Regel ist – nicht als missbräuchlich nach § 42 AO angesehen, wenn sie der Sicherung des Steuervorteils (= Besteuerungslücke) dient, der wegen der schon beschlossenen Gesetzesänderung wegfallen wird.

Auch bei angesichts der gesetzlichen Neuregelung des Schuldzinsenabzugs ab dem Jahr 1974 noch im Jahr 1973 vorausbezahlten Zinsen hat der BFH den Sonderausgabenabzug nicht wegen § 42 AO ausgeschlossen.<sup>8</sup> Der Stpfl. war zwar nicht in seinem Vertrauen auf die Aufrechterhaltung des Schuldzinsenabzugs geschützt, der BFH räumte ihm aber einen (erweiterten) Gestaltungsspielraum ein, um sich auf die ab 01.01.1974 zu seinen Ungunsten geänderte Rechtslage einzurichten. Die Vorauszahlung wurde – unabhängig von weiteren wirtschaftlichen Vorteilen – nicht als eine unangemessene, wirtschaftlich nicht sinnvolle Gestaltung angesehen.

Das FG Düsseldorf hat in seiner rechtskräftigen Entscheidung vom 23.04.1999<sup>9</sup> in der Vorauszahlung auf Erfindervergütungen ebenfalls keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, sondern vielmehr eine vertretbare Reaktion auf die Verschlechterung der gesetzlichen Rahmenbedingungen gesehen.

Zwischengewinne bei der Veräußerung / Rückgabe von Investmentfondsanteilen waren erst ab 1993 steuerbar. Zum Jahresende 1992 erzielte Veräußerungsgewinne waren auch nicht nach § 42 AO vom Investmentanleger zu versteuern. Die steueroptimierte Ausnutzung des Stichtagsprinzips ist legitim.<sup>10</sup>

6 Vgl. BFH vom 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001 S. 43 (45) = DB 1999 S. 2448; vom 17.10.2001 – I R 97/00, DB 2002 S. 125 = BFH/NV 2002 S. 240; ähnlich: BFH vom 18.07.2001 – I R 48/97, BFHE 196 S. 128 = DB 2001 S. 2326 = BFH/NV 2001 S. 1636; vom 28.06.2006 – I R 97/05, DB 2006 S. 2327; vom 29.05.2008 – IX R 77/06, BStBl. II 2008 S. 789 = DB 2008 S. 1892; vom 25.08.2009 – IX R 60/07, BStBl. II 2009 S. 999; so auch Orth, Ubg 2010 S. 169.

7 Vgl. FG Münster vom 25.04.1997 – 4 K 6308/94 E, IStR 1998 S. 20.

8 Vgl. BFH vom 24.09.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986 S. 284 = DB 1986 S. 1050.

9 FG Düsseldorf vom 23.04.1999 – 18 K 4262/95 E, EFG 1999 S. 964.

10 So der BFH vom 11.10.2000, a.a.O. (Fn. 5).

Darüber hinaus hat das Niedersächsische FG<sup>11</sup> entschieden, dass noch nicht existente Gesetze mangels Objekt der Umgehung nicht durch Rechtsgestaltungen umgangen werden können.

Da der Gesetzgeber die Grenze der wesentlichen Beteiligung in § 17 EStG erst mit dem StEntlG 1999 ff. mit Wirkung erstmals für den Vz. 1999 auf 10% gesenkt hat, vermochte der BFH in der Nutzung der Regelung des § 17 EStG in der im Veräußerungsjahr noch geltenden Fassung keinen Gestaltungsmissbrauch zu erkennen.<sup>12</sup>

Lt. dem FG Baden Württemberg<sup>13</sup> ist eine Anteilsübertragung zwischen Ehegatten auch dann nicht rechtsmissbräuchlich, wenn sie nur dazu dienen sollte, dass die Ehefrau auch nach Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze ab 1999 weiter nicht wesentlich an der KapGes. beteiligt war. Die Umgehung eines Steuergesetzes verneint das Gericht, da die Beteiligung im Zeitpunkt der Anteilsübertragung nicht steuerverstrickt war. Eine Veräußerung vor dem 01.01.1999 kann keine Steuerumgehung der bis 1998 geltenden Fassung des § 17 EStG sein, wenn und soweit es sich nicht um eine wesentliche Beteiligung i.S.d. Vorschrift handelte. Auch eine Steuerumgehung des neu gefassten § 17 EStG liegt nicht vor, weil die Norm vor dem 01.01.1999 noch nicht geltendes Recht war.

Schließlich hat der BFH<sup>14</sup> in einem Fall, in dem Gesellschafter Verluste durch Verkauf ihrer § 17 EStG unterliegenden Anteile an eine von ihnen neu gegründete beteiligungsidentische GmbH kurz vor Geltung des Halbeinkünfteverfahrens – mithin mit unbegrenzter steuerlicher Wirkung – realisieren, wie folgt entschieden: Durch den Verkauf haben die Gesellschafter von einer ihnen gesetzlich eingeräumten Möglichkeit (der umfassenden Ausnutzung des Verlustausgleichspotenzials; vgl. dazu oben) Gebrauch gemacht. Dem zeitlichen Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens (mit nur noch begrenzten Verlustnutzungsmöglichkeiten) liegen Entscheidungen des Gesetzgebers zugrunde, die durch die Anwendung des § 42 AO nicht korrigiert werden dürfen. Die Gesellschafter umgingen kein Steuergesetz, sondern nutzten die Möglichkeit einer günstigeren Steuergestaltung.

Nach st. Rspr. vermögen anstehende Steuerverschärfungen mithin Neugestaltungsspielräume zu rechtfertigen, die über das normalerweise Zulässige hinausgehen.

#### c) Zur Rechtzeitigkeit

Im BFH-Fall der vorausbezahlten Schuldzinsen (vgl. II. 1. b)) ist das Steueränderungsgesetz 1973, das den (Sonder-)Ausgabenabzug von Schuldzinsen nicht mehr zulässt, bereits am 26.06.1973<sup>15</sup> verkündet worden und nach Art. 13 grds. am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten. Der Sonderausgabenabzug für Schuldzinsen allerdings war letztmals für den Vz. 1973 anzuwenden (§ 52 Abs. 11b EStG i.d.F. StÄndG 1973). Der BFH räumte dem Stpfl. einen (erweiterten) Gestaltungsspielraum ein, um sich auf die ab 01.01.1974 zu

11 Vgl. Niedersächsisches FG vom 13.05.1993 – II 483/91, EFG 1994 S. 311, zu unerlaubten antizipativen Eingriffen der Finanzverwaltung ohne gesetzliche Grundlage; vgl. ergänzend Häuselmann, DStR 2001 S. 597.

12 Vgl. BFH vom 18.07.2001, a.a.O. (Fn. 6).

13 Vgl. FG Baden-Württemberg vom 19.03.2002 – 1 K 63/00, EFG 2002 S. 701.

14 Vgl. BFH vom 29.05.2008, a.a.O. (Fn. 6).

15 BGBl. I 1973 S. 676.

seinen Ungunsten geänderte Rechtslage einzurichten.<sup>16</sup> Hier stellt das Gericht also bei den erst im Dezember 1973 (für 1974 und 1975) vorausbezahlten Zinsen nicht auf das abstrakte Inkrafttreten des Gesetzes, sondern auf die konkrete Situation „geänderte Rechtslage beim Schuldzinsenabzug“ (zuungunsten des Stpfl.) ab.

Im Fall der vorausbezahlten Erfindervergütungen war die Sachlage ähnlich. Art. 10 Steuerbereinigungsgesetz 1985 hatte die steuerrechtlichen Vorschriften der Erfinderverordnungen bis zum 31.12.1988 verlängert. Bereits im Frühjahr 1988 zeichnete sich ab, dass diese Regelungen nicht mehr verlängert werden sollten.<sup>17</sup> Das Steuerreformgesetz 1990, das dann auch tatsächlich keine entsprechende Verlängerung mehr enthielt, ist am 02.08.1988<sup>18</sup> verkündet worden und grds. am Tag danach in Kraft getreten. Hier stellt das FG Düsseldorf hinsichtlich der aufgrund Sondervereinbarung vom 08.12.1988 per 31.12.1988 gezahlten Vorauszahlungen nicht auf das abstrakte Inkrafttreten des Gesetzes, mit dem das Auslaufen der Steuerbegünstigung feststand, sondern auf die bei den Erfindervergütungen (des Stpfl.) erst zum 01.01.1989 geänderte Rechtslage ab.<sup>19</sup>

Auch im Fall des Verkaufs der § 17 EStG unterliegenden Anteile an die neu gegründete beteiligungsidentische GmbH kurz vor Geltung des Halbeinkünfteverfahrens erfolgte der verlustrealisierende Verkauf nach Verkündung des das Halbeinkünfteverfahren einführenden StSenkG vom 23.10.2000,<sup>20</sup> aber vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG (= § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG jew. i.d.F. StSenkG).

## 2. Zum Gesamtplan

Ein Gesamtplan ist gekennzeichnet durch das Vorhandensein eines vorherigen, zielgerichteten Plans, der alle für die Erreichung des letztlich verfolgten Ziels wesentlichen Teilschritte umfasst.<sup>21</sup> Bei Vorliegen eines Gesamtplans kann eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung nach ganz h.M. nur bejaht werden, sofern die weiteren Voraussetzungen des § 42 AO vorliegen (= sog. Außentheorie).<sup>22</sup> Die insb. vom X. Senat des BFH<sup>23</sup> vertretene Innentheorie, wonach hinsichtlich § 42 AO eine Überflüssigkeits- bzw. Analogievorstellung gilt,<sup>24</sup> hat sich nicht durchgesetzt. Der vorherrschenden Rspr. zum Gesamtplan ist vielmehr zu entnehmen, dass die Definition von Umgehungsgeschäften Aufgabe des Gesetzgebers ist,<sup>25</sup> d.h. einer Gesamtplan-Rspr. auf der Grundlage der Innentheorie fehlt

eine normative Grundlage<sup>26</sup> (= § 42 AO ist nicht überflüssig). Auch der Gesetzgeber hat wiederholt in diesem Sinn Position zugunsten der Außentheorie bezogen.<sup>27</sup>

Auch der X. Senat des BFH misst – wohl in Abkehr zu seiner bisherigen Auffassung (s.o.) – dem Konkurrenzverhältnis von Gesamtplan zumindest zu § 42 AO a.F. noch nicht einmal mehr eine grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO bei und hat dementsprechend eine Nichtzulassungsbeschwerde, die u.a. auf die grundsätzliche Bedeutung der Klärung dieses Konkurrenzverhältnisses abstellte, als unbegründet abgewiesen.<sup>28</sup> Der X. Senat führt hierzu wörtlich aus:

„Die aufgeworfene Frage, ob die Figur des Gesamtplans sich als eigenständiger Tatbestand gegenüber § 42 AO verselbstständigt hat, ist nicht nur aus gesetzessystematischen Gründen, sondern auch aufgrund der Rspr. des BFH eindeutig dahin zu beantworten, dass dies nicht der Fall ist, und bedarf daher keiner Klärung mehr. Die Vorstellung des Gesamtplans dient dazu, § 42 AO auszufüllen [...]“

Dem Beschluss des X. Senats lässt sich zudem entnehmen, dass die Reichweite der Rechtsfigur des Gesamtplans auch unter Geltung des § 42 AO n.F. nicht über die Ausfüllung des § 42 AO hinausgeht. Der X. Senat führt hierzu aus:

„Zwar ist davon auszugehen, dass der Gesamtplangedanke in der einen oder anderen Form auch unter § 42 AO in der seit dem 01.01. geltenden Fassung fortwirken wird. Die Bestimmung von Reichweite und Grenze der § 42 AO ausfüllenden Rechtsfigur ist von deren jeweiliger Fassung abhängig, [...]“

Demnach hat die Neufassung des § 42 AO nach Ansicht des X. Senats keine Auswirkungen auf den Sinn und Zweck des Gesamtplangedankens (Ausfüllung des § 42 AO), sondern lediglich auf die Reichweite der „Ausfüllungsfunktion“ innerhalb der normativen Grundlage der jew. geltenden Fassung des § 42 AO.

Schließlich sind steuerbegründende oder verschärfende Analogien im Steuerrecht grds. unzulässig.<sup>29</sup> Analogiefähigkeit ist nur insoweit gegeben, als § 42 AO dies zulässt.<sup>30</sup>

## III. Verfassungsrechtliche Überlegungen: absolute Eindeutigkeit

Dass das unter II. 1. Dargestellte so sein muss, ergibt sich bereits eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut selbst. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO lautet: „Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann **das Steuergesetz** nicht umgangen werden.“ § 4 AO lautet: „Gesetz ist jede Rechtsnorm“. Das ist mehr als eindeutig: Bevor eine Rechtsnorm nicht in Kraft getreten ist, ist sie keine Rechtsnorm und damit ein nicht umgehungsfähiges rechtliches Nullum (!).<sup>31</sup>

16 Vgl. BFH vom 24.09.1985, a.a.O. (Fn. 8), BStBl. II 1986 S. 284 (287).

17 Vgl. Felix, BB 1988 S. 812.

18 BGBl. I 1988 S. 1093.

19 Vgl. FG Düsseldorf vom 23.04.1999, a.a.O. (Fn. 9), EFG 1999 S. 964 (965).

20 StSenkG vom 23.10.2000, BStBl. I 2000 S. 1428.

21 Vgl. Fischer, in: H/H/Sp, 03/2009, § 42 AO Rn. 366; Jebens, BB 2009 S. 2172.

22 So die h.M. – vgl. Damas/Ungemach, DStZ 2007 S. 552 (556 f.), (dort auch Literaturnachweise zum „Gesamtplan“); Jebens, BB 2009 S. 2172; Kugelmüller-Pugh, FR 2007 S. 1139 (1148); Spindler, DStR 2005 S. 1 (4); Söfing, BB 2004 S. 2777, und wohl auch Crezelius, FR 2003 S. 537; RFHE 1 S. 126 (es existiert kein ungeschriebenes Umgehungsverbot im Steuerrecht) sowie zum aktuellen Rückzug der Gesamtplanrechtsprechung Geck, ZEV 2013 S. 169 (177); a.A. Offerhaus, FR 2011 S. 878 sowie Fischer, FR 2003 S. 103 und S. 1277.

23 Vgl. BFH vom 15.03.2005 – X R 39/03, BStBl. II 2005 S. 817 = DB0114166 = DB 2005 S. 1431 (Ls.).

24 Zur Innen- und Außentheorie vgl. Damas/Ungemach, DStZ 2007 S. 552 (557); Clausen, DB 2003 S. 1589; Fischer, FR 2005 S. 585; Drüen, in: Tipke/Kruse, 10/2010, § 42 AO Rn. 8 f.; Ratschow, in: Klein, 10. Aufl., § 42 AO Rn. 13.

25 Vgl. z.B. Jebens, DB 2010 S. 2025; Drüen, a.a.O. (Fn. 25), § 42 AO Rn. 8 m.w.N.; BFH vom 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. II 1992 S. 1026 = DB 1992 S. 974; vom 10.06.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992 S. 1026, 1029 = DB 1993 S. 22.

26 Vgl. Damas/Ungemach, DStZ 2007 S. 552 (557).

27 Vgl. Wienbracke, DB 2008 S. 664 (665 ff.); Hahn, DStZ 2008 S. 483 (484, 492); Hey, Beihefter DStR 03/2014 S. 9 f.

28 BFH vom 19.01.2011 – X B 43/10, BFH/NV 2011 S. 636.

29 Vgl. Lübbelshuis/Jansen, in: Berger/Steck/Lübbelshuis, § 10 InvStG Rn. 75 und Drüen, a.a.O. (Fn. 24), § 4 AO Rn. 360 ff., jew. m.w.N.; leider ist auch die Rspr. des BFH mittlerweile uneinheitlich; anders das BVerfG (vgl. Konzak, NVwZ 1997 S. 873 und Blumers/Elicker, BB 2012 S. 3187 [3188]), z.B. BVerfG vom 14.08.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996 S. 3146, stellt ausdrücklich klar, dass ein hoheitlicher Eingriff (mit finanziellen Auswirkungen) stets einer gesetzlichen Grundlage bedarf, die der Rechtsanwender nicht selbst durch eine Analogie schaffen kann.

30 Vgl. Damas/Ungemach, DStZ 2007 S. 552 (557); Drüen, a.a.O. (Fn. 24), § 42 AO Rn. 9-11; ähnlich Fischer, in: HHSp, 03/2008, § 42 AO Rn. 76 und 140.

31 So explizit auch das BVerfG vom 07.07.2010, a.a.O. (Fn. 2); BStBl. II 2011 S. 86 Rn. 45, ... Erst mit der Verkündung, das heißt mit der Ausgabe des ersten Stückes des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent. ...“



Dies entspricht auch der ausdrücklichen BFH-Rspr.<sup>32</sup> sowie der einhelligen Literaturlauffassung.<sup>33</sup> Bevor ein Gesetz zeitlich nicht in Kraft getreten ist, handelt es sich eben nun mal nicht um eine Rechtsnorm i.S.d. § 4 AO in ihrem zeitlichen Anwendungsbereich und man kann es eben deshalb auch niemals umgehen.

Das muss übrigens auch verfassungsrechtlich zwingend sein. Wie das BVerfG vor dem Hintergrund der Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG – also ähnlich der ange-dachten Einschränkung des § 8b Abs. 2 KStG – explizit ausgeführt hat, schützt das GG und schützen die durch dieses dem Stpfl. gegenüber dem Fiskus gewährten Freiheitsgrundrechte auch die (nur) hypothetische – also praktisch nicht erfolgte (!) – Nutzung einer für den Stpfl. günstigen Rechtslage vor nachteiliger Änderung ebendieser Rechtslage.

So führt das BVerfG<sup>34</sup> aus:

„Die Absenkung der Beteiligungsgrenze verstößt aber gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31.03.1999 entstanden sind und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage *steuerfrei hätten realisiert werden können*.

Mit dem Entstehen zwischenzeitlicher Wertzuwächse von Beteiligungen, die die 25%-Grenze nicht überschritten, erfüllten sich ursprünglich beim Erwerb der Beteiligung vertrauensrechtlich nicht besonders geschützte Erwartungen in Gestalt eines konkret vorhandenen Vermögensbestands im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich, der nach altem Recht – soweit auch die Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäfts nicht vorlagen – nicht der ESt unterlag. Daraus ergibt sich ein erhöhter Rechtfertigungsbedarf, soweit die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze eine solche konkret verfestigte Vermögensposition nachträglich entwertet. Dabei kommt es allein darauf an, ob diese schon vor dem Wirksamwerden des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 mit seiner Verkündung am 31.03.1999 objektiv entstanden war.“

Und zu dem so häufig ins Feld geführten Ansinnen der vermeintlichen Missbrauchsabwehr führt das BVerfG ein paar Zeilen später in demselben Beschluss<sup>35</sup> aus:

„Auch der in der Gesetzesbegründung genannte Aspekt der Missbrauchsbekämpfung (vgl. BT-Drucks. 14/23 S. 178) rechtfertigt den Zugriff auf bereits eingetretene steuerfreie Wertsteigerungen nicht. Er bezeichnet ebenfalls ein in erster Linie *in die Zukunft gerichtetes Änderungsinteresse*. I.Ü. handelt es sich bei der Erschwerung missbräuchlicher Gestaltungen nur um einen Nebeneffekt, *denn generell ist die steuerfreie Veräußerung einer Beteiligung nicht rechtsmissbräuchlich*. Gemeint sind u.a. Fälle, in denen die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns dazu genutzt wird, eine ansonsten steuerpflichtige Ausschüttung steuerfrei zu realisieren,

indem das zukünftige Ausschüttungsvolumen – für sich gesehen folgerichtig – in den steuerfreien Veräußerungserlös eingerechnet wird. Erfolgt die Ausschüttung anschließend an den Erwerber und nimmt dieser – ebenfalls für sich gesehen folgerichtig – eine entsprechende Teilwertabschreibung auf die Beteiligung vor, führt dies dazu, dass die Ausschüttung im Ergebnis nicht der Besteuerung unterlegen hat. Rechtsmissbräuchlich ist dies nach der Rspr. des BFH aber nur in besonders gelagerten Fällen, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass die Veräußerung wirtschaftlich tatsächlich nicht gewollt war [...]“

D.h.: Ob der Stpfl. eine für ihn günstige Steuersituation – z.B. die derzeit (noch) durch § 8b Abs. 2 KStG gewährte Veräußerungsgewinnbefreiung auch für Schachtelbeteiligungen – tatsächlich nutzt oder aber nutzen könnte, sollte verfassungsrechtlich einerlei sein. Veräußert er z.B. eine Schachtelbeteiligung, um die derzeit noch gültige Rechtslage zu nutzen, kann dies niemals missbräuchlich sein, zumal seine Rechtssituation sogar nach dem BVerfG bis zur Änderung des Gesetzes geschützt sein sollte, wenn er sie nicht – mittels Veräußerung – faktisch genutzt hat, aber hätte nutzen können.<sup>36</sup> Dasselbe führt das BVerfG<sup>37</sup> in seinem Beschluss vom 07.07.2010 hinsichtlich des rückwirkend angeordneten Entfallens des halben Steuersatzes i.S.d. § 34 EStG a.F. für Entschädigungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus:

„... Insoweit ist aber hervorzuheben, dass es grds. *keinen Missbrauch* darstellt, sondern zu den legitimen Dispositionen im grundrechtlich geschützten Bereich der allgemeinen (wirtschaftlichen) Handlungsfreiheit gehört, wenn Stpfl. darum bemüht sind, die Vorteile geltenden Rechts mit Blick auf mögliche Nachteile einer zukünftigen Gesetzeslage für sich zu nutzen. ...“

Könnte eine Vermeidung der Rechtsfolgen eines erst in der Zukunft in Kraft tretenden Gesetzes bereits in der Gegenwart einen Gestaltungsmissbrauch darstellen und dürften die Finanzbehörden und/oder FG den erst später in Kraft tretenden Vorschriften mittels Anwendung des § 42 AO auf den Zeitraum vor Inkrafttreten schon vorzeitige Geltung verschaffen, so würden sich u.E. die handelnden Personen eine Rechtsbefugnis anmaßen, die das BVerfG noch nicht einmal dem Souverän – dem Gesetzgeber höchstselbst – zubilligt. Denn dieser darf zeitlich rückwirkende Gesetze ja bekanntlich nur in ganz bestimmten Grenzen<sup>38</sup> erlassen. Der Souverän selbst dürfte also das zukünftige (Einzel-)Steuergesetz – dessen zeitlich vorgelagerte Anwendung über den Umgehungsschutz des § 42 AO erreicht werden sollte – selbst nicht bzw. zumindest nicht echt rückwirkend erlassen und hat es – was noch erschwerend hinzukommt – in vielen Fällen auch gar nicht getan. Jeder gesetzestreue, einfache Rechtsanwender sollte sich nicht anschicken, sich über die verfassungsrechtlichen Grenzen hinwegzusetzen, die selbst für den Gesetzgeber selbst gelten. Bekanntlich binden BVerfG-Urteile alle drei Staatsgewalten, d.h. den Souverän als Rechtssetzer, aber natürlich auch die Finanzverwaltung und die FG als bloße Rechtsanwender. Insb.

32 So ausdrücklich BFH vom 01.03.2005 – VIII R 25/02, BStBl. II 2005 S. 436 = DB 2005 S. 923, Rn. 17, m.w.N. (dieses Urteil wurde gem. § 95 Abs. 2 BVerfGG aufgehoben, BVerfG vom 07.07.2010, a.a.O. [Fn. 2]); FG Niedersachsen vom 12.09.2012 – 4 K 316/10, DB0578822 = ErbStB 2013 S. 135, Rev. beim BFH unter VIII R 44/12 anhängig.

33 Vgl. Bornheim, DB 2001 S. 162; Eilers/R. Schmidt, in HHR, EStG/KStG-Komm., § 17 EStG Anm. 131; Druen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Komm., § 42 AO Rn. 21; Ratschow, a.a.O. (Fn. 24), § 42 Rn. 30; Koenig, in: Koenig, 3. Aufl., § 42 AO Rn. 12.

34 Vgl. BVerfG vom 07.07.2010, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 53/54.

35 Vgl. BVerfG vom 07.07.2010, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 61.

36 Vielmehr ist unter Bezugnahme auf das BVerfG – umgekehrt – zu überlegen, ob nicht die Wertsteigerungen in Schachtelbeteiligungen, die seit der Einführung des § 8b Abs. 2 KStG bis zur zeitlichen Anwendung einer etwaigen Gesetzesverschärfung für Schachtelbeteiligungen entstanden sind, verfassungsrechtlichen Bestandsschutz hinsichtlich einer Veräußerungsgewinnbesteuerung genießen.

37 BVerfG vom 07.07.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BGBl. 2010 S. 1297 = DB 2010 S. 1858, Rn. 92.

38 Siehe dazu insb. die sehr instruktive Entscheidung des BVerfG zu vermeintlich nur „klarstellenden“, in Wirklichkeit aber konstitutiven Neuregelungen mit verfassungswidriger Rückwirkung, BVerfG vom 17.12.2013, a.a.O. (Fn. 2), dort insb. Rn. 52 ff.

gibt die jüngste BVerfG-Rspr.<sup>39</sup> dem Rechtsanwender wegen § 31 BVerfGG nicht mehr die Möglichkeit, die Auffassung zu vertreten, eine zukünftige Gesetzesverschärfung, etwa in Form eines einzelsteuergesetzlichen Missbrauchsvermeidungsgesetzes i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO, sei nur „klarstellend“ erfolgt, und daher sei vor dessen zeitlichem Inkrafttreten zur Vermeidung fiskalisch unerwünschter Rechtsfolgen § 42 AO anwendbar. So führt das BVerfG<sup>40</sup> in diesem Kontext unmissverständlich aus:

„Zur verbindlichen Auslegung einer Norm ist letztlich in aller Regel die rechtsprechende Gewalt berufen (...). Dies gilt auch bei der Frage, ob eine Norm konstitutiven oder deklaratorischen Charakter hat. ... I.Ü. ist die Anwendung des einfachen Rechts durch die Fachgerichte verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, solange sie sich innerhalb der Grenzen vertretbarer Auslegung und zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung bewegen. Setzt sich ihre Auslegung jedoch in krassen Widerspruch zu den zur Anwendung gebrachten Normen, so beanspruchen die Gerichte Befugnisse, die von der Verfassung dem Gesetzgeber übertragen sind (...).“

Wendet ein Rechtsanwender ein (noch) nicht existentes Gesetz an, dann handelt es sich nicht mehr um einen Fall zulässiger Auslegung des Rechts, sondern um einen Fall der für den bloßen Rechtsanwender unzulässigen Setzung von Recht. Ab wann

39 BVerfG vom 17.12.2013, a.a.O. (Fn. 2), dort insb. Rn. 52 ff.

40 BVerfG vom 17.12.2013, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 58, 60.

ein neues Gesetz – im Rahmen der vom BVerfG vorgegebenen zeitlichen Grenzen einer etwaigen zeitlichen Rückwirkung – anzuwenden sein soll, hat nach der Gewaltenteilung allein der Gesetzgeber zu entscheiden, nicht aber der Rechtsanwender über eine im Vorfeld des zeitlichen Anwendungsbereichs einer Norm unzulässige extensive Anwendung des § 42 AO i.V.m. der erst zukünftigen Norm.

#### IV. Zusammenfassung

Nach st. Rspr. vermögen anstehende Steuerverschärfungen mithin Neugestaltungsspielräume zu rechtfertigen, die über das normalerweise Zulässige hinausgehen. Es entspricht den Anforderungen an die Rechtzeitigkeit und stellt keinen unzulässigen, missbräuchlichen Gesamtplan – als Teil des § 42 AO – dar, wenn Stpfl. vor dem Inkrafttreten einer etwaigen gesetzlichen Neuregelung zur Abschaffung der Steuerbefreiung für die Veräußerung von Streubesitzaktien solche Beteiligungen gezielt, insbesondere z.B. an eine Konzerngesellschaft, verkaufen. Die Rspr. des BVerfG dürfte es jedem Rechtsanwender unstrittig verbieten, § 42 AO anzuwenden, um dadurch einem erst zukünftig inkrafttretenden Gesetz schon vor dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens Geltung zu verschaffen. Der Gesetzgeber sollte ohnehin nach der Rspr. des BVerfG verpflichtet sein, zumindest die bis zum Ende des Vz. 2014 eingetretenen Wertsteigerungen solcher Streubesitzanteile von der zukünftigen Besteuerung auszunehmen.

## Kurz kommentiert

### Abgabenordnung

»DB0678367

### Zinsfreie 15 Monate – Eine praktische Notwendigkeit

Zugleich Anmerkung zu Seer, DB 2014 S. 1945

**In DB 2014 S. 1945 legt Seer überzeugend die Verfassungswidrigkeit der kapitalmarktunabhängigen Verzinsung dar. Zur Reform schlägt er am Marktzins orientierte Zinssätze vor, weshalb Erstattungen und Nachzahlungen unterschiedlich verzinst werden sollen. Überdies fordert er die Abschaffung der derzeit zinsfreien ersten 15 Monate. Diesem Punkt seines Reformvorschlags soll aus praktischen Erfordernissen widersprochen werden.**

StB Axel Neumann-Tomm, München  
Kontakt: [autor@der-betrieb.de](mailto:autor@der-betrieb.de)

#### I. Einleitung

Die Regelverzinsung von Steueransprüchen beginnt de lege lata 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Für die bedeutendsten Steuern (ESt/KSt, GewSt und USt) ist Zinsbeginn daher der 01.04. des übernächsten Kalenderjahres (bei Einkünften aus LuF erst der 01.12. des übernächsten Kalenderjahres, § 149 Abs. 2 Satz 2 AO). In seinem Vorschlag zur Reform der Verzinsung schlägt Seer u.a. vor, diese Karenzzeit abzuschaffen: „Die Karenzzeit ist folglich nichts anderes als eine *verkappte Belastungsvorschrift*. Sie verkompliziert mehr

als sie vereinfacht, sodass ihre Abschaffung geboten ist.“ (Seer, DB 2014 S. 1945 [1952]; Hervorhebung gem. Original.) Dieser Punkt seines ansonsten überzeugenden Vorschlags ist aus praktischen Erwägungen abzulehnen.

#### II. Problem: Zinsbeginn bei der USt

Entfielen die 15-monatige Karenzzeit, würde der Zinslauf unmittelbar nach Entstehung des Steueranspruchs beginnen. Für die Ertragsteuern wäre es der 01.01. des Folgejahres, weil der Steueranspruch jew. mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht (§ 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG/§ 30 Nr. 3 KStG/§ 18 GewStG). Den Zinsbeginn für die USt zu bestimmen, würde dagegen erheblich erschwert. Sie entsteht mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums (§ 38 AO i.V.m. § 13 Abs. 1 UStG), sodass bei einem monatlichen Voranmelder insgesamt zwölf verschiedene Entstehungszeitpunkte vorliegen. Begänne der Zinslauf unmittelbar nach Steuerentstehung, entstünden zwölf Zinszeiträume. Für Voranmeldungszeitraum Januar wäre Zinsbeginn der 01.02., für Dezember der 01.01. des Folgejahres. Überdies könnte sich ein zusätzlicher dreizehnter Zinslauf ergeben, wenn die USt-Schuld für das Kalenderjahr von der Summe der vorangemeldeten USt-Schulden abweicht, z.B. infolge Vorsteuerkorrekturen nach § 15a UStG. Denn diese Steuer entsteht erst mit Ablauf des Kalenderjahres (§ 38 AO i.V.m. § 16 Abs. 1 UStG, vgl. *Rüsken*, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 233a Rz. 14), sodass hier Zinsen ab dem 01.01. des Folgejahres zu berechnen sind. Die effektiv (Zinslauf für Voranmeldungszeitraum Dezember und Kalenderjahr beginnen zu demselben Zeitpunkt) zwölf verschiedenen Zinsläufe verhindert bisher § 233a Abs. 2 Satz 1