

Spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften mit besonderer Berücksichtigung von Umgehungsversuchen in Umwandlungs- und Einbringungsfällen
Ziel-Mittel-Analyse des § 18 Abs. 3 UmwStG unter Anwendung eines Referenzmaßstabs

Von der Mercator School of Management, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre, der

Universität Duisburg-Essen

zur Erlangung des akademischen Grads

eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften (Dr. rer. oec.)

genehmigte Dissertation

von

Stefanie Zimmermann

aus

Oberhausen

Referent: Prof. Dr. Volker Breithecker

Korreferentin: Prof. Dr. Annette G. Köhler

Tag der mündlichen Prüfung: 24. Oktober 2023

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| Inhaltsverzeichnis..... | III |
| Abkürzungsverzeichnis | V |
| Abbildungsverzeichnis | XI |
| Tabellenverzeichnis..... | XII |
| 1 Einleitung | 1 |
| 1.1 Problemstellung und Zielsetzung..... | 1 |
| 1.2 Gang der Untersuchung..... | 5 |
| 2 Unterschiedliche Gewerbesteuerbelastung von Veräußerungsgewinnen bei Personen- und Kapitalgesellschaften als Beispiel für die fehlende Rechtsform- neutralität..... | 10 |
| 2.1 Zweck und Gegenstand der Gewerbesteuer | 10 |
| 2.2 Gewerbesteuerliche Behandlung von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen bei Personengesellschaften | 13 |
| 2.3 Gewerbesteuerliche Behandlung von Veräußerungs- und Liquidations- gewinnen bei Kapitalgesellschaften..... | 17 |
| 2.4 Kritische Analyse der Belastungsungleichheit als Resultat der fehlenden Rechtsformneutralität | 20 |
| 2.4.1 Rechtsformneutralität als Leitlinie des Steuerrechtssystems | 20 |
| 2.4.2 Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Explikation der Rechtsform- neutralität im Lichte ökonomischer Theorien | 22 |
| 2.4.2.1 Neoklassischer Theorieansatz | 26 |
| 2.4.2.2 Evolutorischer Theorieansatz..... | 28 |
| 2.4.2.3 Anwendung der ökonomischen Erkenntnisse auf die Rechtsformbesteuerung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Maßgröße | 32 |
| 3 Missbrauchsabwehr im Steuerrecht und ausgewählte Instrumentarien des Gesetzgebers..... | 35 |
| 3.1 Generalmissbrauchsnorm des § 42 AO als Ausgangspunkt zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen | 35 |
| 3.1.1 Kernaussage in § 42 Abs. 1 Satz 1 AO | 35 |
| 3.1.2 Definition des Missbrauchsbegriffs im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO | 38 |
| 3.1.3 Gesetzlich vorgeschriebene Prüfungsreihenfolge und das Konkurrenzverhältnis zu speziellen Missbrauchsnormen..... | 42 |
| 3.2 Bestimmung des Begriffs „spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift“ in Abgrenzung zu § 42 AO als Skizzierung des Forschungsstands | 45 |
| 3.2.1 Missbrauchs begriff..... | 45 |

| | | |
|---------|---|-----|
| 3.2.2 | Systematische Einordnung der Spezialvorschrift hinsichtlich ihres Normtypus | 47 |
| 3.2.3 | Strukturelle Einordnung der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm | 51 |
| 3.2.4 | Konkretisierung in zeitlicher, sachlicher oder persönlicher Hinsicht | 61 |
| 3.2.5 | Qualifikation als Missbrauchsvorschrift im Sinne von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO unter Rekurs auf juristische Auslegungsmethoden..... | 67 |
| 4 | Erarbeitung verfassungsrechtlicher und ökonomischer Anforderungen zur Ausgestaltung spezieller Missbrauchsvermeidungsnormen im Umwandlungssteuerrecht | 76 |
| 4.1 | Wissenschaftliche und methodische Einordnung des Promotionsvorhabens | 76 |
| 4.2 | Fundamentale verfassungsrechtliche und ökonomische Anforderungskriterien zur Ausgestaltung spezieller Missbrauchsvorschriften ... | 80 |
| 4.2.1 | Freiheitsrechte als Maßstab für die steuerlichen Gestaltungswirkungen..... | 80 |
| 4.2.2 | Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als primärer steuerrechtlicher Maßstab für die Verteilung von Belastungswirkungen..... | 90 |
| 4.2.3 | Überprüfung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften am Maßstab des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes | 115 |
| 4.2.3.1 | Verhältnismäßigkeitsanforderungen im Rahmen der freiheits- und gleichheitsrechtlichen Überprüfung..... | 115 |
| 4.2.3.2 | Einschränkende verfassungskonforme vs. kritisch-rational adäquate Steuerrechtsauslegung..... | 127 |
| 4.3 | Erweiterung der Anforderungskriterien um Besonderheiten im Hinblick auf Umwandlungs- und Einbringungsfälle im Sinne des UmwStG..... | 134 |
| 5 | Analyse der sondergesetzlichen Gewerbesteuerpflicht des § 18 Abs. 3 UmwStG... 156 | |
| 5.1 | Steuernormendarstellung der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG..... | 156 |
| 5.2 | Ziel-Mittel-Analyse der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG..... | 163 |
| 5.2.1 | Ertragsteuerliche Vergleichsrechnung im Fall einer Betriebsveräußerung..... | 163 |
| 5.2.2 | Analyse der durch § 18 Abs. 3 UmwStG entstehenden Gewerbesteuerpflicht unter Rekurs auf verfassungsrechtliche und ökonomische Anforderungskriterien..... | 167 |
| 6 | Fazit..... | 192 |
| | Anhang | 203 |
| | Literaturverzeichnis..... | 208 |
| | Rechtsprechungsregister..... | 247 |
| | Verzeichnis sonstiger Quellen..... | 258 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|----------|---|
| a. A. | anderer Auffassung |
| Abs. | Absatz |
| AEAO | Anwendungserlass zur Abgabenordnung |
| a. F. | alte Fassung |
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| Anm. | Anmerkung |
| AO | Abgabenordnung |
| Art. | Artikel |
| Aufl. | Auflage |
| | |
| BayObLG | Bayerisches Oberstes Landesgericht |
| Bd. | Band |
| BeckVerw | Datenbank der Verwaltungserlasse in beck-online (Verlag C.H. Beck) |
| betr. | betreffend |
| BewG | Bewertungsgesetz |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFH/NV | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (nicht veröffentlicht) |
| BFuP | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BMF | Bundesministerium für Finanzen |
| bspw. | beispielsweise |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BT-Drs. | Bundestagsdrucksache |

| | |
|---------|--|
| BFuP | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| BWL | Betriebswirtschaftslehre |
| bzw. | beziehungsweise |
| d. h. | das heißt |
| Dr. | Doktor |
| DStJG | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft |
| ed. | edition |
| EG | Europäische Gemeinschaft |
| ErbStG | Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz |
| ESt | Einkommensteuer |
| EStDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStH | Einkommensteuer-Hinweise |
| et al. | et alii |
| EU | Europäische Union |
| EU-IFRS | in der Europäischen Union anzuwendende International Financial Reporting Standards |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| e. V. | eingetragener Verein |
| f. | folgende |
| FamRZ | Zeitschrift für das gesamte Familienrecht |
| ff. | fortfolgende |

| | |
|----------------|--|
| FG | Finanzgericht |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| Fn. | Fußnote |
| GAAR | General Anti-Abuse Rule |
| gem. | gemäß |
| GewSt | Gewerbesteuer |
| GewStDV | Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung |
| GewStG | Gewerbesteuergesetz |
| GewStR | Gewerbesteuer-Richtlinien |
| GG | Grundgesetz |
| ggf. | gegebenenfalls |
| gl. A. | gleicher Auffassung |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GoB | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung |
| GrEStG | Grunderwerbsteuergesetz |
| GuV | Gewinn- und Verlustrechnung |
| Habil.-Schrift | Habilitationsschrift |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |
| Hs. | Halbsatz |
| i. d. F. | in der Fassung |
| i. e. S. | im engeren Sinne |
| inkl. | inklusive |
| i. S. d. | im Sinne des |

| | |
|-----------------|--|
| i. V. m. | in Verbindung mit |
| i. w. S. | im weiteren Sinne |
| IAS | International Accounting Standards |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IFSt | Institut „Finanzen und Steuern“ |
| JStG | Jahressteuergesetz |
| jurisPR-SteuerR | juris PraxisReport Steuerrecht |
| KSt | Körperschaftsteuer |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| KStR | Körperschaftsteuer-Richtlinien |
| Lfg. | Lieferung |
| lit. | litera |
| m. E. | Meines Erachtens |
| mind. | mindestens |
| M. Sc. | Master of Science |
| m. w. N. | mit weiteren Nachweisen |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift |
| NJW-RR | Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report Zivilrecht |
| Nov. | November |
| Nr. | Nummer |
| OFD | Oberfinanzdirektion |

| | |
|----------|--|
| o. g. | oben genannten |
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |
| ORDO | Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft |
| PersGes | Personengesellschaft |
| Prof. | Professor |
| Rn. | Randnummer |
| S. | Seite |
| SEStEG | Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften |
| SGB | Sozialgesetzbuch |
| s. o. | siehe oben |
| sog. | sogenannte/n/r |
| SolZ | Solidaritätszuschlag |
| SolZG | Solidaritätszuschlaggesetz |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz |
| Stpfl. | Steuerpflichtigen |
| StSenkG | Steuersenkungsgesetz |
| StuW | Steuer und Wirtschaft |
| s. w. o | siehe weiter oben |
| s. w. u. | siehe weiter unten |
| TEV | Teileinkünfteverfahren |
| u. a. | unter anderem |
| UmwG | Umwandlungsgesetz |

| | |
|--------------|--|
| UmwStE | Umwandlungssteuererlass |
| UmwStEE | Umwandlungssteuererlass-Entwurf |
| UmwStG | Umwandlungssteuergesetz |
| UntStReformG | Unternehmensteuerreformgesetz |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| u. U. | unter Umständen |
| | |
| v. | vom |
| vgl. | vergleiche |
| vs. | versus |
| VVDStRL | Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| | |
| z. B. | zum Beispiel |
| z. T. | zum Teil |
| zugl. | zugleich |
| zzgl. | zuzüglich |

Abbildungsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| Abbildung 1: Hypothetischer Zusammenhang zwischen der Rechtsformneutralität und dem Leistungsfähigkeitsprinzip..... | 34 |
| Abbildung 2: Funktionsweise der Steuergestaltung („umgedrehte juristische Kausalität“).. | 37 |
| Abbildung 3: Zusammenfassung der Erscheinungsformen überschießender Tendenzen | 53 |
| Abbildung 4: Ablaufdiagramm zur mehrstufigen Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes | 126 |

Tabellenverzeichnis

| | | |
|------------|--|-----|
| Tabelle 1: | Berechnung der Gewerbesteuerbelastung im Fall der Betriebsveräußerung der A-GmbH auf Gesellschaftsebene | 164 |
| Tabelle 2: | Berechnung der Gewerbesteuerbelastung im Fall der Verschmelzung der A-GmbH auf die B-OHG mit nachfolgender Betriebsveräußerung der B-OHG | 165 |

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Zielsetzung

Haarmann kommt in seinem Beitrag „Die Missbrauchsverwirrung“ aus dem Jahr 2018 zu folgendem Schluss: „Viele Themen im Zusammenhang mit dem Missbrauch sind noch ungeklärt. Die Verwirrung ist groß.“¹

Nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor, „wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt“. Zentrale Tatbestandsmerkmale eines Missbrauchs im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO sind also die erforderliche *Unangemessenheit* einer Rechtsgestaltung sowie die Begründung *eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils*.² Im Gegensatz zur abgabenrechtlichen Missbrauchsdefinition inhärenten Unbestimmtheit der Rechtsbegriffe typisieren spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften die Unangemessenheit einer gewählten steuervorteilhaften Rechtsgestaltung unter Rekurs auf einen *normativen Wertungsmaßstab*.³ D. h., sie sind als Konkretisierungen der *tatbestandlichen Missbrauchstypisierung in zeitlicher, sachlicher oder persönlicher Hinsicht* ausgestaltet.⁴ Überdies ordnen sie eine *eigenständige*, von § 42 Abs. 1 Satz 3 AO abweichende *Rechtsfolge* an.⁵ Indes können sowohl die den spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen innewohnenden Tatbestandstypisierungen als auch die eigenständige Rechtsfolgenanordnung überschießende Tendenzen aufweisen, indem sie (weit) über die eigentliche Missbrauchsverhinderung und -korrektur hinausgehen.⁶

In der vorliegenden Arbeit wird – neben der adäquaten Ausgestaltung von spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnormen im Allgemeinen – insbesondere die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG betrachtet, die zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen zur *Umgehung der Gewerbesteuerpflicht* im Rahmen der Betriebsveräußerung oder Liquidation einer Kapital-

¹ Haarmann (2018): 574.

² Vgl. Bundestag (2007a): 24, Drüen (2008a): 162, Chiu (2015): 86, Link (2020): 394, Stöber (2021): Rn. 76, Ratschow (2022): Rn. 48.

³ Vgl. Hey (2010a): 149, Drüen (2020a): 107.

⁴ Vgl. Hey (2008): 173, Hey (2010a): 143, Gabel (2011a): 33, Birnbaum (2013): 22, FG Hamburg (2015): Rn. 78, Hüttemann (2015): 1149, Drüen (2022): Rn. 32.

⁵ Vgl. Hey (2010a): 151 sowie Link (2020): 403.

⁶ Vgl. Hey (2010a): 149, Gabel (2011a): 173, Hey (2021a): Rn. 3.129.

gesellschaft dient. *Hintergrund* dieser missbräuchlichen Umgehungsgestaltung ist die unterschiedliche gewerbsteuerliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Veräußerungs- und Liquidationsfall.⁷

Im Hinblick auf die Missbrauchsabwehr im Steuerrecht zeichnet sich jüngst in der *BVerfG*-Rechtsprechung zwar – entgegen der Hoffnung – keine *zielgenaue Missbrauchsabwehr*, aber dennoch eine Entwicklung zur *Stärkung der Missbrauchsabkämpfung* ab.⁸ So äußert der 1. Senat im Urteil vom 10.04.2018, dass „[m]it der Bekämpfung von Steuergestaltungen zur Umgehung der Gewerbesteuerpflicht (..) der Gesetzgeber ein legitimes Ziel [verfolgt]. Er darf Vorkehrungen treffen, um die Bemessungsgrundlage einer Steuer auch im praktischen Vollzug möglichst weitgehend zu erhalten. Unter Umständen folgt aus dem Gebot der gleichheitsgerechten Besteuerung sogar eine Pflicht, Möglichkeiten für Umgehungsgestaltungen im Gesetz zu vermeiden“.⁹ Nach *Drüen* lässt sich im Steuerrecht aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG eine staatliche Schutzpflicht zur Missbrauchsabwehr ableiten.¹⁰ Dabei ist die Pflicht zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen insbesondere vor dem Hintergrund der *steuerlichen Belastungsgleichheit* zu verstehen.¹¹

Der Grundsatz der Gestaltungsfreiheit als Teil der Grundfreiheitsrechte insbesondere im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG (allgemeine Handlungsfreiheit) sowie Art. 12 GG (Berufsfreiheit) und Art. 14 Abs. 1 GG (Eigentumsfreiheit) umfasst somit die *Freiheit auf legitime Steuerplanung*.¹² Um eine missbräuchliche Ausnutzung der Gestaltungsoffenheit durch die Steuerbürger¹³ zu kontrollieren, existieren im Steuerrecht Instrumentarien, die der Gesetzgeber zur Vermeidung

⁷ Vgl. hierzu insgesamt *Bohnhardt* (2019): Rn. 120, *Trossen* (2019): Rn. 54 sowie die Ausführungen zur Regelungsidee des § 18 Abs. 3 UmwStG im Rahmen der Steuernormendarstellung in Kapitel 5.1, S. 156 f.

⁸ Vgl. *Drüen* (2020a): 104 f.

⁹ *BVerfG* (2018a): Rn. 123. Siehe zur dezidierten Auseinandersetzung mit Missbrauchsvermeidungsvorschriften durch das *BVerfG* im Erbschaftsteuer-Urteil vom 17.12.2014 *Eichberger* (2018): 507-517 m. w. N.

¹⁰ Vgl. *Drüen* (2008a): 158.

¹¹ Vgl. *Drüen* (2020a): 105.

¹² Vgl. *Drüen* (2008a): 156, *Osterloh-Konrad* (2019): 1, *Drüen* (2022): Rn. 3 sowie die aktuelle *BFH*-Rechtsprechung zu steueroptimierenden Gestaltungen: „Das Bestreben, Steuern zu sparen, macht für sich allein eine Gestaltung noch nicht unangemessen“. *BFH* (2021): Rn. 27. Der 1. Senat formuliert im Urteil vom 12.07.2012, dass „es dem Steuerpflichtigen im Grundsatz frei[steht], seine Verhältnisse im Rahmen des rechtlich Zulässigen so einzurichten, dass sich für ihn eine möglichst geringe Steuerbelastung ergibt. Er kann deshalb von mehreren zur Verfügung stehenden rechtlichen Gestaltungsformen regelmäßig die für ihn steuerlich günstigste wählen“. *BFH* (2012a): Rn. 30. Übereinstimmend äußert der 4. Senat im Urteil vom 22.06.2017, dass „der Steuerpflichtige seine Verhältnisse so gestalten darf, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen, und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden kann“. *BFH* (2017a): Rn. 60. Siehe zum Gestaltungspotenzial, das sich aus der fehlenden Rechtsformneutralität im geltenden Unternehmensteuerrecht ergibt, *Hey* (2021b): Rn. 13.169.

¹³ An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass für eine bessere Lesbarkeit in der vorliegenden Arbeit das generische Maskulinum verwendet wird. Die Personenbezeichnungen beziehen sich jedoch auf alle Geschlechteridentitäten.

von Steuerumgehungen einsetzt.¹⁴ Die Missbrauchsabwehr im Steuerrecht wird vornehmlich durch die allgemeine Missbrauchsnorm des § 42 AO sowie – vermehrt – durch spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften¹⁵ umgesetzt.¹⁶ Ergo ziehen sie die *Grenze der „steuerplanerischen Gestaltungsfreiheit“*¹⁷.

Die *Belastungsgleichheit* im Sinne des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG stellt im Hinblick auf den Schutz der Mitsteuerbürger vor der Gestaltungsfreiheit der anderen Steuerpflichtigen insoweit eine verfassungsrechtliche Schranke dar.¹⁸ Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften dienen durch die Verwirklichung der in dem umgangenen Steuergesetz getroffenen Belastungsentscheidung zur Schaffung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁹ Den Anknüpfungspunkt bildet dabei das *Gleichmäßigkeitsverständnis* des *BVerfG* im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG, das sich in der Formel, „*wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln*“²⁰, ausdrückt. Bereichsspezifisch lässt sich der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) als „*Primärgrundsatz des Steuerrechts*“²¹ begreifen.

Die Erreichung des angestrebten Missbrauchsvermeidungszwecks mit dem Fernziel der Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung verlangt jedoch den Einsatz *adäquater Mittel*.²² Dies bedeutet, dass die spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften ihrerseits gleichheitssatzkonform ausgestaltet sein müssen, da sie ansonsten das Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung konterkarieren.²³ Als *Problemstellung* der Arbeit kann formuliert werden, dass Missbrauchsvorschriften durch die Vermeidung von Steuerumgehungen grundsätzlich zur Schaffung eines gleichmäßigen Steuerrechts erforderlich sind; dieser Beitrag aber nur durch eine adäquate

¹⁴ Vgl. *Drüen* (2008a): 156. Siehe hierzu auch *Drüen* (2007): 114 f. vor dem Hintergrund des Verhältnisses von *Gestaltungsfreiheit* und *Umgebungsschutz*.

¹⁵ In der vorliegenden Arbeit werden sämtliche Begriffe für *einzelsteuer-* respektive *spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften* synonym verwendet. Dabei werden Begrifflichkeiten wie „Missbrauchsvorschrift“ gleichwohl als *Missbrauchsvermeidungsvorschrift* verstanden. Sofern es sich – in Abgrenzung zu den Spezialvorschriften – um die *abgabenrechtliche Missbrauchsgeneralnorm* handelt, wird dies explizit kenntlich gemacht.

¹⁶ Vgl. *Haarmann* (2018): 561, *Sieker* (2018): 396, *Osterloh-Konrad* (2019): 1, *Drüen* (2020a): 106, *Mosler/Münzner/Schulze* (2021): 193.

¹⁷ *Drüen* (2008a): 157 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

¹⁸ Vgl. *Drüen* (2020a): 105 sowie *Mosler/Münzner/Schulze* (2021): 195.

¹⁹ Vgl. *Hey* (2008): 174 f.

²⁰ *BVerfG* (2012a): Rn. 30, *BVerfG* (2018a): Rn. 103 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

²¹ *Hey* (2021a): Rn. 3.41 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

²² Siehe zur Zweck-Mittel-Relation einer staatlichen Maßnahme *Hey* (2021a): Rn. 3.180 f.

²³ Vgl. *Hey* (2008): 174.

Normausgestaltung erreicht werden kann. Andernfalls wirken sie einer gleichmäßigen Besteuerung entgegen. Dabei ist das Spannungsverhältnis zwischen der (steuerlichen) Gestaltungs- und Handlungsfreiheit im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG im Zusammenhang mit der adäquaten Missbrauchsnormausgestaltung eine Herausforderung, da sich die beiden Grundrechte vor dem Hintergrund der Missbrauchsabwehr diametral gegenüberstehen.²⁴

Die in den Einzelsteuergesetzen angesiedelten Missbrauchsvermeidungsnormen stellen in ihrer derzeitigen Ausgestaltung oftmals – im Speziellen vor dem Hintergrund betriebswirtschaftlich sinnvoller Unternehmensumstrukturierungen – ein steuerliches Hemmnis dar. D. h., sie können den Steuerpflichtigen – entgegen der Zielsetzung des UmwStG, als betriebswirtschaftlich sinnvoll erachtete Umwandlungen nicht zu erschweren²⁵ von der Entscheidung zur Unternehmensumstrukturierung sogar gänzlich abhalten.²⁶ An dieser Stelle wird m. E. bewusst, dass im Rahmen der Ausgestaltung von Missbrauchsvermeidungsvorschriften – aufgrund ihrer intendierten Verhaltensbeeinflussung – neben verfassungsrechtlichen Anforderungskriterien gleichermaßen ökonomische Wirkungsmechanismen in Form von Steuerwirkungstheorien, die den Zusammenhang zwischen der Besteuerung und dem (Entscheidungs-)Handeln von Wirtschaftssubjekten erklären, heranzuziehen sind.²⁷

Den *Schwerpunkt* der vorliegenden Arbeit bildet daher die *adäquate Ausgestaltung* spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Unternehmensteuerrecht, wengleich insbesondere Normen zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen in Umwandlungs- und Einbringungsfällen im Sinne des UmwStG fokussiert werden. Hieraus lässt sich das *Forschungsziel* der Arbeit, die (Weiter-)Entwicklung einer adäquaten Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Steuerrecht de lege lata ableiten. Es werden sowohl *verfassungsrechtliche* als auch *ökonomische Anforderungskriterien* respektive *-ziele* berücksichtigt, um aus ihrer Vereinbarkeit den Anforderungen an ein „gutes“ Steuerrecht²⁸ gerecht zu werden. Dabei fußen die Anforderungskriterien einerseits auf den grundrechtlich verankerten Freiheits- und Gleichheitsrechten als *verfassungsrechtliche Dimension* und andererseits auf erfahrungswissenschaftlichen Hypothesen über die Wirkungen der Besteuerung auf das Handeln

²⁴ Siehe hierzu auch *Mosler/Münzner/Schulze* (2021): 195.

²⁵ Vgl. *Bundestag* (1994): 14.

²⁶ Vgl. z.B. im Hinblick auf überlange Sperrfristregelungen *Link* (2020): 404.

²⁷ Vgl. *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 342. Ein Rekurs auf Steuerwirkungstheorien erfolgt auch in den Arbeiten von *Wagenknecht* (2016), *Herbort* (2017) sowie *Sander* (2018).

²⁸ Vgl. *Seer* (2021): Rn. 1.15.

von Wirtschaftssubjekten²⁹ als *ökonomische Dimension*. Es wird vornehmlich auf eine *evolutionistisch fundierte Steuerwirkungstheorie* rekurriert. Der Arbeit wird somit ein *interdisziplinäres Verständnis der Besteuerung* zugrunde gelegt, um einen Beitrag zu einem gerechten sowie ökonomisch-rationales Steuerrecht de lege ferenda leisten zu können.³⁰ Die – unter Zugrundelegung eines *kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnisses* – hypothetisch zu formulierenden Besteuerungsziele bilden in Summe den Referenzmaßstab³¹, der in der vorliegenden Arbeit zur Analyse der Ziel-Mittel-Adäquanz einer spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnorm herangezogen wird.

Die steuerrechtliche Missbrauchsabwehr sowie das gesetzgeberische Instrumentarium zur Missbrauchsvermeidung waren bereits Gegenstand einiger jüngerer Dissertationen, wenngleich es sich hierbei um (rein) juristische Arbeiten handelt.³² Die vorliegende Arbeit schafft aufgrund der (zusätzlichen) Berücksichtigung ökonomischer Anforderungskriterien bei der Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen durch den Rekurs auf Steuerwirkungstheorien, die den Einfluss der Besteuerung auf das Handeln von Wirtschaftssubjekten erklären, eine Abgrenzung zu diesen Dissertationen und begründet mithin einen neuartigen Charakter.

1.2 Gang der Untersuchung

In Kapitel 2 soll zunächst ein Fundament für die Darlegung und die anschließende Ziel-Mittel-Analyse der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG (Kapitel 5) geschaffen werden. Daher liegt der Fokus in Kapitel 2.1-2.3 auf dem Zweck und Wesen der Gewerbesteuer sowie auf der unterschiedlichen gewerbesteuerlichen Behandlung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen bei Personen- und Kapitalgesellschaften. Diese gewerbesteuerliche Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Veräußerungs- und Liquidationsfall dient darüber hinaus als Ausgangspunkt für die in Kapitel 2.4 zu würdigende rechtsformabhängige Besteuerung im Unternehmensteuerrecht.

In Kapitel 2.1 wird nunmehr dargelegt, dass die Gewerbesteuer als Objektsteuer grundsätzlich rechtsformunabhängig ausgestaltet, ihr Zweck jedoch rechtsformspezifisch ist. Die unterschiedliche gewerbesteuerliche Behandlung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen bei

²⁹ Siehe hierzu insbesondere *Schmiel* (2013).

³⁰ Vgl. hierzu *Hey* (2021a): Rn. 3.10, *Seer* (2021): Rn. 1.15.

³¹ In Abgrenzung zu dem hiesigen Referenzmaßstab berücksichtigt *Herbert* zusätzlich ökonomisch und rechtsstaatlich begründete Subprinzipien als Anforderungskriterien respektive -ziele im Rahmen der Erarbeitung eines Referenzmaßstabs. Siehe hierzu ausführlich *Herbert* (2017): 82-90 m. w. N.

³² Vgl. u. a. *Gabel* (2011a), *Chiu* (2015), *Lienicke* (2017) sowie *Osterloh-Konrad* (2019).

Personen- und Kapitalgesellschaften stellt sodann lediglich einen Ausnahmefall dar. Hierauf aufbauend, erfolgt die konkrete Darstellung der gewerbesteuerlichen Behandlung eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns bei Personengesellschaften (Kapitel 2.2) sowie die Darlegung der gewerbesteuerlichen Behandlung eines Veräußerungs- oder Liquidationsgewinns bei Kapitalgesellschaften (Kapitel 2.3). In Kapitel 2.4 wird die in den Kapiteln 2.1 und 2.2 aufgezeigte steuerliche Belastungsungleichheit von Personen- und Kapitalgesellschaften als Folge der fehlenden Rechtsformneutralität kritisch beleuchtet, wobei diese grundsätzlich als eine der Leitlinien des Steuerrechts (Kapitel 2.4.1) gilt. Ausgehend von der Explikation der Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Kapitel 2.4.2) wird das Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG* im Lichte ökonomischer Theorien unter Rekurs auf einen neoklassischen (Kapitel 2.4.2.1) sowie evolutorischen Ansatz (Kapitel 2.4.2.2) betrachtet. Die in diesem Kapitel ausgearbeiteten Ausführungen zur ökonomischen Fundierung einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen als Ausgangspunkt für die Einbeziehung ökonomischer Anforderungskriterien im Rahmen der Erarbeitung eines Referenzmaßstabs. Das Kapitel 2.4 schließt mit einer Anwendung der ökonomischen Ergebnisse aus den Kapiteln 2.4.2.1 und 2.4.2.2 auf die Rechtsformbesteuerung unter Berücksichtigung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als verfassungsrechtlicher Maßstab (Kapitel 2.4.2.3).

Zur Verhinderung von Steuerumgehungen greift der Gesetzgeber auf die Missbrauchsgeneralnorm § 42 AO sowie spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften als Instrumentarien der Missbrauchsabwehr im Steuerrecht zurück. Um einen umfassenden Eindruck über die gesetzgeberische Missbrauchsbekämpfung vermitteln zu können, wird in **Kapitel 3** zunächst die abgabenrechtliche Vorschrift des § 42 AO als Ausgangspunkt der Umgehungsbekämpfung im Steuerrecht dargestellt (Kapitel 3.1). Der Fokus liegt hierbei auf der Kernaussage der Generalklausel in § 42 Abs. 1 Satz 1 AO (Kapitel 3.1.1), der Missbrauchsdefinition im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO (Kapitel 3.1.2) sowie dem Konkurrenzverhältnis zu speziellen Missbrauchsvermeidungsnormen (Kapitel 3.1.3).

In Kapitel 3.2 wird das Fundament zur Erarbeitung eines Referenzmaßstabs durch die Begriffsbestimmung der speziellen Missbrauchsvorschrift geschaffen. Ferner wird hierdurch gleichzeitig der aktuelle Forschungsstand zur spezialgesetzlichen Missbrauchsabwehr skizziert. Dazu wird zunächst auf die Definition des Missbrauchsbegriffs im Kontext spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften eingegangen (Kapitel 3.2.1), wengleich neben den abgabenrechtlichen Missbrauchselementen nunmehr auch Wesen und Struktur der Spezialvorschriften in die Betrachtung einfließen. Im Anschluss daran werden zur Bestimmung des Begriffs der

spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm die Stellung einer Missbrauchsvorschrift im steuerrechtlichen Normgefüge (Kapitel 3.2.2) sowie die strukturelle Ausgestaltung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm (Kapitel 3.2.3) betrachtet. Weiterhin erfolgt die Darstellung der Konkretisierung einer Missbrauchsvorschrift in zeitlicher, sachlicher oder persönlicher Hinsicht (Kapitel 3.2.4) sowie die Einordnung einer Norm als Spezialvorschrift mittels juristischer Auslegungsmethoden (Kapitel 3.2.5). Der juristische Auslegungskanon bildet hier die Basis für den – im Rahmen des Referenzmaßstabs – vorgenommenen Rückgriff auf die Rechtsauslegung und -fortbildung sowie die kritisch-rationale Steuerrechtsauslegung zur Verhinderung einer potenziellen Grundrechtsverletzung ausgelöst durch eine Missbrauchsvorschrift. Die in den Kapitel 3.2.2-3.2.5 herausgestellten Charakteristika verdeutlichen die Komplexität der Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften und bilden die Basis des in Kapitel 4.21-4.2.3 zu erarbeitenden Referenzmaßstabs.

Um das Forschungsziel der (Weiter-)Entwicklung einer adäquaten Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen vor dem Hintergrund einer gleichmäßigen Besteuerung erreichen zu können, bedarf es jedoch einen Referenzmaßstab zur Beurteilung von Missbrauchsvorschriften hinsichtlich ihrer Ausgestaltung *de lege lata*.

Kapitel 4 umfasst nunmehr die Erarbeitung verfassungsrechtlicher sowie ökonomischer Anforderungskriterien als Referenzmaßstab für eine adäquate Ausgestaltung von Missbrauchsvermeidungsvorschriften, um durch die Berücksichtigung beider Dimensionen zur Schaffung eines – in Kapitel 1.1 aufgezeigten – „gerechten und ökonomisch-rationales Steuerrechts“ beizutragen. Zunächst wird das Promotionsvorhaben wissenschaftlich und methodisch eingeordnet (Kapitel 4.1). Hierzu erfolgt zunächst die wissenschaftliche Einordnung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre. Die vorliegende Arbeit ist in der normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesiedelt und basiert auf einem kritisch-rationales Methodologieverständnis. Darüber hinaus wird zur Rechtfertigung der Vereinbarkeit sowohl einer verfassungsrechtlichen als auch einer ökonomischen Dimension insbesondere auch auf die Interdisziplinarität zwischen Juristen und Ökonomen eingegangen.

Im Rahmen der Erarbeitung des Referenzmaßstabs werden vorab die durch die Missbrauchsnormen hervorgerufenen steuerlichen Gestaltungs- und Belastungswirkungen sowie die damit in Zusammenhang stehenden (potenziellen) Beeinträchtigungen der Freiheitsgrundrechte beleuchtet. Dabei lässt sich die Grenze der spezialgesetzlichen Missbrauchsabwehr insbesondere durch die „Schranken-Schranke“ des Gesetzgebers in Form des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes definieren (Kapitel 4.2.1). In Kapitel 4.2.2 werden der allgemeine Gleichheitssatz im Sinne

von Art. 3 Abs. 1 GG und die daraus – bereichsspezifisch – abgeleitete Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufgegriffen. Zur Verwirklichung einer gleichmäßigen Besteuerung lassen sich das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Folgerichtigkeitsgebot als Leitlinien heranziehen. Unter Rekurs auf einen neoklassischen sowie evolutorischen Theorieansatz wird eine ökonomische Fundierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vorgenommen, woraus das der Arbeit zugrunde gelegte evolutorische Gleichmäßigkeitskonzept sowie die ökonomische Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Gleichheitsindikator abgeleitet werden. Zur Überprüfung von Missbrauchsvorschriften werden in Kapitel 4.2.3 – gleichwohl unter Rückgriff auf verfassungsrechtliche sowie ökonomische Erkenntnisse – Anforderungen an ihre verhältnismäßige Ausgestaltung erarbeitet. Dabei bildet der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz den Schwerpunkt, der in der vorliegenden Arbeit sowohl im Rahmen der freiheits- als auch gleichheitsrechtlichen Prüfung Anwendung findet (Kapitel 4.2.3.1). Es wird eine mehrstufige Prüfungsreihenfolge anhand verschiedener Kriterien im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung zugrunde gelegt, die bezogen auf die jeweilige Missbrauchsvorschrift, also normenspezifisch zu überprüfen ist. Zeichnet sich im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine drohende Grundrechtswidrigkeit einer Missbrauchsnorm ab, wird in Kapitel 4.2.3.2 die Frage untersucht, inwieweit die juristische Rechtsauslegung und -fortbildung sowie die kritisch-rationale Steuerrechtsauslegung unter Rekurs auf erfahrungswissenschaftliche Steuerwirkungshypothesen die potenzielle Grundrechtsverletzung abwenden können.

Der in den vorherigen Kapiteln 4.2.1-4.2.3 erarbeitete Referenzmaßstab wird in dem nachfolgenden Kapitel 4.3 um Besonderheiten im Hinblick auf Umwandlungs- und Einbringungsfälle ergänzt und erweitert, um eine gezielte sowie präzisere Anwendung der allgemeinen Anforderungskriterien auf Missbrauchsnormen im UmwStG zu ermöglichen. Dabei bildet insbesondere die, durch die im UmwStG verankerten Buchwertfortführungsvorschriften ermöglichte, Steuerneutralität eines Umwandlungsvorgangs den Ausgangspunkt der Überlegungen zur Berücksichtigung von Besonderheiten zu Umgehungsversuchen in Umwandlungs- und Einbringungsfällen. Die Buchwertfortführungsvorschriften verfolgen als Ausnahmeregelungen den Zweck, Umwandlungen und Einbringungen durch die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse (Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven) zu erleichtern. Missbrauchsvorschriften dienen als Absicherung der Anwendungsvoraussetzungen der Buchwertfortführung. Hierdurch stehen sich der Sinn und Zweck des Ansatzwahlrechts zum Buchwert und die Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen diametral gegenüber.

In **Kapitel 5** erfolgt nunmehr die Anwendung des in den Kapitel 4.2.1-4.2.3 erarbeiteten Referenzmaßstabs exemplarisch auf die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG in Form einer Ziel-Mittel-Analyse. Zur Schaffung eines Fundaments erfolgt in Kapitel 5.1 eine Steuernormendarstellung der Missbrauchsvorschrift, um die für die Ziel-Mittel-Analyse notwendige Ausgestaltung des § 18 Abs. 3 UmwStG de lege lata als Ausgangspunkt darzulegen.

Um die steuerlichen Belastungswirkungen von § 18 Abs. 3 UmwStG aufzeigen zu können, wird im Anschluss an die Normendarstellung eine Vergleichsrechnung mit den beiden Fallvarianten „Veräußerung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft“ vs. „zwischen geschaltete Umwandlung einer Kapitalgesellschaft mit nachfolgender Veräußerung des Betriebs durch die übernehmende Personengesellschaft“ hinsichtlich der Gewerbesteuerbelastung (Kapitel 5.2.1) vorgenommen. Im Rahmen der Ziel-Mittel-Analyse des § 18 Abs. 3 UmwStG wird nunmehr – unter Rekurs auf die verfassungsrechtlichen und ökonomischen Anforderungskriterien zur Normausgestaltung – die Adäquanz der Vorschrift als Mittel zur Erreichung der – hypothetisch formulierten – Besteuerungsziele der Missbrauchsvermeidung und mithin der Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung überprüft (Kapitel 5.2.2). Hierzu werden unter Berücksichtigung einer evolutiven Steuerwirkungstheorie nachsteuerlichen Ziel-Mittel-Heuristiken für § 18 Abs. 3 UmwStG – in Abhängigkeit von den Faktoren „Kenntnis über die Missbrauchsvorschrift“ und „Vorliegen einer Missbrauchsabsicht“ – abgeleitet, um die Steuerwirkungen der Missbrauchsnorm auf das Verhalten der Steuerpflichtigen beurteilen zu können. Darüber hinaus wird unter Zugrundelegung der verfassungsrechtlichen Anforderungskriterien überprüft, ob die steuerlichen Belastungs- und Gestaltungswirkungen der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG zu Eingriffen in die grundrechtlich geschützten Freiheiten der Steuerpflichtigen oder zu Ungleichbehandlungen in Form von Durchbrechungen des Folgerichtigkeits- und Leistungsfähigkeitsprinzips führen. Abschließend erfolgt die Überprüfung der Missbrauchsvorschrift am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz anhand einer mehrstufigen Prüfungsfolge.

Das **Fazit (Kapitel 6)** fasst die Ergebnisse der vorliegenden Arbeit zusammen.

2 Unterschiedliche Gewerbesteuerbelastung von Veräußerungsgewinnen bei Personen- und Kapitalgesellschaften als Beispiel für die fehlende Rechtsformneutralität

2.1 Zweck und Gegenstand der Gewerbesteuer

Der Dualismus der deutschen Unternehmensbesteuerung zeichnet sich durch das Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer und mithin durch diametrale Besteuerungsprinzipien (*Transparenz-* bzw. *Trennungsprinzip*) bei Personen- und Kapitalgesellschaften aus.³³ Die Gewerbesteuer ist dagegen grundsätzlich als Objektsteuer *rechtsformunabhängig* ausgestaltet.³⁴ Grundsätzlich belastet diese als „*allgemeine Unternehmensteuer*“³⁵ die Erträge gewerblicher Unternehmen. Der *Zweck* der Gewerbesteuer ist jedoch rechtsformspezifisch.³⁶ Bei juristischen Personen stellt die Gewerbesteuer gemeinsam mit der Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) die Definitivsteuerbelastung dar, während sie gewerbliche Personengesellschaften zwar als solche, nicht aber die dahinterstehenden Gesellschafter als natürliche Personen belastet. Zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer auf Ebene der Gesellschafter, normiert die Vorschrift des § 35 EStG für natürliche Personen eine pauschalierte Anrechnung auf die Einkommensteuer.³⁷ Neben rechtsformbedingten Besteuerungsunterschieden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer ergeben sich auch bei der Gewerbesteuer in bestimmten Ausnahmefällen rechtsformabhängige Belastungsunterschiede.³⁸

Die Gewerbesteuer lässt sich unter die *Real-* bzw. *Objektsteuer* subsumieren und wird von den Gemeinden gem. § 1 GewStG, als deren Finanzgebaren, erhoben.³⁹ Aufgrund des Realsteuercharakters stellt der Gewerbebetrieb als solcher das Steuerobjekt dar, das folglich Gegenstand

³³ Vgl. *Hennrichs* (2021a): Rn. 10.1, 10.10.

³⁴ Vgl. *Hey* (2021c): Rn. 12.3.

³⁵ *Hey* (2021b): Rn. 13.168 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

³⁶ Vgl. hierzu und im Folgenden *Hey* (2021c): Rn. 12.4.

³⁷ Vgl. *Bundestag* (2000): 97

³⁸ Vgl. *Hey* (2021c): Rn. 12.4.

³⁹ Vgl. § 3 Abs. 2 AO.

der Gewerbebesteuerung ist (*sachliche Steuerpflicht*⁴⁰).⁴¹ Damit bemisst sich die *gewerbsteuerliche Leistungsfähigkeit* allein in der *objektivierten Ertragskraft* des jeweiligen Gewerbebetriebs, unabhängig von den persönlichen Verhältnissen der dahinterstehenden Person(en).⁴²

*Gewerbliche Unternehmen*⁴³ unterliegen der Gewerbesteuer, sofern es sich um einen stehenden Gewerbebetrieb handelt, der im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG).⁴⁴ Bei *Mitunternehmenschaften* und *Einzelunternehmen*, die kraft gewerblicher Tätigkeit einen Gewerbebetrieb darstellen, ist die sachliche Gewerbebesteuerungspflicht auf einen aktiven Betrieb begrenzt.⁴⁵ Hierbei wird nicht allein auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG abgestellt; vielmehr hat sich der Gewerbebetrieb durch seine gewerblichen Leistungen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aktiv zu beteiligen.⁴⁶ Die Gewerbebesteuerung ist eine auf den lebenden Betrieb entfallende Sachsteuer, die die Gewerbebesteuerungspflicht an die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG koppelt.⁴⁷ Folglich wird nur der auf den stehenden Betrieb entfallende, aus eigener gewerblichen Tätigkeit entstehende Gewinn⁴⁸ der Gewerbesteuer unterworfen.⁴⁹

⁴⁰ Steuersubjekt ist derjenige Unternehmer, der als Steuerschuldner die Gewerbesteuer wirtschaftlich trägt (*persönliche Steuerpflicht*). Vgl. *Kratzsch* (2023): Rn. 5.

⁴¹ Vgl. *Kratzsch* (2023): Rn. 5.

⁴² Vgl. *BVerfG* (2006a): C. II. 1. b) aa) (1), *Kratzsch* (2022a): Rn. 7.

⁴³ Für den Begriff „Gewerbebetrieb“ wird gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf den Kriterienkatalog in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG abgestellt. Hiernach sind die vier Tatbestandsmerkmale der Selbständigkeit und Nachhaltigkeit der Betätigung sowie die Gewinnerzielungsabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu erfüllen. Letztlich ist das Vorliegen eines Gewerbebetriebs jedoch an die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit gebunden, die nach dem Gesamtbild und der Verkehrsauffassung einen Betrieb als gewerbliches Unternehmen qualifiziert. Vgl. *Chiu* (2015): 103, *Bode* (2020): Rn. 14. Die Begriffe „gewerbliches Unternehmen“ und „Gewerbebetrieb“ können gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG und § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG synonym verwendet werden.

⁴⁴ Darüber hinaus unterliegt auch ein Reisegewerbebetrieb gem. § 35a EStG der Gewerbesteuer. vgl. hierzu auch *Hey* (2021c): Rn. 12.10. Zudem wird in § 9 Nr. 3 GewStG eine Kürzungsregelung für denjenigen Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens festgeschrieben, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte dieses Unternehmens entfällt.

⁴⁵ Vgl. *Kratzsch* (2023): Rn. 25.

⁴⁶ Vgl. *BFH* (2012b): Rn. 21, *Chiu* (2015): 103.

⁴⁷ Vgl. *BFH* (2016a): Rn. 25, *Kratzsch* (2023): Rn. 255.

⁴⁸ Der Gewinn aus Gewerbebetrieb, der sich nach den Vorschriften des EStG und KStG ergibt, wird um Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert (*Gewerbeertrag*). Vgl. § 7 Satz 1 GewStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, §§ 4-7h, § 15, § 16 EStG.

⁴⁹ Vgl. *BFH* (2012b): Rn. 20.

*Kapitalgesellschaften*⁵⁰ sind – anders als gewerbliche Personenunternehmen⁵¹ – *Gewerbebetriebe kraft Rechtsform*.⁵² Infolgedessen ist die Gewerbesteuerpflicht nicht von der Art der Tätigkeit abhängig.⁵³ Auf eine Erfüllung der Kriterien des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG wird daher nicht abgestellt.⁵⁴

Die *Bemessungsgrundlage* zur Berechnung der Gewerbesteuer ist der *Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG*. Maßgeblich zur Ermittlung des Gewerbeertrags ist der aus den einkommensteuer- und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften abgeleitete Gewinn aus Gewerbebetrieb, der um *Hinzurechnungen* (§ 8 GewStG) und *Kürzungen* (§ 9 GewStG) modifiziert wird.⁵⁵ Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften ist der Gewerbeertrag um einen *Freibetrag* i. H. v. 24.500 € zu mindern.⁵⁶ Aufgrund des Objektsteuercharakters ist – anders als bei der Einkommensteuer – Gegenstand der Gewerbesteuer der laufende Gewinn im Sinne von § 7 Satz 1 GewStG.⁵⁷ Der für die Gewerbebesteuerung heranzuziehende Gewerbeertrag kann – bei Personengesellschaften – von der für Zwecke der Einkommensteuer ermittelten Besteuerungsgrundlage (Gewinn aus Gewerbebetrieb⁵⁸) abweichen.⁵⁹ Eine Modifizierung des maßgeblichen Gewinns aus Gewerbebetrieb – zur Berechnung des Gewerbeertrags – ist daher möglich, sofern die Vorschriften des GewStG entsprechende Korrekturen vorsehen.⁶⁰

⁵⁰ Siehe hierzu die Aufzählung der Gesellschaftsformen in § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG, die mit der gesetzlichen Bestimmung des Begriffs der Kapitalgesellschaft in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG übereinstimmt. Vgl. *Keß* (2020): Rn. 3008.

⁵¹ Im weiteren Verlauf wird sich auf gewerbliche Personengesellschaften, bei denen die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren sind, beschränkt. Siehe zum Begriff des Mitunternehmers im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG *ESiR* (2012): H 15.8 Abs. 1.

⁵² Vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG.

⁵³ Vgl. *Keß* (2020): Rn. 3010. Siehe hierzu auch beispielhaft *BFH* (2019a): Rn. 5.

⁵⁴ Vgl. *Keß* (2020): Rn. 3011.

⁵⁵ Vgl. § 7 Satz 1 GewStG, *Franke et al.* (2022a): Rn. 11.

⁵⁶ Vgl. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Anders als bei Kapitalgesellschaften können Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften den Gewerbeertrag nicht um Geschäftsführergehälter kürzen. Vgl. *Sarrazin* (2022b): Rn. 11, *BFH* (2007a): II. b).

⁵⁷ Vgl. *BFH* (1963), *BFH* (1979): 2.

⁵⁸ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* stellen nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG den Gewinn dar. Vgl. *Bode* (2020): Rn. 239.

⁵⁹ Vgl. *BFH* (1963), *BFH* (1979): 2., *Franke et al.* (2022a): Rn. 24.

⁶⁰ Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 24. Siehe hierzu auch *BFH* (2016b).

2.2 Gewerbesteuerliche Behandlung von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen bei Personengesellschaften

Gewerblichkeit von Personengesellschaften

Aufbauend auf der Definition eines Gewerbebetriebs im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG wird in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-3 EStG geregelt, welche Einkünfte als gewerblich zu qualifizieren sind. Eine Personengesellschaft stellt einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG dar, sofern sie eine gewerbliche Tätigkeit gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ausübt. Der aus der gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft entstehende Gewinn wird bei den Gesellschaftern (anteilig) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet (*Transparenzprinzip*).⁶¹ Ferner ist eine Personengesellschaft vollständig als Gewerbebetrieb zu werten, wenn sie – neben anderen Tätigkeiten im Sinne der §§ 13, 18, 20 und 21 EStG – auch originär gewerblich tätig im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist (*Infektionswirkung*).⁶² Zugleich löst die Erzielung von Gewinnanteilen im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aus der Beteiligung einer nicht gewerblichen Personengesellschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft eine Infizierung der Gesellschaft aus.⁶³ Ferner gilt die ausgeübte Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft infolge der steuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, die – isoliert betrachtet – zu anderen Einkunftsarten führen würde, in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.⁶⁴ Die *gewerbliche Prägung* wird ausgelöst, wenn an einer Personengesellschaft eine oder mehrere Kapitalgesellschaften als vollhaftende Gesellschafter beteiligt und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind.⁶⁵

Die Gewerbeertragsermittlung im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG wird bei gewerblichen Personengesellschaften an den einkommensteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb gem. § 15

⁶¹ Vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, *Hennrichs* (2021a): Rn. 10.1. Erzielt eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, stellt diese eine Mitunternehmerschaft dar, wenn zumindest zwei Gesellschafter die Eigenschaften eines Mitunternehmers – Mitunternehmerrisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten – aufweisen. Vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, *EstR* (2012): H 15.8 Abs. 1. Erzielt eine Personengesellschaft Gewinneinkünfte im Sinne von § 13 und 18 EStG, ist diese unter den o. g. Tatbestandsmerkmalen eines Mitunternehmers ebenfalls als Mitunternehmerschaft einzuordnen, unterliegt jedoch nicht der Gewerbesteuer. Vgl. hierzu § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, *BVerfG* (1969a): B. I. 2. Die Gewinnanteile der Gesellschafter setzen sich aus dem Anteil am Steuerbilanzgewinn der Mitunternehmerschaft (Gesamthandsvermögen sowie Sonderbetriebsvermögen) im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG sowie den Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG zusammen. Vgl. hierzu ausführlicher *Bode* (2020): Rn. 242 f.

⁶² Vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 1 EStG.

⁶³ Vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 2 EStG.

⁶⁴ Vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

⁶⁵ Vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG angelehnt.⁶⁶ Die Gesellschaft selbst ist – entgegen § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG – nicht die Steuerschuldnerin, sondern die Gesellschafter als Mitunternehmer des gewerblichen Unternehmens sind als Steuerschuldner anzusehen.⁶⁷

Dauer der Gewerbesteuerpflicht

Bei gewerblichen Personengesellschaften, deren Gewerbesteuerpflicht durch § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG geregelt ist, ist der auf den stehenden Betrieb entfallende – aus eigener Ertragskraft – entstehende Gewinn Gegenstand der Gewerbesteuer.⁶⁸ Der *Beginn* der sachlichen Gewerbesteuerpflicht ist bei gewerblichen Personengesellschaften folglich an das Vorliegen der erforderlichen Tatbestandmerkmale zur Aufnahme eines Gewerbebetriebs im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG geknüpft.⁶⁹ Neben der Erfüllung der Wesensmerkmale für einen Gewerbebetrieb im Sinne des EStG wird gleichwohl die Inangasetzung des Betriebs respektive die Aufnahme einer werbenden Tätigkeit vorausgesetzt.⁷⁰ Indes bleiben betriebliche Vorgänge in der Vorbereitungsphase zur Eröffnung eines Betriebs (Vorbereitungshandlungen) – anders als bei der Einkommensteuer⁷¹ – gewerbesteuerlich unberücksichtigt.⁷²

Die Gewerbesteuerpflicht für Personengesellschaften *endet* mit der tatsächlichen Betriebseinstellung, die die Aufgabe der werbenden Tätigkeit des Gewerbebetriebs suggeriert.⁷³ Analog zum Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht führt der Entfall einer der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG zu deren Erlöschung.⁷⁴ Folglich sind nachträgliche Vorgänge innerhalb der Beendigungsphase (Abwicklungshandlungen) gewerbesteuerlich

⁶⁶ Vgl. § 7 Satz 1 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG, *Sarrazin* (2021): Rn. 41.

⁶⁷ Siehe hierzu bereits die Ausführungen zum Steuersubjekt auf S. 11, Fn. 40 sowie *Sarrazin* (2021): Rn. 44.

⁶⁸ Vgl. *BFH* (2011a): Rn. 33.

⁶⁹ Vgl. *BFH* (2011a): Rn. 33, *BFH* (2012b): Rn. 20. Eine Ausnahme bildet hier die gewerblich geprägte Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. In diesem Fall wird – aufgrund der fehlenden originären gewerblichen Tätigkeit – nicht auf das Vorliegen der Voraussetzungen eines aktiven Gewerbebetriebs im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG abgestellt. Indes ist der Zeitpunkt, in dem die werbende (vermögensverwaltende, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche) Tätigkeit aufgenommen wurde, maßgeblich. Vgl. *BFH* (2016a): Rn. 30.

⁷⁰ Vgl. *BFH* (2012b): Rn. 20, *BFH* (2015a): Rn. 24, *BFH* (2016a): Rn. 25.

⁷¹ Im Einkommensteuerrecht führen alle betrieblichen Vorgänge, auch solche, die als Vorbereitungshandlungen zur Betriebseröffnung anfallen, zu gewerblichen Einkünften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 EStG. Vgl. *BFH* (1980a): 1., *BFH* (2016a): Rn. 25.

⁷² Vgl. *BFH* (2016a): Rn. 26.

⁷³ Vgl. *BFH* (2016a): Rn. 26. Analog zu den betrieblichen Vorgängen zur Vorbereitung der eigentlichen Geschäftstätigkeit wird auch die Auflösung des Betriebs als gewerbliche Betätigung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2 EStG der Personengesellschaft angesehen. Vgl. *BFH* (1980a): 1.

⁷⁴ Vgl. *BFH* (1980a): 1., *BFH* (1990a): 1. a), *Franke et al.* (2022b): Rn. 48.

unbeachtlich.⁷⁵ Die Zeitpunktbestimmung hinsichtlich der Einstellung der werbenden Tätigkeit erfolgt unter Heranziehung der Verkehrsauffassung nach einer Einzelfallbetrachtung.⁷⁶

Gewerbsteuerliche Behandlung eines Veräußerungsgewinns bei Personengesellschaften gem. § 7 Satz 2 GewStG

Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit kann grundsätzlich nach § 7 Satz 1⁷⁷ oder 2 GewStG zum Gewerbeertrag gehören. Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unterliegt jedoch bei Mitunternehmerschaften nicht der Gewerbesteuer, soweit dieser auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt.⁷⁸

In der Literatur werden grundsätzlich zwei verschiedene Ansätze zur Begründung der Gewerbesteuerfreistellung gem. § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG vertreten.

Franke et al. begründen die Gewerbesteuerbefreiung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen betrieblicher Sachgesamtheiten mit dem sich aus § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG ergebenden Objekt- respektive Realsteuerprinzip, wonach Gegenstand der Besteuerung der stehende Gewerbebetrieb ist.⁷⁹ Damit erfahren Veräußerungs- und Aufgabegewinne nur dann eine gewerbsteuerliche Begünstigung, wenn diese i. V. m.

- einer zur Beendigung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht führenden *Betriebseinstellung* (*Betriebsaufgabe*), wodurch die einkommensteuerlichen Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebs nicht mehr erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG) oder
- einem zur Beendigung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht führenden *Wechsel des Unternehmensinhabers* im Sinne von § 2 Abs. 5 GewStG (*Betriebsveräußerung*)⁸⁰

⁷⁵ Vgl. *BFH* (1980a): 1.

⁷⁶ Vgl. *BFH* (1990a): 1. a), *BFH* (2016a): Rn. 27.

⁷⁷ Bei Kapitalgesellschaften unterliegen alle Gewinne, auch solche, die aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs erwachsen, gem. § 7 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer.

⁷⁸ Vgl. § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG. Insoweit nicht natürliche Personen unmittelbar als Mitunternehmer an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind, gehören nach § 7 Satz 2 GewStG die Veräußerungs- und Aufgabegewinne zum Gewerbeertrag.

⁷⁹ Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 58.

⁸⁰ Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 58. Beim Unternehmerwechsel im Sinne von § 2 Abs. 5 GewStG lassen sich die gleichen Merkmale wie bei der Beurteilung der Unternehmens- und Unternehmeridentität im Kontext des gewerbsteuerlichen Verlustabzugs gem. § 10a GewStG erkennen. Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 58. Das Merkmal der Unternehmensidentität als Voraussetzung für den gewerbsteuerlichen Verlustabzug ergibt sich – analog zur Gewerbesteuerfreistellung von Betriebsveräußerungen und -aufgaben – aus dem Objekt- bzw. Realsteuercharakter der Gewerbesteuer. Vgl. *BFH* (1977), *BFH* (2016b): Rn. 27. Das Merkmal der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug gem. § 10a GewStG fußt indes auf § 10a Satz 8 GewStG i. V. m. § 2 Abs. 5 GewStG. Vgl. *BFH* (1993a): IV.

entstehen.⁸¹

Nach *Franke et al.* gelten die vorstehenden Grundsätze zur Betriebsaufgabe und -veräußerung auch für die Teilbetriebsaufgabe und -veräußerung sowie Mitunternehmeranteilsveräußerung oder -aufgabe als partielle Betriebsbeendigung im Sinne von § 2 Abs. 5 GewStG.⁸²

Die (Teil-)Betriebsveräußerung und -aufgabe im Sinne von § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG sowie die Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG werden an das Ergebnis eines tätigen Gewerbebetriebs im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG geknüpft.⁸³ Eine Beurteilung anhand der Voraussetzungen des § 16 EStG – insbesondere die zusammengeballte Aufdeckung und Besteuerung sämtlicher stiller Reserven⁸⁴ – wird nach *Franke et al.* indes nicht gefordert.⁸⁵ Aus den oben stehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Veräußerungs-/Aufgabegewinne gewerbesteuerfrei sind, wenn gleichwohl die Maßstäbe für den Fortfall des gewerbsteuerlichen Verlustabzugs nach § 10a GewStG – *Wegfall der Merkmale der Unternehmens- und Unternehmeridentität* – gegeben sind.⁸⁶

Nach *Roser* rekuriert die Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG im Hinblick auf die Gewerbesteuerpflicht eines Veräußerungs- und Aufgabegewinns auf den einkommensteuerlichen Veräußerungs- und Aufgabebegriff des § 16 Abs. 1 und 3 EStG.⁸⁷ Folglich wird nicht auf die Einstellung des tätigen Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG, sondern auf die Aufgabe der werbenden Tätigkeit nach § 16 EStG abgestellt.⁸⁸ Der Veräußerer muss die mit dem übertragenden Betriebsvermögen in Verbindung stehende gewerbliche Tätigkeit beenden.⁸⁹ Ferner führt die Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit gem. § 16 Abs. 1 EStG⁹⁰ zur Aufdeckung und Besteuerung der zum Veräußerungszeitpunkt in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven.⁹¹

⁸¹ Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 58.

⁸² Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 58.

⁸³ Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 95.

⁸⁴ Vgl. hierzu *Jacobs* (2015): 520.

⁸⁵ Vgl. *Franke et al.* (2022a): Rn. 57.

⁸⁶ Vgl. *Füger/Rieger* (2002): 937, *Franke et al.* (2022a): Rn. 58.

⁸⁷ Vgl. *Roser* (2020): Rn. 377. Siehe hierzu auch *BFH* (2014a).

⁸⁸ Vgl. *Roser* (2020): Rn. 377.

⁸⁹ Vgl. *BFH* (1996a): 1. f.

⁹⁰ Im Kontext der Veräußerung oder Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit nach § 16 EStG wird eine funktional-quantitative Betrachtungsweise herangezogen. Vgl. *BFH* (2015b): Rn. 23, *BFH* (2017b): Rn. 24. Dabei wird auf die funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter innerhalb eines (Teil-)Betriebs und auf solche Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven gebunden sind, abgestellt. Vgl. *BFH* (2015b): Rn. 23, *BFH* (2017b): Rn. 24.

⁹¹ Vgl. *BFH* (1999a): C. I. 2.

2.3 Gewerbesteuerliche Behandlung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen bei Kapitalgesellschaften

Anders als Personengesellschaften stellen Kapitalgesellschaften gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG kraft Rechtsform einen Gewerbebetrieb dar und unterliegen stets mit ihrer gesamten Tätigkeit der Gewerbesteuer. Dabei kommt es nicht auf eine werbende Tätigkeit an, sodass auch der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs respektive aus der Liquidation einer Kapitalgesellschaft auf Ebene der Gesellschaft zum Gewerbeertrag im Sinne von § 7 Satz 1 GewStG gehört.⁹² Die Gewerbesteuerpflicht erlischt erst mit Beendigung der Betriebsaufgabe oder der Abwicklung.⁹³

Ertragsteuerliche Konsequenzen der Veräußerung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft (Asset Deal)

Über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG auch für die Veräußerung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG.⁹⁴ Demnach zählt der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs auf Ebene der Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zum zu versteuernden Einkommen und ist gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG i. V. m. § 7 Satz 1 GewStG Bestandteil des Gewerbeertrags.⁹⁵ Die Ermittlung des gewerbe- und körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns aus der Betriebsveräußerung erfolgt aufgrund der Verweisungen in § 7 Satz 1 GewStG sowie in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nach § 16 Abs. 2 EStG.⁹⁶ Eine Inanspruchnahme der Freibetragsregelung gem. § 16 Abs. 4 EStG sowie der Begünstigungen gem. § 34 Abs. 1 (Fünftelregelung) und Abs. 3 (ermäßigter Durchschnittssteuersatz) EStG sind indes bei Kapitalgesellschaften nicht möglich.⁹⁷ Überdies sind in Fällen einer anschließenden Abwicklung die Vorschriften zur Liquidationsbesteuerung (§§ 11-13 KStG) *lex specialis* anzuwenden.⁹⁸ Der verbleibende Veräußerungsgewinn (nach Steuern) wird an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaften ausgeschüttet.

⁹² Vgl. § 4 Abs. 1 GewStDV, *GewStR* (2009): H 7.1 Abs. 4.

⁹³ Vgl. § 4 Abs. 1 GewStDV.

⁹⁴ Vgl. *KStR* (2022): R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 sowie *Schallmoser* (2021): Rn. 8, *Geissler et al.* (2022): Rn. 10, *Maetz* (2022): Rn. 8, *Seer* (2022): Rn. 30, *Wacker* (2022a): Rn. 7.

⁹⁵ Vgl. hierzu auch *Bartsch* (2021): 975.

⁹⁶ Vgl. *Franke et al.* (2022): Rn. 12a.

⁹⁷ Vgl. Vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 EStG sowie § 34 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 und 3 EStG sowie *BFH* (1991) sowie *KStR* (2022): R. 8.1 Abs. 1 Nr. 1, *Wacker* (2022a): Rn. 7.

⁹⁸ Vgl. *Schallmoser* (2021): Rn. 8, *Geissler et al.* (2022): Rn. 9.

Ertragsteuerliche Konsequenzen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft

Ähnlich wie bei der Betriebsveräußerung im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG wird bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft die Besteuerung der – über mehrere Veranlagungszeiträume – gebildeten stillen Reserven angenommen.⁹⁹ Das Ende der Gewerbesteuerpflicht ist – anders als bei Personenunternehmen – nicht an die Aufgabe der werbenden Tätigkeit, sondern an die Beendigung jeglicher Tätigkeit der Kapitalgesellschaft geknüpft.¹⁰⁰ Dabei wird – im Rahmen einer Liquidation – grundsätzlich auf den Zeitpunkt, in dem das noch vorhandene Liquidationsvermögen auf die Gesellschafter verteilt wird (Abwicklung), abgestellt.¹⁰¹ D. h., die sachliche Gewerbesteuerpflicht erlischt erst, wenn die Kapitalgesellschaft über kein Vermögen mehr verfügt.¹⁰² Die Vorschrift des § 11 KStG bestimmt die Grundsätze der Besteuerung der Gewinne aus der Liquidation unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaftsteuersubjekte im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG und stellt – vor dem Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht (Beendigung der Abwicklung) – die ertragsteuerliche Erfassung der im Betriebsvermögen der zu liquidierenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicher.¹⁰³

Aufgrund des bei Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzips wird im Rahmen der Liquidationsbesteuerung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene unterschieden.¹⁰⁴ Auf *Ebene der Gesellschaft* wird der aus der Abwicklung erzielte Gewinn gem. § 11 Abs. 2 GewStG als Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ermittelt.¹⁰⁵ Das *Abwicklungs-Endvermögen* ist das zum Schluss an die Gesellschafter zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die darin enthaltenen steuerfreien Vermögensmehrungen, die dem Gesellschafter in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind.¹⁰⁶ Für die Bewertung des an die Gesellschafter zur Verteilung kommenden Vermögens finden die allgemeinen Regelungen des BewG (in der Regel der gemeine Wert gem. § 9 BewG) Anwendung.¹⁰⁷ Das Betriebsvermögen, welches aus der Steuerbilanz zum Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres zur Körperschaftsteuerveranlagung herangezogen wurde,

⁹⁹ Vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 KStG, *Jacobs* (2015): 450.

¹⁰⁰ Vgl. *GewStR* (2009): R 2.6 Abs. 2 Satz 1.

¹⁰¹ Vgl. *GewStR* (2009): R 2.6 Abs. 2 Satz 2.

¹⁰² Vgl. *Keß* (2020): Rn. 3092.

¹⁰³ Vgl. *Hageböke* (2015): Rn. 4, *Micker* (2021): Rn. 1.

¹⁰⁴ Vgl. *Jacobs* (2015): 450.

¹⁰⁵ Vgl. § 11 Abs. 2 KStG.

¹⁰⁶ Vgl. § 11 Abs. 3 KStG, *Micker* (2021): Rn. 44.

¹⁰⁷ Vgl. *BFH* (1965a): Leitsatz 1, *BFH* (2014b): Rn. 20 sowie *Pfarrmann* (2020): Rn. 51.

ist das *Abwicklungs-Anfangsvermögen*.¹⁰⁸ Maßgeblich für die Bewertung des Betriebsvermögens sind hierbei die Buchwerte aus der Steuerbilanz des letzten vorangegangenen Besteuerungszeitraums, die der Veranlagung zur Körperschaftsteuer in diesem Besteuerungszeitraum zugrunde gelegt wurden.¹⁰⁹ Weil das zur Verteilung kommende Vermögen regelmäßig eine Bewertung zum gemeinen Wert (§ 9 BewG) erfährt, kann durch die Buchwertbewertung im Rahmen des Abwicklungs-Anfangsvermögens sichergestellt werden, dass die vorhandenen stillen Reserven als Bestandteil des Abwicklungsgewinns der Besteuerung unterliegen.¹¹⁰ Das aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Anfangsvermögens und des Abwicklungs-Endvermögens entstehende Abwicklungsergebnis kann um vorhandene, gesondert festgestellte Körperschaftsteuer- und Gewerbeverlustrträge gemindert werden.¹¹¹ Ein darüber hinaus bestehender Abwicklungsgewinn wird mit der Körperschaftsteuer belastet.¹¹² Ferner unterliegt der Abwicklungsgewinn zusätzlich der Gewerbesteuer.¹¹³ Analog zur Betriebsveräußerung können die Freibetragsregelung gem. § 16 Abs. 4 EStG, die Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG sowie der ermäßigte Durchschnittssteuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG *nicht* zur Begünstigung des steuerlich relevanten Liquidationsgewinns beansprucht werden.¹¹⁴ Im Anschluss an den Liquidationszeitraum erfolgt die Verteilung des nach der Liquidationsbesteuerung auf Ebene der Gesellschaft noch verbleibenden Vermögens – entsprechend der jeweiligen Beteiligungshöhe – an die Gesellschafter.

¹⁰⁸ Vgl. § 11 Abs. 4 Satz 1 KStG, *KStR* (2022): R 11 Abs. 3 Satz 2.

¹⁰⁹ Vgl. *Pfarrmann* (2020): Rn. 60.

¹¹⁰ Vgl. *Pfarrmann* (2020): Rn. 60.

¹¹¹ Vgl. *Jacobs* (2015): 451. Noch nicht verrechnete körperschaftsteuerliche Verlustvorträge können bis zu einem Betrag von 10.000.000 € (ab VZ 2024: 1.000.000 €) uneingeschränkt vom Liquidationsgewinn abgezogen werden. Ein darüber hinaus bestehender Verlustvortrag kann bis zu 60 % mit dem die 10.000.000 € übersteigenden Liquidationsgewinn verrechnet werden.

¹¹² Vgl. *Jacobs* (2015): 451.

¹¹³ Vgl. § 7 Satz 1 GewStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG, *GewStR* (2009): R 2.6 Abs. 2 und R 7.1 Abs. 4 Satz 1.

¹¹⁴ Vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 EStG sowie § 34 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 und 3 EStG. Siehe hierzu bereits die Ausführungen zur Versagung der Inanspruchnahme der einkommensteuerlichen Begünstigungsvorschriften im Rahmen der Betriebsveräußerung (Asset Deal) durch eine Kapitalgesellschaft in diesem Kapitel, S. 17 f. sowie Fn 97.

2.4 Kritische Analyse der Belastungsungleichheit als Resultat der fehlenden Rechtsformneutralität

2.4.1 Rechtsformneutralität als Leitlinie des Steuerrechtssystems

In der vorliegenden Arbeit wird im Kontext der Rechtsformneutralität auf die rechtsformunabhängige Besteuerung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften abgestellt. Hierbei wird die rechtsformspezifische Steuerbelastung nicht explizit als Entscheidungskriterium bei der Rechtsformwahl betrachtet. Vielmehr werden (Rechtsform-)Sachverhalte dahingehend untersucht, inwieweit die unterschiedliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften – gemessen an einer ökonomischen Zielgröße (allgemein: wirtschaftlicher Erfolg) – *Einfluss auf die Rangfolge der berücksichtigten Handlungsalternativen der Wirtschaftssubjekte* hat. Ferner gilt es zu interpretieren, ob die Rechtsformneutralität als Leitlinie des geltenden Unternehmenssteuerrechts eine unterschiedslose Besteuerung als Form der Entscheidungsneutralität oder eine rechtsformgerechte respektive -angemessene Besteuerung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften fordert.¹¹⁵

Siegel formuliert: „Das Postulat der Rechtsformneutralität verlangt, dass Gewinn unabhängig davon, in welcher Rechtsform er entstanden ist, besteuert wird“¹¹⁶. *Rechtsformneutralität* lässt sich sodann – bezogen auf die Unternehmensbesteuerung – als *Gleichmäßigkeit der Besteuerung* formulieren.¹¹⁷ Das Prinzip einer gleichmäßigen Besteuerung ergibt sich aus der *horizontalen (Steuer-)Gerechtigkeit*,¹¹⁸ d. h.: Insoweit die steuerliche Leistungsfähigkeit¹¹⁹ anhand des

¹¹⁵ Vgl. *Hey* (2001): 168, 221.

¹¹⁶ *Siegel* (2007a): 271. Auch *Maßbaum/Sureth-Sloane* definieren Rechtsformneutralität expliziert als Gleichmäßigkeit der Besteuerung, „[d]ie Besteuerung ist rechtsformneutral, wenn der wirtschaftliche Erfolg einer Unternehmung unabhängig von ihrer Rechtsform steuerlich belastet wird“. *Maßbaum/Sureth-Sloane* (2021): 28. Die Forderung nach Rechtsformneutralität ist eine normative Aussage. Vgl. *Siegel* (2007a): 273. Es wird darauf hingewiesen, dass auf das Konstrukt der Rechtsformneutralität ausschließlich zu Zwecken der Analyse von (Rechtsform-)Sachverhalten hinsichtlich der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften eingegangen wird. Ob und wie Rechtsformneutralität festgestellt werden kann, ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung.

¹¹⁷ Vgl. *Hey* (2021b): Rn. 13.169, *Maßbaum/Sureth-Sloane* (2021): 28, *Schmiel* (2006): 252-258. A. A. *Schneider* (2002): 217.

¹¹⁸ Vgl. *Schneider* (2002): 231, *Maßbaum/Sureth-Sloane* (2021): 29.

¹¹⁹ „,[S]teuerliche Leistungsfähigkeit“ [wird] als Name für einen noch zu erläuternden Begriffsinhalt benutzt. *Der Name steht für diejenigen empirischen Sachverhalte, die zum Zwecke der Besteuerung gleichnamig gemacht und gleichwertig gemessen werden*: Der Gemüseanbau des Bauern, die Spekulation des Devisenhändlers, das Vermieten von Wohnungen durch den Hauseigentümer, das Gehalt des Arbeitnehmers, sind nach einer für die Besteuerung ausschlaggebenden Eigenschaft auf einer Meßplatte aufzureihen. Dabei erhält die Benennung der Meßplatte (die Maßgröße) den Namen ‚steuerliche Leistungsfähigkeit‘.“ *Schneider* (2002): 232 [Hervorhebungen im Original; alte Rechtschreibung beibehalten].

wirtschaftlichen respektive ökonomischen Erfolgs¹²⁰ (Bezugsgröße z. B. wirtschaftliches Einkommen) eines Unternehmens gemessen wird, ist das Besteuerungskonzept in der Form auszugestalten, dass bei identischem wirtschaftlichen Erfolg die gleiche steuerliche Belastung resultiert.¹²¹ Demnach wird eine unterschiedslose Besteuerung als Ausfluss einer gleichmäßigen Besteuerung insoweit verwirklicht, wie (Rechtsform-)Sachverhalte die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit aufweisen.¹²² Es stellt sich nunmehr – zur Beurteilung der Rechtsformneutralität – die Frage, ob derselbe wirtschaftliche Erfolg (Gewinnhöhe) bei Personen- und Kapitalgesellschaften dieselbe steuerliche Leistungsfähigkeit abbildet.¹²³ Hierzu kann die „[s]teuerliche Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs“¹²⁴ herangezogen werden, welche Verteilungswirkungen bzw. -folgen sowie Entscheidungswirkungen der Besteuerung beachtet.

Die Verteilung der Steuerlast auf Personen oder Personengruppen mit unterschiedlich hoher wirtschaftlicher respektive steuerlicher Leistungsfähigkeit wird als Steuerlastverteilung oder *vertikale (Steuer-)Gerechtigkeit* bezeichnet.¹²⁵ Verteilungswirkungen zeigen sich in Umverteilungen zwischen dem wirtschaftlichen Einkommen vor und nach Steuern.¹²⁶ Zur Beurteilung solcher Einkommens-Umverteilungen rekurriert *Schneider* auf die steuerliche oder wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Maßgröße für eine „gerechte“ Besteuerung.¹²⁷ Verteilungswirkungen geben Aufschluss darüber, inwieweit die den Steuerrechtsvorschriften zugrunde liegenden Besteuerungsziele, bezogen auf die Verteilung der Steuerlast, verwirklicht werden.¹²⁸ Die Überprüfung von Verteilungswirkungen ist unabhängig von (ökonomischen) Theorien über das Entscheidendehandeln von Wirtschaftssubjekten, da die Resultate ausschließlich Auskunft über den Einfluss von Steuerrechtsvorschriften auf zuvor festgelegte (Ziel-)Größen geben.¹²⁹ Daraus

¹²⁰ Aus der Verallgemeinerung „wirtschaftlicher Erfolg“ lassen sich Zielgrößen/Entscheidungskriterien zur Untersuchung des Steuereinflusses auf die Rangfolge der Handlungsalternativen ableiten.

¹²¹ Vgl. *Maßbaum/Sureth-Sloane* (2021): 29 sowie *Schneider* (2005): 282 zur Frage nach Rechtsformneutralität. Es wird demnach die Annahme getroffen, dass steuerliche Leistungsfähigkeit mittels ökonomischer Größen gemessen wird. Auch *Schneider* rekurriert auf den erwirtschafteten Gewinn als Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit. Vgl. *Schneider* (2005): 282.

¹²² Vgl. *Schneider* (2002): 217, 21.

¹²³ Vgl. *Schneider* (2005): 282.

¹²⁴ *Schneider* (2005): 282.

¹²⁵ Vgl. *Schneider* (2002): 231.

¹²⁶ Vgl. *Schneider* (2002): 21, *Wagenknecht* (2016): 12.

¹²⁷ Vgl. *Schneider* (2002): 21. Vgl. die Ausführungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip in Kapitel 4.2.2.

¹²⁸ Vgl. *Schmiel* (2009a): 161. In der vorliegenden Arbeit liegt der Schwerpunkt auf spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften im UmwStG. Die Zielsetzung der Missbrauchsnormen bezogen auf die Frage, wer von der daraus resultierenden Steuer belastet wird bzw. welchen Einfluss die Normen auf festgelegte Zielgrößen haben, wird in Kapitel 4.2 vertieft.

¹²⁹ Vgl. *Schmiel* (2009a): 161. Die Messung von Verteilungswirkungen erfolgt mittels statistischer Messtheorien. Vgl. *Schmiel* (2009a): 161.

ergibt sich gleichwohl die Frage, ob bestimmte Steuerrechtsnormen hinsichtlich ihrer Zielsetzung adäquat ausgestaltet sind (*Ziel-Mittel-Adäquanz*).¹³⁰

2.4.2 Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Explikation der Rechtsformneutralität im Lichte ökonomischer Theorien

Nach der Rechtsprechung des *BVerfG* stellt die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein adäquates Besteuerungsziel im Steuersystem dar: „[Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG] verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden“¹³¹. Das Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG* konkretisiert den allgemeinen Gleichheitssatz – in horizontaler Richtung – durch die Formel, „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln“¹³². Das *BVerfG* suggeriert mit einer gleichmäßigen Besteuerung somit auch die Ungleichbehandlung ungleicher Sachverhalte.¹³³ Daraus ergibt sich nunmehr die Frage, inwieweit ein Sachverhalt als gleich bzw. ungleich zu werten ist. Diese Unbestimmtheit lässt sich auch hinsichtlich der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften verzeichnen. Im Kontext einer gleichmäßigen Besteuerung gilt es nunmehr, herauszufinden, ob Personen- und Kapitalgesellschaften gleiche (Rechtsform-)Sachverhalte darstellen, sodass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine steuerliche Gleichbehandlung vorsieht, oder ob Personen- und Kapitalgesellschaften ungleiche (Rechtsform-)Sachverhalte darstellen, sodass für eine gleichmäßige Besteuerung, die Berücksichtigung der rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschiede gefordert wird.¹³⁴ In Anlehnung an *Schmiel* (2006) wird in der hiesigen Arbeit die Explikation der Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung angenommen¹³⁵ sowie deren theoretische Fundierung anhand des neoklassischen sowie evolutorischen Ansatzes vorgenommen.

Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Sofern Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgestaltet ist, ergibt sich unter Rückgriff auf das Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG* zunächst ganz allgemein der

¹³⁰ Vgl. hierzu *Heitfeldt/Schmiel* (2017): 96.

¹³¹ *BVerfG* (2004a): C. II. 1. Vgl. hierzu auch *BVerfG* (2012a): Rn. 32.

¹³² *BVerfG* (2012a): Rn. 30, *BVerfG* (2018a): Rn. 103. An dieser Stelle wird erneut das Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG*, das bereits in der Einleitung auf S. 3 der vorliegenden Arbeit dargelegt wurde, aufgegriffen, um die Relevanz als Ausgangspunkt zur Ableitung eines Gleichmäßigkeitsverständnisses fußend auf ökonomische Steuerwirkungstheorien hervorzuheben.

¹³³ Vgl. *Schmiel* (2013): 138.

¹³⁴ Vgl. hierzu *Hey* (2001): 221.

¹³⁵ Vgl. *Schmiel* (2006): 252-258 sowie *Hey* (2001): 170, *Siegel* (2007a): 271, *Hey* (2001): 170, *Hey* (2021b): Rn. 13.169.

folgende Maßstab: „[G]leiche (Rechtsform-)Sachverhalte [werden] *gleich* und *ungleiche* (Rechtsform-)Sachverhalte [werden] (relativ gleich) *ungleich* besteuert“¹³⁶. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit werden dabei allein (Rechtsform-)Sachverhalte berücksichtigt, die sich auf das Einkommen – aus der Sicht eines *individualistischen* Unternehmensverständnisses auf das (Perioden-)Einkommen der hinter dem Unternehmen stehenden Person(en) – auswirken.¹³⁷ Ferner gilt es zu beachten, dass die rechtsformneutrale Besteuerung im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nicht der Gegensatz zu einer rechtsformabhängigen Besteuerung ist, da eben die Berücksichtigung rechtsformbedingter Unterschiede eine gleichmäßige Besteuerung schaffen kann. Zur Konkretisierung des Gleichheitsmäßigkeitsverständnisses des *BVerfG* und mithin zur Ausgestaltung der Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfolgt eine theoretische Fundierung auf Basis der *betriebswirtschaftlich-neoklassischen Gleichmäßigkeit* (neoklassische Entscheidungsneutralität) sowie der *evolutorischen Gleichmäßigkeit* (Verringerung von Steuerausweichentscheidungen).¹³⁸ Hierzu werden neben den Ausführungen von *Schmiel* auch die Ergebnisse von *Sander* berücksichtigt.¹³⁹

Die betriebswirtschaftlich-neoklassische Gleichmäßigkeit sowie die evolutorische Gleichmäßigkeit als ökonomische Theorien fußen auf einem Marktordnungskonzept, womit hier eine marktprozessorientierte Fundierung erfolgt.¹⁴⁰ Das *neoklassische Marktordnungskonzept* impliziert, dass die Wirtschaftssubjekte ihren eigenen Vorteil verwirklichen können und somit gleichwohl indirekt zum Gemeinwohl beitragen.¹⁴¹ Unter *individueller Vorteil* wird die individuelle Nutzenmaximierung verstanden, wobei sich der finanzielle Nutzen in der Maximierung

¹³⁶ *Schmiel* (2006): 252 [Hervorhebungen im Original].

¹³⁷ Vgl. *Schmiel* (2006): 253 f. Nach *Schneider* kann Rechtsformneutralität nicht durch eine gleichmäßige Besteuerung expliziert werden, da Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verfassungsrechtlicher Maßstab im Kontext einer *ethischen Dimension* nur auf natürliche Personen angewendet werden kann. Vgl. *Schneider* (2002): 217. Abweichend davon wird in der vorliegenden Arbeit nicht auf die ethische, sondern auf eine erfahrungswissenschaftliche Dimension abgestellt. Vgl. dazu auch *Schmiel* (2013). Ferner werden neben der Gewinnbesteuerung auf Unternehmensebene die Entscheidungskriterien sowie das Entscheidend handeln hinsichtlich der Rangfolge verschiedener Handlungsalternativen, in Anlehnung an den *methodologischen Individualismus* der hinter dem Unternehmen stehenden Personen betrachtet. Vgl. zur Argumentation auf Basis des methodologischen Individualismus *Bareis* (2011): 154 und *Siegel* (2011a): 46 f. jeweils mit Verweis auf *Schumpeter* (1908): 97, 90 f.

¹³⁸ Vgl. hierzu *Schmiel* (2013).

¹³⁹ Vgl. *Schmiel* (2006), *Schmiel* (2009a), *Schmiel* (2009b), *Schmiel* (2013), *Schmiel/Wagenknecht* (2016), *Sander* (2018).

¹⁴⁰ Vgl. *Schmiel* (2013): 142 f. Die marktprozessorientierte Fundierung impliziert, dass die Steuerrechtsordnung ein Teil der Marktwirtschaftsordnung ist. Vgl. *Heitfeldt/Schmiel* (2017): 100. *Schmiel* greift zur evolutorischen Konkretisierung der Gleichmäßigkeit auf den marktprozessorientierten Ansatz von *Vanberg* zurück. Vgl. *Schmiel* (2013): 138 sowie *Vanberg* (1997): 715-717, *Vanberg* (2006): 62, *Vanberg* (2007): 156, *Vanberg* (2010): 102 f. und 110.

¹⁴¹ Vgl. *Schmiel* (2013): 142.

einer aus dem Ertragswert abgeleiteten Zielgröße (*objektiv-rationale Zielgröße*) ausdrückt.¹⁴² Der Rekurs auf einen neoklassischen Theorieansatz impliziert eine Modellwelt, in der vollkommene Märkte unter Sicherheit sowie objektiv-rational handelnde Wirtschaftssubjekte existieren.¹⁴³ Aus Sicht betriebswirtschaftlich-neoklassischer Gleichmäßigkeit streben die Wirtschaftssubjekte nach ihrer finanziellen Nutzenmaximierung, wodurch im Konkurrenzgleichgewicht das gesamtwirtschaftliche Optimum in Form einer optimalen Ressourcenallokation (Pareto-Effizienz) erreicht wird.¹⁴⁴

Aus der Perspektive der *evolutorischen Theorie* existieren keine vollkommenen Märkte unter Sicherheit, und die Wirtschaftssubjekte verfügen nicht über vollkommenes, perfektes Wissen über die Welt, sodass sie nicht objektiv rational handeln können.¹⁴⁵ Folglich können die Wirtschaftssubjekte nur entsprechend ihrem subjektiven Wissen über die Welt, also subjektiv rational handeln, wodurch lediglich die *Maximierung ihrer subjektiven finanziellen Nutzenerwartungen*¹⁴⁶ realisierbar ist.¹⁴⁷ Im Rahmen des evolutorischen Gleichmäßigkeitskonzepts lässt sich ein gesamtwirtschaftliches Wohlstandsmaximum im Sinne von Pareto-Effizienz unter Zugrundelegung realistischer Unsicherheit nicht realisieren, da die Wirtschaftssubjekte lediglich ihre finanziellen Nutzenerwartungen maximieren können.¹⁴⁸ Entscheidungsfreiheit und Rechtsgleichheit als allgemeine Güter stellen die Ziele der evolutorischen Marktwirtschaftsordnung dar, die gleichwohl der Beitrag einer Marktwirtschaftsordnung zur gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrt sind.¹⁴⁹

Werden *Steuern* berücksichtigt, lässt sich feststellen, dass sich diese auf die finanziellen Nutzenerwartungen der Wirtschaftssubjekte auswirken.¹⁵⁰ Das Entscheidungshandeln von Wirtschaftssubjekten wird folglich durch die Berücksichtigung von Steuern beeinflusst, sofern diese

¹⁴² Vgl. Schmiel (2013): 140, 142, Sander (2018): 47 sowie zum Ertragswert (unter Sicherheit) Ballwieser/Hachmeister (2021): 72-79. Aufgrund des Unterstellens einer Kapitalmarktvollkommenheit in der neoklassischen Steuerwirkungstheorie kann der Ertragswert entweder 0 € ergeben oder positiv sein. Insoweit Wirtschaftssubjekte ihre finanziellen Nutzenerwartungen als Shareholder maximieren, beeinflusst der Ertragswert des Unternehmens als objektiv rationaler Zielgrößenbeitrag die Entscheidungsfindung des Gesellschafters. Vgl. Schmiel (2013): 140 f. In der vorliegenden Arbeit wird – abweichend von der Zielgröße in Form eines Ertragswerts – auf eine andere (quantitative) Zielgröße rekurriert.

¹⁴³ Vgl. Vanberg (2005): 36, 42, Schmiel (2013): 140.

¹⁴⁴ Vgl. Schmiel (2013): 142.

¹⁴⁵ Vgl. Vanberg (2005): 38, Schmiel (2013): 141.

¹⁴⁶ In Anlehnung an den Begriff der subjektiven „Vorteilserwartungen“ bei Wegner (2012): 104-111.

¹⁴⁷ Vgl. Vanberg (2005): 35 und 40-42, Schmiel (2013): 141.

¹⁴⁸ Vgl. Schmiel (2013): 143.

¹⁴⁹ Vgl. Vanberg (1997): 715-717, Vanberg (2006): 62, Vanberg (2007): 156, Vanberg (2010): 102 f. und 110, Schmiel (2013): 143.

¹⁵⁰ Vgl. hierzu Sander/Schmiel (2016): 343. Steuern werden als finanzielle „negative“ Zielgröße in den Gewinnmaximierungsprozess einbezogen.

die Rangfolge der betrachteten Handlungsalternativen (vor Steuern) verändern.¹⁵¹ Betriebswirtschaftliche Hypothesen über das (Entscheidungs-)Handeln Steuerpflichtiger unter Berücksichtigung von Steuern werden als *Steuerwirkungshypothesen* bezeichnet.¹⁵² Eine *Steuerwirkung* liegt demnach vor, wenn der Steuerpflichtige die ökonomischen Wirkungsmechanismen der Besteuerung in sein Entscheidungsverfahren einbezieht und seine Entscheidung aufgrund der Besteuerung ändert.¹⁵³ Ergo werden Steuerwirkungen in der vorliegenden Arbeit als *Einfluss der Besteuerung auf das Handeln von Wirtschaftssubjekten* definiert.¹⁵⁴ Zur Bestimmung von Steuer- respektive Entscheidungswirkungen¹⁵⁵ wird eine (erfahrungswissenschaftliche) Steuerwirkungstheorie¹⁵⁶, die den Einfluss der Besteuerung auf das Handeln von Wirtschaftssubjekten erklärt, vorausgesetzt.¹⁵⁷ Ferner ist eine übergeordnete Handlungstheorie zugrunde zu legen, um auf Basis der Steuerwirkungstheorie erklärende Aussagen – in Form von *Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen* – über den Einfluss der Besteuerung konkretisieren zu können.¹⁵⁸ Neoklassisch sowie evolutiv fundierte Steuerwirkungstheorien sind in einem *Rational-Choice-Ansatz* angesiedelt.¹⁵⁹ Der Rational-Choice-Ansatz besagt, dass Wirtschaftssubjekte im Entscheidungsprozess die (objektiv oder subjektiv) *nutzenmaximierende Handlungsalternative* als zweckmäßiges Mittel zur Erreichung eines Ziels wählen.¹⁶⁰

¹⁵¹ Vgl. Sander/Schmiel (2016): 343.

¹⁵² Vgl. Schmiel (2013): 145.

¹⁵³ Vgl. König/Wosnitza (2004): 1-6, Schreiber/Kahle/Ruf (2021): 837.

¹⁵⁴ Vgl. Schmiel/Wagenknecht (2016): 533.

¹⁵⁵ Steuerwirkungen werden als Entscheidungswirkungen expliziert, da diese im Kontext der Entscheidungsfindung im Planungszeitpunkt (ex ante-Betrachtung) entstehen. Vgl. Wagenknecht (2016): 1. Im Rahmen des Kapitels 2.4.2 beschränkt sich die Analyse auf das Entscheidungsverfahren Steuerpflichtiger sowie das Abwägen von Handlungsalternativen unter Rekurs auf die aus einer Steuerrechtsnorm resultierende Steuer, sodass die Begriffe „Steuerwirkung“ und „Entscheidungswirkung der Besteuerung“ synonym verwendet werden. Vgl. hierzu Wagenknecht (2016): 1.

¹⁵⁶ Es wird hierbei dem allgemeinen erfahrungswissenschaftlichen Theorieverständnis von Sander (2018) gefolgt. Demnach stellt eine in der erfahrungswissenschaftlichen Dimension angesiedelte Theorie *T* eine Steuerwirkungstheorie dar, sofern diese Einfluss beliebiger Besteuerungsvarianten *S* auf das Entscheidungsverfahren *H* des Steuerpflichtigen in der Gestalt $T:S \rightarrow H$ aufzeigt. Vgl. Sander (2018): 45.

¹⁵⁷ Vgl. Schmiel (2009b): 1196, Sander/Schmiel (2016): 340, Wagenknecht (2016): 12.

¹⁵⁸ Vgl. Sander (2018): 46.

¹⁵⁹ Vgl. Sander (2018): 44. Siehe hierzu auch Vanberg (2005): 40.

¹⁶⁰ Vgl. Sander (2018): 53.

2.4.2.1 Neoklassischer Theorieansatz

Das Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG* wird im neoklassischen Marktordnungskonzept (betriebswirtschaftlich-neoklassische Gleichmäßigkeit) durch die neoklassische *Entscheidungsneutralität der Besteuerung* theoretisch fundiert.¹⁶¹ Ein Steuersystem ist als entscheidungsneutral zu werten, sofern es sich nicht auf das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte hinsichtlich der Rangfolge betrachteter Handlungsalternativen auswirkt.¹⁶² Das neoklassische Gleichmäßigkeitskonzept greift auf eine *neoklassische Handlungstheorie* zurück, die auf einer Modellwelt fußt, in der vollkommene Märkte unter Sicherheit bzw. stochastischer Unsicherheit sowie das Ziel der finanziellen Nutzenmaximierung der Wirtschaftssubjekte unterstellt werden.¹⁶³ Der neoklassische Theorieansatz stellt auf eine Handlungshypothese „*objektiver Rationalität*“ ab, da den Wirtschaftssubjekten konsistentes Handeln sowie perfektes, objektives Wissen über die Welt zugeschrieben wird.¹⁶⁴ Diese Handlungshypothese impliziert folglich, dass die Einschätzung eines Entscheidungsträgers über das bestmögliche Mittel zur Zielerreichung objektiv zutreffend ist.¹⁶⁵ Die Zielgröße der *finanziellen Nutzenmaximierung* lässt sich – unter Sicherheit bzw. stochastischer Unsicherheit – durch eine Größe, fußend auf einem investitionsrechnerischen Ertragswertkalkül¹⁶⁶, erfassen.¹⁶⁷ Die individuelle Maximierung des Nutzens der Wirtschaftssubjekte ist jedoch mit Rekurs auf das Marktordnungskonzept durch die Wohlstandsverluste anderer Wirtschaftssubjekte begrenzt.¹⁶⁸

Zur Analyse von Steuerwirkungen wird vor dem Hintergrund des neoklassischen Gleichmäßigkeitskonzeptes auf die neoklassische Steuerwirkungstheorie rekurriert.¹⁶⁹ Es ergibt sich die neoklassische Steuerwirkungshypothese, dass die Steuerpflichtigen ihren finanziellen Nutzen

¹⁶¹ Vgl. *Schmiel* (2013): 153.

¹⁶² Vgl. *Wagner* (2006): 102.

¹⁶³ Vgl. *Schmiel* (2013): 140.

¹⁶⁴ Vgl. *Vanberg* (2005): 36 und 42, *Schmiel* (2013): 140.

¹⁶⁵ Vgl. *Sander* (2018): 51.

¹⁶⁶ In der neoklassischen Welt ist der Ertragswert eine objektiv rationale Zielgröße zur Nutzenmaximierung. Vgl. *Schmiel* (2013): 140.

¹⁶⁷ Vgl. *Schmiel* (2013): 140 sowie zum investitionsrechnerischen Ertragswert (hier bei Sicherheit) bereits S. 24, Fn. 142. Aufgrund des Unterstellens einer Kapitalmarktvollkommenheit in der neoklassischen Steuerwirkungstheorie kann der Ertragswert entweder 0 € ergeben oder positiv sein. Insoweit Wirtschaftssubjekte ihre finanziellen Nutzenerwartungen als Shareholder maximieren, beeinflusst der Ertragswert des Unternehmens als objektiv rationaler Zielgrößenbeitrag die Entscheidungsfindung des Gesellschafters. Vgl. *Schmiel* (2013): 140 f.

¹⁶⁸ Vgl. *Schmiel* (2013): 142. Unter neoklassischen Bedingungen führt die Ertragswertmaximierung durch die pareto-optimale Ressourcenallokation ein gesamtwirtschaftliches Wohlstandsmaximum herbei. Vgl. *Schmiel* (2013): 142.

¹⁶⁹ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 68 f., 80 f.

nach Steuern maximieren.¹⁷⁰ In die *objektiv-rationale Zielgröße* der finanziellen Nutzenmaximierung werden hierzu Steuern implementiert.¹⁷¹ Es ließe sich folglich die allgemeine neoklassische Steuerwirkungshypothese formulieren: „Wenn die Besteuerung die Rangfolge der Zielgrößen der berücksichtigten Entscheidungsalternativen ändert, wird unter Berücksichtigung von Steuern eine andere Entscheidung getroffen als ohne Berücksichtigung von Steuern“¹⁷². Die zielentsprechende Rangfolge der Handlungsalternativen kann durch den Einfluss der Besteuerung umgekehrt werden.¹⁷³ Zur Beurteilung der Ursache dieser steuerlichen Wirkungen bedarf es einer Besteuerungsalternative, die die Rangfolge der berücksichtigten Handlungsoptionen unbeeinflusst lässt respektive sich gegenüber der Rangfolge neutral verhält. Im Kontext von Rechtsformsachverhalten ergäbe sich hieraus die Rechtsformneutralität als Spezialfall der Entscheidungsneutralität.

Neoklassische Entscheidungsneutralität

Der Ansatz der neoklassisch-betriebswirtschaftlichen Gleichmäßigkeit zur Explikation von Rechtsformneutralität führt diese über die neoklassische Entscheidungsneutralität herbei.¹⁷⁴ *Schneider* postuliert: „Steuerrechtssetzungen, die bei vernünftigen Steuerpflichtigen keine Ausweichhandlungen verursachen, heißen entscheidungsneutral“¹⁷⁵. Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung ist als „Nullpunkt“¹⁷⁶ von Steuer- bzw. Entscheidungswirkungen zu verzeichnen. Demnach bedeutet Entscheidungsneutralität im Steuerrechtssystem, dass sich die Rangfolge der alternativen Handlungsoptionen, wie sie ohne Berücksichtigung von Steuern unter sonst gleichen Bedingungen geplant würden, bei Implementierung von Steuern nicht ändert.¹⁷⁷ Die nach dem objektiv-rationalen Entscheidungskriterium (finanzielle Nutzenmaximierung) des Wirtschaftssubjektes festgelegte Rangfolge der Handlungsalternativen „vor Steuern“, also in einer (neoklassischen) Modellwelt ohne Steuerzahlungen, entspricht der Rangfolge „nach

¹⁷⁰ Vgl. *Schmiel* (2013): 145.

¹⁷¹ Vgl. *Schmiel* (2013): 145.

¹⁷² *Schmiel* (2013): 146.

¹⁷³ Vgl. hierzu und im Folgenden *König/Wosnitza* (2004): 139 zur *Investitionsneutralität*.

¹⁷⁴ Inwieweit neoklassische Entscheidungsneutralität als Leitlinie des Steuerrechts postuliert werden kann, ist nicht Untersuchungsgegenstand dieses Kapitels. Die Diskussion wird jedoch in Kapitel 4.2.2 der vorliegenden Arbeit aufgegriffen. Vgl. hierzu auch *Wagenknecht* (2016): 144.

¹⁷⁵ *Schneider* (1992): 193, *Schneider* (2002): 97.

¹⁷⁶ *Elschen/Hüchtebrock* (1983): 253, *Schneider* (1992): 193, *Schneider* (2002): 97 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

¹⁷⁷ Vgl. *Schneider* (2002): 97.

Steuern“, also mit Berücksichtigung von Steuerzahlungen.¹⁷⁸ Eine entscheidungsneutrale Besteuerung ist folglich gegeben, sofern die ursprüngliche Entscheidung des Wirtschaftssubjekts nicht durch die Besteuerung beeinflusst wird, also keine Steuerwirkungen evoziert werden.¹⁷⁹

Es wird die Entscheidungsneutralität unter Rückgriff einer neoklassischen Steuerwirkungstheorie als Konkretisierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung angenommen.¹⁸⁰ Dieses neoklassisch-betriebswirtschaftliche Gleichmäßigkeitskonzept fordert somit ein allgemein *entscheidungsneutrales Steuerrechtssystem*. In der vorliegenden Arbeit wird in weitgehender Anlehnung an *Schmiel* (2006) die Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung expliziert. Es ergibt sich im neoklassischen Theoriekontext unter der Annahme eines *entscheidungsneutralen Steuerrechtssystems*, dass Personen- und Kapitalgesellschaften *gleiche* Rechtsform-sachverhalte darstellen, die *gleich* zu besteuern sind.

2.4.2.2 Evolutorischer Theorieansatz

Die ökonomische Konkretisierung des verfassungsrechtlichen Gleichmäßigkeitsverständnisses erfolgt im evolutorischen Theoriekontext durch die Verringerung von Steuerausweichentscheidungen (*evolutorische Gleichmäßigkeit*).¹⁸¹ Unter einer Steuerausweichentscheidung wird die (bewusste) Verringerung der (relativen) Steuerzahllast durch den Steuerpflichtigen verstanden, welche ferner die Senkung des Steueraufkommens in einer Marktwirtschaft bedeutet („relative Steuerminimierungspolitik“¹⁸²). Um auf Basis einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie Hypothesen über den Steuereinfluss auf das (Entscheidungs-)Handeln von Wirtschaftssubjekten ableiten zu können, wird diese in eine – übergeordnete – evolutorische Handlungstheorie eingebettet.¹⁸³ Im evolutorischen Konzept wird – abweichend von der Neoklassik – auf eine Handlungstheorie rekurriert, die auf einer *Handlungshypothese subjektiver Rationalität* basiert sowie eine *realistische* respektive *genuine Unsicherheit* bezogen auf das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte annimmt.¹⁸⁴ Die genuine Unsicherheit impliziert, dass auch unvorhergese-

¹⁷⁸ Vgl. *Schneider* (2002): 97.

¹⁷⁹ Vgl. *König/Wosnitza* (2004): 140, *Wagenknecht* (2016): 148.

¹⁸⁰ Vgl. hierzu und im Folgenden *Schmiel* (2013): 153.

¹⁸¹ Vgl. *Schmiel* (2013): 150 f., 153. In der vorliegenden Arbeit werden auch missbräuchliche Steuergestaltungen zur Erlangung eines nicht vorgesehenen Steuervorteils in Form einer Verringerung der Steuerzahllast unter Steuerausweichentscheidungen gefasst. Gegenüber dem hier vertretenen Verständnis definiert *Schneider* Steuerausweichhandlungen als „[r]echtlich zulässige Anpassungshandlungen“. *Schneider* (2002): 97.

¹⁸² *Schmiel* (2013): 150.

¹⁸³ Siehe hierzu *Sander* (2018): 46.

¹⁸⁴ Vgl. *Schmiel* (2013): 141 f. sowie *Witt* (1987): 10.

hene Umweltumstände eintreten können, die den Wirtschaftssubjekten im Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht bekannt waren.¹⁸⁵ Die Wirtschaftssubjekte verfügen nicht über das perfekte Wissen über die Welt.¹⁸⁶ Dies ergibt sich nicht ausschließlich aus der Fülle verschiedener Handlungsalternativen, sondern auch aus der Unbestimmtheit der Menge der Alternativen, da anhand des subjektiven Wissens im Entscheidungsprozess neue Handlungsalternativen geschaffen werden.¹⁸⁷ Unter genuiner Unsicherheit existiert keine Marktvollkommenheit.¹⁸⁸ Ferner gibt es auch *keine objektiv-rationale Zielgröße*.¹⁸⁹ Die Wirtschaftssubjekte treffen Entscheidungen gemäß ihrem subjektiven Wissen über die Welt, wodurch die tatsächliche Nutzenmaximierung nicht möglich ist.¹⁹⁰ Das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte wird durch ihre individuellen *subjektiv-rationalen Zielgrößen* bestimmt.¹⁹¹ Das Optimierungsverhalten subjektiv-rational handelnder Wirtschaftssubjekte lässt ausschließlich die Maximierung der subjektiven (finanziellen) Nutzenerwartungen zu.¹⁹²

Aufgrund der im evolutorischen Theoriegerüst zugrunde gelegten Annahme subjektiv-rational handelnder Wirtschaftssubjekte ergibt sich die Problematik, dass die betroffenen Wirtschaftssubjekte möglicherweise *unterschiedliche individuelle Zielgrößen* in ihrem Entscheidungsprozess berücksichtigen und u. U. jeweils andere Vorstellungen im Hinblick auf die Entscheidungsfindung für eine adäquate Zielerreichung haben.¹⁹³ Im Gegensatz zu objektiv-rationalen Zielgrößen können individuell verwandte Entscheidungskriterien aufgrund ihres subjektiv-rationalen Charakters bei allen Wirtschaftssubjekten vorerst grundlegend verschieden sein.¹⁹⁴ Das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte kann bei subjektivem Wissen anhand einer

¹⁸⁵ Vgl. *Sander* (2018): 10.

¹⁸⁶ Vgl. *Schmiel* (2013): 141.

¹⁸⁷ Vgl. *Witt* (1987): 9-30, 104-149.

¹⁸⁸ Vgl. *Sander* (2018): 10.

¹⁸⁹ Vgl. *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534, *Schmiel* (2016): 381.

¹⁹⁰ Vgl. *Schmiel* (2016): 381.

¹⁹¹ Vgl. *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534 sowie *Witt* (1987): 136.

¹⁹² Vgl. *Wegner* (2012): 104-111, *Schmiel* (2013): 141 und 148, *Schmiel* (2016): 381.

¹⁹³ Vgl. *Sander* (2018): 149.

¹⁹⁴ Vgl. *Sander* (2018): 12. Im Hinblick auf die Ableitung von über zahlreiche Wirtschaftssubjekte hinweg verallgemeinerbaren Steuerwirkungshypothesen wird hier auf die Ergebnisse von *Sander* als einen von *Schmiels* Ansatz abweichenden Lösungsweg abgestellt. Siehe hierzu *Sander* (2018). Vor dem Hintergrund individueller (subjektiv-rationaler) Zielgrößen setzt *Schmiel* im Hinblick auf die Verallgemeinerbarkeit von Steuerwirkungshypothesen bei typisierten Optionen von steuerlichen Unterschieden an. Sie nimmt somit an, dass „unterschiedlich definierte Totalbemessungsgrundlagen und Steuersatzunterschiede eher zu Steuerwirkungen führen werden als Unterschiede in der Definition der Periodenbemessungsgrundlage“. *Schmiel* (2013): 148. *Sander* setzt hingegen bei den individuellen Entscheidungskriterien an und versucht trotz ihres subjektiv-rationalen Charakters eine Verallgemeinerbarkeit über zahlreiche Wirtschaftssubjekte hinweg zu schaffen. Vgl. *Sander* (2018): 12 f. Ferner werden – anders als bei *Schmiel* – die individuellen Entscheidungskriterien als evolvierende nachsteuerliche Ziel-Mittel-Heuristiken einzelner Wirtschaftssubjekte betrachtet und Steuerwirkungen anhand von Evolutionsprozessen erklärt. Vgl. *Sander* (2018): 13.

subjektiv-rationalen Zielgröße wie dem Ertragswert oder einer anderen quantitativen Zielgröße sowie – wie in der vorliegenden Arbeit angenommen – anhand subjektiv-rationaler Entscheidungskriterien in Form von Ziel-Mittel-Heuristiken beeinflusst werden.¹⁹⁵ Als *Ziel-Mittel-Heuristiken* werden alle menschlichen Vorstellungen darüber verstanden, welche Handlungsalternativen zur Erreichung eines ausgewählten Ziels adäquat wären.¹⁹⁶ Die Vorstellungen müssen jedoch nicht realitätsgerecht sein.¹⁹⁷

Im Rahmen evolutorischer Steuerwirkungstheorien ist, insbesondere hinsichtlich der Berücksichtigungsfähigkeit von Steuern im Entscheidungsprozess, zwischen vorsteuerlichen und nachsteuerlichen Ziel-Mittel-Heuristiken zu differenzieren.¹⁹⁸ Unter einer *vorsteuerlichen Ziel-Mittel-Heuristik* wird die Außerachtlassung steuerlicher Aspekte verstanden, unabhängig davon, ob diese in eine finanzielle Zielgröße integriert werden können.¹⁹⁹ In Abgrenzung dazu wird bei *nachsteuerlichen Ziel-Mittel-Heuristiken* die Besteuerung in den Entscheidungsprozess einbezogen.²⁰⁰ Die – zu konkretisierende – evolutorische Steuerwirkungshypothese lautet: „Wenn die Besteuerung die Rangfolge der *individuell verwandten* Zielgrößen der berücksichtigten Entscheidungsalternativen ändert, wird unter Berücksichtigung von Steuern eine andere Entscheidung getroffen als ohne Berücksichtigung von Steuern“²⁰¹.

In der vorliegenden Arbeit werden die individuellen Entscheidungskriterien als nachsteuerliche Ziel-Mittel-Heuristiken betrachtet, um zweckmäßige Aussagen über das Entscheidungshandeln von Wirtschaftssubjekten unter Einfluss der Besteuerung zu ermöglichen.²⁰² Aufgrund des individuellen Charakters der nachsteuerlichen Ziel-Mittel-Heuristiken (hier: ökonomische Zielgrößen) können diese bei jedem Wirtschaftssubjekt erheblich variieren.²⁰³ Um die Ziel-Mittel-Heuristiken über eine Vielzahl von Wirtschaftssubjekten hinweg verallgemeinern zu können,

¹⁹⁵ Vgl. *Schmiel* (2016): 382. Siehe hierzu auch *Schmiel* (2013): 146.

¹⁹⁶ Vgl. *Sander* (2018): 164.

¹⁹⁷ Vgl. *Sander* (2018): 164.

¹⁹⁸ Vgl. *Sander* (2018): 165. Hierunter lassen sich insbesondere Heuristiken fassen, die eine finanzielle Zielgröße als Entscheidungskalkül darstellen und in die sich Steuern bspw. in Gestalt von Auszahlungen, Ausgaben oder Kosten einfügen lassen. Vgl. *Sander* (2018): 165.

¹⁹⁹ Vgl. *Sander* (2018): 165.

²⁰⁰ Vgl. *Sander* (2018): 165.

²⁰¹ *Schmiel* (2013): 147 [Hervorhebungen im Original].

²⁰² Vgl. hierzu auch *Sander* (2018): 166. Die ökonomische Zielgröße wird durch steuerliche Aspekte ergänzt.

²⁰³ Vgl. *Sander* (2018): 149.

bedarf es einer übergeordneten Theorie. Hierzu rekurriert *Sander* auf *Theorien kultureller Evolution*.²⁰⁴ Durch ein evolutionstheoretisches *Phasenmodell*, welches die *Variation*²⁰⁵, *Selektion*²⁰⁶ und *Retention*²⁰⁷ von Ziel-Mittel-Heuristiken abbildet, lässt sich ein handlungstheoretisches Fundament zur Ableitung (vorläufig) verallgemeinerbarer Steuerwirkungshypothesen subjektiv-rational handelnder Wirtschaftssubjekte innerhalb eines bestimmten Raum-Zeit-Bezugs schaffen.²⁰⁸ Die evolutorische Steuerwirkungstheorie verlangt zwei Ausgangsannahmen über menschliche Lernprozesse. Dabei muss das Lernen erstens über Nachahmungseffekte und zweitens über Versuch-Irrtum-Prozesse erfolgen.²⁰⁹

Verringerung von Steuerausweichentscheidungen

Die evolutorische Gleichmäßigkeit erfordert sodann, dass eine Verringerung von Steuerausweichentscheidungen vorliegt. Eine Steuerausweichentscheidung ist die bewusste Erlangung eines (nicht vorgesehenen) Steuervorteils, welcher zu einer unerwarteten Senkung des Steueraufkommens führt. Das Vorliegen von Steuerausweichentscheidung impliziert, dass Steuerpflichtige das bestehende Steuerrechtssystem *als ungleichmäßig empfinden*.²¹⁰ Es wird eine Sachverhaltsgestaltung genutzt, um der Steuerzahllast auszuweichen.²¹¹ Aus Sicht der Steuerpflichtigen werden somit entweder gleiche (Rechtsform-)Sachverhalte ungleich oder ungleiche (Rechtsform-)Sachverhalte gleich belastet. Ergo spiegeln Steuerausweichentscheidungen in Form der Reduzierung von Steuerzahllasten eine ungleichmäßige Besteuerung wider. Eine gleichmäßige Besteuerung ließe sich nunmehr über die Verringerung von Steuerausweichentscheidungen herbeiführen. Eine Steuerausweichentscheidung kann als besondere

²⁰⁴ Vgl. *Sander* (2018): 151. Siehe zum Begriff der Kultur nur die Ausführungen bei *Sander* (2018): 151 m. w. N.

²⁰⁵ Die Phase der „Variation“ bildet dabei die Entdeckung und Erprobung neuer Ziel-Mittel-Heuristiken im Rahmen von Versuch-Irrtum-Lernprozessen. Vgl. *Sander* (2018): 167.

²⁰⁶ Der Begriff „Selektion“ umfasst einen Prozess, in dem im Rahmen desselben sozialen Kontextes bereits etablierte (nachsteuerliche) Ziel-Mittel-Heuristiken – unter Berücksichtigung bestimmter Selektionsrahmenbedingungen – durch die Nachahmung innovativer (nachsteuerlicher) Ziel-Mittel-Heuristiken abgelöst werden. Vgl. *Sander* (2018): 169, 188. Selektionsrahmenbedingungen werden nach *Sander* wie folgt definiert: „Selektionsrahmenbedingungen sind alle Gegebenheiten, gleich ob physikalischer, sozialer oder sonstiger Art, die dazu geeignet sind, die Verbreitung einer Ziel-Mittel-Heuristik zu begünstigen oder zu hemmen. Selektionsrahmenbedingungen können auch in anderen, übergeordneten Ziel-Mittel-Heuristiken bestehen, deren Gebrauch – beispielsweise aufgrund von kultureller Verankerung – eine im Zeitverlauf besonders hohe Stabilität aufweist“. *Sander* (2018): 170 [Hervorhebungen im Original].

²⁰⁷ Innerhalb der „Retentionsphase“ erfolgt eine vorübergehende Stabilisierung der verbreiteten (nachsteuerlichen) Ziel-Mittel-Heuristiken, sodass Regelmäßigkeiten im Hinblick auf den Einfluss der Besteuerung auf das Handeln von Wirtschaftssubjekten erklärt werden können. Vgl. *Sander* (2018): 182 f, 188.

²⁰⁸ Vgl. *Sander* (2018): 13, 150.

²⁰⁹ Vgl. *Sander* (2018): 188.

²¹⁰ Vgl. *Schmiel* (2013): 150 sowie *Hey/Englisch* (2021): Rn. 7.4.

²¹¹ Vgl. hierzu und im Folgenden *Schmiel* (2013): 150.

Steuerwirkung verstanden werden, da nicht jede Steuerwirkung mit einer Verringerung des Steueraufkommens einhergeht.²¹² Wird eine Handlungsalternative gewählt, die durch eine Gestaltung einen anderen Sachverhalt vor Steuern realisiert und zu einer Reduzierung der Steuerzahllast führt, liegt eine Steuerausweichentscheidung vor.

2.4.2.3 Anwendung der ökonomischen Erkenntnisse auf die Rechtsformbesteuerung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Maßgröße

In der vorliegenden Arbeit wird Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung expliziert.²¹³ Bezug nehmend auf den neoklassischen sowie evolutorischen Theorieansatz als erfahrungswissenschaftliche Dimension, lässt sich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter Berücksichtigung ökonomischer Theorien ferner hinsichtlich der Vergleichbarkeit von Rechtsformsachverhalten konkretisieren.

In einer *neoklassischen Steuerwirkungstheorie* erfordert Gleichmäßigkeit eine rechtsformneutrale Besteuerung, um ein entscheidungsneutrales Steuerrechtssystem zu erreichen (neoklassische Entscheidungsneutralität). Danach stellen Personen- und Kapitalgesellschaften gleiche Sachverhalte dar, die gleich zu besteuern sind.²¹⁴ Unter Zugrundelegung einer *evolutorischen Steuerwirkungstheorie* wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dahin gehend expliziert, dass diese die Verringerung von Steuerausweichentscheidungen fordert. Eine Steuerausweichentscheidung impliziert die (bewusste) Senkung der (relativen) Steuerzahllast durch den Steuerpflichtigen. Unter der Annahme genuiner Unsicherheit existieren – anders als bei der neoklassischen Steuerwirkungstheorie – *rechtsformabhängige* Besteuerungsunterschiede. Werden rechtsformbedingte Unterschiede nicht im Rahmen der Besteuerung berücksichtigt, dann können Steuerausweichentscheidungen hervorgerufen werden. Daher sind diese Unterschiede im Sinne einer *rechtsformadäquaten* Besteuerung zu beachten, wenn Steuerausweichentscheidungen als besondere Steuerwirkung verringert werden sollen.²¹⁵ Demnach stellen in einer evolutorischen Welt Personen- und Kapitalgesellschaften nicht unbedingt *gleiche Sachverhalte* dar, die nicht notwendig *gleich zu besteuern* sind.²¹⁶

²¹² Vgl. Schmiel (2013): 151.

²¹³ Siehe hierzu die aufgezeigte allgemeine Formel im Rahmen der Ausgestaltung der Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Kapitel 2.4.2, S. 23.

²¹⁴ Vgl. Schmiel (2013): 153.

²¹⁵ Vgl. Hey (2001): 181 f., Siegel (2007a): 275-277 m. w. N., Hey (2021b): Rn. 13.174

²¹⁶ Vgl. Schmiel (2013): 153.

Unter Rekurs auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG, gemessen an der *wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*, erfordert Rechtsformneutralität, dass ein „Gewinn, den jemand im Kleide der Rechtsform A erzielt, genau so besteuert wird wie ein (in gleicher Weise ermittelter) Gewinn bei Verwendung der Rechtsform B oder C usw.“²¹⁷. Das Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG*²¹⁸, sieht neben der Gleichbehandlung von Sachverhalten auch deren *Ungleichbehandlung* vor, sofern es dafür einen besonderen sachlichen Grund gibt.²¹⁹ Der evolutorische Ansatz wertet Personen- und Kapitalgesellschaften nicht unbedingt als gleich; ergo sind zur Erreichung einer gleichmäßigen Unternehmensbesteuerung rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede zur Verringerung von Steuerausweichentscheidungen zu wahren. Hieraus ergibt sich somit – gleichwohl im Sinne eines evolutorischen Ansatzes – die Überlegung einer rechtsformadäquaten anstelle einer rechtsformneutralen Besteuerung.²²⁰

Indes darf nicht die Rechtsform als solche der ausschlaggebende Grund für eine gleichheitsrechtliche Ungleichbehandlung sein.²²¹ Eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung kann jedoch rechtsformbedingte Besteuerungsunterschiede zulassen, soweit die Rechtsform-sachverhalte hinsichtlich ihrer erzielten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vergleichbar sind.²²² Das ökonomische Ideal der Rechtsformneutralität könnte durch die Berücksichtigung rechtsformabhängiger Unterschiede zur Verwirklichung einer Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beitragen und somit als rechtsformgerechte Gleichmäßigkeit der Besteuerung betrachtet werden.²²³ *Herbort* expliziert die Rechtsformneutralität als „*verhältnismäßige Gleichheit* bzw. *relative Entscheidungsneutralität*“²²⁴.

Die folgende Abbildung zeigt den hypothetischen Zusammenhang zwischen Rechtsformneutralität expliziert als rechtsformgerechte Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem verfassungsrechtlichen Maßstab der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

²¹⁷ *Siegel* (2007a): 280.

²¹⁸ Siehe hierzu die Ausführungen zum Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG* bereits in der Einleitung, S. 3.

²¹⁹ Vgl. u. a. *BVerfG* (2018b): Rn. 94.

²²⁰ Vgl. *Hey* (2001): 181, *Schmiel* (2013): 154, *Herbort* (2017): 94.

²²¹ Vgl. *Jachmann* (2000): 19, *Hey* (2001): 168 und 221, *Hüttemann* (2002): 139, *Schmiel* (2006): 255, *Herbort* (2017): 94.

²²² Vgl. *Jachmann* (2000): 19, *Hey* (2001): 168.

²²³ Vgl. *Tipke* (2000): 325, *Jachmann* (2000): 65, *Hey* (2001): 168 und 221, *Schneider* (2002): 21. Die Durchsetzung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschieden kann u. a. durch spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften erfolgen. Vgl. hierzu auch *Hey* (2021a): Rn. 3.129.

²²⁴ *Herbort* (2017): 94 [Hervorhebungen im Original]. Siehe zur relativen (Entscheidungs-)Neutralität die Ausführungen in Kapitel 4.2.2, S. 111.

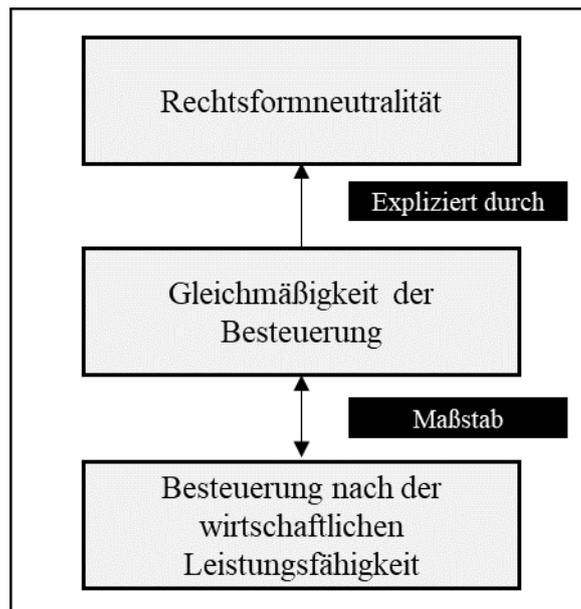


Abbildung 1: Hypothetischer Zusammenhang zwischen der Rechtsformneutralität und dem Leistungsfähigkeitsprinzip²²⁵

²²⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen in diesem Kapitel.

3 Missbrauchsabwehr im Steuerrecht und ausgewählte Instrumentarien des Gesetzgebers

3.1 Generalmissbrauchsnorm des § 42 AO als Ausgangspunkt zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen

3.1.1 Kernaussage in § 42 Abs. 1 Satz 1 AO

Die *Steuerungumgehung* kann unter die *Gesetzesumgehung* subsumiert werden²²⁶, wobei die Problematik der Steuerungumgehung aus der Tatbestandsverwirklichung erwächst.²²⁷ Die Generalmissbrauchsnorm des § 42 AO lässt sich folglich (u. a.) aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ableiten.²²⁸ Hierdurch wird der systematische Zusammenhang zu § 38 AO begründet, da nach § 38 AO die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur insoweit entstehen, wie der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.²²⁹ Die Steuerungumgehung suggeriert ergo die Gestaltung eines unter den gesetzlichen Tatbestand subsumierenden Sachverhalts, sodass die Tatbestandsmerkmale entweder nicht oder nicht gänzlich erfüllt werden.²³⁰ Abzugrenzen von der missbräuchlichen Steuerungumgehung ist die *legitime Steuergestaltung*²³¹, nach welcher eine steuerbewusste (Sachverhalts-)Gestaltung gewählt wird, die eine möglichst geringe Steuerbelastung für den Steuerpflichtigen herbeiführt.²³² Die Freiheit zur Steuergestaltung lässt sich indes als Ausprägung des *Grundsatzes der Gestaltungsfreiheit*, der aus der grundrechtlich geschützten *allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG* erwächst, herleiten.²³³ Die steuerplanerische Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichti-

²²⁶ Siehe hierzu die *BFH*-Rechtsprechung: „Die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs erfordert überdies eine zweckgerichtete Handlung zur Umgehung eines Steuergesetzes“. *BFH* (2004a): II. 2. d.), *BFH* (2017c): Rn. 96. Vgl. auch *BFH* (2017d): Rn. 45 sowie *Drüen* (2022): Rn. 1.

²²⁷ Vgl. *Drüen* (2022): Rn. 2.

²²⁸ Vgl. *Fischer* (2022): Rn. 76 m. w. N.

²²⁹ Vgl. § 38 AO, *Drüen* (2022): Rn. 2, *Fischer* (2022): Rn. 68. Vgl. zur Gesetzmäßigkeit der Besteuerung *Hey* (2021a): Rn. 3.230.

²³⁰ Vgl. *Osterloh-Konrad* (2019): 32 f., *Drüen* (2022): Rn. 2. Siehe auch *Rödter* (2010): 96 zur Steuergestaltung. Überdies kann die Steuerungumgehung auch darin bestehen, dass ein Sachverhalt derart gestaltet wird, dass die Tatbestandsmerkmale einer Begünstigungsvorschrift vorliegen (Tatbestandserschleichung). Vgl. *Osterloh-Konrad* (2019): 33, *Englisch* (2021): Rn. 5.116, *Drüen* (2022): Rn. 5.

²³¹ Vgl. *Drüen* (2008a): 156, *Hey* (2008): 169, *Osterloh-Konrad* (2019): 30. Als Synonym kann hier auch die *einfache Steuervermeidung* genannt werden. Siehe hierzu *Drüen* (2022): Rn. 3.

²³² Vgl. *BFH* (1982a): C. III., *BFH* (2019c): Rn. 29, *BFH* (2020a): Rn. 28, *Crezelius* (2007): 1429, *Borggreve* (2007): 334.

²³³ Vgl. *Lenz/Gerhard* (2007): 2431, *Drüen* (2022): Rn. 3, *Stöber* (2021): Rn. 22. *Drüen* konkretisiert die Gestaltungsfreiheit als „Unternehmerfreiheit“. Vgl. *Drüen* (2008a): 155 f.

gen ist jedoch insoweit eingeschränkt, wie ein missbräuchlicher Umgehungsversuch der gesetzlichen Steuerpflicht nachgewiesen wird (missbräuchliche Tatbestandsvermeidung)^{234, 235} Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO²³⁶ kann das Steuergesetz durch Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nicht umgangen werden. Die von der Missbrauchsgeneralnorm erfasste Steuergestaltung verlangt folglich die Qualifikation einer rechtlichen Gestaltung als missbräuchliche Steuerermeidung.²³⁷ Liegt ein Missbrauch im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, führt die *Rechtsfolgenanordnung* gem. § 42 Abs. 1 Satz 3 AO die Besteuerung des wirtschaftlich angemessenen Sachverhalts herbei; ergo entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen rechtlich angemessenen Gestaltung²³⁸ entstünde.²³⁹

Die nachstehende Abbildung veranschaulicht die Funktionsweise der Steuergestaltung, die von Rödder als „Denken in unterschiedlichen Steuerwirkungen, in steuergesetzlich vorgesehenen Belastungsgefällen“²⁴⁰ definiert und als „umgedrehte juristische Kausalität“ bezeichnet wird.

²³⁴ Vgl. *Englisch* (2021): Rn. 5.116, *Drüen* (2022): Rn. 5.

²³⁵ Vgl. *Drüen* (2022): Rn. 4, 24. *Drüen* konstatiert hierzu, dass „Unternehmerfreiheit mit ihrer Gestaltungsfreiheit nicht die freie Wahl der Steuerfolgen einschließt“. *Drüen* (2008a): 156 f.

²³⁶ Diese Rechtsnorm wird von *Hey* als „Programmsatz“ bezeichnet. *Hey* (2009a): 1045.

²³⁷ Vgl. *BFH* (1988a): II. 3. a), *Crezelius* (2007): 1429, *Drüen* (2022): Rn. 7. Kritisch hierzu *Hey* (2009a): 1044. *Hey* bezeichnet hierbei die Abgrenzung zwischen Gestaltungsmissbrauch und legitimer Steuergestaltung als „Kernproblem“ des § 42 AO. Die Anzeichen für die Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung in Form von *Kompliziertheit* und *Ungewöhnlichkeit* seien lediglich ein „Indiz“. Siehe hierzu auch die Aufzählung der Eigenschaften einer unangemessenen Gestaltung in Kapitel 3.1.2, S. 39.

²³⁸ Nach *Borggreve* kann es sich hierbei nur um „wirtschaftsrechtliche Vorgänge“ handeln. Siehe näher hierzu *Borggreve* (2007): 334

²³⁹ Die Besteuerung nach der tatsächlichen *und* nach der angemessenen Gestaltung bleibt indes aus. Vgl. *BFH* (1992): II. b) ee), *BFH* (1993b): II. 2. zu b).

²⁴⁰ *Rödder* (2010): 96 [Hervorhebungen im Original].

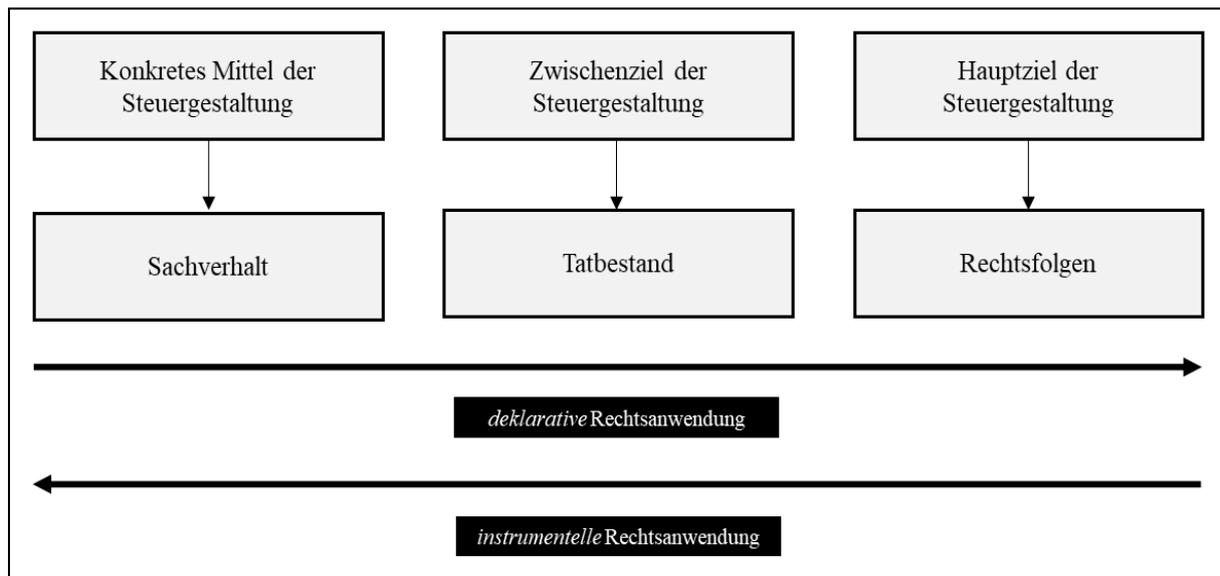


Abbildung 2: Funktionsweise der Steuergestaltung („umgedrehte juristische Kausalität“)²⁴¹

Der *Zielmechanismus*²⁴² für die Generalmissbrauchsnorm findet sich im Ausgleich zwischen der grundrechtlichen Freiheitsgewährleistung des Steuerpflichtigen und der verfassungsrechtlichen Gleichmäßigkeit der Besteuerung wieder.²⁴³ Insbesondere im Steuerrecht stehen sich der individuelle Freiheitsraum und die Gleichbehandlung der Steuerbürger gegenüber (Privatautonomie vs. Rechtsordnung).²⁴⁴ Lässt sich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG als allgemeine, verfassungsrechtliche Schutzpflicht konkretisieren, so dient die Abwehr von Steuerumgehung nicht nur dem staatlichen Selbstschutz zur Sicherung des staatlichen Besteuerungsrechts, sondern gleichzeitig dem Schutz Dritter (Schutz der „Rechte anderer“²⁴⁵).²⁴⁶ Der Staat hat den Grundsatz der Gestaltungsfreiheit zu wahren, aber gleichwohl muss er dem Einzelnen Schutz vor einem (ggf.) divergierenden Freiheitsverständnis eines Dritten gewährleisten.²⁴⁷ Demnach können die Generalmissbrauchsnorm sowie weitere Spezialnormen zur Missbrauchsvermeidung²⁴⁸ als staatliches Instrumentarium

²⁴¹ Rödder (2010): 96.

²⁴² Siehe hierzu Kraft (2018): 615.

²⁴³ Vgl. Drüen (2008a): 157, Hey (2009a): 1045, Kraft (2018): 617, Mosler/Münzner/Schulze (2021): 200.

²⁴⁴ Vgl. Drüen (2008a): 158.

²⁴⁵ Drüen (2008a): 157.

²⁴⁶ Vgl. Drüen (2008a): 158.

²⁴⁷ Vgl. Drüen (2008a): 158. Nach der Rechtsprechung des *BVerfG* muss der Staat „zur Erfüllung seiner Schutzpflicht ausreichende Maßnahmen normativer und tatsächlicher Art ergreifen, die dazu führen, daß ein – unter Berücksichtigung entgegenstehender Rechtsgüter – angemessener und als solcher wirksamer Schutz erreicht wird (Untermaßverbot)“. *BVerfG* (1993a): Leitsatz 6 [alte Rechtschreibung beibehalten].

²⁴⁸ „Spezialnorm“ wird hier als Synonym für „Einzelsteuergesetz“ verwendet. Bei dem Terminus „Einzelsteuergesetz“, wie in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO, handelt es sich um spezielle Steuergesetze, die neben den allge-

zur Sicherung der Gleichheitsrechte der Steuerpflichtigen im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung verstanden werden.²⁴⁹ Aus dieser Fundierung lässt sich die Missbrauchsabwehr als staatliches Ziel rechtfertigen, wobei zur Sicherstellung des staatlichen Selbstschutzes sowie zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung auf die Verwendung adäquater Mittel zu achten ist.²⁵⁰

3.1.2 Definition des Missbrauchsbegriffs im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO

Durch das JStG 2008 vom 20.12.2007 wurde § 42 AO neu gefasst.²⁵¹ Die Novellierung des § 42 Abs. 2 AO n. F. enthält nunmehr eine gesetzliche Definition des Missbrauchsbegriffs.²⁵² Nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO liegt ein (*Gestaltungs-*)*Missbrauch* vor, „wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt“.

Unangemessenheit

Die Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung stellt eines der wesentlichen Missbrauchselemente der gesetzlichen Missbrauchsdefinition dar.²⁵³ Der Begriff der *Angemessenheit* als Relationsbegriff fordert stets einen Bezug sowie einen Wertungsmaßstab.²⁵⁴ Durch die Missbrauchsdefinition in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO werden jedoch weder ein Bezugspunkt noch ein normativer Wertungsmaßstab geliefert.²⁵⁵ Die Angemessenheit oder Unangemessenheit einer Rechtsgestaltung lässt sich allein in Relation zu einer oder mehreren anderen rechtlichen Gestaltungen überprüfen (Bezug).²⁵⁶ Als Bezugspunkt nennt § 42 Abs. 1 Satz 3 AO – im Rahmen

meinen Normen der AO bestehen. Vgl. hierzu *Drüen* (2008b): 32, Fn. 14. Die Generalnorm wird – in Abhängigkeit des Gesetzeszwecks und -ziels – gem. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO von der Spezialnorm verdrängt (*lex specialis derogat legi generali*). Vgl. hierzu auch *Ratschow* (2022): Rn. 91.

²⁴⁹ Vgl. *Drüen* (2008a): 158.

²⁵⁰ Vgl. *Drüen* (2008a): 159. Hierbei ist das Übermaßverbot zu beachten, welches den Eingriff in die grundrechtlich geschützte Freiheit des Steuerbürgers auf Maßnahmen begrenzt, die das eingesetzte Mittel in ein adäquates Verhältnis zum angestrebten Besteuerungsziel setzen (*Ziel-Mittel-Adäquanz*). Vgl. *Hey* (2021a): Rn. 3.180, 3.182. Siehe zu den Kriterien einer *Ziel-Mittel-Relation* (Geeignetheit, Erforderlichkeit sowie Zumutbarkeit) *Hey* (2021a): Rn. 3.180 f.

²⁵¹ Vgl. Art. 14 Nr. 2 JStG 2008.

²⁵² Vgl. *Osterloh-Konrad* (2019): 29. Hierdurch wird der Telos der größtmöglichen Tatbestandsklarheit für das Steuereingriffsrecht nunmehr auch für die Missbrauchsbekämpfung betrachtet. Vgl. *Bundestag* (2007a): 24.

²⁵³ Vgl. *Drüen* (2008b): 35, *Stöber* (2021): Rn. 76, *Ratschow* (2022): Rn. 48.

²⁵⁴ Vgl. *Drüen* (2008b): 35.

²⁵⁵ Vgl. *Drüen* (2008b): 35.

²⁵⁶ Vgl. *Ratschow* (2022): Rn. 49.

der Rechtsfolgenanordnung – „eine[] den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene[] rechtliche[] Gestaltung“.²⁵⁷

Ferner fehlt es in der gesetzlichen Definition des Missbrauchs gem. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO auch an einem *Bewertungsmaßstab* für die Angemessenheit oder Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung.²⁵⁸ Analog zum Bezugspunkt für die Angemessenheit muss auch für den Bewertungsmaßstab auf einen anderen Satz des Gesetzeswortlauts der Generalklausel rekurriert werden. Hierbei erfolgt der Rückschluss von dem Begriff „Steuergesetz“ in § 42 Abs. 1 Satz 1 AO auf den Bewertungsmaßstab.²⁵⁹ Der *normative Bewertungsmaßstab* für die Angemessenheit einer rechtlichen Gestaltung ist sodann demjenigen Steuergesetz zu entnehmen, welches durch die gewählte rechtliche Gestaltung zu umgehen versucht wird.²⁶⁰

Die *BFH*-Rechtsprechung beurteilt eine Gestaltung dann als unangemessen, „wenn eine rechtliche 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 ist“²⁶¹. Diese Missbrauchselemente greift § 42 Abs. 2 AO – wenn auch modifiziert – einerseits in Satz 1 mit dem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil und in Satz 2 mit der Möglichkeit der Exkulpation respektive Widerlegung, sofern außersteuerliche Gründe für die betroffene Gestaltung nachgewiesen werden, auf.²⁶²

Überdies wird – entgegen der Abgrenzung der Unangemessenheit von dem in § 42 AO a. F. verwendeten Begriff der Ungewöhnlichkeit – weiterhin auf die Indizienformeln der *BFH*-Rechtsprechung abgestellt.²⁶³ Danach sind unangemessene rechtliche Gestaltungen zumeist „unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig“²⁶⁴, wenngleich diese Eigenschaften nicht als Ersatz der Definition des Begriffs

²⁵⁷ § 42 Abs. 1 Satz 3. Vgl. hierzu auch *Drüen* (2008b): 35, *Ratschow* (2022): Rn. 49. Folgerichtig wird hierbei auf rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten abgestellt, die dasselbe wirtschaftliche Ergebnis fokussieren. Vgl. *Ratschow* (2022): Rn. 49. Analog zu § 42 AO a. F. muss trotz der Legaldefinition des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuerumgehung in § 42 Abs. 2 AO n. F. für eine Definition des Begriffs „Unangemessenheit“ von der Rechtsfolgen- auf die Tatbestandsseite geschlossen werden. Vgl. *Drüen* (2008b): 35. An dieser Stelle wird deutlich, dass die historische Auslegung einer Gesetzesnorm einen erheblichen Einfluss hat.

²⁵⁸ Vgl. *Drüen* (2008b): 35, *Ratschow* (2022): Rn. 49.

²⁵⁹ Vgl. *Fischer* (2022): Rn. 246, *Ratschow* (2022): Rn. 49.

²⁶⁰ Vgl. *Drüen* (2008a): 162, *Drüen* (2008b): 35, *Hey* (2009a): 1044 sowie *Leisner-Egensperger* (2008): 361.

²⁶¹ *BFH* (2019d): Rn. 61. Siehe auch zuletzt *BFH* (2020a): Rn. 28.

²⁶² Vgl. *Drüen* (2008b): 35.

²⁶³ Vgl. *Bundestag* (2007a): 24, *Drüen* (2008b): 35, *Hey* (2009a): 1046.

²⁶⁴ *AEO* zu § 42: Rn. 2.2 Satz 3. Siehe zur Aufzählung auch *BFH* (1999b): II. 1. a), *BFH* (2001a): 2. b) aa), *FG Niedersachsen* (2005): 1815.

der Unangemessenheit dienen, sondern lediglich einen Anlass zur Überprüfung der Angemessenheit der gewählten rechtlichen Gestaltung im Hinblick auf die Begründung eines (gesetzlich nicht vorgesehenen) Steuervorteils bilden.²⁶⁵

Nicht vorgesehener Steuervorteil

Die Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung wird erst dann als missbräuchlich beurteilt, wenn ein durch die gewählte Gestaltung begründeter gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil nachgewiesen wird.²⁶⁶ Demnach stellt der gesetzlich nicht vorgesehene²⁶⁷ Steuervorteil²⁶⁸ – als zweites Element der Missbrauchsdefinition – die *Folge der rechtlich unangemessenen Gestaltung* dar.²⁶⁹ Inwieweit ein Steuervorteil dem Gesetz entspricht oder nicht, ist der betreffenden Steuernorm – im Wege der historisch-teleologischen Auslegung – zu entnehmen, die Gegenstand der gewählten, rechtlich unangemessenen Gestaltung ist.²⁷⁰

Das wesentliche Element zur Beurteilung eines Gestaltungsmissbrauchs besteht darin, dass § 42 Abs. 2 Satz 1 AO den Steuervorteil als „gesetzlich nicht vorgesehen“ qualifiziert. Dieses Tatbestandsmerkmal soll als Schranke zwischen der *erlaubten* Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen und dem *verbotenen* Gestaltungsmissbrauch fungieren.²⁷¹ *Hahn* kritisiert jedoch, dass der Tatbestand des gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO die Differenzierung zwischen der Ausübung der steuerrechtlichen

²⁶⁵ Vgl. *Drüen* (2008b): 35.

²⁶⁶ Vgl. *Crezelius* (2007): 1429, *Chiu* (2015): 89, *Fischer* (2022): Rn. 246, 249.

²⁶⁷ Ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil kann durch die „Ausübung gesetzlicher Wahlrechte“ sowie „bei der Nutzung steuergesetzlicher Lenkungs- und Fördernormen“ entstehen. *Bundestag* (2007a): 24. Die Missbräuchlichkeit kann bereits vor der Ausübung eines Wahlrechts durch die missbräuchliche Gestaltung eines Sachverhalts derart entstehen, dass der Tatbestand für die Inanspruchnahme eines steuerlichen Wahlrechts herbeigeführt wird (Tatbestandserschleichung). Vgl. *Hahn* (2008): 485, *Drüen* (2008a): 162. Analog hierzu können auch die Anwendungsvoraussetzungen für die Nutzung steuerlicher Lenkungs- und Fördernormen durch missbräuchliche Sachverhaltsgestaltung erfüllt werden. Vgl. *Hahn* (2008): 485. Ferner zeigt *Hahn* die Möglichkeit des Missbrauchs durch das Ausüben von Gestaltungsrechten auf. Vgl. *Hahn* (2008): 485. Darüber hinaus sieht er steuerliche Wahlrechte sowie Förder-/Lenkungsnormen nicht als „Normalfall“ des Gestaltungsmissbrauchs an, sondern verweist hierzu auf die Steuerminderung im Rahmen der „normalen“ Besteuerung als „Regelfall“. Vgl. *Hahn* (2008): 485. *Hahn* ersetzt in diesem Zusammenhang „gesetzlich nicht vorgesehen“ durch „unzulässige“, „verbotene“ Steuervorteile. *Hahn* (2008): 485.

²⁶⁸ Hierbei handelt es sich um Steuervergütungen und -erstattungen sowie um geringere Steueransprüche. *Hey* (2009a): 1046. Ferner ist der Begriff „Steuervorteil“ im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO von dem „nicht gerechtfertigten Steuervorteil“ gem. § 370 Abs. 1 AO abzugrenzen. Vgl. *BMF* (2008): Rn. 2.4, *Hey* (2009a): 1046, *Ratschow* (2022): Rn. 67. *Borggreve* kritisiert, dass „[n]ach der Gesetzesbegründung (..) jede rechnerische Minderbelastung dafür in Betracht [kommt], losgelöst von ihrem sachlichen und zeitlichen Eintreten“ und zeigt in diesem Zusammenhang Konfliktpotenzial auf. *Borggreve* (2007): 335 f.

²⁶⁹ Vgl. *Drüen* (2008b): 35. In der Praxis ist ein wahrgenommener Steuervorteil regelmäßig der Anlass für eine Prüfung der Unangemessenheit, da erst die Feststellung eines auf der Grundlage einer unangemessenen Rechtsgestaltung begründeten, gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils die Frage aufwirft, wie die „angemessene“ Gestaltung ausgesehen hätte. Vgl. *Drüen* (2008b): 35.

²⁷⁰ Vgl. *Drüen* (2008b): 36, *Fischer* (2022): Rn. 246.

²⁷¹ Vgl. *Hahn* (2008): 485. Vgl. hierzu auch *Drüen* (2008a): 157.

Gestaltungsfreiheit und dem verbotenen Gestaltungsmissbrauch nicht leisten kann, da durch das Negativkriterium lediglich eine Zusammenfassung der Bereiche der ausschließlich erlaubenden und der verbotenden Besteuerungsnormen erfolgt.²⁷² Um eine Grenze der Gestaltungsfreiheit zu schaffen, bedarf es jedoch gerade einer Unterscheidung der Kategorien *Erlaubnisse* sowie *Ge-* und *Verbote*.²⁷³ Folglich wird die Grenze der Gestaltungsfreiheit dann überschritten, wenn der Vergleich zwischen der gewählten rechtlichen Gestaltung und der nach den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltungen zu einem Steuervorteil führt, der vom Gesetz nicht vorgesehen ist.²⁷⁴ Indes lässt sich jedoch lediglich durch eine konkrete Einzelfallbetrachtung beurteilen, ob die gewählte rechtliche Gestaltung als Missbrauch zu qualifizieren ist.²⁷⁵

Exkulpationsmöglichkeit gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO

Nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO kann sich der Steuerpflichtige dem Missbrauchsvorwurf entziehen, sofern er für die gewählte rechtliche Gestaltung *außersteuerliche Gründe* nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.²⁷⁶ Durch die Neufassung des § 42 AO werden den Motiven des Steuerpflichtigen für die gewählte Rechtsgestaltung somit ein erheblicher Bedeutungsinhalt beigemessen.²⁷⁷ Die Exkulpationsmöglichkeit wird jedoch durch die rechtliche Wertung „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich“ eingeschränkt²⁷⁸, wenngleich dieser ebenfalls unbestimmte Rechtsbegriff der Beachtlichkeit²⁷⁹ einen weiten Deutungsspielraum birgt.²⁸⁰

Die *Beachtlichkeit* der außersteuerlichen Gründe hat die entsprechende Finanzverwaltung gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“ zu prüfen. Demnach sind die

²⁷² Vgl. *Hahn* (2008): 485.

²⁷³ Vgl. *Hahn* (2008): 485, *Hey* (2009a): 1046. Auch *von Wedelstädt* äußert in diesem Zusammenhang: „Da es dem Stpfl. grundsätzlich erlaubt ist, Steuervorteile in Anspruch zu nehmen, also dazu auch gestalterisch gesetzliche Möglichkeiten auszunutzen, erfasst dieses Tatbestandsmerkmal nicht jeden Steuervorteil, sondern nur denjenigen, der durch eine gewählte unangemessene Gestaltung erzielt worden ist“. *von Wedelstädt* (2007): 2559.

²⁷⁴ Vgl. *Hahn* (2008): 486. *Hey* konstatiert, dass dem Attribut „gesetzlich nicht vorgesehen“ neben dem Merkmal der Unangemessenheit inhaltlich keine eigene Bedeutung zukommt. Vgl. *Hey* (2009): 1046. Zur Kritik, dass es sich bei den beiden Tatbestandsmerkmalen der Missbrauchsdefinition im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO um eine Tautologie handelt, siehe *Hahn* (2008): 485 und 486, *Gabel* (2011a): 9.

²⁷⁵ Vgl. *Borggreve* (2007): 335.

²⁷⁶ Vgl. hierzu *AEO* zu § 42: Rn. 2.6. Ein Gegenbeweis, dass die unangemessene rechtliche Gestaltung zu keinem nicht vorgesehenen Vorteil geführt hat, wird indessen nicht gefordert. Vgl. *Drüen* (2008b): 37.

²⁷⁷ Vgl. *Hey* (2009a): 1047.

²⁷⁸ Vgl. *Drüen* (2008b): 37 („Relevanzgebot des § 42 Abs. Satz 2 AO“).

²⁷⁹ Siehe hierzu auch *Borggreve* (2007): 336, *Leisner-Egensperger* (2008): 359.

²⁸⁰ Vgl. *Hey* (2009a): 1047. Kritisch hierzu ist *Carlé* (2008): 654.

durch den Steuerpflichtigen nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe zum Ausmaß der Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung und des dadurch begründeten gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils ins Verhältnis zu setzen.²⁸¹ Dabei ist eine materielle Gewichtung vorzunehmen²⁸², um beurteilen zu können, ob die vorgetragenen, außersteuerlichen Gründe „nicht wesentlich oder sogar nur von untergeordneter Bedeutung“²⁸³ sind. Ferner wird durch den Begriff des Gesamtbildes der Wertungsmaßstab für das Merkmal der Beachtlichkeit in zeitlicher, persönlicher sowie sachlicher Hinsicht ausgedehnt.²⁸⁴

Durch die Neufassung des § 42 AO wurde eine Beweislastumkehr bewirkt, die nicht mehr nur die bloße Mitwirkung des Steuerpflichtigen zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts verlangt.²⁸⁵ Der Steuerpflichtige ist nunmehr dazu verpflichtet, durch den Nachweis außersteuerlicher Gründe einen Gegenbeweis zu liefern.²⁸⁶ Hieraus ergibt sich ein zweistufiges Nachweisverfahren.²⁸⁷ Nachdem die Finanzbehörde einen auf Grundlage einer unangemessenen Rechtsgestaltung gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil feststellt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Missbrauchsverdacht durch den Nachweis nicht steuerlicher Gründe abzuwenden.²⁸⁸

3.1.3 Gesetzlich vorgeschriebene Prüfungsreihenfolge und das Konkurrenzverhältnis zu speziellen Missbrauchsnormen

Nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO sind die Rechtsfolgen nach der einschlägigen Norm des speziellen Steuergesetzes zu bestimmen, sofern der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, erfüllt ist.²⁸⁹ Die Novellierung des § 42 AO führt im Hinblick auf das Spezialitätsverhältnis von § 42 AO zu anderen einzelsteuergesetzlichen Missbrauchsvorschriften zu einer eindeutigen Prüfungsfolge.²⁹⁰ Hierbei erfolgt in einem *ersten Schritt* die Beantwortung der Fragen, ob eine spezialgesetzliche Missbrauchsver-

²⁸¹ Vgl. *BMF* (2008): Rn. 2.6 Satz 3, *Drüen* (2008b): 38, *Drüen* (2009a): 242.

²⁸² Vgl. *Drüen* (2008b): 38, *Drüen* (2009a): 242. D. h., es geht nicht um eine quantitative – an der Anzahl der Gründe und dem Ausmaß des Steuervorteils orientierte – Gewichtung. Vgl. *Drüen* (2008b): 38.

²⁸³ *AEAO* zu § 42: Nr. 2.6 Satz 3.

²⁸⁴ Vgl. *Drüen* (2008b): 38. Kritisch zum Beurteilungshorizont der *Beachtlichkeit* ist *Ratschow* (2022): Rn. 72. *Drüen* verweist in diesem Zusammenhang ferner auf die Rechtsfigur des Gesamtplans. Vgl. *Drüen* (2008b): 38.

²⁸⁵ Vgl. *Krömker* (2016): Rn. 6.

²⁸⁶ Vgl. *Hey* (2009a): 1047.

²⁸⁷ Vgl. *Drüen* (2009a): 242, *Krömker* (2016): Rn. 6.

²⁸⁸ Vgl. *Drüen* (2009a): 242.

²⁸⁹ Siehe hierzu die Liste spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Anhang, S. 203.

²⁹⁰ Vgl. *Borggreve* (2007): 334, *Drüen* (2008b): 32, *Wienbracke* (2008): 668, *Drüen* (2009b): 209.

meidungsvorschrift existiert, und der Prüfung, ob die Tatbestandsmerkmale dieser Missbrauchsnorm vorliegen.²⁹¹ Kann diese *Frage mit Ja* beantwortet werden („Fall positiver Spezialität“²⁹²) und sind die Tatbestandsmerkmale der Missbrauchsnorm erfüllt, lassen sich die Rechtsfolgen ausschließlich aus der speziellen Missbrauchsvorschrift ableiten.²⁹³ Ob ein Missbrauch im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO ebenfalls gegeben ist, ist in diesem Fall jedoch bedeutungs- und folglich rechtsfolgenlos.²⁹⁴ Dieser Prüfschritt endet somit bereits hier.²⁹⁵ Ein weiterer *zweiter Prüfungsschritt* ist nur insoweit erforderlich, wie die Beantwortung der *ersten Frage mit Nein* erfolgt und § 42 Abs. 1 Satz 3 AO einschlägig ist.²⁹⁶ In diesem Fall gilt es nunmehr, zu überprüfen, ob die gewählte rechtliche Gestaltung missbräuchlich im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO ist.²⁹⁷ Bejahendenfalls greift offenkundig die Rechtsfolgenanordnung des § 42 Abs. 1 Satz 3 AO.²⁹⁸ Andernfalls liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor.²⁹⁹

Nach der Beantwortung der Frage, ob eine spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift existiert, gilt es nun, zu klären, inwieweit „der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt [ist], die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient“³⁰⁰. Dies hat in Anlehnung an die *teleologische Auslegung* einer Missbrauchsvorschrift als echte und abschließende Umgehungs- oder Missbrauchsvermeidungsnorm zu erfolgen.³⁰¹ Der Anti-Missbrauchscharakter haftet Normen allenfalls statisch nicht an.³⁰² So können ursprünglich zur Missbrauchsvermeidung eingeführte Vorschriften im Zeitablauf durch substantielle Gesetzesänderungen ihren Missbrauchscharakter verlieren.³⁰³ Folglich reicht es zur Normqualifikation nicht aus, dass der Norm

²⁹¹ Vgl. *Drüen* (2008b): 32, *Drüen* (2009b): 209, *Meier* (2019): 2231.

²⁹² *Drüen* (2008b): 32, *Drüen* (2022): Rn. 28 [Hervorhebungen im Original].

²⁹³ Vgl. *BFH* (2020a): Rn. 20, *BFH* (2021): Rn. 15 f., *Drüen* (2008b): 32, *Wienbracke* (2008): 668, *Drüen* (2009b): 209, *Meier* (2019): 2231, *Drüen* (2022): Rn. 28.

²⁹⁴ Vgl. *BFH* (2021): Rn. 16, *AEO* zu § 42: Nr. 1, *Drüen* (2009b): 209, *Ratschow* (2022): Rn. 90.

²⁹⁵ Vgl. *Drüen* (2008b): 32.

²⁹⁶ Vgl. *Drüen* (2008b): 32, *Meier* (2019): 2231.

²⁹⁷ Vgl. *Drüen* (2008b): 32 und ausführlicher hierzu *Wienbracke* (2008): 668.

²⁹⁸ Vgl. *Drüen* (2008b): 32, *Wienbracke* (2008): 668.

²⁹⁹ Vgl. *Drüen* (2009b): 209.

³⁰⁰ § 42 Abs. 1 Satz 2 AO. Kritisch zur Beschränkung der Tatbestände einer einzelsteuerlichen Missbrauchsvorschrift auf die Missbrauchsdefinition im Sinne von § 42 Abs. 2 AO *Hey* (2010a): 143. *Hey* konstatiert, dass der spezielle Anwendungsbereich nicht dem des § 42 AO entsprechen muss. Vgl. *Hey* (2010a): 143.

³⁰¹ Vgl. *Drüen* (2008b): 32, *Drüen* (2009b): 209, *Lüdicke* (2018): 1067. Zweifelnd zur Identifikation einer Vorschrift als Missbrauchsabwehrnorm *Brandt* (2008): 7, *Hahn* (2008): 488, *Heintzen* (2009): 603, *Hey* (2009a): 1047, *Wendt* (2010): 136, Fn. 101. Abweichend hierzu verweist der Anwendungserlass zur Normqualifikation auf den klassischen Auslegungskanon, sodass eine Vorschrift „nach dem Wortlaut der Regelung und dem Sinnzusammenhang, nach der systematischen Stellung im Gesetz sowie nach der Entstehungsgeschichte der Regelung zu beurteilen [ist]“. *AEO* zu § 42 AO: Nr. 1 Satz 2.

³⁰² Vgl. *Drüen* (2008b): 32.

³⁰³ Vgl. *Drüen* (2008b): 33.

der Missbrauchscharakter früher einmal zugrunde lag, wodurch der *historischen Auslegung* (Entstehungsgeschichte) keine eigenständige Bedeutung beigemessen werden kann.³⁰⁴ Um die Qualifikation als Missbrauchsvermeidungsvorschrift im Sinne von § 42 Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 AO sicherzustellen, muss der Rechtsanwender im Anwendungszeitpunkt respektive -zeitraum überprüfen, ob der Zweck der infrage kommenden einzelgesetzlichen Vorschrift noch der Missbrauchsvermeidung dient.³⁰⁵ Bei positiver Spezialität gelten nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO allein die Rechtsfolgen der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift. Hierdurch zeichnet sich die allgemeine Kollisionsregel *lex specialis derogat legi generali*, aber vielmehr noch die Sperrung des Rückgriffs auf die Generalnorm im abstrakten Anwendungsbereich der (tatbestandlich erfüllten) Spezialregelung ab.³⁰⁶ Überdies entfällt eine weitere Prüfung der Angemessenheit sowie die Exkulpationsmöglichkeit durch den Nachweis außersteuerlicher Gründe.³⁰⁷

Liegt *kein Fall positiver Spezialität* vor, da keine Missbrauchsvermeidungsnorm existiert, die noch der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, bestimmen sich die Rechtsfolgen uneingeschränkt nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO.³⁰⁸ Werden die einzelnen Tatbestandsmerkmale der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm nicht erfüllt und wird dadurch deren Eingreifen versagt, versucht der Gesetzgeber, über den Rekurs in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO die Generalnorm als „Auffangklausel“ zu kodifizieren.³⁰⁹

Es ergeben sich lediglich zwei Fallstricke, in denen ein Rückgriff auf die Generalnorm möglich ist. Handelt es sich um eine *unechte Missbrauchsvermeidungsvorschrift*³¹⁰, greifen bei Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen die allgemeinen Rechtsfolgen im Sinne von § 42

³⁰⁴ Vgl. *Drüen* (2008b): 33, *Drüen* (2009b): 209. Siehe die Ausführungen zur Steuerrechtsauslegung in Kapitel 3.2.5 sowie in Kapitel 4.2.3.2.

³⁰⁵ Vgl. *Drüen* (2008b): 33.

³⁰⁶ Vgl. zur Sperrwirkung *Drüen* (2008b): 33, *Hey* (2014): 13, *Drüen* (2021): 65, *FG Nürnberg* (2022): 96, *Günther* (2023): 37. Zur Derogationsregel siehe auch *Gabel* (2011a): 41.

³⁰⁷ Vgl. *Hey* (2009a): 1048.

³⁰⁸ Vgl. *Mosler/Münzner/Schulze* (2021): 196.

³⁰⁹ Vgl. *Hey* (2009a): 1048, *Mosler/Münzner/Schulze* (2021): 196 sowie *AEO* zu § 42: Nr. 1 Satz 2. Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung verneinen die Abschirmwirkung der Spezialnormen und sehen § 42 AO gleichrangig zu speziellen Missbrauchsnormen, es besteht „kein[] Wertungsvorrang dieser anderen Vorschriften“. *Bundestag* (2007b): 81. Übereinstimmend *BFH* (2020a): Leitsatz 1. Das *FG Münster* verneint den Rekurs auf § 42 AO, sofern lediglich ein Tatbestandsmerkmal der speziellen Missbrauchsvorschrift nicht erfüllt ist. Vgl. *FG Münster* (2006): 725, ebenso *FG Hessen* (2017): Rn. 36. Ablehnend zur Qualifizierung der Generalnorm als „Auffangnorm“ respektive „Auffangklausel“, siehe u. a. *Mack/Wollweber* (2008): 186, *Wienbracke* (2008): 669, *Heintzen* (2009): 603, *FG Hessen* (2009): 1888, *Wendt* (2010): 136. Ebenfalls kritisch zur Wirkung von § 42 Abs. 1 Satz 3 AO als „Auffangregel“ *Demleitner* (2010): 174.

³¹⁰ Vgl. *Drüen* (2022): Rn. 33. Zustimmend *Demleitner* (2010): 176, *Lüdicke* (2018): 1067. Kritisch hierzu ist *Gabel* (2011a): 43. Eine unechte Missbrauchsvorschrift liegt vor, wenn die speziellen Rechtsfolgen ein missbrauchsverdächtiges Feld nicht abschließend regeln. Vgl. *Roser* (2005): 180. Zu weitergehenden Erläuterungen sowie zur Abgrenzung zu echten Missbrauchsvorschriften siehe Kapitel 3.2.

Abs. 1 Satz 3 AO (Fall 1).³¹¹ Liegt indes eine *echte Missbrauchsvermeidungsvorschrift*³¹² vor, ist ein Rückgriff auf die allgemeine Missbrauchsnorm grundsätzlich nicht möglich.³¹³ In diesem Fall ist die Generalnorm lediglich insoweit anwendbar, wie die spezialgesetzliche Missbrauchsnorm durch eine rechtlich unangemessene Gestaltung ihrerseits umgangen wird (Fall 2, „Missbrauch der Missbrauchsverordnung“).³¹⁴ Nach Maßgabe des § 42 Abs. 1 Satz 3 AO wird in beiden Fällen zur (subsidiären) Anwendbarkeit der allgemeinen Rechtsfolgen auf die Missbrauchstatbestände des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO verwiesen.³¹⁵ Anders als im Fall positiver Spezialität wird bei der *subsidiären Anwendung* der Generalnorm ein positiver Nachweis des Missbrauchs im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO gefordert.³¹⁶

3.2 Bestimmung des Begriffs „spezialgesetzliche Missbrauchsverordnung“ in Abgrenzung zu § 42 AO als Skizzierung des Forschungsstands

3.2.1 Missbrauchsverständnis

Es stellt sich die Frage, ob die Terminologie „Missbrauch“ abstrakt definiert oder ob die Definition der Bestimmtheit der jeweiligen Missbrauchsvermeidungsvorschrift entnommen werden kann.³¹⁷ Ein Gestaltungsmissbrauch im deutschen Steuerrecht liegt vor, „wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen am erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminde- rung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist“³¹⁸. Der Steuerumgebungsbegriff wird sodann in der allgemeinen Missbrauchsnorm § 42 AO definiert. Der abgabenrechtliche Missbrauchsverständnis im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO

³¹¹ Vgl. *Bundestag* (2007b): 81, *Drüen* (2022): Rn. 33 sowie *Lüdicke* (2018): 1067.

³¹² Die Sperrwirkung einer speziellen Missbrauchsverordnung versagt weitere oder strengere Rechtsfolgen nach § 42 AO. Vgl. *Drüen* (2022): Rn. 32.

³¹³ Vgl. *Jehke* (2012): 678, *Meier* (2019): 2233, *Drüen* (2022): Rn. 33.

³¹⁴ Vgl. *Drüen* (2022): Rn. 33. Zustimmung *FG Hamburg* (2017): Rn. 115, *FG Düsseldorf* (2019): Rn. 49 sowie *Hey* (2014): 12, *Lüdicke* (2018): 1067, *Osterloh-Konrad* (2019): 737. Zweifelnd hierzu *Jehke* (2012): 679. A.A ist *FG Nürnberg* (2022): Rn. 101.

³¹⁵ Vgl. *Drüen* (2022): Rn. 33.

³¹⁶ Vgl. *BMF* (2008): Rn. 1, *Drüen* (2022): Rn. 33.

³¹⁷ Vgl. *Drüen* (2020a): 98.

³¹⁸ *BFH* (1999c): II 2. Der Missbrauchsverständnis hängt jedoch von den Missbrauchsvermeidungsvorschriften der jeweiligen Rechtsetzungsebene ab. Vgl. *Drüen* (2020a): 98. Daher ergeben sich auf internationaler, europäischer sowie nationaler Ebene unterschiedliche Begriffsdefinitionen. Im europäischen Steuerrecht liegt eine missbräuchliche Praxis vor, „wenn sie sich speziell auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats und insbesondere der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird“. *EuGH* (2006a): Leitsatz 1.

liegt durch die Systematik des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ebenfalls speziellen Missbrauchsvorschriften zugrunde.³¹⁹

Durch die Begriffsbestimmung kommen dem Missbrauchsbegriff als solchem besondere *Zwecke* sowie ausgewählte *Funktionen* zu.³²⁰ Die Definition eines Begriffs kann sodann als *Prägung* verstanden werden. Vorab gilt es jedoch die Frage zu klären, welches Ziel mittels der Begriffsdefinition verfolgt wird. Im Zusammenhang mit der (mit Missbrauch verbundenen) Steuerumgehung bildet ein Missbrauchsbegriff i. w. S. die Grundlage. Dieser hat die Funktion, ein missbrauchsverdächtiges Feld zu sichten. Hierbei bleibt die Rechtsfolgende Seite zunächst unberührt, da dieser „vorgeschaltete“ Missbrauchsbegriff lediglich dazu führt, dass ein potenzieller Missbrauchskandidat unter § 42 AO oder eine spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift subsumiert wird. Dennoch stellen nicht alle von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften erfassten Sachverhalte tatsächlich rechtliche Missbrauchsfälle dar. Es lässt sich ein steuerrechtlicher Missbrauchs begriff i. e. S. zugrunde legen, der die positive Feststellung eines Missbrauchs und das Greifen einer Missbrauchsverhinderungsvorschrift definiert.

In Abgrenzung zur allgemeinen, abgabenrechtlichen Missbrauchsnorm konkretisieren Spezialvorschriften durch *Typisierungselemente* auf der Tatbestands- und Rechtsfolgende Seite die Missbrauchsdefinition des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO in *zeitlicher, sachlicher oder persönlicher Hinsicht*.³²¹ D. h., der Gesetzgeber beruft sich bei der Auslegung von Spezialnormen – abweichend von der bei Anwendung des § 42 AO zum Ausdruck kommenden Wertung – auf eigene, maßstabsbildende *normative Wertungen*.³²² Die Besonderheit der speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften ist, dass die Anwendungsvoraussetzungen des § 42 AO nicht vorliegen müssen, sondern allein die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale (*positive Spezialität*) die in der Spezialvorschrift normierte Rechtsfolge zur Missbrauchsabwehr auslöst.³²³

Eine dem Anhang beigegefügte Liste zeigt beispielhaft die Tatbestände und Rechtsfolgen ausgewählter spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Unternehmensteuerrecht

³¹⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 18.

³²⁰ Vgl. hierzu und im Folgenden *Drüen* (2020a): 99. Siehe hierzu auch *Haarmann* (2018): 567.

³²¹ Vgl. *Drüen* (2022): Rn. 32. Zustimmung *Hey* (2008): 173, *Hey* (2010): 143, *Birnbaum* (2013): 22, *FG Hamburg* (2015): Rn. 78, *Hüttemann* (2015): 1149. Siehe auch *FG Hessen* (2009): 1888, *Hey* (2009a): 1048.

³²² Vgl. *BFH* (2017d): Rn. 43 sowie *Hey* (2010a): 143, *Drüen* (2020a): 107. Es kann zwischen *konstitutiven* und *deklaratorischen* speziellen Missbrauchsvorschriften unterschieden werden. Es handelt sich um – gegenüber § 42 AO – konstitutive Missbrauchsnormen, sofern die der Missbrauchstypisierung zugrundeliegende Unangemessenheitswertung aus der Spezialvorschrift selbst gewonnen werden kann. Bei deklaratorischen Missbrauchsvorschriften lässt sich das Werturteil der Unangemessenheit indes aus den Tatbeständen der Besteuerung entnehmen. Vgl. *Gabel* (2011a): 22 f.

³²³ Vgl. *Roser* (2005): 180.

auf. Es werden exemplarisch Spezialnormen aus dem EStG, GewStG, KStG und UmwStG aufgezeigt. Hierbei handelt es sich um keine abschließende Aufzählung, sondern lediglich um einen ersten Überblick.³²⁴

3.2.2 Systematische Einordnung der Spezialvorschrift hinsichtlich ihres Normtypus

Neben dem bereits beleuchteten (Konkurrenz-)Verhältnis zu § 42 AO gilt es nunmehr, Spezialvorschriften hinsichtlich ihres Normtypus systematisch einzuordnen. Hierbei geht es um die Stellung spezieller Missbrauchsvorschriften im steuerrechtlichen Normengefüge unter besonderer Berücksichtigung der Einfügung in das geltende System von *Fiskalzweck-, Sozialzweck/Lenkungs- sowie Vereinfachungszwecknormen*.³²⁵ Die Basis für eine systematische Eingruppierung einer Vorschrift anhand ihres Normzwecks bilden der (*Gesetzes-*)*Wortlaut* sowie die *Gesetzesbegründung*.³²⁶ Für die Qualifikation einer Norm als spezielle Missbrauchsnorm reicht die Behauptung des Missbrauchsverhinderungszwecks indes nicht aus; der Zweck muss tatbestandlich in der Gestalt zum Ausdruck kommen, dass die missbräuchliche Rechtsgestaltung als *gesetzliche Typisierung* aufgenommen wird, um bei Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale eines spezialgesetzlichen Missbrauchstatbestands die Rechtsfolgen anzuschließen.³²⁷

Fiskalzwecknormen

Fiskalzwecknormen³²⁸ zielen auf die staatliche Einnahmenerzielung zur Deckung des Finanzbedarfs der öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen im Sinne von § 3 Abs. 1 AO³²⁹ ab.³³⁰ Spezialgesetzliche Missbrauchsbekämpfungsvorschriften lassen sich regelmäßig als Fiskalzwecknormen einordnen, wodurch ihnen – zwar kein selbständiger –, aber grundsätzlich ein Zweck zur Erzielung von Einnahmen zukommt.³³¹ Hierbei wird durch Missbrauchsnormen indes keine

³²⁴ Siehe hierzu die Liste spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Anhang, S. 203.

³²⁵ Vgl. *Gabel* (2011a): 40 f. Siehe *Hey* (2010a): 141 f., die der Systematisierung von Spezialvorschriften kritisch entgegensieht. Kritisch zur Schaffung einer eigenen Normgruppe für Missbrauchsvorschriften siehe *Gabel* (2011a): 44 f.

³²⁶ Vgl. *Hey* (2008): 170 f.

³²⁷ Vgl. *Hey* (2008): 171 sowie *Hey* (2007): 1304 und *BVerfG* (2006b): Leitsatz 2. b) („zielgenau und normenklar“).

³²⁸ Siehe die synonymen Begriffsverwendungen „Finanz- oder Ertragszwecknormen“ und „fiskalische oder fiskalisch motivierte Normen“ bei *Tipke* (2000): 77.

³²⁹ Unter öffentlich-rechtliche Gemeinwesen im Sinne von § 3 Abs. 1 AO werden Bund, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände sowie erhebungsberechtigte Religionsgemeinschaften gefasst. Vgl. *Wernsmann* (2021): Rn. 83.

³³⁰ Vgl. *Tipke* (2000): 77, *Wernsmann* (2021): Rn. 87 sowie § 3 Abs. 1 Hs. 1 AO.

³³¹ Vgl. *Hey* (2008): 171, *Hey* (2010a): 146.

neue Belastungsentscheidung, sondern vielmehr die konsequente und folgerichtige Durchsetzung von einmal getroffenen Belastungsentscheidungen verfolgt.³³² Folglich stellen spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften eine Ergänzung zum Grundtatbestand dar.³³³ Ferner dienen sie regelmäßig zur Sicherstellung des inländischen Steuersubstrats, das durch steuermisbräuchliche Umgehungsversuche gezielt vermindert werden könnte.³³⁴ Eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stellt folglich grundsätzlich einen verfassungsrechtlichen Maßstab für Fiskalzwecknormen dar.³³⁵

Sozialzweck-/Lenkungszielnormen

Spezielle Missbrauchsnormen erzeugen verhaltensbeeinflussende Gestaltungswirkungen³³⁶, die teilweise unbeabsichtigt und teilweise jedoch intendiert und gewollt sind.³³⁷ Mit der Beeinflussung des Verhaltens des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Unterlassens der in der Spezialvorschrift typisierten unangemessenen Gestaltung lässt sich sodann ein *Lenkungsziel*³³⁸ ableiten.³³⁹ Soweit Normen auf die Erfüllung von Lenkungszielen ausgelegt sind – die Gestaltungswirkungen also intendiert sind –, werden diese als *Sozialzwecknormen* eingestuft.³⁴⁰ Der Einfluss der Missbrauchsnorm auf das Verhalten des Steuerpflichtigen ist jedoch nur ein „Zwischenziel“, da das Fernhalten vom typisierten Gestaltungsverhalten wiederum dazu führen kann, dass der Steuerpflichtige angehalten wird, seine Steuerpflichten zu erfüllen.³⁴¹ Somit dient das „Fernziel“ letztlich auch wieder der staatlichen Einnahmenerzielung.³⁴² Spezielle

³³² Vgl. Hey (2008): 171.

³³³ Vgl. BFH (1969a): I. 2. b) sowie Hahn (2008): 483 konkret zu § 1 Abs. 3 GrEStG als Ergänzungstatbestand zu § 1 Abs. 1 GrEStG. Siehe zu § 1 Abs. 3 GrEStG auch Meßbacher-Hönsch (2022): Rn 1021 sowie BFH (1995): II. 1. a). Gabel bezeichnet die Missbrauchsverhinderungsnorm als „Hilfsnorm“. Gabel (2011a): 45. Die Spezialvorschrift zur Missbrauchsabwehr kann nur im Zusammenhang mit derjenigen einzelgesetzlichen Norm betrachtet werden, deren Umgehungsversuch durch die Missbrauchsnorm vermieden werden soll. Vgl. Hey (2010a): 147.

³³⁴ Vgl. Gabel (2011a): 45 f. sowie Mosler/Münzner/Schulze (2021): 195.

³³⁵ Vgl. Tipke (2000): 77.

³³⁶ Unter Gestaltungswirkungen werden wirtschaftliche sowie soziale Konsequenzen verstanden, die bei nicht fiskalischen (Sozialzweck- und Lenkungs-)Vorschriften den Hauptzweck darstellen. Vgl. Hey/Kirchhof/Ismer (2020): Rn. 61.

³³⁷ Vgl. Hey (2010a): 147. Siehe zu den durch Missbrauchsnormen ausgelösten Gestaltungswirkungen die weitergehenden Ausführungen in Kapitel 4.2.1.

³³⁸ Nach Wernsmann verfolgt der Gesetzgeber Lenkungsziele, sofern er „gezielt Anreize durch das Steuerrecht für ein bestimmtes Verhalten des Einzelnen [setzt]“. Wernsmann (2021): Rn. 86.

³³⁹ Vgl. Hey (2010a): 148, siehe hierzu auch Hey (2007): 1304, Tipke (2000): 337 sowie BVerfG (1995a): C. III. 2 c) aa), BVerfG (2006b): C. I. 2. b). Nach Tipke können Lenkungsnormen besonders auch Steuerentlastungen in Form von Steuervergünstigungen, -vorteile sowie -subventionen herbeiführen. Vgl. Tipke (2000): 337 und 77 f. zu den Begrifflichkeiten.

³⁴⁰ Vgl. Gabel (2011a): 46. Tipke bezeichnet Lenkungs- und Sozialzwecknormen ebenfalls als „Interventionsnormen“, „extrafiskalische oder steuerexterne Normen“. Tipke (2000): 337.

³⁴¹ Vgl. Gabel (2011a): 46.

³⁴² Vgl. Driën (2008a): 165, insbesondere Fn. 200.

Missbrauchsvorschriften tragen zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit zur Schaffung einer gleichmäßigen Besteuerung bei.³⁴³ Dieses Postulat verkörpert jedoch keinen dem Gemeinwohl dienenden, außerfiskalischen Lenkungsgrund, der die Durchbrechung des Gleichheitssatzes rechtfertigen kann.³⁴⁴ Infolgedessen liegt speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften regelmäßig kein Sozialzweck zugrunde.³⁴⁵ Insoweit die Normauslegung jedoch bei einer Einzelfallbetrachtung zeigt, dass der Zweck der Missbrauchsabwehr den Fiskalzweck – bspw. durch verkomplizierte Gesetzesformulierungen oder unklare Normgestaltungen als „Abschreckeffekt“³⁴⁶ – überwiegt, könnte hierbei eine Einordnung als Sozialzwecknorm angenommen werden.³⁴⁷ Jedoch lässt sich eine solche Missbrauchsnorm nicht aus Lenkungsgründen legitimieren, da das Abhalten des Steuerpflichtigen vom typisierten Verhalten – besonders unter Berücksichtigung des Grundsatzes der steuerlichen Gestaltungsfreiheit – kein am Gemeinwohl orientiertes Lenkungs- oder Förderziel suggeriert.³⁴⁸

Vereinfachungszwecknormen

Sondergesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften sind steuersystematisch – sofern sie Missbrauchstatbestände typisieren – als *Vereinfachungszwecknormen*³⁴⁹ einzuordnen, die zur Umsetzung von Fiskalzielen dienen.³⁵⁰ Vereinfachungszwecknormen enthalten Typisierungen³⁵¹, Pauschalierungen sowie Vereinfachungsfreibeträge und -grenzen, um das Besteuerungsverfahren zu erleichtern, zu vereinfachen sowie praktikabler zu gestalten.³⁵² Aus Sicht der

³⁴³ Vgl. *Drüen* (2008a): 165, *Gabel* (2011a): 46, *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 64

³⁴⁴ Vgl. *Tipke* (2000): 337.

³⁴⁵ Vgl. *Gabel* (2011a): 46.

³⁴⁶ *Hey* (2008): 172. Kritisch in diesem Zusammenhang *Drüen* (2008a): 165. *BVerfG* (2006b): C. I. 3. b) aa) entgegen einer „zielgenau[en] und normenklar[en]“ Ausgestaltung.

³⁴⁷ Vgl. *Gabel* (2011a): 46 f. Zudem könnte einer Spezialvorschrift dann ein Sozialzweck zugrunde liegen, wenn der Grundtatbestand der Vorschrift, die durch die spezialgesetzliche Missbrauchsklausel geschützt werden soll, in der Verfolgung eines dem Gemeinwohl dienenden Lenkungs- oder Förderungszwecks liegt. Vgl. *Gabel* (2011a): 47. Hierdurch verfolgt die absichernde Missbrauchsnorm auch ebendieses Lenkungsziel, sodass ebenfalls eine Einordnung als Sozialzwecknorm erfolgt. Vgl. *Gabel* (2011a): 47. Das Zusammentreffen von Lenkungszweck und Missbrauchsbekämpfung führt mithin dazu, dass durch die enge Verflechtung der Vorschriften der Lenkungszweck den Spezialvorschriften im Absicherungsfall von Sozialzwecknormen anhaftet. Vgl. *Gabel* (2011a): 48. Ferner existieren Missbrauchsvorschriften, bei denen neben den Zweck der Missbrauchsabwehr kumulativ der Lenkungszweck tritt. Vgl. *Gabel* (2011a): 47.

³⁴⁸ Vgl. *Gabel* (2011a): 47.

³⁴⁹ *Tipke* verwendet synonym den Begriff „Simplifikationsnormen“. Vgl. *Tipke* (2000): 80.

³⁵⁰ Vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 63, *Gabel* (2011a): 48.

³⁵¹ Hierbei ist zwischen widerlegbaren *formellen* sowie unwiderlegbaren *materiellen Typisierungen* zu unterscheiden. Vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 63. Siehe hierzu *Drüen* (2020b): Rn. 386 f. Materielle Typisierung bedeutet, dass die Rechtsprechung für die Besteuerung – entgegen einer Einzelfallbetrachtung – von einem typischen Fall ausgeht *und* keinen Gegenbeweis zulässt. Vgl. hierzu *Drüen* (2020b): Rn. 387.

³⁵² Vgl. *Hey* (2021a): Rn. 3.23 und 3.145, *Tipke* (2000): 80. Im Gegensatz zur Lenkungszwecknorm wird durch die bevorzugende oder benachteiligende Wirkung der Vereinfachungszwecknorm beim Steuerpflichtigen

Finanzverwaltung erleichtern spezielle Missbrauchsvorschriften – zumeist – als unwiderlegbare Missbrauchsvermutung das Besteuerungsverfahren in hohem Maße, da diese – gegenüber der Anwendung von § 42 AO – eine Einzelfallbetrachtung respektive -überprüfung entbehrlich machen.³⁵³ Sofern einzelne Sondervorschriften als widerlegbare Missbrauchsvermutung ausgestaltet sind, erfolgt die Beweislastumkehr zugunsten der Finanzverwaltung.³⁵⁴ Im Interesse des Steuerpflichtigen führen die in den Missbrauchsnormen verankerten sog. „safe haven“³⁵⁵ zu einer gewissen Rechtssicherheit³⁵⁶, wodurch das Risiko des Missbrauchsverdachts minimiert wird.³⁵⁷ Die Vereinfachungswirkung im Zusammenhang mit einer sicheren Rechtsanwendung wird indes anhaltend durch eine verkomplizierte und übermäßig komplexe Normierung der typisierenden Missbrauchsvorschriften durchbrochen.³⁵⁸ Eine solche Ausgestaltung lässt den Vereinfachungszweck so weit in den Hintergrund geraten, dass bei einzelnen Missbrauchsnormen eine Zuordnung als Vereinfachungszweckvorschrift stark zweifelhaft ist.³⁵⁹ Vereinfachungszwecknormen führen im Einzelfall zu *Ungleichbehandlungen*, weshalb diese Normengruppe eine Rechtfertigung erfordert.³⁶⁰

keine verhaltensbeeinflussende Wirkung bezweckt; die durch die Typisierung/Pauschalierung hervorgerufene Wirkung ist lediglich Nebenfolge der Praktikabilität/Vereinfachung. Vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 63.

³⁵³ Vgl. *Hey* (2008): 172. Über § 42 Abs. 1 Satz 2 AO lässt sich grundsätzlich der Steuerumgebungsbegriff gem. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO auch bei Spezialvorschriften zugrunde legen. Durch die den speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften – zumeist – inhärente Unwiderlegbarkeit besteht folglich im Verhältnis zur Generalmissbrauchsnorm lediglich eine Inhaltsgleichheit hinsichtlich des Steuerumgebungsbegriffs im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO, nicht aber für § 42 Abs. 2 Satz 2 AO. Vgl. *Gabel* (2011a): 30.

³⁵⁴ Vgl. *Hey* (2008): 172, *Hey* (2010a): 147, *Gabel* (2011a): 49.

³⁵⁵ *Hey* (2008): 173. Hierbei handelt es sich um betragsmäßige Toleranzzonen (Freibeträge und -grenzen) sowie (Sperr- und Behalte-)Fristen. Vgl. *Hey* (2008): 172. Siehe hierzu auch *Roser* (2005): 178-180. Siehe hierzu auch die weitergehenden Ausführungen zu sog. „safe haven“ in Kapitel 3.2.2, S. 65.

³⁵⁶ Siehe zur ökonomischen Planungssicherheit in Zusammenhang mit den eigenständigen und eindeutigen Rechtsfolgenanordnungen bei Spezialvorschriften *Kraft* (2014): 15.

³⁵⁷ Vgl. *Hey* (2008): 172. Die unwiderlegbare Typisierung wirkt in gegensätzliche Richtungen, da sie auf die eine Gruppe potenzieller Missbrauchskandidaten eine bevorzugende und auf die andere eine belastende Wirkung hat. Vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 63. Siehe allgemein zur Vereinfachungswirkung auch das Beispiel zum Werbungskosten-Pauschbetrag bei *Hey* (2021a): Rn. 3.147.

³⁵⁸ Vgl. *Hey* (2008): 172, *Hey* (2009a): 1045. Siehe hierzu auch *Drüen* (2020b): 105, *Hüttemann* (2015): 1151. Unklar formulierte und übermäßig komplizierte Missbrauchsvermeidungsvorschriften erzeugen aufgrund ihrer Ausgestaltung Rechtsunsicherheit, die sich abschreckend auf Steuerpflichtige/Wirtschaftssubjekte auswirkt, da diese die in der Missbrauchsnorm typisierte rechtlich unangemessene Gestaltung nicht mehr wahrnehmen („Abschreckeffekt[s]“). *Hey* (2008): 172 [Hervorhebungen im Original] sowie *Seer/Schneider* (1999): 878.

³⁵⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 49.

³⁶⁰ Vgl. *Hey* (2021a): Rn. 3.23.

3.2.3 Strukturelle Einordnung der spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm

Abweichend zu § 42 AO besteht eine Missbrauchsvermeidungsnorm strukturell aus der Typisierung der tatbestandlichen Missbrauchsmerkmale sowie der Normierung einer eigenständigen Rechtsfolge, die sich von den Rechtsfolgen in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO unterscheiden.³⁶¹ Sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite können sich aufgrund der – zumeist unwiderlegbaren – Missbrauchstypisierung überschießende Wirkungen dahingehend ergeben, dass sie *über das Ziel der Missbrauchsabwehr und -bekämpfung hinausgehen*.³⁶² Von einer überschießenden Tendenz ist grundsätzlich dann auszugehen, wenn der Geltungsbereich einer Missbrauchsvorschrift weiter gefasst ist als durch das Ziel der Missbrauchsabwehr gerechtfertigt werden könnte oder die Rechtsfolgenanordnung einer Spezialnorm über den Missbrauchsvermeidungszweck deutlich hinausgeht.³⁶³ Demnach kann eine überschießende Tendenz *sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite* auftreten.

Ferner wird neben der Unterscheidung zwischen Tatbestands- und Rechtsfolgenseite auch zwischen einer überschießenden Tendenz *i. e. S.* und *i. w. S.* differenziert.³⁶⁴ Eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift wirkt sodann *überschießend i. e. S.*, wenn deren Tatbestand eindeutig voneinander separierbare (Teil-)Bereiche beinhaltet, in denen ein Gestaltungsmissbrauch *in jedem Fall* ausgeschlossen ist und/oder wenn die Besteuerungsfolgen Elemente umfassen, die in einem abtrennbaren Teilbereich *in allen Fällen* über die Anpassung der Steuerfolgen an den wirtschaftlichen Gehalt des ursprünglich angestrebten Sachverhalts hinausgehen.³⁶⁵

Bei einer *überschießenden Tendenz i. w. S.* wirkt eine Missbrauchsvorschrift überschießend, wenn ein Gestaltungsmissbrauch *in vielen Fällen* von vornherein ausgeschlossen werden kann und/oder die Rechtsfolgenanordnung so belastend *für einzelne Fälle* wirkt, dass die Besteuerungsfolgen nicht mehr von der Reichweite der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis erfasst sind.³⁶⁶ Abweichend zur *überschießenden Tendenz i. e. S.* ist hier eine Beseitigung der nicht missbräuchlichen Elemente (nicht erforderliches Mittel) nicht durch die Aussonderung eines Teilbereiches möglich.³⁶⁷

³⁶¹ Vgl. Hey (2010a): 149 und 151, Kraft (2014): 15,

³⁶² Vgl. Roser (2005): 182, Hey (2010a): 149 sowie Tipke (2000): 349 allgemein zur Vereinfachung und Ausgestaltung der Gesetze.

³⁶³ Vgl. Roser (2005): 182, Gabel (2011a): 173.

³⁶⁴ Vgl. Gabel (2011a): 173.

³⁶⁵ Vgl. Gabel (2011a): 173 f.

³⁶⁶ Vgl. Gabel (2011a): 175, Lienicke (2017): 76.

³⁶⁷ Vgl. Gabel (2011a): 175.

Darüber hinaus kann eine *überschießende Tendenz auf Rechtsfolgenseite* der Missbrauchsvorschrift in qualitativer sowie quantitativer Hinsicht bestehen.³⁶⁸ Eine *qualitativ überschießende Tendenz* besteht, wenn die Rechtsfolge gegen die einem bestimmten Bereich übergeordneten Sachgesetzlichkeit verstößt (z. B. Abzugsverbot von Zinsen im Rahmen der Zinsschrankenregelung gem. § 4h EStG). Da dieses Defizit nur beseitigt werden kann, sofern die qualitativ überschießende Rechtsfolge durch eine anderweitige Rechtsfolgenanordnung substituiert wird, ist eine überschießende Tendenz nur i. w. S. denkmöglich.

Eine *quantitativ überschießende Tendenz* auf Rechtsfolgenseite liegt vor, wenn die Rechtsfolge grundsätzlich sachgerecht ausgewählt wurde, die Besteuerungsfolgen jedoch betragsmäßig so belastende Wirkungen hervorrufen, dass sie nicht mehr den Typisierungsanforderungen des Gesetzgebers entsprechen (z. B. volle Zahlungsverpflichtung bei einer Sperrfristverletzung vs. pro-rata-temporis Abschmelzungsregelung)³⁶⁹. Kann die überschießende Rechtsfolgentendenz nicht durch die Aussonderung eines Teilbereichs beseitigt werden, dann handelt es sich um eine *quantitativ überschießende Tendenz i. w. S.* Kommt jedoch die Separierung eines abtrennbaren Teilbereichs (z. B. Eliminierung bestimmter stiller Reserven)³⁷⁰ infrage, kann auch eine *quantitativ überschießende Tendenz auf Rechtsfolgenseite i. e. S.* möglich sein. In der nachstehenden Abbildung sind die verschiedenen Erscheinungsformen einer überschießenden Tendenz veranschaulicht.

³⁶⁸ Vgl. hierzu und im Folgenden *Gabel* (2011a): 176 f.

³⁶⁹ Eine solche Abschmelzregelung enthält die Missbrauchsvorschrift des § 22 Abs. 1 UmwStG.

³⁷⁰ Beispielhaft lässt sich in diesem Zusammenhang die Aufdeckung und nachgelagerte Besteuerung sämtlicher, auch nicht an der ursprünglichen Umwandlung beteiligter, stiller Reserven bei § 18 Abs. 3 UmwStG nennen. Siehe hierzu die Ausführungen zum Umfang des gewerbsteuerinfizierten Betriebsvermögens der Übernehmerin in Kapitel 5.1, S. 159 f.

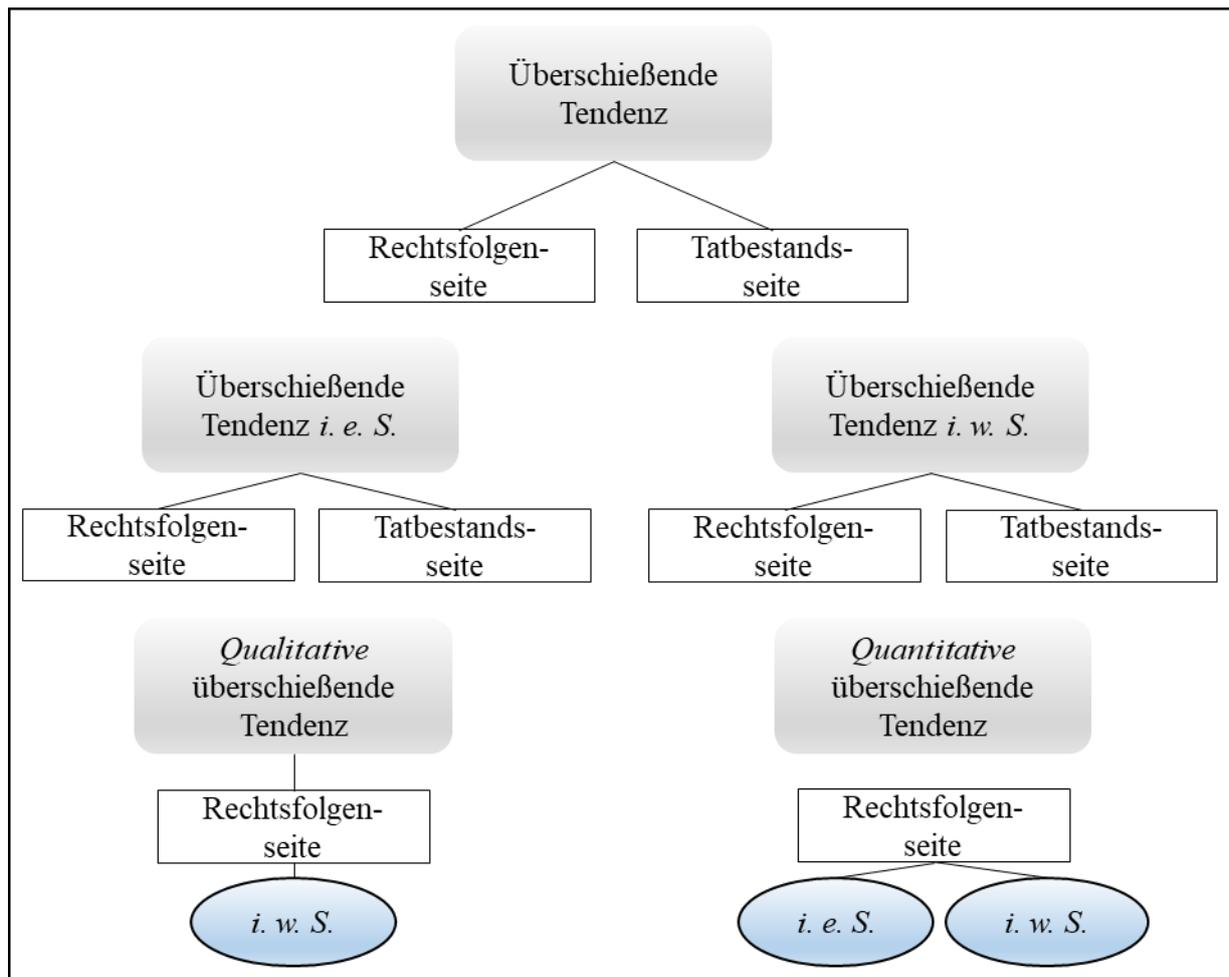


Abbildung 3: Zusammenfassung der Erscheinungsformen überschießender Tendenzen³⁷¹

Die Missbrauchsabwehr selbst erfordert keine besonderen Rechtfertigungsgründe³⁷²; jedoch ist die den Spezialvorschriften immanente Missbrauchstypisierung rechtfertigungsbedürftig, da hierdurch auch rechtliche Gestaltungen als Missbrauchsfälle diskreditiert werden, denen kein Missbrauchsgedanke zugrunde liegt.³⁷³

Typisierung des sondergesetzlichen Missbrauchstatbestandes

Die Typisierung der Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung ist das Kernstück einer jeden spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschrift.³⁷⁴ Hiermit soll dem abstrakten Begriff „Unangemessenheit“ in § 42 AO entgegengetreten werden. Eine unangemessene rechtliche Gestaltung lässt sich somit nur über den einer Missbrauchsvorschrift inhärenten *normspezifischen Wertungsmaßstab* überprüfen, da ein Vergleich der gewählten Rechtsgestaltung mit

³⁷¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen bei *Gabel* (2011a): 173-177 m. w. N.

³⁷² Vgl. hierzu *BVerfG* (2017): Rn. 78, *Hey* (2021a): Rn. 3.129.

³⁷³ Vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 64, *Hey* (2021a): Rn. 3.129.

³⁷⁴ Vgl. hierzu und im Folgenden *Hey* (2010a): 149.

dem ursprünglichen wirtschaftlichen Sachverhalt sowie dem Gesetzeszweck derjenigen Norm, die durch die missbräuchliche Steuergestaltung umgangen oder erschlichen (Tatbestandsvermeidung oder Tatbestandserschleichung) wurde, erfolgt. Das Werturteil der Unangemessenheit liegt speziellen Missbrauchsvorschriften zugrunde und belastet durch die (zumeist unwiderlegliche) tatbestandliche Missbrauchstypisierung regelmäßig eine Reihe von (missbräuchlichen und nicht missbräuchlichen) Fällen. D. h., durch die Typisierung einer Sachverhaltsgestaltung wird bei Erfüllung bestimmter, daraus abgeleiteter Tatbestandsmerkmale die Missbrauchsabsicht angenommen, unabhängig davon, ob tatsächlich ein Steuervorteil erzielt wurde.³⁷⁵

Die Spezialgesetzgebung besteht ähnlich zur Typologie des § 42 AO aus Umgehungskonzepten (*Fallgruppen der Steuerumgehung*)³⁷⁶, denen das Unangemessenheitswerturteil durch die spezialgesetzliche Typisierung in den Missbrauchsnormen aufgebürdet wird.³⁷⁷ Die spezielle Missbrauchsrechtsprechung lässt sich ebenfalls in die aus der ergangenen *BFH*-Rechtsprechung zu § 42 AO bekannten Kategorien³⁷⁸, einfügen.³⁷⁹ Im Folgenden wird zusätzlich ein besonderes Missbrauchskonzept aufgeführt,³⁸⁰ das durch die Missbrauchstypisierung der Spezialvorschriften u. a. als wesentliches missbrauchsverdächtiges Feld gesichtet wird.³⁸¹ Werden in einer speziellen Missbrauchsvorschrift eine Vielzahl einzelner Rechtsgeschäfte (Teilschritte) zu einem *Gesamtplan* typisierend zusammengefasst, dann sind die aus der grundlegenden Gesamtplandoktrin (Missbrauchskategorie) bekannten Erscheinungsbilder der „Salamitaktik“³⁸² und der

³⁷⁵ Vgl. *Hey* (2010a): 150. Dies steht entgegen der Auffassung von § 42 AO, da die Generalmissbrauchsnorm die Erlangung eines rechtlich nicht vorgesehenen Steuervorteils gem. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO für eine illegale Umgehungsgestaltung voraussetzt.

³⁷⁶ Vgl. zum Verhältnis der Gesamtplanrechtsprechung und § 42 AO *BFH* (2015c): Rn. 16. Siehe auch *Krüger* (2014): 200 zum Gesamtplan und § 42 AO.

³⁷⁷ Vgl. *Gabel* (2011a): 19 sowie *Hey* (2010a): 152.

³⁷⁸ Nach *Fischer* lassen sich folgende drei Hauptfälle einteilen: Fallgruppe 1: das Steuerschuldrecht der subjektiven und territorialen Zurechnung, Fallgruppe 2: die gesamtplanmäßige Verbindung von Ausweich- und Korrekturgeschäft, Fallgruppe 3: Zuordnung zum richtigen Rechtsgrund (Fremdvergleich). *Fischer* (2022): Rn. 178-183 m. w. N. Auch *Sieker* nimmt eine konkrete Systematisierung vor: A. Verschleierung der zivilrechtlichen Causa, B. Aufspaltung einer einheitlichen Gestaltung, C. Gegenläufige Gestaltungen, D. Verschieben oder Zwischenschalten einer anderen Person sowie E. Kombination verschiedener Umgehungsstrategien. *Sieker* (2001): 46-57. Vgl. zudem den Katalog der Fallgruppen in alphabetischer Reihenfolge bei *Stöber* (2021): Rn. 97-153 m. w. N. Siehe hierzu auch die *EuGH*-Missbrauchs-Doktrin *EuGH* (2000), *EuGH* (2006b).

³⁷⁹ Vgl. *Hey* (2010a): 153.

³⁸⁰ Siehe *Hey* (2010a): 153-157 für weitere Missbrauchskonzepte in der Spezialgesetzgebung. Die Aufzählung ist nicht abschließend.

³⁸¹ Vgl. *Hey* (2010a): 153.

³⁸² *Gabel* (2011a): 20. Zergliederung eines zusammengesetzten Gesamtplans in einzelne Rechtsakte. Vgl. *Kugelmüller-Pugh* (2007): 1141.

„gegenläufige[n] Rechtsakte“³⁸³ besonders bedeutsame Missbrauchsfelder.³⁸⁴ Unter einem Gesamtplan wird grundsätzlich – für die steuerliche Betrachtungsweise – die Zusammenfassung von in einem engen und zeitlichen Zusammenhang stehenden Rechtsgeschäfte, die auf einem einheitlichen Plan des Steuerpflichtigen beruhen, und die anschließende Subsumtion unter den jeweiligen Steuertatbestand verstanden.³⁸⁵

Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften, die auf die *Unterbindung gegenläufiger Rechtsgeschäfte*, die durch einen Gesamtplan miteinander verbunden sind (Ausweich- oder Erschleichungs- und Korrekturgeschäft)³⁸⁶, abzielen, beziehen sich vornehmlich auf begünstigende Vorschriften, die eine steuerlich vorteilhafte *Statusverbesserung* bewirken und folglich ein *missbrauchsanfälliges Feld* darstellen.³⁸⁷ Durch spezialgesetzliche Missbrauchsnormen wird die missbräuchliche Ausnutzung einer Statusverbesserung, die oftmals im Wege einer steuerneutralen Vermögensübertragung (Buchwertfortführung)³⁸⁸ erreicht wird, verhindert.³⁸⁹ Dabei

³⁸³ *BFH* (2005a): II. 1. Siehe zur Gegenläufigkeit von Rechtsgeschäften in Form von Ausweich-/Erschleichungs- und Korrekturgeschäften auch *Böckli* (1990): 298 f.

³⁸⁴ Vgl. *Gabel* (2011a): 20. Siehe ebenfalls zu dieser Unterscheidung *Kugelmüller-Pugh* (2007): 1141.

³⁸⁵ Vgl. *BFH* (2005a): II. 1. und 2. b). Der 4. Senat des *BFH* äußert – entgegen der Auffassung des *Finanzamtes* sowie des *FG* –, dass „es keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts [gibt], dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist“. *BFH* (2015c): Rn. 16. Ferner betont der 4. Senat, dass es nur im Rahmen einer konkreten Einzelfallbetrachtung zu einer Prüfung, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für eine rechtlich unangemessene Gestaltung im Sinne des § 42 AO vorliegen, kommen kann. Vgl. *BFH* (2015c): Rn. 16. Sofern gesamtplanmäßig verbundene Rechtsgeschäfte jedoch durch Spezialvorschriften abgesichert werden, entfällt aufgrund der Missbrauchstypisierung eine Einzelfallbetrachtung in jedweder Form. Eine Einzelfallprüfung verstieße gegen den Vereinfachungszweck. Sofern jedoch der Gestaltungsmissbrauch nach § 42 Abs. 2 AO und mithin die Anwendung des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ausgeschlossen werden, „ist das Steuergesetz auf das zivilrechtlich verwirklichte Rechtsgeschäft anzuwenden. (...) Ein daneben bestehendes oder darüber hinausgehendes Rechtsinstitut eines ‚Gesamtplans‘ gibt es nicht“. *BFH* (2015c): Rn. 16. A. A. *Fischer* (2016): C I. sowie D. Ferner ist das positive Tatbestandsmerkmal eines „einheitlichen Plans“ in § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c) lit. cc) Satz 3 und 4 EStG geregelt. Es kann von einem Gesamtplan ausgegangen werden, „wenn zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht“. *Bundestag* (2007c): 14.

³⁸⁶ Hierbei geht *Böckli* davon aus, dass die Vertragsschließenden bei der planmäßigen Konstruktion mind. ein „zweigliedriges Bündel von Rechtsgeschäften“ einsetzen. *Böckli* (1990): 298. In einem ersten Schritt – Ausweichgeschäft – lösen sich die Parteien vom dem im wirtschaftlichen Entschluss zugrunde gelegten Endziel. Sofern das erste Rechtsgeschäft auf eine Statusverbesserung des Steuerpflichtigen abzielt, handelt es sich um ein Erschleichungsgeschäft. Der zweite Teilakt – Korrekturgeschäft – versucht, die zum wirtschaftlichen Entschluss nunmehr inkongruenten Rechtswirkungen z. T. wieder umzukehren. Vgl. *Böckli* (1990): 298. Das Ausweich-/Erschleichungsgeschäft sowie das bzw. die nachgelagerte(n) Korrekturgeschäft(e) führen in Kombination letztlich – missbräuchlich – zu den gewünschten Wirkungen. Vgl. *Böckli* (1990): 299. Siehe hierzu auch *Fischer* (2022): Rn. 181 sowie *BFH* (2018a): 19, *Englisch* (2021): Rn. 5.130.

³⁸⁷ Vgl. *Tanzer* (2010): 193, *Gabel* (2011a): 20 f.

³⁸⁸ D. h., es erfolgt im Zeitpunkt der Vermögensübertragung keine Aufdeckung und Versteuerung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven. Siehe zur Buchwertfortführung und -verknüpfung bei Unternehmensumstrukturierungen *Hennrichs* (2020): 153.

³⁸⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 21, *Jehke* (2012): 678.

ist im Speziellen die Vermeidung solcher Gestaltungen, bei denen mittels Übertragungen³⁹⁰ und „vorbereitenden“ Umwandlungsmodellen³⁹¹ eine Statusverbesserung hinsichtlich einer späteren Betriebs-/Teilbetriebsveräußerung, Veräußerung von Mitunternehmer- und Kapitalgesellschaftsanteilen oder von Wirtschaftsgütern verfolgt wird, zu bekämpfen.³⁹²

§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG als Absicherung gegen die missbräuchliche Ausnutzung steuerneutraler Übertragungen eines betrieblichen Wirtschaftsguts als Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme

Gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG sind bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zwingend die *Buchwerte* anzusetzen, sofern eine spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Indes gelten die Grundsätze des Satzes 1 – trotz Rechtsträgerwechsels – auch bei den in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1-3 EStG geregelten Übertragungsvorgängen, soweit die Voraussetzung der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven erfüllt ist: Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt (**Nr. 1**), Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er eine Beteiligung hält und umge-

³⁹⁰ Eine gesetzgeberische Absicherung kann bspw. durch § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sowie § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG erfolgen. Zur zeitlich parallelen Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sowie zur entgeltlichen Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG siehe *BFH* (2012c), *BFH* (2014c) und *BMF* (2019). Die *Finanzverwaltung* geht davon aus, dass bei der Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils im Sinne von § 6 Abs. 3 EStG sowohl der Anteil des Mitunternehmers am Gesamthandsvermögen als auch die sämtlichen funktionalen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens übergehen. Vgl. *BFH* (2012c): Rn. 18, *BMF* (2019): Rn. 8. Im neuen *BMF*-Schreiben stellt nunmehr jedoch auch die *Finanzverwaltung* auf eine stichtagsbezogene Betrachtungsweise ab, sodass ausschließlich die wesentlichen Betriebsgrundlagen zu übertragen sind, die im Übertragungszeitpunkt im Betriebsvermögen enthalten sind. Vgl. *BMF* (2019): Rn. 10, *Viskorf/Wegener* (2020): 87. Gl. A. *BFH* (2014c): Rn. 19. Die entgeltliche Veräußerung/Entnahme sowie die steuerfreie Überführung einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 EStG vor der Übertragung eines Mitunternehmeranteils sind für die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG folglich unschädlich. Vgl. *Viskorf/Wegener* (2020): 87. Lediglich eine *taggleiche* Überführung ins Privatvermögen/Veräußerung oder Zurückbehaltung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers führen zur Nicht-Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG. Vgl. *BMF* (2019): Rn. 9. Eine *zeitgleiche* steuerneutrale Überführung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG ist dagegen jedoch unschädlich. Vgl. *BMF* (2019): Rn. 10-12 sowie *BFH* (2012c): Rn. 19. Kritisch zur unbestimmten Formulierung von „zeit- und taggleich“ siehe *Viskorf/Wegener* (2020): 87 f. Ablehnend gegenüber „vorbereitender Ausgliederungs- und Übertragungsmaßnahmen“ im Zuge steuerneutraler Unternehmensumstrukturierungen unter Fortführung der Buchwerte sind *Hoheisel/Tippelhofer* (2015): 336.

³⁹¹ Eine gesetzgeberische Absicherung erfolgt in Fällen der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft durch § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG, der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft durch § 18 Abs. 3 UmwStG und in Fällen der Auf- und Abspaltung auf andere Körperschaften durch § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.

³⁹² Vgl. *Hey* (2010a): 153.

kehrt (**Nr. 2**) oder Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft (**Nr. 3**).³⁹³ Sofern das nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragene Einzelwirtschaftsgut innerhalb eines Dreijahreszeitraums nach der Übertragung veräußert oder entnommen wird, ist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG rückwirkend auf den Übertragungszeitpunkt – abweichend von Satz 1 – der Teilwert anzusetzen, wodurch es bei dem Übertragenden zur Gewinnrealisation kommt.³⁹⁴ Die spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift dient der Unterbindung einer – nicht angemessenen – Gestaltung, die die Übertragung des Wirtschaftsguts allein zur steuerlichen Besserstellung des Steuerpflichtigen hinsichtlich einer nachgelagerten Veräußerung oder Entnahme bezweckt.³⁹⁵ Mit der Aufdeckung der bis zum Übertragungszeitpunkt aufgelaufenen stillen Reserven innerhalb der Sperrfrist unterstellt der Gesetzgeber, dass mit der steuerneutralen Übertragung ursprünglich das Ziel der Verlagerung stiller Reserven auf andere Steuersubjekte (*interpersonelles Überspringen*) verfolgt wurde.³⁹⁶ Demnach würden erwartete Gewinnrealisationen bei Personen steuerlich belastet, die diese Gewinne nicht erwirtschaftet haben.³⁹⁷ Die Sperrfristregelung wirkt – zumindest drei Jahre nach der Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die Übertragung erfolgt ist – einer intendierten interpersonellen Verschiebung stiller Reserven entgegen.³⁹⁸

³⁹³ Siehe hierzu auch *Wendt* (2002): 57, *Herrmann/Heuer/Raupach* (2021): Rn. 1501.

³⁹⁴ Vgl. *Bundestag* (2001): 33, *BMF* (2011): Rn. 22-27. Die Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist suggeriert aufgrund des Wegfalls des unternehmerischen Engagements hinsichtlich des übertragenden Einzelwirtschaftsguts, dass mit der steuerneutralen Überführung zwischen Sonder- oder Eigenbetriebsvermögen des Mitunternehmers und des Gesamthandsvermögens der eigenen oder einer anderen Mitunternehmerschaft sowie zwischen Sonderbetriebsvermögen bei verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft keine Umstrukturierungsabsicht verfolgt wird. Vgl. *Bundestag* (2001): 33. Auf die rückwirkende Besteuerung kann verzichtet werden, soweit die in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven dem Übertragenden durch die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz zugerechnet und nach der Übertragung innerhalb der Dreijahressperrfrist aufgedeckt werden. Vgl. § 6 Abs. 5 Satz 4 Hs. 1 EStG, *Bundestag* (2001): 33, *Riedel* (2018a): 153, *Herrmann/Heuer/Raupach* (2021): Rn. 1501. Verfahrensrechtlich sind für den Übertragenden die entsprechenden Steuerbescheide für das Jahr der Übertragung rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Vgl. hierzu *BMF* (2011): Rn. 25, *OFD Karlsruhe* (2006): Rn. 6.3 Auf Erwerberseite ergeben sich ebenso, insbesondere hinsichtlich der höheren AfA-Beträge bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, Folgewirkungen aus dem rückwirkenden Ansatz des Teilwerts, die ebenfalls über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO umzusetzen sind. Vgl. *BMF* (2011): Rn. 25, *OFD Karlsruhe* (2006): Rn. 6.3.

³⁹⁵ Vgl. *Bundestag* (2001): 32 f., *Brandenburg* (2000): 1188, *Schindler* (2022): Rn. 226.

³⁹⁶ Vgl. *Röhrig/Doege* (2006): 166.

³⁹⁷ Vgl. *Siegel* (2011a): 47. Durch die rückwirkende Bewertung zum Teilwertansatz erfolgt ein Rekurs auf das Subjektsteuerprinzip, wonach die Besteuerung der stillen Reserven bei demjenigen, dem die stillen Reserven zuzurechnen sind, erfolgt. Vgl. *Brandenburg* (2000): 1188, *Siegel* (2011a): 46 f., sowie *Bundestag* (2001): 33.

³⁹⁸ Vgl. *Röhrig/Doege* (2006): 166, *Herrmann/Heuer/Raupach* (2021): Rn. 1502. Kritisch zum sperrfristgebundenen rückwirkenden Teilwertansatz sowie zur Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips *Crezelius* (2002): 810 f.

Ferner gibt es spezialgesetzliche Missbrauchsnormen zur Absicherung eines Missbrauchskonzepts, das die *Beeinflussung von Wesentlichkeits- und Beteiligungsgrenzen*³⁹⁹, die zu einem gegebenen Stichtag bestimmte Besteuerungstatbestände hervorrufen, innehat und dessen Umgehung durch das *Aufspalten in mehrere Teilakte* befürchtet wird.⁴⁰⁰ Der Zergliederung eines einheitlichen Plans in mehrere Teilschritte wird durch spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften entgegengewirkt, wobei es sich hierbei um stichtagsbezogene Vorschriften, deren Gesetzeszweck auf die Missbrauchsvermeidung ausgelegt ist,⁴⁰¹ oder um Besteuerungsnormen, die keinen Missbrauchsabwehrzweck verfolgen,⁴⁰² handeln kann.⁴⁰³ Indes führt nicht lediglich die Veräußerung einer Einkunftsquelle unmittelbar vor dem besagten Stichtag (*Ausnutzung des Stichtagsprinzips*) zu einer missbräuchlichen Gestaltung.⁴⁰⁴ Ein Missbrauch kann hierbei jedoch entstehen, sofern eine kurz vor dem Stichtag vollzogene Handlungsmaßnahme unmittelbar nach dem Stichtag zurückgenommen oder in besonderem Maße verändert wird.⁴⁰⁵

§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG als Absicherung gegen die missbräuchliche Ausnutzung des Stichtagsprinzips

Gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört der Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen⁴⁰⁶ aus dem Privatvermögen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der veräußernde Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre zu irgendeinem beliebigen Zeitpunkt am Gesellschaftskapital unmittelbar oder mittelbar zu mind. 1 % beteiligt war. Der erzielte Veräußerungsgewinn unterliegt sodann dem Teileinkünfteverfahren.⁴⁰⁷ Durch das StSenkG wurde die Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 % herabgesetzt, um die Umgehung der

³⁹⁹ Sieker verwendet die folgende Formulierung: „Erreichen oder Überschreiten einer bestimmten numerischen Grenze“. Sieker (2001): 53.

⁴⁰⁰ Vgl. Hey (2010a): 154 sowie Sieker (2001): 53. Sofern das Auslösen von Steuertatbeständen an das Überschreiten von Grenzwerten im Hinblick auf Beteiligungsquoten geknüpft ist, wird der Umgehungsversuch durch die zeitraumbezogene Zusammenrechnung von Anteilerwerben abgesichert. Vgl. Hey (2010a): 154.

⁴⁰¹ Z. B. bei § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Vgl. hierzu Suchanek (2021): Rn. 15.

⁴⁰² Z. B. bei § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG oder § 8 Nr. 1 GewStG.

⁴⁰³ Vgl. Gabel (2011a): 21.

⁴⁰⁴ Vgl. BFH (2000a): II. 1. g) aa).

⁴⁰⁵ Vgl. BFH (2000a): II. 1. g) aa), BFH (1980b): 2. konkret zu *Dauerschuldzinsen* im Sinne von § 8 Nr. 1 GewStG (a. F.) sowie BFH (1968a): Leitsatz, BFH (1988b): Leitsatz 1.

⁴⁰⁶ Welche Kapitalgesellschaften betroffen sind, ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

⁴⁰⁷ Vgl. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG i. V. m. § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c) Satz 1 EStG. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft erhöht aufgrund des Teileinkünfteverfahrens nur zu 60 % den Gesamtbetrag der Einkünfte, da 40 % steuerfrei bleiben. Vgl. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c) Satz 1 EStG. Zu beachten ist weiterhin die Freibetragsregelung gem. § 17 Abs. 3 EStG. Ein Veräußerungsverlust darf nur zu 60 % steuerlich erfasst werden. Vgl. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG i. V. m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

Anteilsbesteuerung nach dem – bis zum VZ 2008 geltenden – Halbeinkünfteverfahren⁴⁰⁸ durch eine kurzfristige Veräußerung der Anteile vor der Gewinnausschüttung (Stichtag) zu vermeiden.⁴⁰⁹ Die gesetzliche Fünfjahresfrist soll Gestaltungen unterbinden, bei denen versucht wird, durch „gesplittete“ Anteilsveräußerungen die Rechtsfolgen des § 17 Abs. 1 EStG zu umgehen.⁴¹⁰

Finanzierungsgestaltungen und künstliche Verlustnutzungsmodelle

Neben der Gesamtplandoktrin zählen u. a. Finanzierungsgestaltungen⁴¹¹ sowie künstliche Verlustnutzungsmodelle⁴¹² zu prominenten Missbrauchs- und Bekämpfungskonzepten in der Spezialgesetzgebung. Indes können in einer speziellen Missbrauchsvorschrift auch zwei Missbrauchskonzepte kombiniert werden, wodurch die Umgehung der Spezialvorschrift selbst verhindert werden kann.⁴¹³ Sofern die Feststellung der einer spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschrift entnehmbaren Wertung der Unangemessenheit nicht durch den Rekurs auf eine bekannte Missbrauchskategorie funktioniert, hat die Qualifikation der Vorschrift als Abwehnorm zur Steuerumgehung mittels des Auslegungskanons⁴¹⁴ zu erfolgen.⁴¹⁵

Eigenständige Rechtsfolgenanordnung

Die Rechtsfolge einer einzelgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsnorm wird – zumeist – durch eine *schädliche Veräußerung, Entnahme* oder (*Folge-*)*Umstrukturierung* innerhalb einer gesetzlichen (Sperr-)Frist ausgelöst.⁴¹⁶ In Abgrenzung zu § 42 Abs. 1 Satz 3 AO wird bei Spezialvorschriften nicht die *angemessene rechtliche Gestaltung* steuerlich belastet; es wird zumeist rückwirkend die Steuerneutralität respektive der Vergünstigungstatbestand versagt, wodurch es

⁴⁰⁸ Nach dem Halbeinkünfteverfahren blieb die Hälfte des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c) Satz 1 EStG a. F. steuerfrei.

⁴⁰⁹ Vgl. *Bundestag* (2000): 113 f. Zur Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1 % vgl. Art. 1 Nr. 10 b) StSenKG 2000. Abweichend zum jetzigen § 17 EStG waren die Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerfrei, solange die Grenze i. H. v. mind. 10 % nicht erreicht wurde. Vgl. *Vogt* (2022): Rn. 4.

⁴¹⁰ Vgl. *Gosch* (2022): Rn. 30.

⁴¹¹ Typisierende Missbrauchsvorschriften sind bspw. dort angesiedelt, wo es um die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen (§ 4 Abs. 4a Satz 3 EStG, § 8b Abs. 3 Sätze 4-6 KStG) oder die steuerliche Behandlung von Zinseinkünften (z. B. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG) geht.

⁴¹² Beispielhaft können hierbei Normen zur Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 15a EStG und § 15b EStG genannt werden.

⁴¹³ Vgl. *Gabel* (2011a): 21.

⁴¹⁴ Siehe hierzu die Ausführungen zu den juristischen Auslegungsmethoden in Kapitel 3.2.5.

⁴¹⁵ Vgl. *Gabel* (2011a): 21.

⁴¹⁶ Vgl. *Roser* (2005): 181.

zum Ansatz der Teilwerte oder der gemeinen Werte und mithin zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven kommt.⁴¹⁷ Es handelt sich zwar um eigenständige und insbesondere um differierende Rechtsfolgen,⁴¹⁸ die den jeweiligen Missbrauchsnormen innewohnen, dennoch sind auch auf der Rechtsfolgenseite Typologien zu identifizieren.⁴¹⁹

Überschießende Wirkung und neue Systementscheidungen

Die eigenständige Rechtsfolgenanordnung ist durch Typologien der vorgesehenen Rechtsfolgen⁴²⁰ geprägt, wodurch spezielle Missbrauchsvorschriften nicht die angemessene rechtliche Gestaltung fingieren. Es gibt jedoch Missbrauchsnormen, deren Rechtsfolgen über die Besteuerung der angemessenen Rechtsgestaltung hinauschießen und somit nicht mehr bloß durch den Zweck der Missbrauchsverhinderung zu rechtfertigen sind.⁴²¹ Darüber hinaus kann eine Rechtsfolge *eine neue Systementscheidung* herbeiführen.⁴²² Durch die neue Systementscheidung wird das *Folgerichtigkeitsgebot* durchbrochen, indem die einmal getroffene Belastungsentscheidung durch ein abweichendes Konzept zur Vermeidung eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs ersetzt wird.⁴²³ Damit werden zum einen einmal getroffene Belastungsentscheidungen missachtet, und zum anderen lassen sich die neuen Systementscheidungen als Ausnahmetatbestand wiederum nicht folgerichtig umsetzen.⁴²⁴ In beiden Fällen kann keine Rechtfertigung allein

⁴¹⁷ Vgl. *Roser* (2005): 181 und insbesondere Fn. 11, *Hey* (2010a): 151. Bspw. wird die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns I (Veräußerungsgewinn im Sinne der §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG) nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG verfahrenstechnisch über den Rekurs auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gewährleistet. Vgl. *Nitzschke* (2020a): Rn. 44. Die nachgelagerte Veräußerung von Anteilen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist stellt ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar und wirkt somit steuerlich in die Vergangenheit zurück. Vgl. *Nitzschke* (2020a): Rn. 44.

⁴¹⁸ Siehe hierzu *Roser* (2005): 181, *Wernsmann/Desens* (2008): 228, *Hey* (2010a): 151, *Link* (2020): 403. Ferner lassen sich u. a. auch Verlustverrechnungs- oder Verlustnutzungsverbote nennen. Vgl. *Gabel* (2011a): 32.

⁴¹⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 31.

⁴²⁰ Analog zur Typisierung von Tatbestandsmerkmalen lassen sich auch Typisierungen der Rechtsfolgen feststellen. So wird bspw. bei § 22 Abs. 1 UmwStG eine stetig abnehmende Missbrauchsabsicht angenommen. Dies wird allein an der zurückliegenden Anzahl der Jahre vom Umwandlungsstichtag gemessen. Vgl. *Stangl* (2019): Rn. 277, *Schmitt* (2020a): Rn. 2.

⁴²¹ Vgl. *Roser* (2005): 182, *Wernsmann/Desens* (2008): 228, *Hey* (2008): 175, *Hey* (2010a): 152.

⁴²² *Gabel* begründet die neue Systementscheidung durch die Norm als solche, welche letztlich den Missbrauchsgedanken verdrängt. Vgl. *Gabel* (2011a): 27 f. *Klingberg* beschreibt bspw. für § 18 Abs. 3 UmwStG den Sondertatbestand als „steuerbegründenden Charakter“. *Klingberg* (2020a): Rn. 42 mit Hinweis auf *UmwStE* (2011): Rn. 18.11 [Hervorhebungen im Original]. *Roser* nennt solche Abweichungen „[s]teuerbegründende Tatbestände“. *Roser* (2005): 181.

⁴²³ Z. B. § 18 Abs. 3 UmwStG. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil fünf Jahre nach der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft veräußert, unterliegt der Veräußerungsgewinn – abweichend von § 7 Satz 2 GewStG – bei dem veräußernden Mitunternehmer der Gewerbesteuer. Vgl. § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG. In Kapitel 5.1 erfolgt eine ausführliche Normendarstellung.

⁴²⁴ Siehe hierzu *Gabel* (2011a): 28.

aufgrund von Missbrauchsgesichtspunkten erfolgen, sodass es weiterer Gründe wie der *Verwaltungsvereinfachung* oder der *Praktikabilität* bedarf.⁴²⁵

3.2.4 Konkretisierung in zeitlicher, sachlicher oder persönlicher Hinsicht

Sperr- und Behaltefristen als zeitliche Konkretisierung

In zeitlicher Hinsicht erfolgt die Konkretisierung des Missbrauchstatbestands – in Abgrenzung zu § 42 AO – mithilfe von *Sperr-* und *Behaltefristen*, die zur Typisierung eines schädlichen Ereignisses – sowohl nach als auch vor⁴²⁶ einer steuerneutralen Übertragung – implementiert werden können.⁴²⁷ Mittels dieser Sperr- und Behaltefristen werden auf Tatbestandsseite oftmals gesamtplanerische Gestaltungen typisierend als Missbrauchsfeld diskreditiert.⁴²⁸ Die Rechtsfolge, welche grundsätzlich durch eine schädliche Sperrfristverletzung durch den Rechtsnachfolger ausgelöst wird, ordnet oftmals die rückwirkende Besteuerung eines steuerneutralen Übertragungsvorgangs an. Die Rechtsfolgenanordnung einer Missbrauchsvorschrift sieht jedoch die ertragsteuerliche Erfassung – der rückwirkend aufzudeckenden stillen Reserven – beim Rechtsvorgänger vor.⁴²⁹ Die Sperrfristen zur Typisierung von Gesamtplangestaltungen suggerieren, dass *ein enger zeitlicher Zusammenhang* im Kontext der Gesamtplandogmatik *einen sachlichen Zusammenhang* zwischen mehreren Zwischenschritten indiziert, der auf das Vorliegen eines Gesamtplans zurückzuführen ist.⁴³⁰ Hierbei kann die Anordnung von Sperrfristen zur Tatbestandstypisierung von Ausweich-/Erschleichungs- und Korrekturgeschäften zur

⁴²⁵ Vgl. Hey (2010a): 152. Nach Roser lassen sich durch eine Gesetzesfolge ausgelöste, steuerbegründende Tatbestände nicht rechtfertigen. Vgl. Roser (2005): 182 sowie BFH (2001b): II. 2. d) aa). Er kritisiert, dass Vereinfachung oder Praktikabilität zulasten des Steuerpflichtigen erfolgt. Vgl. Roser (2005): 182.

⁴²⁶ Hier kann beispielhaft § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aufgezeigt werden. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wird eine Übertragung eines Mitunternehmeranteils und einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG („fiktive Teilbetriebe“; Nitzschke (2020b): Rn. 88) zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert versagt, wenn diese innerhalb eines Dreijahreszeitraums vor dem steuerlichen Übertragungstichtag im Sinne des § 2 Abs. 1 UmwStG durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt wurden. Maßgeblich für die Sperrfristberechnung ist der Spaltungsstichtag. Vgl. Nitzschke (2020b): Rn. 93.

⁴²⁷ Vgl. Hey (2010a): 159, Gabel (2011a): 35.

⁴²⁸ Vgl. Hey (2010a): 159, Gabel (2011a): 34.

⁴²⁹ Vgl. Lusga (2006): 137.

⁴³⁰ Vgl. Gabel (2011a): 34. Tanzer konstatiert, dass lediglich mithilfe einer Einzelfallbetrachtung festgestellt werden kann, ob der zeitliche Zusammenhang ein Indiz für die sachliche Abhängigkeit in Form einer gesamtplanmäßigen Gestaltung darstellt. Vgl. Tanzer (2010): 190. Die Spezialgesetzgebung stellt jedoch allein auf einen engen zeitlichen Zusammenhang ab. Vgl. Hey (2010a): 160 f. A. A. BFH (2002): II.1. b). Indes implizieren Zehnjahresfristen nicht gerade einen „überschaubaren“ zeitlichen Zusammenhang. Vgl. Hey (2010a): 161. Nach der BFH-Rechtsprechung liegt ein enger zeitlicher Zusammenhang bei einer zeitlichen Abfolge von weniger als acht Wochen vor. Vgl. BFH (2000b): 4. Söffing geht höchstens von einem Fünfjahreszeitraum in Zusammenhang mit dem Vorliegen eines Gesamtplans aus. Vgl. Söffing (2004): 2787. Roser sieht ferner einen Planungszeitraum als Grenze, der sich über mehr als zwei Veranlagungszeiträume (= ungefähr 23 Monate) erstreckt. Vgl. Roser (2005): 180.

Verwirklichung einer steuerlichen Statusverbesserung des Steuerpflichtigen sowie zur Typisierung der Zergliederung eines einheitlichen Plans in zwei oder mehrere Sachverhalte (Teilakte) zur Umgehung festgelegter betragsmäßiger Wesentlichkeits- und Beteiligungsgrenzen erfolgen.⁴³¹

Die Zeiträume der spezialgesetzlichen Sperrfristen und mithin der zugrunde gelegte enge zeitliche Zusammenhang lassen sich nur in Abhängigkeit zu der umgangenen Vorschrift festlegen.⁴³² So stellen Drei-⁴³³, Fünf-⁴³⁴ und Siebenjahresfristen⁴³⁵ gängige Sperrfristen dar.⁴³⁶ Eine eingehende Systematik der spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen hinsichtlich der Anordnung von Sperrfristen ist grundsätzlich nicht gegeben, da weder gesetzesspezifische Muster bestehen noch zwingend von dem typisierten Missbrauchstatbestand auf die Sperrfristdauer geschlossen werden kann.⁴³⁷ Nach *Roser* lassen sich jedoch Grundprinzipien für die jeweiligen Fristzeiträume herausstellen.

„Die Frist von ...

- 3 Jahren (..) bezieht sich im Grundsatz auf die ‚Schaffung‘ von vorteilhaften Verhältnissen durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern.
- 5 Jahren (..) soll dafür sorgen, die gesetzlichen Vorteile von Umstrukturierungen von einer ernstlichen und dauerhaften Gestaltung abhängig zu machen[.]

⁴³¹ Vgl. *Gabel* (2011a): 34.

⁴³² Vgl. *Strahl* (2003): 13923 sowie *Roser* (2005) zur Verschiedenheit der Sperrfristzeiträume aufgrund der vielen Einzelfälle. Vgl. *Roser* (2005): 179. Siehe zur Unterschiedlichkeit von Sperrfristregelungen im Umwandlungssteuerrecht *Link* (2020): 403.

⁴³³ Hier können bspw. § 6 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStG, § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG genannt werden.

⁴³⁴ Eine fünfjährige Sperrfrist liegt u. a. bei § 6 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG und § 18 Abs. 3 UmwStG vor.

⁴³⁵ Eine siebenjährige Sperrfrist ist u. a. in § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG angeordnet. Die Sperrfrist enthält jedoch eine Abschmelzregelung, d. h., der steuerpflichtige Einbringungsgewinn I wird jährlich (pro rata temporis) um 1/7 des ermittelten Unterschiedsbetrags vermindert, der sich als Differenz zwischen dem Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das Betriebsvermögen angesetzt hat (Buch- oder Zwischenwert), und dem gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung ergibt. Vgl. § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG. Dem Abschmelzmodell liegt eine abnehmende Missbrauchsabsicht mit jedem weiteren angelaufenen Jahr nach dem Einbringungszeitpunkt zugrunde. Vgl. *Bundestag* (2006): 46. Eine längere Sperrfristdauer impliziert hierbei eine geringere Wahrscheinlichkeit, dass die Einbringung als Vorbereitung für eine nachgelagerte Anteilsveräußerung dient. Vgl. *Bundestag* (2006): 46.

⁴³⁶ Vgl. *Hey* (2010a): 161.

⁴³⁷ Vgl. *Hey* (2010a): 161.

- 7 Jahren (..) dient der Beschränkung der Vorteile des Halbeinkünfte-Verfahrens⁴³⁸ bezüglich der begünstigt geschaffenen Anteile an Kapitalgesellschaften.⁴³⁹

Indes lässt sich nicht erklären, warum für die jeweiligen Missbrauchstatbestände ebendiese Sperrfristzeiträume bemessen werden.⁴⁴⁰ Trotz der durch diese Systematisierung versuchten Regelmäßigkeiten ergeben sich Abweichungen im Zuge der Dauer einer Frist. So wird nach *Roser* bspw. im Rahmen einer Fünfjahresfrist auf die Unterscheidung zwischen einer dauerhaften und ernstlichen Umstrukturierung und einem vorbereitenden Umwandlungsmodell abgezielt (wie bei § 18 Abs. 3 UmwStG). Andererseits wird gerade bei speziellen Abwehnormen gegen Gesamtplangestaltungen, die dort angesiedelt sind, wo das Gesetz das Überschreiten von Wesentlichkeits- oder Beteiligungsgrenzen an einen Steuertatbestand knüpft, häufig eine Fünfjahresfrist angeordnet (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG).⁴⁴¹

Die *Indizwirkung* der Zeitnähe zwischen zwei oder mehreren Teilschritten⁴⁴² wird durch das *Kriterium der Art und des Volumens des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts* sowie dem daraus resultierenden Anreiz, gewisse *Schamgrenzen*⁴⁴³ zu verwenden, beeinflusst.⁴⁴⁴ Ergo sind beispielhaft Unternehmensumstrukturierungen mit längeren Sperrfristen verbunden.⁴⁴⁵ Aus der Verschiedenheit der Rechtsgeschäfte lässt sich sodann ableiten, dass, je höher die Steuerbelastung ist, die versucht wird, zu umgehen, desto länger besteht die Bereitschaft, die Durchführung des letzten Teilschritts abzuwarten.⁴⁴⁶ Indes unterscheiden die in den speziellen Missbrauchsvorschriften verankerten Sperrfristen jedoch nicht nach dem Umfang des ursprünglichen Geschäfts.⁴⁴⁷ Ausschlaggebend für die Fristbemessung müsste sodann das *Telos* derjenigen steuerlichen Regelung sein, die auf den letzten Teilakt anzuwenden wäre.⁴⁴⁸

⁴³⁸ Das Halbeinkünfteverfahren wurde durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt. Vgl. Art. 1 Nr. 3 lit. a) Unt-StReformG 2008. Demnach sind nicht mehr 50 %, sondern nur 40 % der Einnahmen im Sinne von § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a) - e) EStG steuerfrei.

⁴³⁹ *Roser* (2005): 179 [Hervorhebungen durch die Verfasserin]. Bei *Hey* erfolgt eine abweichende Zuordnung der Fristen zu den jeweiligen Missbrauchstatbeständen. Vgl. *Hey* (2010a): 161.

⁴⁴⁰ Vgl. *Roser* (2005): 179.

⁴⁴¹ Siehe hierzu *Hey* (2010a): 161.

⁴⁴² Vgl. zum zeitlichen Zusammenhang als Indiz zum Vorliegen eines vorher gefassten Plans *BFH* (2002): II. 1. b).

⁴⁴³ Vgl. bspw. zur Kettenschenkung *Wenhardt* (2007). Er sieht die Einhaltung einer gewissen Schamfrist zwischen den einzelnen Schenkungen als erforderlich. Vgl. *Wenhardt* (2007): 42.

⁴⁴⁴ Vgl. *Hey* (2010a): 161, *Fischer* (2022): Rn. 394. Siehe hierzu auch *BFH* (2002).

⁴⁴⁵ Vgl. *Fischer* (2022): Rn. 394. Die typisierende Sperrfrist in § 22 Abs. 2 UmwStG beträgt sieben Jahre.

⁴⁴⁶ Vgl. *Hey* (2010a): 162.

⁴⁴⁷ Vgl. *Hey* (2010a): 162.

⁴⁴⁸ Vgl. *Strahl* (2003): 13923.

Die Sperr- und Behaltefristen typisieren die *Missbrauchsvermutung* zumeist *unwiderleglich*.⁴⁴⁹ Die fehlende Widerlegbarkeit wirkt sich freilich gerade bei Fünf- oder Siebenjahresfristen besonders negativ für den Steuerpflichtigen aus.⁴⁵⁰ Mit zunehmendem zeitlichen Abstand zwischen den einzelnen Teilakten nimmt die Indizwirkung eines zeitlichen Zusammenhangs ab.⁴⁵¹ Trotz der abnehmenden Missbrauchsvermutung ist es dem Steuerpflichtigen nicht möglich, zu beweisen, dass ein steuerschädliches Ereignis innerhalb der Sperrfrist aufgrund eines neuen – jedoch vom sperrfristbehafteten Rechtsgeschäft unabhängigen – Entschlusses erfolgen kann.⁴⁵² Hierbei kann eine neue Entscheidung indes durch äußere Einflüsse⁴⁵³ zwingend herbeigeführt werden, sodass insbesondere keine gesamtplanmäßige Gestaltung zur Ausnutzung steuerlicher Vorteile durch die nachgelagerte Vollendung der Transaktion vorliegt.⁴⁵⁴ Folglich werden auch Tatbestände miteinander kombiniert, zwischen denen überhaupt kein sachlicher Zusammenhang existiert.⁴⁵⁵

Die festen Sperrfristen implizieren jedoch nebst der Uneinheitlichkeit der *BFH*-Rechtsprechung über die ausschlaggebenden Tatbestandsmerkmale hinsichtlich der Annahme eines Gesamtplans⁴⁵⁶ eine gewisse *Planungs-* und *Rechtssicherheit* für den Steuerpflichtigen.⁴⁵⁷ Um dennoch der durch die Verschiedenheit der *BFH*-Auffassungen verursachten Unsicherheit entgegenzuwirken, bedarf es einerseits einer gesetzlichen Konturierung der Gesamtplanrechtsprechung sowie einer gesetzlichen Festlegung der missbrauchsverdächtigenden Zeitgrenze⁴⁵⁸ und andererseits einer einheitlichen Sperrfristedauer.⁴⁵⁹

⁴⁴⁹ Vgl. *Lusga* (2006): 138.

⁴⁵⁰ Vgl. *Hey* (2010a): 162.

⁴⁵¹ Vgl. *Fischer* (2010): Rn. 394. A. A. *Englisch* (2021): Rn. 5.123. Er stellt allein auf die sachliche Verknüpfung der Rechtsgeschäfte ab. Vgl. *Englisch* (2021): Rn. 5.123.

⁴⁵² Vgl. *Hey* (2010a): 162, *Spindler* (2005): 4.

⁴⁵³ Siehe hierzu auch *Spindler* (2005): 4.

⁴⁵⁴ Vgl. *Hey* (2010a): 162.

⁴⁵⁵ Vgl. *Hey* (2010a): 162.

⁴⁵⁶ Vgl. hierzu *Jebens* (2009): 2176. Hierbei gehen die Auffassungen der *BFH*-Rechtsprechung insbesondere dahin gehend auseinander, dass entweder ausschließlich auf den zeitlichen Zusammenhang oder auf die Verknüpfung von zeitlichem und sachlichem Zusammenhang als Identifikation eines einheitlichen Plans abgestellt wird. Vgl. *Jebens* (2009): 2176.

⁴⁵⁷ Vgl. *Hey* (2010a): 162, *Tanzer* (2010): 194. A. A. *Jebens* (2010): 2027, *Schmidtman* (2015): 57, *Drüen* (2022): Rn. 42.

⁴⁵⁸ Vgl. *Spindler* (2005): 4, *Hey* (2009): 1058, *Jebens* (2010): 2027, *Drüen* (2022): Rn. 42.

⁴⁵⁹ Vgl. *Roser* (2005): 180. *Roser* geht nicht von einer abnehmenden Missbrauchsvermutung aus. Vgl. *Roser* (2005): 180.

Betragsmäßige Toleranzzonen/Aufgriffsgrenzen und punktuelle Rechtsfolgentypisierungen als sachliche Konkretisierung

In zeitlicher Hinsicht werden auf Tatbestandsseite oftmals feste Sperr- und Behaltefristen gesetzlich kodifiziert. Indes lassen sich sog. „safe haven“⁴⁶⁰ nicht allein durch Sperrfristen, sondern ebenfalls durch betragsmäßige Toleranzzonen und Aufgriffsgrenzen etablieren.⁴⁶¹ Hierdurch erlangt der Steuerpflichtige insoweit Planungssicherheit, wie der der Spezialvorschrift zugrunde liegende Schwellenwert die betragsmäßige Grenze darstellt, bis zu der *keine* respektive ab deren Überschreitung *eine* missbräuchliche Rechtsgestaltung vorliegt.⁴⁶² Der Gesetzgeber operiert sodann mit klar definierten Toleranzzonen und Aufgriffsgrenzen, um einerseits eine Abgrenzung zwischen Missbrauchsfall und Nicht-Missbrauchsfall (Typisierung der Angemessenheit einer Gestaltung) und um andererseits die Rechtsanwendung spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen zu vereinfachen.⁴⁶³ Die sog. „safe haven“ in Form sachlicher Toleranzzonen sind sowohl als *Freigrenzen* als auch *Freibeträge* denkmöglich.⁴⁶⁴ Gerade absolut festgelegte Freigrenzen haben Vereinfachungscharakter, da hierbei eine betragsmäßige Schwelle festgesetzt ist, bis zu der typisierend eine Gestaltung als angemessen gewertet und eine Missbrauchsabsicht ausgeschlossen wird.⁴⁶⁵ Die Anzahl der als missbrauchsinkriminierend vorweggenommenen Fälle wird dadurch pauschal gesenkt.⁴⁶⁶ Neben betragsmäßigen Toleranzzonen konkretisieren Spezialvorschriften ebenfalls lediglich durch Punktkorrekturen auf der Rechtsfolgenseite den Missbrauchstatbestand des § 42 AO in sachlicher Hinsicht.⁴⁶⁷

Fremd- oder Drittvergleichsgrundsatz als persönliche Konkretisierung

Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und/oder der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern indizieren einen *fehlenden Interessengegensatz*⁴⁶⁸, dem in der Spezialgesetzge-

⁴⁶⁰ Hey (2008): 173.

⁴⁶¹ Vgl. Hey (2010a): 162.

⁴⁶² Vgl. Gabel (2011a): 35. Siehe beispielhaft § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b) EStG. Ausführlich hierzu Loewens (2021): Rn. 70.

⁴⁶³ Vgl. Hey (2010a): 162 f., Gabel (2011a): 35 f.

⁴⁶⁴ Vgl. Gabel (2011a): 36.

⁴⁶⁵ Vgl. Hey (2010a): 163. Z. B. § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a) EStG.

⁴⁶⁶ Vgl. Hey (2010a): 163. Kritisch hierzu Gabel (2011a): 36.

⁴⁶⁷ Vgl. *FG Rheinland-Pfalz* (1998) zu § 10 Abs. 5 UStG sowie *Luttermann* (1999): 121. § 10 Abs. 5 UStG enthält gegenüber § 42 AO eine „abschließende Sonderregelung“. *Luttermann* (1999): 121. Darüber hinaus muss zur Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 5 UStG eine Steuerumgehungs- oder Steuerhinterziehungsgefahr vorliegen. Vgl. UStAE zu § 10 Abs. 5 UStG: Nr. 10.7 Abs. 1 Satz 4.

⁴⁶⁸ Unter einem fehlenden Interessengegensatz wird die Übereinstimmung wirtschaftlicher Interessen verstanden. Vgl. *BFH* (2010a): Rn. 2 sowie *BFH* (2015c): Rn. 18.

bung durch den Fremd- oder Drittvergleichsgrundsatz als Instrument zur Überprüfung der Angemessenheit respektive Unangemessenheit einer Rechtsgestaltung begegnet wird.⁴⁶⁹ Im Kontext gesellschaftlicher Verbundenheit werden oftmals *qualifizierte Beteiligungsquoten*⁴⁷⁰ (missbrauchsindizierendes Tatbestandsmerkmal) etabliert, welche die Indizwirkung des Näheverhältnisses bestimmen und die Funktion der Ermittlung der unangemessenen Gestaltung innehaben.⁴⁷¹ Einerseits operiert der Gesetzgeber auf Tatbestandsseite mit der Anordnung eines Fremd- oder Drittvergleichs in der Missbrauchsvermeidungsvorschrift, soweit durch eine Nähebeziehung auf einen fehlenden Interessengegensatz geschlossen werden kann.⁴⁷² Ferner ordnet der Gesetzgeber vereinzelt den *Fremd- oder Drittvergleich als Möglichkeit der Exkulpation* in der Spezialvorschrift an, um durch z. B. eine Korrektur den für eine angemessene Gestaltung erforderlichen Grad der Fremdüblichkeit herbeiführen zu können. Ergo bietet ein gesetzlich festgelegter Vergleichsmaßstab die Möglichkeit, der Rechtsfolgenanordnung einer Missbrauchsvorschrift ausweichen zu können. Andererseits wird wie bei § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b) EStG – trotz eines Näheverhältnisses in Form von unternehmerischer Verbundenheit zwischen Betrieben respektive (anteiliger) Konzernzugehörigkeit eines Betriebs als Indiz für einen fehlenden Interessengegensatz – kein Fremd- oder Drittvergleich in der Missbrauchsvorschrift angeordnet. In § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c) EStG ist sodann zur Förderung der Konturierung von Missbrauchsfällen ein Vergleich zwischen der Eigenkapitalquote des konzernzugehörigen Betriebs und der Eigenkapitalquote des Konzerns (sog. „Escapeklausel“⁴⁷³) implementiert.⁴⁷⁴

⁴⁶⁹ Vgl. Hey (2010a): 163.

⁴⁷⁰ Beispielfhaft lässt sich hier § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG nennen: „wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu *mehr als einem Viertel* unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war“ [Hervorhebungen durch die Verfasserin]. Ferner enthält § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. b) Satz 1 EStG eine genau definierte Beteiligungsquote: „wenn [Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 sowie Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und 7 EStG] von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu *mindestens 10 Prozent* an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist“ [Hervorhebungen durch die Verfasserin]. § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG bestimmt in Satz 1 ebenfalls, wann ein Fremdvergleichsgrundsatz vorzunehmen ist: „Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken *weniger als 50 Prozent* der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.“ [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

⁴⁷¹ Vgl. Gabel (2011a): 33.

⁴⁷² Vgl. hierzu und im Folgenden Gabel (2011a): 34.

⁴⁷³ Hey (2008): 172.

⁴⁷⁴ Sofern die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags gleich hoch oder höher als die des Konzerns ist, findet die Zinsschranke keine Anwendung. Vgl. § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c) Satz 1 EStG. Ferner etabliert der Gesetzgeber in dieser Missbrauchsvorschrift eine sachliche Toleranzzone, da das Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu einer Schwelle von zwei Prozentpunkten steuerunschädlich ist. Vgl. § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c) Satz 2 EStG, Hick (2022): Rn. 45.

3.2.5 Qualifikation als Missbrauchsvorschrift im Sinne von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO unter Rekurs auf juristische Auslegungsmethoden

Die Frage, ob eine Norm auf die Vermeidung von Steuerumgehungen im Sinne von § 42 Abs. 2 AO abzielt und mithin als spezielle Missbrauchsabwehrnorm im Sinne des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO zu identifizieren ist, kann nicht immer klar beantwortet werden, da – trotz Einbeziehung potenzieller Merkmale – keine ausdrücklichen Kriterien (gesetzlich) verankert sind.⁴⁷⁵ Zur Beantwortung der Frage nach dem Missbrauchsvermeidungsgedanken können sodann die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung herangezogen werden, wobei diese ebenfalls nicht gesetzlich kodifiziert sind.⁴⁷⁶

Wesen und Gegenstand der Auslegung

Die Auslegung von (Steuer-)Gesetzen meint vornehmlich die Klarstellung des Sinnes einer Norm⁴⁷⁷ und dient dem Zweck der Anwendbarkeit auf einen konkreten Sachverhalt.⁴⁷⁸ Durch die abstrakte Wortfassung einer Rechtsnorm können jedoch den darin enthaltenen Begrifflichkeiten mehrere Bedeutungen zukommen,⁴⁷⁹ sodass die erforderliche Subsumtion eines bestimmten Sachverhalts unter den der Norm zugrunde liegenden Tatbestand nicht immer eindeutig ist.⁴⁸⁰ Die Gesetzesauslegung setzt sodann voraus, dass sich der Steuerpflichtige die divergierenden Deutungen des Gesetzeswortlauts aufzeigt und in Bezug auf den konkreten Einzelfall die korrekte Bedeutung wählt.⁴⁸¹ Die Entscheidungsfindung des Steuerpflichtigen erfolgt durch das Auseinanderlegen des Gesetzestextes im Prozess des Verstehens.⁴⁸² Die Gesetzesauslegung ist immer ein „sprachlicher Akt“⁴⁸³, d. h., der Aussage- respektive Sinngehalt wird mittels einer anderen Wortwahl respektive sprachlichen Mitteln verdeutlicht und konkretisiert sowie mitteil- und greifbar gemacht.⁴⁸⁴ Im Rahmen des Auslegungsprozesses geht es

⁴⁷⁵ Vgl. *Brandt* (2008): 7, *Drüen* (2009b): 209.

⁴⁷⁶ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 200, *Englisch* (2021): Rn. 5.55, *Gersch* (2022a): Rn. 53. Siehe hierzu auch *BFH* (2019e): Rn. 15.

⁴⁷⁷ Vgl. *FG Hessen* (2004): Rn. 52, *Gast* (1957): 18, *Drüen* (2020b): Rn. 214. A. A. *Hruschka* (1972): 7. Er konstatiert, dass Auslegung keine Ermittlung ist, sondern die Erbringung einer Vermittlungsleistung: „Vermittlung ist sogar ihre wichtigste und eigentliche Funktion“. *Hruschka* (1972): 7. *Larenz* bezeichnet Auslegung als „Auseinanderlegung“. *Larenz* (1991): 313.

⁴⁷⁸ Vgl. *Larenz* (1991): 211.

⁴⁷⁹ Als unbestimmter Rechtsbegriff lässt sich bspw. die Wortverbindung „angemessene respektive unangemessene rechtliche Gestaltung“ im Sinne von § 42 AO nennen.

⁴⁸⁰ Vgl. *BFH* (1971): 1., *BFH* (1981), *BFH* (2019e): Rn. 15, *Englisch* (2021): Rn. 5.48, *Gersch* (2022a): Rn. 53 sowie zur Subsumtion *Bodden* (2014): 1053.

⁴⁸¹ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 215.

⁴⁸² Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 216.

⁴⁸³ *Hruschka* (1972): 6.

⁴⁸⁴ Vgl. *Hruschka* (1972): 7, *Larenz* (1991): 313.

nunmehr darum, den Gesetzestext derartig zu verstehen, dass dieser für einen konkreten Fall anwendbar ist;⁴⁸⁵ ergo wird der Text durch die Gesetzesauslegung entsprechend der Besonderheit des gegenwärtigen Sachverhalts klargestellt.⁴⁸⁶ Ferner zielt die Auslegung auf die Sinner-schließung ab, um aus der betroffenen Rechtsnorm – nach einer gelungenen Zuordnung auf Tatbestandseite – die Rechtsfolge(n) für den Einzelfall zu erhalten.⁴⁸⁷

Der Auslegungsgegenstand ist der Gesetzeswortlaut als „Träger“ des Normsinnes, den es mittels der Gesetzesauslegung zu manifestieren und zu artikulieren gilt.⁴⁸⁸ Folglich bildet der *Gesetzestext* den *Ausgangspunkt* der Auslegung.⁴⁸⁹ Jeder Normtext kann zur Klarstellung des Sinnes ausgelegt werden, d. h. auch ein scheinbar eindeutiger Gesetzeswortlaut.⁴⁹⁰ Der Wortsinn⁴⁹¹ einer Norm stellt indes die Grenze der Auslegung der Rechtsnorm dar.⁴⁹²

Ziel der Auslegung und ihre theoretische Fundierung

Das Auslegungsziel kann in Abhängigkeit der zugrunde gelegten Auslegungstheorie unterschiedlich sein.⁴⁹³ Hierbei wird zwischen den Theorien der subjektiven⁴⁹⁴ und der objektiven Gesetzesauslegung differenziert.⁴⁹⁵ Die sog. (*historisch-*)*subjektive Theorie* stellt auf den subjektiven Willen des historischen Gesetzgebers ab und ermittelt den Sinn einer Rechtsnorm, so wie ihn sich der Gesetzesverfasser im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes vorgestellt hat.⁴⁹⁶ Abweichend von der subjektiven Gesetzesauslegung, versucht die *objektive Theorie*, den

⁴⁸⁵ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 216.

⁴⁸⁶ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 216.

⁴⁸⁷ Vgl. *Englisch* (2021): Rn. 5.48.

⁴⁸⁸ Vgl. *Larenz* (1991): 313.

⁴⁸⁹ Vgl. *Englisch* (2021): Rn. 5.56, *Gersch* (2022a): Rn. 54.

⁴⁹⁰ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 222. A. A. u. a. *BFH* (2001c): II. 1., *Gersch* (2022a): Rn. 54. *Drüen* bezeichnet die Aussage, dass es keine Möglichkeiten der Auslegung aufgrund eines eindeutigen Wortlauts und -sinnes gibt, schlicht als falsch. Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 222.

⁴⁹¹ Unter dem Begriff „Wortsinn“ wird der Bedeutungsgehalt eines Wortes bzw. Begriffs oder einer Wortverbindung des Gesetzes verstanden. Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 260.

⁴⁹² Vgl. *BFH* (1982b): V. 3., *BFH* (1994a): IV 2. c), *BFH* (2013a): Rn. 26 f. und 31, *Bydlinski* (1991): 441, *Wendt* (2010): 184. Siehe das Beispiel für eine über den Wortlaut hinausgehende Gesetzesauslegung bei *Gersch* (2022a): Rn. 54.

⁴⁹³ Vgl. *Bydlinski* (1991): 428, *Nöcker* (2011): 23 f.

⁴⁹⁴ *Larenz* bezeichnet die subjektive Theorie auch als „Willenstheorie“. *Larenz* (1991): 316.

⁴⁹⁵ Vgl. *Gast* (1957): 23, *Nöcker* (2011): 23, *Rüthers/Fischer/Birk* (2021): Rn. 796.

⁴⁹⁶ Vgl. *Nöcker* (2011): 23, *Drüen* (2020b): Rn. 231. Kritisch zur Maßgeblichkeit der subjektiven Wertvorstellungen des historischen Gesetzgebers im Zusammenhang mit der richterlichen Entscheidung *Gast* (1957): 24.

Gesetzessinn im Zeitpunkt der Rechtsanwendung zu gewinnen („objektiv = zeitgemäße Auslegung“⁴⁹⁷), d. h., sie erforscht, wie der Sinn der gesetzlichen Vorschrift – losgelöst von den subjektiven Vorstellungen des Normsetzers – für den Normanwender unter Berücksichtigung der aktuellen Rechts- und Lebensverhältnisse zu verstehen ist.⁴⁹⁸ Folglich besteht das Auslegungsziel in der objektiven Theorie nicht in der Ermittlung des vom historischen Gesetzgeber bezweckten, sondern in der Klarstellung des objektiven, den heutigen Verhältnissen entsprechenden Gesetzessinnes.⁴⁹⁹

Die Gesetzesauslegung sollte weder allein auf der Erforschung des Willens des historischen Gesetzgebers (subjektive Theorie) noch auf der Ermittlung des einer Rechtsnorm innewohnenden Sinnes (objektive Theorie) fußen.⁵⁰⁰ Indes gilt es – unter Berücksichtigung des geltenden Rechts –, den heute maßgebenden, also normativen Sinn des Gesetzes zu erschließen.⁵⁰¹ D. h., der normative Gesetzessinn berücksichtigt einerseits den Willen des historischen Gesetzgebers und andererseits die im Zeitpunkt der Rechtsanwendung aktuellen sozialen, kulturellen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie Wertvorstellungen des Anwenders.⁵⁰² Folglich versucht der normative Gesetzessinn, Teile beider Theorieansätze zu vereinen.⁵⁰³

Neben der subjektiven und objektiven Auslegungstheorie gibt es die *Andeutungstheorie*, in der die Theorien – ungeachtet ihrer grundlegenden Verschiedenheit – kombiniert werden.⁵⁰⁴ Die Andeutungstheorie orientiert sich grundsätzlich an der gesetzgeberischen Grundentscheidung, wobei diese nur maßgeblich ist, sofern der ursprüngliche, subjektive Wille des Gesetzgebers –

⁴⁹⁷ *Gast* (1957): 27.

⁴⁹⁸ Vgl. *Bydlinski* (1991): 428, *Drüen* (2020b): Rn. 231, *Rüthers/Fischer/Birk* (2021): Rn. 797,

⁴⁹⁹ Vgl. *Bydlinski* (1991): 428. Siehe zur Unterscheidung zwischen objektiviertem und objektivem Gesetzeswillen *Gast* (1957): 24, Auslegungsmöglichkeiten a) und b). Das *BVerfG* differenziert indes nicht zwischen dem objektivierten und objektiven Willen. Vgl. *BVerfG* (1952): III 4. und IV. Siehe ausführlich zur kritischen Würdigung der richterlichen Entscheidung zur Verteilung von Bundesmitteln für den sozialen Wohnungsbau *Gast* (1957): 25 f. Die Grundsätze des *BVerfG* werden von überwiegend allen anderen Gerichten übernommen, d. h., wenn sie die Entscheidung des *BVerfG* zitieren, verstehen sie unter dem objektivierten Willen des Gesetzgebers ebenfalls den objektiven, zeitgemäßen Gesetzessinn. Vgl. hierzu *Gast* (1957): 26, *Drüen* (2020b): Rn. 232. Siehe zur ständigen Rechtsprechung beispielhaft *BVerfG* (1978a): B. I. 1. c) aa), *BVerfG* (1988a): B. II. 1. Die neue *BVerfG*-Rechtsprechung verwendet die folgende Formulierung: „Maßgebend für den Inhalt einer Norm ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesvorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist“ (*BVerfG* (1978a): B. I. 1. c) aa)) nur noch selten; es ergeben sich jedoch in der Sachstruktur keine Änderungen. Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 232, *BFH* (1975a): 2., *BFH* (2011b): Rn. 16, *BFH* (2016c): Rn. 20, *FG Nürnberg* (2013): 2 c), *FG Hessen* (2019): Rn. 42 f.

⁵⁰⁰ Vgl. *Larenz* (1991): 316.

⁵⁰¹ Vgl. *FG Thüringen* (2011): 275, *FG Hessen* (2019): Rn. 42, *Larenz* (1991): 318.

⁵⁰² Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 234. A. A. *Bydlinski* (1991): 428.

⁵⁰³ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 234.

⁵⁰⁴ Vgl. *Gersch* (2022a): Rn. 60. *Kanzler* bezeichnet eine Kombination aus subjektiver und objektiver Theorie als „Synthese“. *Kanzler* (2007): 529.

insbesondere hinsichtlich des vom Gesetzgeber beabsichtigten Normzwecks – andeutungsweise im Gesetzestext zum Ausdruck gekommen ist.⁵⁰⁵ Der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck ist allenfalls nur insoweit für die Gesetzesauslegung entscheidend, wie dieser im Gesetzeswortlaut und Sinnzusammenhang der gesetzlichen Vorschrift deutlich erkennbar ist.⁵⁰⁶ Indes sind die subjektiven Wertvorstellungen des historischen Gesetzgebers unbeachtlich, sofern objektive Erwägungen, also aktuelle Momente nicht in die Auslegung einbezogen werden.⁵⁰⁷ Die (ständige) Rechtsprechung des *BVerfG* und des *BFH* stellen nunmehr weitestgehend auf den objektivierten Willen des Gesetzgebers ab, wodurch die Erschließung des normativen Gesetzesinnes sowie eine objektive, zeitgemäße Gesetzesauslegung ermöglicht werden.⁵⁰⁸

Die Interpreten einer gesetzlichen Vorschrift müssen die Rechtslage in einem Gesetz erkennen und danach ihr Handeln ausrichten, und Gerichte müssen die Sicherstellung der erforderlichen Akzeptanz der gesetzgeberischen Entscheidung gewährleisten können.⁵⁰⁹ Dies ergibt sich aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Bestimmtheit und Klarheit von Rechtsnormen.⁵¹⁰ Die Bestimmtheit einer Rechtsnorm ist jedoch nicht ausgeschlossen, sofern eine Rechtsnorm auslegungsbedürftig ist⁵¹¹ oder Auslegungsprobleme aufweist.⁵¹² Es wird lediglich gefordert, dass sich diese mit den gängigen Mitteln der juristischen Auslegungsmethoden beheben lassen.⁵¹³ Indes können das Bestimmtheiterfordernis sowie die Normenklarheit dann nicht mehr erfüllt werden, wenn die üblichen, anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung nicht ausreichend sind.⁵¹⁴ Nach dem Rechtsstaatsprinzip im Sinne von Art. 20 Abs. 3 Hs. 2 GG ist die Rechtsprechung in der Rolle als Rechtsanwender nicht befugt, als normsetzende Instanz zu fungieren.⁵¹⁵ D. h., im Zusammenhang mit der Anwendung von Auslegungsmethoden – insbesondere hinsichtlich der richterlichen Rechtsfortbildung (z. B. teleologische Reduktion) – sind Grenzen zu

⁵⁰⁵ Vgl. *BFH* (1969b): 120, *FG Nürnberg* (2013): II. 2. b).

⁵⁰⁶ Vgl. *BVerfG* (2009a): B. II. 2. b), *BFH* (1993c): II. 2. b) bb), *BFH* (2009a): II. 3. b).

⁵⁰⁷ Vgl. *FG Hamburg* (1996): Rn. 9 e), *FG Nürnberg* (2013): II 2. b).

⁵⁰⁸ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 236.

⁵⁰⁹ Vgl. *FG Saarland* (2017): Rn. 43.

⁵¹⁰ Vgl. *BVerfG* (1983a): C II. 1b).

⁵¹¹ Vgl. *BVerfG* (2012b): Rn. 76, *BVerfG* (2018c): Rn. 78.

⁵¹² Vgl. *BVerfG* (1971): II. 2. a), *BVerfG* (1990a): B. I. 3. d), *BFH* (2016d): Rn. 56, *FG Schleswig-Holstein* (2019): Rn. 43-45. Auslegungsprobleme können im Hinblick auf die Verwendung unbestimmter, wertausfüllungsbedürftiger Rechtsbegriffe auftreten. Vgl. hierzu *BVerfG* (1971): II. 2. a).

⁵¹³ Vgl. *BVerfG* (1990a): B. I. 3. d), *BFH* (2016d): Rn. 56, *FG Schleswig-Holstein* (2019): Rn. 43-45.

⁵¹⁴ Vgl. *BVerfG* (2010a): Rn 59. Zu den herkömmlichen Auslegungsmethoden zählen neben dem Auslegungskanon auch die teleologische Reduktion als richterliche Rechtsfortbildung. Vgl. u. a. *BVerfG* (2015a): IV. 1. sowie die Abbildung bei *Bodden* (2014): 1057.

⁵¹⁵ Vgl. *BVerfG* (2005a): B. I. 2.

berücksichtigen.⁵¹⁶ So sind gesetzgeberische Grundentscheidungen, die deutlich im Gesetzestext zum Ausdruck kommen, zu bewahren.⁵¹⁷ Die Gesetzesbindung des Normanwenders wäre sodann verletzt, wenn die Gerichte den erkennbaren Willen des Gesetzgebers verdrängen und durch ihre eigenen Interessen sowie Wertvorstellungen ersetzen.⁵¹⁸

Auslegungskriterien

Zur Einordnung einer Rechtsnorm als einzelgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift ist der gesamte Auslegungskanon – bestehend aus der Auslegung nach dem Wortlaut, der systematischen Auslegung, der historischen Auslegung sowie der teleologischen Auslegung – heranzuziehen.⁵¹⁹ Letztlich kommt jedoch der teleologischen Auslegung im Hinblick auf die „richtige“ Norminterpretation respektive die sinnhafte Rechtsverwirklichung besondere Bedeutung zu,⁵²⁰ wenngleich die Erforschung der bereits oben genannten Missbrauchskonzepte sowie die Erschließung typischer Merkmale von Missbrauchsvorschriften für die Norminterpretation einen ersten Anhaltspunkt darstellen.⁵²¹

Die *grammatikalische Auslegung* orientiert sich am Wortlaut des Gesetzes.⁵²² Der anhand grammatikalischer Kriterien ermittelte Wortsinn kann über den Gesetzestext hinausgehen und stellt sodann die äußerste Grenze der Auslegung – als Abgrenzung zu der daran anschließenden „[e]rgänzende[n] Rechtsfortbildung“⁵²³ – dar.⁵²⁴ Die Bedeutung des Textes einer gesetzlichen Vorschrift kann aus dem allgemeinen Sprachgebrauch sowie dem juristisch-technischen Sprachgebrauch manifestiert werden.⁵²⁵ Indes lässt sich aus der grammatikalischen Auslegung allein oftmals nicht die richtige Norminterpretation mittels sprachlicher Mittel erschließen.⁵²⁶ Die sprachlich denkmöglichen Bedeutungsvarianten können sodann für den konkreten problematischen Fall keine eindeutige Entscheidung liefern.⁵²⁷ In Abhängigkeit der Annäherung der

⁵¹⁶ Vgl. *BVerfG* (2016a): Rn. 37, *Fischer* (2017): B. I.

⁵¹⁷ Vgl. *Fischer* (2017): B. I.

⁵¹⁸ Vgl. *BVerfG* (2005a): B. I. 2. und 3., *BVerfG* (2016a): Rn. 35, *Fischer* (2017): C. II.

⁵¹⁹ Vgl. *AEAO* Nr. 1 Satz 1 zu § 42 AO, *Drüen* (2009b): 209.

⁵²⁰ Vgl. *Gast* (1957): 23, *Engisch* (2018): 110. A. A. *Drüen* (2019): 105, *Neumann* (2020): Rn. 36.

⁵²¹ Vgl. *Gabel* (2011a): 38. So ist das Missbrauchskonzept eines Gesamtplans bspw. in § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG sowie in § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c) Satz 3 und 4 EStG gesetzlich normiert. Ferner deuten Normen, die durch Sperrfristen den Missbrauchstatbestand in zeitlicher Hinsicht typisieren, auf einen Missbrauchscharakter hin. Vgl. *Gabel* (2011a): 38.

⁵²² Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 260.

⁵²³ *Drüen* (2020b): Rn. 345.

⁵²⁴ Vgl. *Bydlinski* (1991): 441, *Bodden* (2014): 1057. Siehe zur Auslegung gegen den Wortlaut *Schenke* (2011).

⁵²⁵ Vgl. *Bydlinski* (1991): 438 f., *Bodden* (2014): 1057.

⁵²⁶ Vgl. *Bydlinski* (1991): 440, *Drüen* (2020b): Rn. 268. Eine ausschließliche Interpretation der Norm aus ihrem Wortlaut wird indes auch nicht von der Verfassung vorgesehen. Vgl. *BVerfG* (1997a): II. 1.

⁵²⁷ Vgl. *Bydlinski* (1991): 440.

anhand der übrigen Auslegungskriterien gewählten Norminterpretation an die engst- oder weitestmögliche Wortlautinterpretation wird zwischen der einschränkenden respektive restriktiven und der ausdehnenden respektive extensiven Auslegung unterschieden.⁵²⁸ Im Hinblick auf die Identifikation einer Norm als Missbrauchsnorm ist die Auslegung nach dem Gesetzeswortlaut nur bedingt zielführend, da eine einzelgesetzliche Missbrauchsvorschrift auf Tatbestandsebene zumeist – im Gegensatz zur Generalmissbrauchsnorm § 42 AO – die den Missbrauchsverdacht auslösende unangemessene rechtliche Gestaltung typisiert,⁵²⁹ wengleich für die Rechtsfolgenanordnung teilweise wiederum auf § 42 Abs. 1 Satz 3 AO und somit auf die Sachverhaltsfiktion einer angemessenen Rechtsgestaltung verwiesen wird.⁵³⁰ Sofern Rechtsfolgen in einer Missbrauchsnorm nicht klar formuliert sind, eröffnet der unbestimmte Rechtsbegriff der Angemessenheit im Sinne von § 42 Abs. 1 Satz 3 AO sodann erneut einen Interpretationsspielraum für den Normanwender.⁵³¹ Ferner lässt sich bei Rechtsnormen, die keine konkrete Rechtsgestaltung als unangemessene Gestaltung deklarieren, gegenüber § 42 AO im Hinblick auf das Merkmal der Konkretisierung des Missbrauchstatbestands keine Spezialität rechtfertigen.⁵³²

Die *systematische Auslegung* versucht, den Sinn einer Vorschrift dadurch zu erschließen, dass zunächst die Bedeutung von Begriffen und Ausdrücken geklärt und diese sodann in einen systematischen Zusammenhang zum Gesetz selbst und anschließend zur Gesamtrechtsordnung gebracht werden.⁵³³ Die Heranziehung systematischer Auslegungskriterien soll letztlich die Ermittlung eines widerspruchsfreien Sinnzusammenhangs zwischen den jeweiligen Rechtsvorschriften und Gesetzesbegriffen herbeiführen.⁵³⁴ Hierzu können u. a. die allgemeinen Kollisionsregeln herangezogen werden.⁵³⁵

Die *historische Auslegung* orientiert sich an der Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm.⁵³⁶ Aus der Entstehungsgeschichte einer Gesetzesvorschrift sowie eines Rechtsbegriffes können historische Auslegungskriterien gewonnen werden, die zur Erschließung des Normsinnes

⁵²⁸ Vgl. *Bydlinski* (1991): 440.

⁵²⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 38, *Hey* (2014): 10.

⁵³⁰ Siehe hierzu z. B. § 64 Abs. 4 AO.

⁵³¹ Vgl. *Gabel* (2011a): 38.

⁵³² Vgl. *Gabel* (2011a): 38.

⁵³³ Vgl. *BFH* (2010b): Rn. 30, *Drüen* (2020b): Rn. 270, *Neumann* (2020): Rn. 36.

⁵³⁴ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 270.

⁵³⁵ Vgl. *Larenz* (1991): 266-270. Siehe z. B. zur Kollisionsregel *lex specialis derogat legi generali* die Ausführungen zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 42 AO und spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften in Kapitel 3.1.3.

⁵³⁶ Vgl. *BFH* (2019e): Rn. 15.

und/oder Normzwecks respektive -ziels beitragen.⁵³⁷ Freilich kann die Gesetzgebungsgeschichte einer Rechtsnorm sodann auf ein älteres, vorangegangenes Gesetz hinweisen, das Aufschluss auf den Missbrauchsvermeidungscharakter der Neuregelung geben kann (Entstehungsgeschichte i. w. S.).⁵³⁸ Indes ist der Missbrauchsvermeidungscharakter einer Norm nicht stets immanent, sondern kann – insbesondere bei Gesetzesänderung oder -erlass – aberkannt werden.⁵³⁹ D. h., es ist zu überprüfen, ob der Sinn der Vorgängerregelung heutzutage noch so zu interpretieren ist, wie es sich der historische Gesetzgeber im Zeitpunkt des Inkrafttretens vorgestellt hat.⁵⁴⁰ Analog verhält es sich zur Aktualität und Gültigkeit des damaligen Gesetzeszwecks.⁵⁴¹ Die Vorgeschichte respektive der Missbrauchsvermeidungszweck der Vorgängerregelung können folglich nur eine missbrauchsindizierende Wirkung auf die Identifizierung einer Norm als spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift haben.⁵⁴² Die Auslegung mittels historischer Kriterien könnte jedoch maßgeblicher werden, sofern die Gesetzesmaterialien⁵⁴³ zur Überprüfung der Entstehungsgeschichte zusätzlich herangezogen werden (Entstehungsgeschichte i. e. S.).⁵⁴⁴

Der Gesetzeswortlaut kann indes – auf Tatbestandsseite – so klar formuliert sein, dass allein das Ergebnis der Wortlautinterpretation eine eindeutige Subsumtion des Sachverhalts unter den Tatbestand einer Rechtsnorm ermöglicht.⁵⁴⁵ Dennoch ist die aus der verbalen Norminterpretation abgeleitete Rechtsanwendung – im Hinblick auf die richtige Wortlautinterpretation – mittels teleologischer Auslegungskriterien zu prüfen.⁵⁴⁶ Die *teleologische Auslegung* erforscht den Sinn und Zweck einer Rechtsnorm, wengleich nicht der der Vorschrift innewohnende Zweck

⁵³⁷ Vgl. *BFH* (1990b): 3. a) und b), *BFH* (2000c): 3. b), *BFH* (2019e): Rn. 15. Als die subjektive Auslegungstheorie, deren Auslegungsziel der Wille des historischen Gesetzgebers darstellte, vorrangig Anwendung fand, hatten die historischen Auslegungskriterien einen maßgeblichen Einfluss auf das Auslegungsergebnis. Siehe zur vormaligen Anwendung der subjektiven Theorie sowie zu ihren Anhängern *Engisch* (2018): 133 f. In der heutigen Zeit lässt sich der normative Gesetzessinn als Auslegungsziel bestimmen. Infolgedessen hat die Bedeutung der historischen Kriterien – insbesondere bei älteren Gesetzen – abgenommen, sodass die Gesetzesmaterialien vielmehr als Hilfs- und Beweismittel erachtet werden. Vgl. *Kanzler* (2007): 529, *Engisch* (2018): 143, *Drüen* (2020b): Rn. 293.

⁵³⁸ Vgl. *Gabel* (2011a): 39.

⁵³⁹ Vgl. *Drüen* (2008b): 32.

⁵⁴⁰ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 293.

⁵⁴¹ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 293.

⁵⁴² Vgl. *Gabel* (2011a): 39.

⁵⁴³ Hierzu zählen u. a. die Gesetzesbegründungen respektive Entwurfsbegründungen. Kritisch gegenüber Gesetzesbegründungen *Kanzler* (2007). Die Frage, ob es Gesetzesbegründungen gibt oder es sie geben sollte, beantwortet *Kanzler* mit „Nein und zweimal nein!“. *Kanzler* (2007): 525. Er konstatiert, dass nicht die Gesetze selbst, sondern die Gesetzesentwürfe, d. h. Referenten- und Regierungsentwürfe begründet werden. Vgl. *Kanzler* (2007): 525.

⁵⁴⁴ Vgl. *Gabel* (2011a): 39.

⁵⁴⁵ Vgl. *Engisch* (2021): Rn. 5.57.

⁵⁴⁶ Vgl. *Engisch* (2021): Rn. 5.57.

des historischen Gesetzgebers, sondern der zeitgemäße, normative Gesetzessinn maßgeblich ist.⁵⁴⁷ Indes kommt dem einer Rechtsnorm immanenten Zweck eine Indizwirkung für die Sinnermittlung zu.⁵⁴⁸ Der Bedeutungsgehalt teleologischer Auslegungskriterien divergiert im Zusammenhang mit der Auslegung steueranspruchs begründeter Gesetze (Fiskalzwecknormen) einerseits sowie von Steuervergünstigungsvorschriften, Lenkungs-/Sozialzweck-, Vereinfachungszweck- und Missbrauchsvermeidungsnormen andererseits.⁵⁴⁹

Fiskalzwecknormen verfügen über ein konditionales Programm, welches allein die Entstehung eines Steueranspruchs (gem. § 38 AO) an die Erfüllung respektive Verwirklichung eines Steuertatbestands knüpft.⁵⁵⁰ Die staatliche Einnahmenerzielungsabsicht (im Sinne des § 3 Abs. 1 Hs. 1 AO) ist indes allein das gesetzgeberische Motiv sowie die übergeordnete finanzpolitische Aufgabe von Fiskalnormen respektive steueranspruchs begründenden Gesetzen, nicht jedoch der konkrete Normzweck.⁵⁵¹ Der Programmsatz im Sinne von § 38 AO und § 3 Abs. 1 AO: „Der Steueranspruch entsteht, wenn der Steuertatbestand erfüllt ist.“⁵⁵² hilft im Hinblick auf die richtige Auslegung des normspezifischen Steuertatbestands, welcher durch eine erfolgreiche Subsumtion eines konkreten Sachverhalts unter die Tatbestandsmerkmale einer Norm verwirklicht wird, nicht weiter.⁵⁵³ Der Finanzierungsgedanke allein lässt sich infolgedessen nicht als adäquates teleologisches Auslegungskriterium identifizieren.⁵⁵⁴ Um Fiskalzwecknormen – zumindest eingeschränkt – teleologisch auslegen zu können, muss sich die teleologische Auslegungsmethode nicht bloß am allgemeinen Gesetzeszweck, sondern vielmehr am individuellen Normzweck orientieren.⁵⁵⁵ Anders als Fiskalnormen sind nicht steueranspruchs begründende Gesetze – insbesondere Steuerbegünstigungsvorschriften⁵⁵⁶ – für die teleologische Auslegung

⁵⁴⁷ Vgl. *Neumann* (2020): Rn. 36.

⁵⁴⁸ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 275. In der Rechtsprechung wird jedoch häufig der „Sinn und Zweck“ einer Rechtsnorm – offenkundig unbewusst – gleichgesetzt. Siehe hierzu z. B. *BFH* (2016c): Rn. 21, *BFH* (2019f): Rn. 17. Die Formel „Sinn und Zweck“ während u. a. *BFH* (1980c): 1b., *BFH* (1988c): 1.

⁵⁴⁹ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 281, *Neumann* (2020): Rn. 36 sowie *Bodden* (2021): Rn. 40.5.

⁵⁵⁰ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 278, *Gersch* (2022b): Rn. 11 sowie *Neumann* (2020): Rn. 36.

⁵⁵¹ Vgl. *Birk* (1990): 305, *Drüen* (2019): 106. A. A. *Hey* (2018): 468.

⁵⁵² *Drüen* (2020b): Rn. 278.

⁵⁵³ Vgl. *Birk* (1990): 305. Siehe hierzu auch *Gersch* (2022a): Rn. 54.

⁵⁵⁴ Vgl. *Schön* (2010): 48, *Drüen* (2019): 106, *Bodden* (2021): Rn. 40.5.

⁵⁵⁵ Vgl. *Drüen* (2019): 106, *Schön* (2010): 48. A. A. *Birk* (1990): 305. *Birk* konstatiert, dass die Auslegung bei Fiskalzwecknormen mittels teleologischer Auslegungskriterien – im Unterschied zu anderen Normengruppen wie Lenkungszwecknormen – stets eine verfassungskonforme Auslegung impliziert. Vgl. *Birk* (1990): 306.

⁵⁵⁶ Vgl. *BFH* (2009b): II. 2. a), *BFH* (2015d): Rn. 15. Die teleologische Auslegung soll bei Steuervergünstigungsvorschriften Aufschluss über die Anwendungsvoraussetzungen sowie den Gegenstand, also Art und Umfang der Begünstigung, geben. Vgl. *BFH* (2009b): II. 2. a), *BFH* (1984).

grundsätzlich zugänglich.⁵⁵⁷ Der prägende Normzweck bildet sodann den „Maßstab der teleologischen Auslegung“⁵⁵⁸. Demnach bemisst sich die teleologische Auslegung bei Lenkungs- und Sozialzwecknormen an der der jeweiligen Norm innewohnenden intendierten Gestaltungswirkung⁵⁵⁹ und bei Begünstigungsnormen nach dem sie bestimmenden „prägende[n] Begünstigungszweck“⁵⁶⁰. Indes können Steuergesetze weitere prägende Regelungszwecke bzw. -ziele, wie die Vereinfachung und Praktikabilität⁵⁶¹ oder die Missbrauchsvermeidung⁵⁶², verfolgen, sofern diese im Gesetz eindeutig zum Ausdruck gekommen sind, also als Zweck in Erscheinung treten⁵⁶³ und mit der Verfassung übereinstimmen.⁵⁶⁴ Aus dem Ergebnis der teleologischen Auslegung kann letztlich geschlossen werden, ob einer Steuernorm der Missbrauchscharakter sowie das Ziel der Missbrauchsvermeidung tatsächlich zugrunde liegt oder lediglich – nunmehr unbegründet – aufgrund von Missbrauchselementen anhaftet.⁵⁶⁵

⁵⁵⁷ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 281.

⁵⁵⁸ *FG Niedersachsen* (2010): 873. Siehe hierzu ebenfalls *BFH* (1997a).

⁵⁵⁹ Vgl. hierzu *Birk* (1990): 304.

⁵⁶⁰ *BFH* (1997a): II. a). Siehe auch *Birk* (1990): 305, *Bodden* (2021): Rn. 40.5.

⁵⁶¹ Vgl. *BFH* (1993c): 2. b) bb), *BFH* (1994b): 2. b).

⁵⁶² Vgl. *BFH* (1988d): 3., *Drüen* (2000): 185 f.

⁵⁶³ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 281 sowie *BFH* (1969a): II. 2. Weitere Zwecke können auch die Vermeidung von Steuerumgehungen (*BFH* (1961): 389) sowie der Verlust bzw. die Gefährdung des Besteuerungssubstrats sein (*BFH* (2013b): Rn. 12).

⁵⁶⁴ Vgl. *BVerfG* (1969b): B. I. 3. b).

⁵⁶⁵ Vgl. *Gabel* (2011a): 38.

4 Erarbeitung verfassungsrechtlicher und ökonomischer Anforderungen zur Ausgestaltung spezieller Missbrauchsvermeidungsnormen im Umwandlungssteuerrecht

4.1 Wissenschaftliche und methodische Einordnung des Promotionsvorhabens

Der einzelwirtschaftliche Einfluss der Besteuerung auf das wirtschaftliche Handeln von Steuersubjekten stellt grundsätzlich den wesentlichen Erkenntnisgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dar.⁵⁶⁶ Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre lässt sich als ein Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre einordnen und umfasst die drei folgenden (Haupt-)Aufgaben respektive Forschungsgebiete:

- Steuerwirkungslehre,
- Steuergestaltungslehre,
- normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre respektive Steuerrechtsgestaltungslehre.⁵⁶⁷

Die Steuerwirkungslehre untersucht den Steuereinfluss auf das Entscheidungshandeln einzelner Wirtschaftssubjekte. Ergo dient die Steuerwirkungslehre der Analyse von Entscheidungswirkungen der Besteuerung.⁵⁶⁸ Die Steuergestaltungslehre rekurriert sodann auf die Erkenntnisse der Steuerwirkungslehre und leitet daraus steueroptimale Gestaltungsmaßnahmen für die Wirtschaftssubjekte ab.⁵⁶⁹ Im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungslehre werden steuerrechtliche Vorschriften *de lege lata* und *de lege ferenda* im Hinblick auf ihre *Ziel-Mittel-Adäquanz*⁵⁷⁰ aus

⁵⁶⁶ Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): 700, *Breithecker* (2016): 115.

⁵⁶⁷ Vgl. *Schneeloch* (2011a): 420, *Kußmaul et al.* (2017): 1339. *Schneeloch* führt als weitere Teildisziplin die „empirische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ an. *Schneeloch* (2011a): 420 sowie *Schneeloch/Meyering/Patek* (2016): 1. Die *empirische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre* macht es sich zur Aufgabe, die – modellgestützten – Ergebnisse der Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre mittels statistischer Methoden zu überprüfen. Vgl. *Schneeloch/Meyering/Patek* (2016): 1. Kritisch gegenüber der empirischen Überprüfung der Ergebnisse aufgrund realitätsferner Modellannahmen *Schmiel* (2009b): 1202 f. Siehe weiterhin *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), die grundsätzlich kritisch gegenüber der empirischen Überprüfung normativer Erkenntnisse sind. Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 65.

⁵⁶⁸ Vgl. *Schmiel* (2009b): 1206, *Schneeloch* (2011a): 420.

⁵⁶⁹ Vgl. *Breithecker* (2016): 1, *Förster* (2019).

⁵⁷⁰ Vgl. *Jansen* (2006): 59, *Bechtold* (2015): 6.

betriebswirtschaftlicher Sicht kritisch gewürdigt⁵⁷¹ und Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber erarbeitet respektive deduziert^{572, 573}. Ferner wird in Anlehnung an *Sander/Schmiel* (2016) die Auffassung vertreten, dass die Steuerrechtsauslegung als Teil der Steuerrechtskritik de lege lata – über die normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – zu dem Aufgabenkanon der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehört.⁵⁷⁴

Die vorliegende Arbeit zielt auf *ökonomisch und verfassungsrechtlich adäquat ausgestaltete Missbrauchsvorschriften de lege ferenda* ab⁵⁷⁵ und ist somit in der *normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre* angesiedelt.⁵⁷⁶ Die kritische Würdigung des geltenden Steuerrechts sowie die Erarbeitung von Empfehlungen zur Ausgestaltung des Steuerrechts de lege ferenda werden verbal vorgenommen.⁵⁷⁷ Als Forschungsmethode wird die *Hermeneutik*⁵⁷⁸ verwandt,

⁵⁷¹ Es wird darauf hingewiesen, dass die Steuerrechtskritik – im Hinblick auf den Erkenntnisgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – einzelwirtschaftlich begründet sein und auf die Unterbindung unerwünschter sowie die Herbeiführung erwünschter einzelwirtschaftlicher (Steuer-)Wirkungen abzielen muss. Vgl. *Hasenack* (1953): 279 f. Die Analyse der Auswirkungen der Besteuerung aus gesamtwirtschaftlicher Sicht ist eher der Finanzwissenschaft als volkswirtschaftlicher Disziplin zuzuordnen. Vgl. *Jacobs* (2004): 252.

⁵⁷² In der vorliegenden Arbeit wird die deduktive Methode verwandt, bei der – im Gegensatz zur induktiven Methode – aus allgemeingültigen Aussagen, wie Hypothesen und Theorien, Folgerungen logisch ab- bzw. hergeleitet werden. Vgl. hierzu *Breithecker* (2016): 123 sowie zum Induktionsschluss *Popper* (2005): 3. Es erfolgt somit eine Ableitung besonderer, den Einzelfall beschreibender Sätze aus den am Anfang stehenden allgemeinen Sätzen. Vgl. hierzu *Popper* (2005): 8. Beim Induktionsschluss wird von besonderen Sätzen auf allgemeingültige Sätze geschlossen. Vgl. *Breithecker* (2016): 123. *Popper* eruiert das Induktionsproblem mit folgender Formulierung, „Bekanntlich berechtigen uns noch so viele Beobachtungen von weißen Schwänen nicht zu dem Satz, daß *alle* Schwäne weiß sind.“ *Popper* (2005): 3 [Hervorhebungen im Original; alte Rechtschreibung beibehalten].

⁵⁷³ Vgl. *Schneeloch* (2011a): 420, *Förster* (2019): 13. Gl. A. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): 700, *Kütting et al.* (2013): 2099, *Schneider/Bareis/Siegel* (2013), *Siegel et al.* (2013): 1129 f., *Kußmaul et al.* (2017): 1338.

⁵⁷⁴ Vgl. *Sander/Schmiel* (2016): 336 sowie *Schmiel* (2005a). Gl. A. *Rose* (1966): 468, *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): 700, *Jacobs* (2004): 251 f., *Bareis* (2007): 206, *Breithecker* (2016): 123 f., *Förster* (2019): 15 f. A. A. *Wagner* (2004): 246, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 63, *Wagner* (2014): 212, *Wagner* (2015): 542.

⁵⁷⁵ Vgl. *Schmiel* (2005a): 221, 227 (Nr. 25 und 26), *Sander/Schmiel* (2016), *Seer* (2021): Rn. 1.14 f., *Hey* (2021a): Rn. 3.10 sowie *Bareis* (2000): 87. Vgl. zur Interdisziplinarität zwischen Ökonomie und Rechtswissenschaft *Weitz* (2016): 24 f. sowie *Moxter* (1993): 79 f. und zur Steuerrechtswissenschaft *Schön* (2018): 212. Siehe hierzu auch die Ergebnisse der bibliometrischen Publikations- und Zitationsanalyse bei *Betting/Wagner* (2013): 274 und 278 f. Vgl. zur Interdisziplinarität im (Unternehmen-)Steuerrecht zwischen Betriebswirten und Juristen *Förster* (2019): 16. *Siegel et al.* (2000): 260 plädieren – anstelle eines „Mauerbaus“ – für eine „fruchtbare[] Kooperation“ zwischen Juristen und Ökonomen. Auf eine ebensolche – erforderliche – Interdisziplinarität wird in der vorliegenden Arbeit rekuriert. A. A. zur Kooperation zwischen Juristen und Ökonomen ist *Vogel*. Er äußert in einem Beitrag gegenüber einem Ökonomen: „Schuster bleib bei Deinen Leisten!“. *Vogel* (2000): 90.

⁵⁷⁶ Siehe zur analytisch-normativen Steuerforschung insbesondere *Meyering/Müller-Thomczik* (2020).

⁵⁷⁷ Vgl. hierzu die Ergebnisse der bibliometrischen Analyse bei *Betting/Wagner* (2013): 270-272, *Wagner* (2014): 201.

⁵⁷⁸ Die Hermeneutik steht neben den modelltheoretischen/-gestützten und empirischen Methoden. Vgl. *Breithecker* (2016): 122. Die hermeneutische Forschungsmethode meint allgemein die „Auslegung von Aussagen und Aussagesystemen“. *Breithecker* (2016): 123. Im Zusammenhang mit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre greift die Hermeneutik auf die juristischen Auslegungsmethoden zurück. Vgl. *Breithecker* (2016): 123.

wenngleich z. T. – insbesondere im Hinblick auf die Veröffentlichung von Aufsätzen in hoch gerankten, vornehmlich internationalen Fachzeitschriften – von der normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre abgeraten und die empirische Steuerforschung empfohlen wird.⁵⁷⁹ Es plädieren jedoch u. a. *Schneider/Bareis/Siegel* (2013) für die Unabdingbarkeit der gesellschaftlich-verpflichteten respektive normativen (Steuer-)Forschung.⁵⁸⁰

Da die vorliegende Arbeit in der normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesiedelt ist, bedarf es einer Auseinandersetzung mit der Problematik von Werturteilen⁵⁸¹.⁵⁸² Hierbei wird das Postulat der Werturteilsfreiheit angenommen, welches aus der Perspektive des kritischen Rationalismus⁵⁸³ von *Albert* konkretisiert wurde.⁵⁸⁴ Werturteile lassen sich indes in *Werturteile des Objektbereichs, der Objektsprache und der/des Metasprache/-bereichs* unterscheiden,⁵⁸⁵ wenngleich nicht alle Werturteile zu einem Verstoß gegen das Werturteilsfreiheitspostulat führen.⁵⁸⁶ Um das Werturteilsfreiheitspostulat zu erfüllen, sind Werturteile der *Objektsprache*⁵⁸⁷ abzulehnen.⁵⁸⁸ Objektsprachliche Werturteile lassen sich vermeiden, indem die Ziele der Besteuerung sowie die Ausgestaltung des Steuerrechts ohne Allgemeingültigkeitsanspruch,

⁵⁷⁹ Vgl. *Seer* (2021): Rn. 1.20, Fn. 46, *Hey/Englisch* (2021): Rn. 7.4, *Meyering/Müller-Thomczik* (2020): 268, *Siegel et al.* (2013): 1129, *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): 1145, 1149 f. sowie zur steigenden Tendenz empirischer Steuerforschung bis 2010 *Betting/Wagner* (2013): 272 f.

⁵⁸⁰ Vgl. *Schneider/Bareis/Siegel* (2013). Vgl. auch *Siegel et al.* (2013), welche die „Notwendigkeit auch normativer und planerischer Steuerforschung“ sehen. *Siegel et al.* (2013): 1129 m. w. N. *Meyering/Müller-Thomczik* konstatieren, dass „[e]ine Umkehr von der mangelnden Berücksichtigung in der wissenschaftlichen Qualitätsbeurteilung (..) dringend anzuraten [ist]“. *Meyering/Müller-Thomczik* (2020): 273.

⁵⁸¹ Nach *Weber* handelt es sich bei Werturteilen um „Wertungen sozialer Tatsachen als, unter ethischen oder unter Kulturgesichtspunkten, praktisch wünschenswert oder unerwünscht“. *Weber* (1913/1964): 113.

⁵⁸² Siehe hierzu *Schmiel* (2005a): 150 sowie *Bechtold* (2015): 9.

⁵⁸³ Die vorliegende Arbeit kann ferner dem kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnis zugeordnet werden. Hierbei wird indes nicht auf die ursprüngliche Methodologie *Poppers*, sondern auf die – teilweise abweichende und angepasste – Interpretation *Alberts* abgestellt. Vgl. hierzu *Albert* (2000): 15-19 sowie *Wagenknecht* (2016): 32.

⁵⁸⁴ Vgl. *Albert* (2000): 44-51.

⁵⁸⁵ Vgl. *Albert* (1960): 202, *Schmiel* (2005a): 148 f. Siehe zur Unterscheidung zwischen Objekt- und Metasprache ebenfalls *Schneider* (2011): 100.

⁵⁸⁶ Vgl. *Schmiel* (2005b): 528.

⁵⁸⁷ Bei der Formulierung von Empfehlungen an den Gesetzgeber zur Ausgestaltung des Steuerrechts z. B. in Form eines Reformvorschlags würde gegen das Postulat der Werturteilsfreiheit verstoßen, wenn diese vom Wissenschaftler mit Allgemeinverbindlichkeit *vorgeschrieben* würden. Vgl. *Schmiel* (2008): 178. *Bareis* bezeichnet Gestaltungsempfehlungen mit Allgemeinültigkeitsanspruch, bezugnehmend auf das Werturteilsfreiheitsverständnis *Schmiels*, als „Sollensaussagen“. *Bareis* (2007): 424. Werturteile der Metasprache verstoßen grundsätzlich nicht gegen das Werturteilsfreiheitspostulat. Vgl. *Schmiel* (2008): 180. Hierbei handelt es sich vornehmlich um Aussagen über den Forschungsgegenstand und das Forschungsziel, die Methodologie sowie die Zugrundelegung des Werturteilsfreiheitspostulats. Vgl. *Schmiel* (2005b): 528, *Schmiel* (2005a): 148. Sofern Werturteile im Objektbereich getroffen werden, stellen sie als Forschungs- bzw. Untersuchungsobjekt in diesem Rahmen keine unzulässigen Werturteile, sondern Tatsachen dar. Vgl. *Schmiel* (2005a): 148.

⁵⁸⁸ Vgl. *Schmiel* (2008): 178.

ergo werturteilsfrei formuliert werden.⁵⁸⁹ Die Besteuerungsziele sowie die Mittel zur Erreichung ebendieser Zielsetzungen sind folglich – zur Einhaltung der Werturteilsfreiheit – nur *hypothetisch* zu formulieren.⁵⁹⁰ Im Hinblick auf die hypothetisch unterstellten Ziele sind Aussagen über die empfohlenen Steuerrechtsnormen (Mittel) nur bezogen auf ihre Eignung zur Verwirklichung der Besteuerungsziele zulässig.⁵⁹¹ Durch die hypothetische Zugrundelegung der Ziele und Mittel ist ein kritischer Diskurs bezogen auf die hieraus abgeleiteten respektive identifizierten Vorschläge sowie Empfehlungen möglich.⁵⁹²

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit erfolgt die Steuerrechtskritik *de lege lata* in Anlehnung an eine *Ziel-Mittel-Adäquanz*. Hierzu werden Besteuerungsziele verschiedener Anforderungsbereiche von der Verfasserin eruiert, die als Referenzmaßstab zur Überprüfung der Steuerrechtsnormen respektive Missbrauchsvermeidungsnormen hinsichtlich ihrer Eignung zur (adäquaten) Zielerreichung dienen. Sofern durch die untersuchten Mittel die Besteuerungsziele nicht erreicht werden können, werden anhand des Referenzmaßstabs Gestaltungsempfehlungen zur Neuausrichtung erarbeitet. Entsprechend dem kritisch-rationalen Methodologieverständnis, werden die in den Kapiteln 4.2.1-4.2.3 konkretisierten Besteuerungsziele zum kritischen Diskurs gestellt. Die dem Maßstab zugrunde gelegten Besteuerungsziele sowie die Ausgangsposition respektive Begründung sind folglich offenzulegen, um dem denkmöglichen Vorwurf der Parteilichkeit entgegenzuwirken, die intersubjektive Nachvollziehbarkeit respektive die Objektivierung des subjektiven Empfindens hinsichtlich der angenommenen Zielsetzungen zu schaffen und der kritischen Diskussion zugänglich zu machen.⁵⁹³ Es zeigt sich, dass in Bezug auf die Begründung respektive die Ausgangsposition, d. h. im Hinblick auf die Entscheidung des Wis-

⁵⁸⁹ Vgl. Albert (2000): 47 f., Schmiel (2005a): 150, Küpper (2005): 29, Schmiel (2008): 178.

⁵⁹⁰ Vgl. Albert (2000): 51, Schmiel (2008): 178, Förster (2016): 6. Siehe zur Ableitung von Muster-Hypothesen über erfahrungswissenschaftliche Kausalzusammenhänge Schmiel (2005a): 195-201 und zum Zusammenhang zwischen Muster-Hypothesen und wissenschaftlichen Aussagen Schmiel (2005a): 211 f. Ferner sind Muster-Hypothesen und Deutungshypothesen über geltendes (Steuer-)Recht voneinander abzugrenzen. Vgl. Schmiel (2005a): 212.

⁵⁹¹ Vgl. Schmiel (2008): 178.

⁵⁹² Vgl. Albert (2000): 71 f., Schmiel (2005a): 150 sowie Bechtold (2015): 12.

⁵⁹³ Vgl. hierzu Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980): 700, Siegel et al. (2000): 258, Siegel (2001): 272, Bareis (2002): 135 f., Schneeloch (2005): 257, Küpper (2005): 29, Siegel (2007a): 273, Schneeloch (2011a): 422, Schneeloch (2011b): 249 sowie Schneider/Bareis/Siegel (2013): 1146. Siehe zur Gewichtung der Besteuerungsziele Bareis (2002): 135 sowie im Hinblick auf die Ableitung normativer Aussagen Siegel et al. (2000): 258.

senschaftlers für die zu untersuchenden Besteuerungsziele – zulässige – Werturteile im Meta-
bereich formuliert werden.⁵⁹⁴ Durch die Offenlegung der Ausgangsposition wird diese selbst
kritisierbar.⁵⁹⁵

Ferner wird das sog. Brückenprinzip „*Sollen-impliziert-Können*“ herangezogen, anhand dessen
überprüft wird, ob die hypothetisch unterstellten Besteuerungsziele durch die Missbrauchsver-
meidungsvorschriften als Mittel realisiert werden können.⁵⁹⁶ Sofern die Ziele erfüllbar sind,
kann der Zielkanon als (Referenz-)Maßstab für die Ausgestaltung der Steuerrechtsnormen de
lege ferenda fungieren.

4.2 Fundamentale verfassungsrechtliche und ökonomische Anforderungs- kriterien zur Ausgestaltung spezieller Missbrauchsvorschriften

4.2.1 Freiheitsrechte als Maßstab für die steuerlichen Gestaltungswirkungen

Die Steuergesetze sowie deren Anwendung sind an den grundrechtlichen sowie rechtsstaatli-
chen Vorgaben der Verfassung auszurichten.⁵⁹⁷ Die grundrechtlichen Vorgaben setzen sich im
Steuerrecht aus den Freiheitsrechten und den Gleichheitssätzen zusammen.⁵⁹⁸ Ergo muss die
Steuerbelastung – gleichwohl auf Unternehmens- und Unternehmerebene – jederzeit die ver-
fassungsrechtlichen Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes im Sinne von Art. 3 Abs. 1
GG sowie der Grundfreiheitsrechte – für die Besteuerung insbesondere Art. 12 GG und Art. 14
GG als Berufs- und Eigentumsfreiheit sowie Art. 2 Abs. 1 GG als allgemeine Handlungsfreiheit
– erfüllen.⁵⁹⁹ Es werden insbesondere das rechtsstaatlich und (freiheits-)grundrechtlich veran-
kerte *Prinzip der Verhältnismäßigkeit* sowie das hieraus erwachsene *Übermaßverbot* als ver-

⁵⁹⁴ Vgl. *Schmiel* (2005a): 158.

⁵⁹⁵ Vgl. *Schmiel* (2005a): 158, *Siegel* (2001): 272, *Siegel* (2007a): 273 sowie *Herbort* (2017): 61 f. Nach *Schnee-
loch* haben sowohl die Steuerrechtskritik als auch die Formulierung von Gestaltungsvorschlägen an den Ge-
setzgeber auf Basis eines Beurteilungsmaßstabs – der auf Grundwertungen respektive Werturteilen wie z. B.
der Pareto-Effizienz basiert – zu erfolgen. Vgl. *Schneeloch* (2011a): 422, *Schneeloch* (2011b): 249. In der
vorliegenden Arbeit sind sodann der (hypothetisch) formulierte Zielkanon hinsichtlich seiner Eignung und
Zusammensetzung als Referenzmaßstab sowie die Begründung respektive Ausgangsposition, die zur Ent-
scheidung über die zu untersuchenden Zielsetzungen geführt haben, zu überprüfen. Siehe hierzu insbesondere
Schmiel (2005a): 158 sowie *Siegel* (2007a): 273 als Beispiel zur Forderung von Rechtsformneutralität.

⁵⁹⁶ Vgl. zum Brückenprinzip „*Sollen-impliziert-Können*“ *Albert* (2000): 44 sowie *Weitz* (2016): 31, *Herbort*
(2017): 61.

⁵⁹⁷ Vgl. Art. 1 Abs. 3 GG, Art 20 Abs. 3 GG, *Kempny* (2014): 185.

⁵⁹⁸ Vgl. *Kempny* (2014): 187.

⁵⁹⁹ Vgl. *Hey* (2010a): 8.

fassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe der Steuereingriffsqualität sowie als Steuereingriffsschranke herangezogen.⁶⁰⁰ Ferner soll eine Verbindung zwischen verfassungsrechtlichen und ökonomischen Anforderungskriterien für eine verhältnismäßige Normausgestaltung geschaffen werden. *Kirchhof* hat in diesem Zusammenhang treffend formuliert: „Wenn die Rechtswissenschaft das Steuerrecht vor allem an der Gleichheit und Gerechtigkeit misst, die Wirtschaftswissenschaften an der Knappheit und Effizienz, so finden diese Maßstäbe einen gemeinsamen Ausgangspunkt in der Freiheit“⁶⁰¹.

Die Freiheitsrechte beschränken den steuerlichen Eingriff in die grundrechtlich geschützte Sphäre immer dann, wenn ebendieser den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht genügt.⁶⁰² Sofern ein Freiheitseingriff vorliegt, kommen die Steuergesetze regelmäßig als Schranke des jeweils beeinträchtigten Grundrechts infrage.⁶⁰³ Der Grundrechtseingriff in den Schutzbereich der allgemeinen respektive wirtschaftlichen Handlungsfreiheit ist allein dann gerechtfertigt, wenn die jeweilige Steuerrechtsnorm Teil der *verfassungsmäßigen Ordnung*⁶⁰⁴ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG ist.⁶⁰⁵ Das freiheitseinschränkende Steuergesetz bewahrt nur dann den Schutz des Grundrechts, wenn die hieraus entstandene Abgabenerhebung derartig verhältnismäßig ist, dass dem verantwortlichen Unternehmer ein angemessener Spielraum zur Entfaltung seiner unternehmerischen und wirtschaftlichen Initiative verbleibt.⁶⁰⁶ Der Gesetzgeber hat folglich im Hinblick auf die Grundrechtsschranken seinerseits ebenfalls verfassungsrechtliche Maßstäbe – sog. *Schranken-Schranken* – zu beachten.⁶⁰⁷

⁶⁰⁰ Vgl. *BVerfG* (1968): II. 4., *BVerfG* (1987a): C. I. 5. b) aa), *Lang* (2000): 459, *Hey* (2021a): Rn. 3.180.

⁶⁰¹ *Kirchhof* (2001): 13.

⁶⁰² Vgl. *Schön* (2010): 39, *Wernsmann* (2020): Rn. 530. Kritisch hierzu *Hey* (2021a): Rn. 3.182.

⁶⁰³ Siehe zur Missbrauchsabwehr als Begrenzung der steuerlichen Gestaltungsfreiheit *Driën* (2008a): 156 sowie die Ausführungen auf S. 92.

⁶⁰⁴ Die „verfassungsmäßige Ordnung“ wird vom *BVerfG* in ständiger Rechtsprechung als „verfassungsmäßige[] Rechtsordnung“, d. h. als Summe aller formell und materiell verfassungsmäßiger Rechtsvorschriften verstanden. *BVerfG* (1957a): II. 2. b. sowie *BVerfG* (1958a): B. II. 2. a., *BVerfG* (1986a): C. I. 4. b).

⁶⁰⁵ Vgl. *BVerfG* (1958a): B. II. 2. a), *BVerfG* (1986a): C. I. 4. b) sowie *Di Fabio* (2001): Rn. 97. Das *BVerfG* fordert, dass „[z]ur Handlungsfreiheit, die in umfassendem Sinne durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützt ist, (...) auch das Grundrecht des Bürgers [gehört], nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zur Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören“. *BVerfG* (1958a): B. II. 2. a).

⁶⁰⁶ Vgl. *BVerfG* (1987b): C. III. 3. a), *BVerfG* (1988b): C. I. 1. sowie zum Übermaßverbot *BVerfG* (1978b): C. II. 3.

⁶⁰⁷ Vgl. *Driën* (2008a): 158, *Wernsmann* (2020): Rn. 530, *Kingreen/Poscher* (2021): Rn. 388.

Die (Steuer-)Gesetze müssen ihrerseits dem Verhältnismäßigkeitsprinzip (Übermaßverbot) entsprechen, das regelmäßig die bedeutendste „Schranken-Schranke“ der steuerbedingten Freiheitsbeeinträchtigungen darstellt.⁶⁰⁸ Zur Beurteilung der Verhältnismäßigkeit des staatlichen Handelns, also jedweder hoheitlicher Maßnahme der Steuergesetzgebung, der Finanzbehörden und der Rechtsprechung lässt sich als Prüfungsmaßstab das Übermaßverbot heranziehen.⁶⁰⁹ Es beschränkt den Freiheitseingriff sodann auf staatliche Maßnahmen (z. B. den Erlass eines Steuergesetzes), die einer angemessenen *Zweck-Mittel-Relation* entsprechen.⁶¹⁰ D. h. die eingesetzten Mittel müssen zur Erreichung des angestrebten (legitimen) Zwecks geeignet, erforderlich und zumutbar sein.⁶¹¹ Das Verhältnismäßigkeitsprinzip als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab – zur Herstellung einer angemessenen Relation zwischen den Wirkungen des Steuer Eingriffs und der Deckung des staatlichen Finanzierungsanspruchs (Fiskalzweck) – läuft jedoch im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeits Elemente *Geeignetheit* und *Erforderlichkeit* regelmäßig ins Leere.⁶¹² Der steuerliche Geldentzug ist – in Anlehnung an den in § 3 Abs. 1 AO gesetzlich verankerten wesentlichen Zweck der Steuer – regelmäßig geeignet und gleichwohl erforderlich zur staatlichen Einnahmeerzielung⁶¹³, sodass im Zusammenhang mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip und einer hieraus abgeleiteten Maßstabsregelung, der *Zumutbarkeitsprüfung* des steuerlichen Vermögensentzugs besondere Bedeutung zukommt.⁶¹⁴ Hierbei ist die Ziel-Mittel-Relation zwischen den individuellen Wirkungen des staatlichen Handelns und den öffentlichen Steuerbelangen entscheidend.⁶¹⁵

⁶⁰⁸ Vgl. *BVerfG* (2006c): C. II. 2. b), *Di Fabio* (2001): Rn. 41, *Drüen* (2008a): 158, *Wernsmann* (2020): Rn. 530, *Ipsen* (2021): Rn. 183. Kritisch hinsichtlich der Begrenzung des Steuereingriffs durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip respektive das Übermaßverbot *Di Fabio* (2007): 752, *Wernsmann* (2020): Rn. 565, *Hey* (2021a): Rn. 3.182, *Poscher/Kingreen* (2021): Rn. 391.

⁶⁰⁹ Vgl. *BVerfG* (1968): II. 4., *Hey* (2021d): Rn. 19.76.

⁶¹⁰ Vgl. *BVerfG* (1978b): C. II. 3 zu Belastungswirkungen der Vermögensteuer sowie *Hey* (2021a): Rn. 3.180.

⁶¹¹ Vgl. ausführlich hierzu *Hey* (2021a): Rn. 3.181.

⁶¹² Vgl. *BVerfG* (2006c): C. II. 2. b).

⁶¹³ Siehe zur Untersuchung eines mildereren staatlichen Verhaltens respektive Mittels, das zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs gleich geeignet und wirksam ist, *Grunow* (2018): 49-60 m. w. N.

⁶¹⁴ Vgl. *BVerfG* (1987a): C. I. 5. b) aa), *BVerfG* (2006c): C. II. 2. b), *Di Fabio* (2001): Rn. 97 f., *Seiler* (2016): 353, *Jachmann-Michel* (2017): 214. Als zumutbare respektive angemessene Begrenzung der Steuerbelastung formuliert das *BVerfG*: „Trotz mangelnder konkreter Verwaltungszwecke, die in ein Verhältnis zur Steuerbelastung gesetzt und bewertet werden könnten, bleibt die Möglichkeit, in Situationen zunehmender Steuerbelastung der Gesamtheit oder doch einer Mehrheit der Steuerpflichtigen, insbesondere etwa dann, wenn eine solche Belastung auch im internationalen Vergleich als bedrohliche Sonderentwicklung gekennzeichnet werden kann, vom Gesetzgeber die Darlegung besonderer rechtfertigender Gründe zu fordern, nach denen die Steuerlast trotz ungewöhnlicher Höhe noch als zumutbar gelten dürfe“. *BVerfG* (2006c): C. II. 2. b). *Jachmann-Michel* verwendet auch den Begriff der Angemessenheitsprüfung. Vgl. *Jachmann-Michel* (2017): 214.

⁶¹⁵ Vgl. *BVerfG* (1987a): C. I. 5. b) aa).

Ob und inwieweit ein Steuergesetz zu einem rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in den freiheitsrechtlichen Schutzbereich führt, lässt sich indes nur im Zusammenhang mit den durch die Besteuerung evozierten Wirkungen feststellen.⁶¹⁶ Hierbei wird zwischen der Gestaltungswirkung⁶¹⁷ und der Belastungswirkung⁶¹⁸ von Steuern unterschieden.⁶¹⁹ Im Kontext der Gestaltungswirkung wird weiterhin zwischen der Ausweich-⁶²⁰ und Folgewirkung⁶²¹ differenziert.⁶²² In der vorliegenden Arbeit sollen vornehmlich die freiheitsrechtlichen Steuereingriffsschranken im Hinblick auf die *Ausweichwirkungen* – als besondere Form der Gestaltungswirkungen – und

⁶¹⁶ Vgl. *Kempny* (2014): 187, *Grunow* (2018): 20, *Wernsmann* (2020): Rn. 530.

⁶¹⁷ Mit der Gestaltungswirkung der Besteuerung ist gemeint, dass das wirtschaftliche und soziale Verhalten des Steuerpflichtigen beeinflusst wird. Die verhaltensverändernde Wirkung kann dazu führen, dass der Steuerpflichtige ein bestimmtes Verhalten, bezogen auf die Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands, meidet oder ein steuerlich begünstigtes Verhalten aufgrund steuerlicher Privilegien zeigt. Vgl. *BVerfG* (1998a): C. I. 2. a), *Wernsmann* (2006): 1171 sowie *Osterloh-Konrad* (2019): 33 in Bezug auf die Steuerumgehung. Die Steuer kann infolgedessen – in Abhängigkeit des vom Gesetzgeber angestrebten Zwecks und der gewählten Maßnahmen – eine Lenkungswirkung evozieren. Vgl. *BVerfG* (1995a): C. III. 2. c) aa) und bb), *BVerfG* (1995b): C. I. 1. und 3. b) (1). Besonders Lenkungsnormen sind regelmäßig auf derartige Gestaltungswirkungen ausgerichtet. Vgl. *Kempny* (2014): 188. Nach *Di Fabio* kommt ein Steuereingriff durch die intendierten Gestaltungswirkungen jedoch nur insoweit infrage, wie die finanzielle Belastung (belastende Steuertatbestände) gleichwohl als Ver- oder Gebot wirkt oder die staatliche Subventionierung (begünstigende Steuertatbestände) unter Beachtung der wirtschaftlichen Konkurrenzsituation unvermeidlich beansprucht werden muss. Vgl. *Di Fabio* (2001): Rn. 95. D. h., wenn „die steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt“. Vgl. *BVerfG* (1998a): C. I. 2. a).

⁶¹⁸ Unter der Belastungswirkung wird der Entzug finanzieller Mittel zur Entrichtung der Steuerschuld verstanden. Vgl. *Birk* (1983a): 68, *Wernsmann* (2006): 1171.

⁶¹⁹ Vgl. *Birk* (1983a): 68.

⁶²⁰ Bei der Ausweichwirkung handelt es sich um eine Verhaltensbeeinflussung, die durch die Vermeidung der Verwirklichung des Steuertatbestands den Eintritt der steuerlichen Belastung (Belastungswirkung) verhindert. Vgl. *Birk* (1983a): 206, *Beyer* (2004): 32.

⁶²¹ Als Folgewirkung können die aus dem Geldentzug (Belastungswirkung) resultierenden Konsequenzen in Form von Eigentumsfreiheits- und Investitionsfreiheitsbeschränkungen verstanden werden. Vgl. *Birk* (1983a): 206. Die Folgewirkung ist mit der Belastungswirkung gleichzusetzen und infolgedessen nicht als eigenständige Steuerwirkung zu sehen. Vgl. *Beyer* (2004): 214, *Grunow* (2018): 18. In der vorliegenden Arbeit wird die Folgewirkung nicht weiter konkretisiert.

⁶²² Vgl. *Birk* (1983a): 206. *Grunow* zeigt – neben der Belastungs- und Ausweichwirkung – noch eine dritte Steuerwirkung auf, die sich auf belastende Wirkungen im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens gegenüber dem Steuerbetroffenen bezieht und unter dem Begriff „Verfahrenslast“ gefasst wird. *Grunow* (2018): 19. Diese Steuerwirkung wird im Laufe der vorliegenden Arbeit jedoch nicht weiter berücksichtigt.

die *Belastungswirkungen* der Besteuerung präzisiert werden. Grundsätzlich steht es dem Steuerbetroffenen frei⁶²³ zwischen einer Ausweichoption oder der Zahlung der Steuerlast zu wählen, wodurch regelmäßig entweder die Ausweich- oder die Belastungswirkung auftritt.⁶²⁴ Dennoch sind beide Wirkungen hinsichtlich ihrer Eingriffsintensität verfassungsrechtlich zu rechtfertigen.⁶²⁵

Die *Ausweichwirkung* stellt eine durch die Besteuerung hervorgerufene Verhaltensbeeinflussung dar, die durch die hierdurch evozierte Beeinträchtigung der Verhaltensfreiheit folglich potenziell in die Freiheitsrechte eingreifen kann.⁶²⁶ Damit der Ausweichwirkung als besondere Form der Gestaltungswirkung sodann Grundrechtseingriffsqualität zukommt, müssen die Merkmale des herkömmlichen Eingriffsbegriffs respektive -denkens erfüllt sein. Ein klassischer Grundrechtseingriff setzt eine *rechtsförmige, finale, unmittelbare sowie imperative staatliche Beschränkung der Freiheitsgrundrechte* voraus.⁶²⁷ Das Vorliegen eines klassischen Eingriffs scheidet im Zusammenhang mit Ausweichwirkungen jedoch zumeist aus, da es regelmäßig an einer intendierten Verhaltenssteuerung durch die Steuergesetzgebung sowie einem durch die Steuerlast ausgelösten unausweichlichen Ver- oder Gebot fehlt.⁶²⁸ Im Hinblick auf die freiheitsrelevante Auswirkung der Ausweichreaktion, d. h. für einen lückenlosen und umfassenden Grundrechtsschutz, erweist sich der klassische Eingriffsbegriff jedoch regelmäßig als zu eng und bedarf folglich einer begrifflichen Erweiterung.⁶²⁹ Nach dem modernen Begriffsverständnis genügt für einen Grundrechtseingriff sodann eine staatliche Maßnahme, die ein Verhalten,

⁶²³ Siehe die Ausführungen zur Erdrosselung auf S. 85, Fn. 632.

⁶²⁴ Vgl. *Kirchhof* (1987): 3226. Eine Abweichung vom Alternativverhältnis könnte dann gegeben sein, sofern der Steuerpflichtige eine Gestaltungsmaßnahme zur Vermeidung der Steuerlast wählt (Ausweichwirkung), wobei der aus der gewählten Gestaltungsoption gewonnene steuerliche Vorteil vom Gesetzgeber nicht intendiert ist und die Finanzverwaltung über § 42 AO oder spezielle Antimissbrauchsnormen sodann den steuerlichen Vorteil *de lege lata* versagen kann (Belastungswirkung). Vgl. hierzu § 42 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO, *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert* (2017): 9, *Osterloh-Konrad* (2019): 32 f.

⁶²⁵ Vgl. *Kirchhof* (1987): 3226, *Wernsmann* (2021): Rn. 104. Trotz verfassungsrechtlicher Überprüfung beider Alternativen können sich die unterschiedlichen Wirkungen gegenseitig beeinflussen. So kann eine drohende hohe steuerliche Belastung gleichzeitig das Ausweichverhalten verstärken. Andersherum kann eine bestehende Ausweichoption die Eingriffsqualität der Belastungswirkung abmildern, sofern die Ausweichreaktion legal ist, keinen unangemessenen Aufwand oder ein wesentliches finanzielles oder rechtliches Risiko darstellt. Vgl. *BVerfG* (2008a): C. II. 3. d) bb), *BVerfG* (2009b): Rn. 78, *Grunow* (2018): 99.

⁶²⁶ Vgl. *Bethge* (1998): 69.

⁶²⁷ Vgl. *BVerfG* (2002a): B. I. 3. b), *Voßkuhle/Kaiser* (2009): 313.

⁶²⁸ Vgl. *Grunow* (2018): 100, *Wernsmann* (2020): Rn. 569.

⁶²⁹ Vgl. *Beyer* (2004): 168, *Voßkuhle/Kaiser* (2009): 313. Die Kriterien des klassischen Eingriffsbegriffs sind nach der modernen Eingriffsdefinition zwar keine notwendige, aber allenfalls eine hinreichende Anwendungsvoraussetzung. Vgl. *Voßkuhle/Kaiser* (2009): 313. Kritisch zur begrifflichen Neubestimmung der Rechtsfigur des Grundrechtseingriffs *Ipsen* (2021): Rn. 143-146 m. w. N. Ferner konstatiert *Ipsen*, dass der klassische Eingriffsbegriff als Maßstab für alle rechtfertigungsbedürftigen staatlichen Maßnahmen nicht geeignet ist. Vgl. *Ipsen* (2021): Rn. 147. Er plädiert dahingehend für den Begriff „Einwirkungen“. *Ipsen* (2021):

das der grundrechtlichen Freiheitssphäre zuzuordnen ist, beschränkt.⁶³⁰ Es handelt sich bei Freiheitsbeeinträchtigungen unter dem Gesichtspunkt einer Gestaltungswirkung infolgedessen nicht um einen klassischen, aber um einen mittelbaren Grundrechtseingriff, da lediglich eine Verhaltensänderung stattfindet, die auf die (mittelbare) Beeinträchtigung der Entscheidungsfreiheit⁶³¹ und mithin der Handlungsfreiheit im Hinblick auf die Rangfolge der zu berücksichtigenden Handlungsalternativen nach Steuern zurückzuführen ist.⁶³² Ausschlaggebend für das Vorliegen einer – rechtfertigungsbedürftigen – Einwirkung in das grundrechtlich geschützte Verhalten ist infolgedessen die Verkürzung von Grundrechtssubstanz.⁶³³ Sofern die Ausweichwirkung infolge der drohenden Steuerpflicht den grundrechtlichen Schutzbereich derartig berührt, dass die Voraussetzungen für einen Grundrechtseingriff vorliegen, bedarf dieser einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung.⁶³⁴ Neben den des jeweils betroffenen Grundrechts zu berücksichtigenden Schranken- und Rechtfertigungsanforderungen⁶³⁵ kommt dem Verhältnismäßigkeitsprinzip als Kontrollmaßstab für die Rechtfertigung eines Grundrechtseingriffs durch ein Steuergesetz eine bedeutende Rolle zu.⁶³⁶

Für die Beurteilung der Wirkung des Übermaßverbots als freiheitsrechtliche Begrenzung des steuerlichen Eingriffs ist unter dem Gesichtspunkt der Gestaltungswirkungen zwischen *Lenkungs- und Fiskalzwecknormen* zu unterscheiden.⁶³⁷ Intendierte, d. h. objektiv vorhersehbare und vom Gesetzgeber beabsichtigte Wirkungen der Steuergesetze (Lenkungswirkungen) kön-

Rn. 147. Auch das *BVerfG* hat schon von „Schranken für *Einwirkungen* des Staates“ gesprochen. *BVerfG* (1990b): Leitsatz 5 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

⁶³⁰ Vgl. *BVerfG* (2002a): B. I. 3. c) aa) (1) (b) (aa), *Voßkuhle/Kaiser* (2009): 313, *Kirchhof* (2013): 376.

⁶³¹ Siehe hierzu *Schmiel* (2013): 144.

⁶³² Vgl. *Beyer* (2004): 165, *Wernsmann* (2006): 1171, *Grunow* (2018): 108. Nach *Wernsmann* liegt ein derartiger rechtfertigungsbedürftiger Grundrechtsreingriff erst dann vor, wenn die Anknüpfung der Besteuerung an grundrechtlich geschützte Verhaltensfreiheiten zu einer „Abschreckwirkung“ führt, sodass die Wirkung in ihrer Eingriffsintensität einem klassischen Eingriff gleicht. *Wernsmann* (2006): 1172. Ist die Steuerbelastung so hoch und mithin die Gestaltungswirkung so erheblich, dass alle Steuerpflichtigen ihr Verhalten infolge der Besteuerung dahingehend ändern, dass keiner mehr den steuerlichen Tatbestand erfüllt, führt dies zu einer „Erdrosselung“ der grundrechtlich geschützten Verhaltensfreiheit. Vgl. *Kempny* (2014): 188 sowie zum Verbot der „Erdrosselungssteuer“ *BVerfG* (2006c): B. II. 1. c).

⁶³³ Vgl. *Herdegen* (2021): Rn. 40. Voraussetzung für das Vorliegen eines (mittelbaren, faktischen) Eingriffs in die grundrechtlich geschützte Verhaltensfreiheit ist indes, dass die steuerbedingte Freiheitsbeeinträchtigung dem Staat zuzuschreiben ist. Vgl. *Beyer* (2004): 169. Kritisch hierzu *Grunow* (2018): 101 f. m. w. N.

⁶³⁴ Vgl. *Voßkuhle/Kaiser* (2009): 314, *Wernsmann* (2020): Rn. 572 f.

⁶³⁵ Siehe hierzu die Ausführungen von *Grunow* (2018): 102-108 m. w. N.

⁶³⁶ Siehe hierzu bereits die Ausführungen auf S. 86.

⁶³⁷ Vgl. *Leisner-Egensperger* (2018): 918, *Hey* (2021a): Rn. 3.183 sowie *Wernsmann* (2006): 1173 f., *Kempny* (2014): 193-195 im Hinblick auf die Überprüfung der Verhältnismäßigkeit bei Gestaltungs- und Belastungswirkungen der Besteuerung. Siehe auch das (Zwischen-)Ergebnis bei *Birk* im Hinblick auf die differierende Effizienz der (Freiheits-)Grundrechte gegenüber Gestaltungs- und Belastungswirkungen von Steuernormen. Vgl. *Birk* (1983a): 231.

nen – hinsichtlich einer Zweck-Mittel-Relation – zu dem vom Gesetzgeber verfolgten Lenkungsziel ins Verhältnis gesetzt werden und sind somit einer freiheitsrechtlichen Überprüfung – gemessen am Verhältnismäßigkeitsprinzip – zugänglich.⁶³⁸ Indes ist nicht ganz klar, ob die grundrechtlich geschützten Freiheitsrechte auch als Schranke gegenüber nicht beabsichtigten Gestaltungswirkungen von Fiskalzwecknormen greifen.⁶³⁹ Fiskalzwecknormen können durch die Ungleichbehandlung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte dahin gehend eine (nicht intendierte) Gestaltungswirkung hervorrufen, dass sich Steuerpflichtige gezwungen fühlen, der Verhaltensbeeinflussung nachzukommen, da ihnen sonst – vergleichsweise – eine höhere Steuerlast droht als anderen Steuerpflichtigen, die dem (finanziellen) Verhaltensanreiz folgen.⁶⁴⁰ Eine derartige Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 GG ist jedoch – neben der freiheitsrechtlichen Überprüfung – nach gleichheitsrechtlichen Prüfungsmaßstäben zu würdigen.⁶⁴¹ Die freiheitsrechtliche Überprüfung kann jedoch nicht davon abhängig gemacht werden, ob die Beeinträchtigung der Freiheitsrechte durch eine intendierte Lenkungswirkung eintritt,⁶⁴² sodass verhaltensändernde Gestaltungswirkungen dann an den Freiheitsrechten gemessen werden können, solange die lenkenden Wirkungen zumindest objektiv vorhersehbar sind.⁶⁴³ Infolgedessen hat das die Gestaltungswirkung entfaltende Steuergesetz den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips zu entsprechen. D. h., eine Steuernorm ist in Bezug auf eine grundrechtseinschränkende Gestaltungs- respektive Ausweichwirkung hinsichtlich des Vorliegens eines legitimen Zwecks/Ziels sowie der *Kriterien der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit* zu prüfen.⁶⁴⁴

Indes stellen Steuernormen dann einen klassischen Grundrechtseingriff dar, wenn die Besteuerung derartige *Belastungswirkungen* evoziert, dass die Merkmale der klassischen Eingriffsdefinition erfüllt sind.⁶⁴⁵ Demnach lässt sich die Belastungswirkung als Grundrechtseingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG qualifizieren, sofern das hierfür in Betracht kommende Steuergesetz eine rechtsförmige, finale, unmittelbare und unter Befehl und

⁶³⁸ Vgl. Kempny (2014): 188, Hey (2021a): Rn. 3.183.

⁶³⁹ Vgl. Birk (1983a): 196.

⁶⁴⁰ Vgl. Kempny (2014): 194.

⁶⁴¹ Vgl. hierzu u. a. BVerfG (2009c): Rn. 86.

⁶⁴² Vgl. Birk (1983a): 201.

⁶⁴³ Vgl. Grunow (2018): 101 f., Hey (2021a): Rn. 3.183. Siehe zur Gesetzesfolgenabschätzung im Kontext der Steuergesetzgebung Hey (2019): 13-16.

⁶⁴⁴ Vgl. hierzu Grunow (2018): 109 sowie 109-113.

⁶⁴⁵ Vgl. Wernsmann (2006): 1171.

Zwang durchsetzbare staatliche Maßnahme und folglich eine Beeinträchtigung der grundrechtlich garantierten Freiheiten darstellt.⁶⁴⁶ Damit jedoch die tatsächliche Eingriffsintensität der Belastungswirkung realitätsgerecht festgestellt werden kann, ist eine *Zusammenschau der kumulativen und additiven Grundrechtseingriffe* erforderlich.⁶⁴⁷ D. h., zur Bemessung der Intensität ist auf die steuerliche Gesamtbelastung, die sich infolge einer Vielzahl grundrechtsrelevanter staatlicher Maßnahmen ergibt, abzustellen.⁶⁴⁸ Ist eine bestimmte Belastungsintensitätsschwelle überschritten, führt der Steuereingriff zur Verfassungswidrigkeit.⁶⁴⁹

Der *Grundsatz der steuerlichen Gestaltungsfreiheit*⁶⁵⁰ erwächst aus der grundrechtlich verankerten allgemeinen Handlungsfreiheit im Sinne von Art 2 Abs. 1 GG, die die zivilrechtliche Privatautonomie als Selbstbestimmung der Bürger im Rechtsverkehr respektive die privatautonome Ausgestaltung der Privatrechtsverhältnisse einschließt.⁶⁵¹ Ferner umfasst die in Art. 2 Abs. 1 GG verortete allgemeine Handlungsfreiheit auch den wirtschaftlichen Bereich und gewährt sodann insbesondere der unternehmerischen Handlungs- und Entscheidungsfreiheit grundrechtlichen Schutz.⁶⁵² Die Steuerrechtsanwendung ist häufig an zivilrechtliche Rechtsgeschäfte geknüpft⁶⁵³, sodass es den Steuerpflichtigen folglich grundsätzlich möglich sein muss, ihre Rechtsverhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe Steuerbelastung

⁶⁴⁶ Vgl. Kempny (2014): 187.

⁶⁴⁷ Vgl. BVerfG (2009d): Rn. 238 f., BVerfG (2012c): Rn. 59, Voßkuhle/Kaiser (2009): 314. Siehe zur Angemessenheitsprüfung sowie deren Ausrichtung an der Eingriffsqualität als Verhältnis zwischen der Steuerbelastung (Höhe der Steuer) und der Beeinträchtigung der betroffenen Freiheitsrechte Jachmann-Michel (2017): 214.

⁶⁴⁸ Vgl. Kirchhof, G. (2006): 732, Voßkuhle/Kaiser (2009): 314. Kirchhof konstatiert jedoch, dass es hierbei auf die gleichzeitige Wirkung der staatlichen Maßnahmen ankommt. Vgl. Kirchhof, G. (2006): 734. Siehe zur Verhältnismäßigkeit von Steuergesetzen in Bezug auf grundrechtsrelevante Belastungswirkungen und insbesondere zur Zumutbarkeitsprüfung Grunow (2018): 169-172 m. w. N.

⁶⁴⁹ Vgl. Grunow (2018): 114. Grunow verwendet hierfür die Formulierung „[s]ekundäre Erdrosselung bei verfassungswidriger Intensität“. Grunow (2018): 114. Siehe zur Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes durch das BVerfG Lang (2016): 57. Siehe hierzu auch die Ausführungen zur verfassungsrechtlichen Obergrenze zumutbarer Belastungen auf S. 116, Fn. 863.

⁶⁵⁰ Die steuerliche Gestaltungsfreiheit kann als Resultat einer Zusammenfügung der grundrechtlich geschützten allgemeinen Handlungsfreiheit im Sinne des Art. 2 Abs. 1 GG und des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstanden werden. Vgl. Schön (2010): 39.

⁶⁵¹ Vgl. BVerfG (1986b): I. 1., BVerfG (2005b): C. I. 1. a) aa).

⁶⁵² Vgl. BVerfG (1979): C. III. 3. b), BVerfG (1998b): C. I. 2. d) bb) (2) (c) bb). Driien verwendet den Begriff „Unternehmerfreiheit“ und stellt fest, dass die Unternehmerfreiheit auch das Recht des Steuerpflichtigen auf eine steueroptimale Gestaltung umfasst. Vgl. Driien (2008a): 165. Bei Art. 2 Abs. 1 GG handelt es sich jedoch um ein sog. „Auffanggrundrecht“, das in Anspruch genommen wird, insoweit kein spezielleres Grundrecht im Hinblick auf den betroffenen Schutzbereich vorrangig Anwendung findet. Vgl. Zippelius/Würtenberger (2020): 206. Es wird – abweichend zur Annahme in der vorliegenden Arbeit – regelmäßig davon ausgegangen, dass im wirtschaftlichen Bereich die unternehmerische Gestaltungs-/Entfaltungsfreiheit durch Art. 12 GG und Art. 14 GG (Berufs- und Eigentumsfreiheit) grundrechtlich geschützt wird. Vgl. Gabel (2011a): 216.

⁶⁵³ A. A. Osterloh-Konrad (2019): 475.

ergibt.⁶⁵⁴ Der sog. Grundsatz der Gestaltungsfreiheit umfasst infolgedessen – innerhalb der Grenzen legitimer Steuerplanung – die Freiheit zur steuerlichen Optimierung.⁶⁵⁵ Ergo begründet allein die Wahl einer steueroptimalen Gestaltung respektive das Motiv, Steuern zu sparen, noch keinen Gestaltungsmissbrauch.⁶⁵⁶ Der Grundsatz der Gestaltungsfreiheit hat ebenso seinen Niederschlag in der Rechtsprechung des *BVerfG* und des *BFH* gefunden.⁶⁵⁷

Der Umstand, dass anhand des Grundsatzes der Gestaltungsfreiheit jedoch eine Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung/-optimierung und illegitimem Gestaltungsmissbrauch nicht eindeutig möglich ist, führt dazu, dass Missbrauchsvermeidungsvorschriften als „Korrektiv“⁶⁵⁸ der steuerlichen Gestaltungsfreiheit fungieren. Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften evozieren jedoch *Gestaltungswirkungen*. Missbrauchsnormen wirken dahingehend auf das Verhalten ein, dass der Steuerbetroffene von der den typisierten Missbrauchstatbestand erfüllenden Verhaltensalternative absieht.⁶⁵⁹ *Gabel* unterscheidet zwischen *prohibitiven* und *initiativen Gestaltungswirkungen*.⁶⁶⁰ Sofern der Steuerpflichtige aufgrund der Rechtsfolgenanordnung auf ein bestimmtes Verhalten verzichtet; ergo nicht die typisierte missbräuchliche (Umgehungs-) Gestaltung wählt, handelt es sich um eine *prohibitive Gestaltungswirkung*.⁶⁶¹ Die prohibitive Gestaltungswirkung stellt folglich einen (mittelbaren) Eingriff in die *positive (steuerliche) Gestaltungsfreiheit* des Art. 2 Abs. 1 GG dar.⁶⁶² Der durch die Rechtsfolge gesetzte finanzielle Anreiz – in Abgrenzung zu einem zwingenden Verbot – ist gleichermaßen dazu geeignet, den Steuerpflichtigen von der Inanspruchnahme seiner positiven Gestaltungsfreiheit abzuhalten, obgleich es ihm freisteht, das als Missbrauch typisierte Verhalten zu verwirklichen und den finanziellen Nachteil in Gestalt der steuerlichen Nichtanerkennung in Kauf zu nehmen.⁶⁶³ Infolgedessen kommt der prohibitiven Gestaltungswirkung nur eine mittelbare Freiheitsbeeinträchtigung zu. Wird hingegen durch die Missbrauchsregelung selbst der Verhaltensanreiz zur

⁶⁵⁴ Vgl. *Crezelius* (2007): 1429, *Hahn* (2008): 494, *Heintzen* (2009): 605.

⁶⁵⁵ Vgl. *Drüen* (2008a): 156, *Osterloh-Konrad* (2019): 468. *Lenz/Gerhard* sprechen sogar von einem „Grundrecht auf ‚steueroptimierende Gestaltung‘“. *Lenz/Gerhard* (2007): 2431. Kritisch hierzu *Hahn* (2008): 494, *Leisner-Egensperger* (2008): 360, *Drüen* (2009b): 212, *Heintzen* (2009): 605.

⁶⁵⁶ Vgl. *Osterloh-Konrad* (2019): 468.

⁶⁵⁷ Siehe zur *BVerfG*-Rechtsprechung *BVerfG* (1959): C. II. 4. sowie zur ständigen *BFH*-Rechtsprechung *BFH* (1982a): C. III., *BFH* (1996b): II. 2. Ferner wird auf die Ausführungen zur aktuellen *BFH*-Rechtsprechung zu steueroptimierenden Gestaltungen in der Einleitung, S. 2, Fn. 12 verwiesen.

⁶⁵⁸ *Drüen* (2008a): 156. Vgl. hierzu auch *Hey* (2008): 169.

⁶⁵⁹ Vgl. *Hey* (2008): 172.

⁶⁶⁰ Vgl. *Gabel* (2011a): 213.

⁶⁶¹ Vgl. *Gabel* (2011a): 213. M. E. lässt sich die prohibitive Gestaltungswirkung mit der Ausweichwirkung als besondere Form der Gestaltungswirkung gleichsetzen.

⁶⁶² Vgl. *Gabel* (2011a): 216.

⁶⁶³ Vgl. *Gabel* (2011a): 216, *Kempny* (2014): 187.

Ausweichreaktion hervorgerufen, sodass sich der Steuerpflichtige – z. B. aufgrund einer überschießenden Tendenz auf Tatbestandsseite – nunmehr motiviert sieht, eine Gestaltungsmaßnahme zu wählen, um der Rechtsfolgenanordnung auszuweichen, liegt eine *initiative (gestaltungsbegründende) Gestaltungswirkung* vor.⁶⁶⁴ Der durch die Missbrauchsnorm ausgelösten initiativen Gestaltungswirkung kommt sodann Eingriffsqualität in die *negative (steuerliche) Gestaltungsfreiheit* zu.⁶⁶⁵ Analog zum „Gebrauch-Machen“ fällt auch das „Nicht-Gebrauch-Machen“ der steuerlichen Gestaltungsfreiheit in den Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG.⁶⁶⁶

Insbesondere die durch Missbrauchsvermeidungsvorschriften evozierten prohibitiven Gestaltungswirkungen stellen – nach dem modernen Eingriffsbegriff – einen Grundrechtseingriff dar, da durch die Antimissbrauchsnormen – als Instrumentarium der Umgebungsbekämpfung – die Verhaltensfreiheit des Grundrechtsträgers beeinträchtigt wird. Es wird hierbei das Verhalten dahin gehend berührt, dass die steuerliche Gestaltungsfreiheit als Ausfluss der (wirtschaftlichen) Entscheidungs- und Handlungsfreiheit erschwert wird.⁶⁶⁷ Die durch die jeweilige Missbrauchsnorm ausgelöste Freiheitsbeeinträchtigung bedarf folglich einer Rechtfertigung. Die verfassungs- sowie freiheitsrechtlichen Rechtfertigungs- bzw. Schrankenanforderungen sind indes im Hinblick auf das Ausmaß der jeweiligen Freiheitsbeeinträchtigungen, also hinsichtlich der Eingriffsintensität zu konkretisieren. Die Wirkungen der Missbrauchsnormen können aufgrund der teilweisen abschreckenden Rechtsfolgenanordnungen von der Unterlassung der die Missbrauchstatbestände erfüllenden Gestaltungsmaßnahme bis hin zur umfassenden Versagung eines Rechtsgeschäfts reichen.⁶⁶⁸

Das *Ziel der Missbrauchsvermeidung* lässt sich insoweit u. U. als legitimer Rechtfertigungsgrund für einen Steuereingriff in die (Grund-)Freiheitsrechte heranziehen.⁶⁶⁹ Gem. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO liegt ein Steuermisbrauch vor, wenn der Steuerpflichtige durch eine unangemessene rechtliche Gestaltung einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil erlangt. Die illegitime Steuerumgehung gefährdet folglich den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit, da der Steuerpflichtige – entgegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – steuerliche Vorteile erzielt und

⁶⁶⁴ Vgl. *Gabel* (2011a): 213. Vgl. hierzu auch *Grunow* (2018): 20.

⁶⁶⁵ Vgl. *Gabel* (2011a): 219.

⁶⁶⁶ Vgl. *Di Fabio* (2001): Rn. 12.

⁶⁶⁷ Vgl. *Gabel* (2011a): 216.

⁶⁶⁸ Vgl. *Gabel* (2011a): 216.

⁶⁶⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 216.

sich somit derjenigen Steuerbelastung entzieht, die bei der als angemessen bewerteten Gestaltung entstanden wäre.⁶⁷⁰ Die Missbrauchsabwehr dient sodann der Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung im Sinne von Art 3 GG.⁶⁷¹ Die Missbrauchsabwehr kann jedoch nur insoweit einen Rechtfertigungsgrund darstellen, wie die jeweiligen Missbrauchsvermeidungsvorschriften in Bezug auf die grundrechtsrelevanten Gestaltungswirkungen dem verfassungsrechtlichen Maßstab des Verhältnismäßigkeitsprinzips entsprechen.⁶⁷²

4.2.2 Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als primärer steuerrechtlicher Maßstab für die Verteilung von Belastungswirkungen

Grundsätzlich dienen Missbrauchsvermeidungsvorschriften zur Verwirklichung einer gleichmäßigen Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁶⁷³ Der Eingriff in die grundrechtlich geschützten Freiheiten lässt sich jedoch nur dann rechtfertigen, wenn die Freiheitsbeeinträchtigung gleichheitsgerecht ist.⁶⁷⁴ D. h., der Steuergesetzgeber hat sowohl die Besteuerungsgleichheit, also die gleichmäßige Verteilung öffentlicher Lasten, als auch die Gestaltungsgleichheit im Kontext der Freiheitsberechtigung der Steuerpflichtigen herzustellen.⁶⁷⁵ Missbrauchsvermeidungsvorschriften können neben der Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung ebenso dafür eingesetzt werden, dass sich die steuerplanerische Gestaltungsoptimierung eines gut beratenen Steuerpflichtigen nicht belastend auf die Steuerlast der nicht gut oder gar nicht Beratenen auswirkt.⁶⁷⁶ Der allgemeine Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG kann als Maßstab für die Normierung spezieller Missbrauchsnormen herangezogen werden, da sie einerseits grundsätzlich zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung sowie der Gestaltungsgleichheit dienen und andererseits selbst den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG genügen müssen.⁶⁷⁷ Demnach stellt der allgemeine Gleichheitssatz einerseits einen Grund für die spezialgesetzliche Missbrauchsbekämpfung und andererseits eine Grenze im Hinblick auf die Ausgestaltung der speziellen Missbrauchsvermeidungsnormen

⁶⁷⁰ Vgl. *Osterloh-Konrad* (2019): 477.

⁶⁷¹ Vgl. *Hey* (2008): 174, *Hey* (2021a): Rn. 3.129. Das Erbschaftsteuer-Urteil vom 17.12.2014 veranlasst eine gleichheitsrechtliche Pflicht des Steuergesetzgebers zur Verhinderung missbrauchsanfälliger Rechtsnormen. Vgl. *BVerfG* (2014a): Leitsatz 5.

⁶⁷² Das Übermaßverbot greift grundsätzlich für jedwede staatliche Maßnahme, also ebenso für die gesetzgeberische Missbrauchsbekämpfung sowie den Erlass und die Ausgestaltung der dafür vorgesehenen Missbrauchsvermeidungsnormen. Vgl. zum Verhältnismäßigkeitsprinzip und zum Übermaßverbot als übergreifende Leitregeln allen staatlichen Handelns *BVerfG* (1968): II. 4.

⁶⁷³ Vgl. *Hey* (2008): 174.

⁶⁷⁴ Vgl. *Tipke* (2000): 361, *Kirchhof, P.* (2006): 12.

⁶⁷⁵ Vgl. *Hey* (2008): 174.

⁶⁷⁶ Vgl. *Hey* (2008): 174, *Drüen* (2008a): 158 sowie *Tipke* (2000): 361.

⁶⁷⁷ Vgl. hierzu *Eichberger* (2018): 515.

dar.⁶⁷⁸ Während den Freiheitsrechten der Prüfungsmaßstab im Hinblick auf die Begrenzung von Gestaltungswirkungen einer Steuernorm zukommt, lässt sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz indes der Maßstab insbesondere hinsichtlich einer gleichheitssatzkonformen Lastenverteilung, d. h. einer gleichheitsgerechten Verteilung der Belastungswirkungen ableiten.⁶⁷⁹

Gleichheit und Gleichheitssatz im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG sowie das daraus abgeleitete Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung

Im Steuerrecht bildet der allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG den primären – verfassungsrechtlichen – Prüfungsmaßstab.⁶⁸⁰ Das allgemeine Gleichheitsgrundrecht des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es dem Staat, alle Menschen gleich zu behandeln. Abweichend vom Gleichmäßigkeitsverständnis des BVerfG⁶⁸¹ sind *Ungleichbehandlungen*⁶⁸² insoweit zulässig, wie es sachlich rechtfertigende Gründe dafür gibt, die bezogen auf das Differenzierungsziel und das Ausmaß der ungleichen Behandlung zumutbar sind.⁶⁸³

Im Hinblick auf die Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen greift nunmehr die von der BVerfG-Rechtsprechung entwickelte Formel zur Bildung eines entsprechenden Prüfungsmaßstabs. Hiernach ist der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG dann verletzt, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede *von solcher Art und solchem Gewicht* bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“⁶⁸⁴. Die sog. neue Formel zieht sodann Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkte in die Gleichheitsprüfung ein, wengleich der konkrete verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab einzelfallbezogen zu ermitteln ist.⁶⁸⁵ Danach wird in der neuen Formel die Unterschiedlichkeit der Rechtfertigungsanforderungen hinsichtlich der Maßstabsbildung fokussiert.⁶⁸⁶ Wesentliche Bedeutung hinsichtlich

⁶⁷⁸ Vgl. *Drüen* (2008a): 154, der aus Art. 3. Abs. 1 GG eine öffentliche Pflicht zur Missbrauchsabwehr entnimmt, sowie *Hey* (2010a): 175 Nr. 8, *Gabel* (2011a): 95.

⁶⁷⁹ Vgl. hierzu *Birk* (1983a): 163 sowie das Schaubild auf Seite 231, *Jahndorf* (2016): 258, *Desens* (2019): 83, *Hey* (2021a): Rn. 3.117.

⁶⁸⁰ Vgl. *Hey* (2018): 467.

⁶⁸¹ Siehe zum Gleichmäßigkeitsverständnis des BVerfG als Ausgangspunkt die Ausführungen in der Einleitung, S. 3.

⁶⁸² Eine Ungleichbehandlung kann nur dann zu einem Gleichheitsverstoß nach Art. 3 Abs. 1 GG führen, wenn eine unterschiedliche Behandlung von Vergleichspaaren erfolgt. Vgl. *Gabel* (2011a): 86, *Tappe* (2016): 31.

⁶⁸³ Vgl. *BVerfG* (2015b): Rn. 70, *BVerfG* (2018b): Rn. 94.

⁶⁸⁴ *BVerfG* (1980a): B. II. 1. [Hervorhebungen durch die Verfasserin; alte Rechtschreibung beibehalten].

⁶⁸⁵ Vgl. *BVerfG* (2013): Rn. 74, *BVerfG* (2017): Rn. 98, *BVerfG* (2018b): Rn. 95. Siehe zur vorherigen Willkürformel *Eichberger* (2018): 503.

⁶⁸⁶ Der 2. *Senat* formuliert in seiner Entscheidung vom 29.03.2017, dass „sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber [erge-

der Anwendung eines strengeren Rechtfertigungsprüfungsmaßstabs kommt hierbei der Intensität der jeweiligen – fallspezifischen – Ungleichbehandlung zu.⁶⁸⁷ Als ausschlaggebende Kriterien werden nunmehr die Nähe der Ungleichbehandlung zu den in Art. 3 Abs. 3 GG genannten Diskriminierungsverboten, die (mittelbare) Beeinträchtigung von Freiheitsrechten sowie die Beeinflussbarkeit der Differenzierungsmerkmale, an denen die Ungleichbehandlung anknüpft, herangezogen.⁶⁸⁸

Um einen steuerrechtsspezifischen Bezug des allgemeinen Gleichheitssatzes herzustellen, bedarf dieser einer bereichsspezifischen Konkretisierung.⁶⁸⁹ Zur Verwirklichung einer gleichheitssatzkonformen Besteuerung dienen sodann das *Leistungsfähigkeitsprinzip* sowie das *Folgerichtigkeitsgebot*, die als „zwei eng miteinander verbundene Leitlinien“⁶⁹⁰ den steuerrechtlichen Vergleichsmaßstab im Rahmen der Gleichheitsprüfung darstellen⁶⁹¹ und mithin die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers begrenzen.⁶⁹²

Juristisch-formales Verständnis der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Verwirklichung einer gleichmäßigen Besteuerung

Die steuerrechtsspezifische Konkretisierung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG erfolgt durch das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“⁶⁹³.⁶⁹⁴ Als systemtragendes Prinzip bedarf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ebenso einer Konkretisierung durch steuerrechtliche – verfassungswürdige – Subprinzipien, deren Geltungsbereich jedoch auf einzelne steuergesetzliche Normgruppen begrenzt ist.⁶⁹⁵

ben], die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen“. *BVerfG* (2017): Rn. 98. Siehe auch *BVerfG* (1993b): B. I. 1., *BVerfG* (2018b): Rn. 95 sowie *Britz* (2014): 347.

⁶⁸⁷ Vgl. *Hey* (2021a): Rn. 3.124.

⁶⁸⁸ Vgl. *BVerfG* (2017): Rn. 105.

⁶⁸⁹ Vgl. *BVerfG* (1995a): C. II. 1 a), *BVerfG* (2001): B. I. 1.

⁶⁹⁰ *BVerfG* (2002b): C. I. 1. b), *BVerfG* (2006a): C. I. 2., *BVerfG* (2010b): Rn. 51.

⁶⁹¹ Vgl. *BVerfG* (2017): Rn. 99 und 104 sowie *Hey* (2018): 467.

⁶⁹² Vgl. *BVerfG* (2008b): C. I. 2. a), *BVerfG* (2016b): Rn. 33.

⁶⁹³ *Hey* (2021a): Rn. 3.41 sowie *Tipke* (2000): 488-491, *Birk* (2009a): 12, *Englisch* (2011): 183, *Lang* (2013): 58, *Lang* (2016): 105, *Schreiber* (2019): 2014, *Hey* (2021a): Rn. 3.40.

⁶⁹⁴ Vgl. *Hey* (2021a): Rn. 3.13 sowie die Ausführungen zur Konkretisierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip in Kapitel 2.4.1. Das innere System des Steuerrechts beinhaltet verschiedene (juristische)(Grund-)Wertungen, die den Inhalt der gesetzlichen Regelungen sowie von deren inhärenten Rechtsfolgenanordnungen erschließen. Vgl. *Lang* (2013): 56.

⁶⁹⁵ Vgl. *Englisch* (2011): 180 f., *Hey* (2021a): Rn. 3.14. Exemplarisch lässt sich hier das subjektive sowie objektive Nettoprinzip als folgerichtige Durchsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips nennen. Vgl. *Lang* (2013): 59. Indes besteht das innere System des Steuerrechts nicht allein aus in der Verfassung verankerten Besteuerungsprinzipien, sondern wird ebenso durch einfachgesetzliche Prinzipien detailliert, die sich durch

Das Leistungsfähigkeitsprinzip dient folglich ebenso als fundamentaler Vergleichsmaßstab im Bereich der Unternehmensbesteuerung und bedarf der – gesetzgeberischen – Konkretisierung hinsichtlich konsistent ausgeformter Kriterien steuerlicher respektive steuerwürdiger Leistungsfähigkeit.⁶⁹⁶ Gem. Art. 19 Abs. 3 GG können – neben natürlichen Personen – auch Unternehmen als inländische juristische Personen mit ihrem Einkommen Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit sein, wonach der Grundrechtsschutz des Art. 3 Abs. 1 GG und folglich die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf juristische Personen erweitert wird.⁶⁹⁷ Indes können Unternehmen – trotz grundrechtlicher Verselbständigung – anders als natürliche Personen kein Einkommen erwirtschaften, sodass die zunächst auf Ebene des Unternehmens entstandene Steuerbelastung bei den hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen nicht ausgeblendet werden darf.⁶⁹⁸ Die auf Ebene des Unternehmens geleistete Steuer ist dann im Rahmen der Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter beim Eigner als natürlicher Person in Form einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung zu beachten.⁶⁹⁹

Die gerechte Verteilung steuerlicher Lasten gebietet es, die Besteuerung der Steuerpflichtigen an ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁷⁰⁰ zu bemessen.⁷⁰¹ Das *BVerfG* fordert aus dem Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass

die Anwendung der steuerrechtlichen Normen entwickeln. Vgl. *Lang* (2013): 56. Sog. normkonzipierende Prinzipien bilden die Grundwertung einer Rechtsnorm, ohne explizit im Gesetzeswortlaut genannt zu werden. Das sachgerechte Prinzip entfaltet sodann seine Wirkkraft durch die jeweilige Rechtsnorm, die Ausfluss und Konkretisierung eines solchen normkonzipierenden Prinzips ist. Vgl. *Hey* (2021a): Rn. 3.17.

⁶⁹⁶ Vgl. *BVerfG* (1995a): C. II. 1 a) - d). Die Ausgestaltung des Unternehmensteuerrechts „lebt (...) [ebenso] aus dem ‚Diktum des Gesetzgebers‘“. *BVerfG* (2014b): Rn. 33 ebenso *Drüen* (2018): 1321.

⁶⁹⁷ Vgl. *Hey* (2010b): 7 f., *Schmitt* (2018): 148, *Hey* (2021a): Rn. 3.51. Das *BVerfG* spricht Körperschaften im Sinne des § 1 KStG, besonders Kapitalgesellschaften, eine eigenständige wirtschaftliche objektive Leistungsfähigkeit zu, die getrennt von der persönlichen Leistungsfähigkeit der hinter der Gesellschaft stehenden Anteilseigner besteuert werden darf. Vgl. *BVerfG* (2006a): C. III. 1. b), *BVerfG* (2010b): Rn. 62, *BVerfG* (2017): Rn. 110, 114 sowie *Schmitt* (2018): 148.

⁶⁹⁸ Vgl. *Hey* (2010b): 10, *Hey* (2021a): Rn. 3.51.

⁶⁹⁹ Vgl. *Schmiel* (2011a): 121.

⁷⁰⁰ Unter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wird die tatsächliche Zahlungsfähigkeit verstanden („Ist-Leistungsfähigkeit“). Vgl. *Tipke* (1980): 295, *Kirchhof* (1981): 226, *Birk* (1983a): 167, *Kirchhof* (2017): 665 sowie *Wernsmann* (2020): Rn. 488. Indes ist die Besteuerung an die persönliche Leistungsfähigkeit gekoppelt. Kritisch hierzu ist *Kirchhof*, der die Steuerbelastung nach Maßgabe der individuellen ökonomischen Leistungs- respektive Zahlungsfähigkeit fraglich sieht. Vgl. *Kirchhof* (2017): 665. Folglich ist Steuersubjekt und Träger der Leistungsfähigkeit die einzelne natürliche Person (Individualsteuerprinzip). Eine Übertragung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf eine andere Person ist folgerichtig nicht möglich. Vgl. *BVerfG* (1957b): D. I., *BFH* (2007b): D. III. 1. und 2., *Danz* (2018): 160, *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 611. Die (steuer-)subjektbezogene Betrachtung lässt sich für das Einkommensteuerrecht aus § 1 EStG und für das Körperschaftsteuerrecht aus § 1 KStG ableiten, welche die individuelle Steuerpflicht an das Steuersubjekt, d. h. an die natürliche oder juristische Person knüpfen. Vgl. *BFH* (2007b): D. III. 1. und 2., *Desens* (2020a): Rn. 5, *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 46.

⁷⁰¹ Vgl. *Wernsmann* (2020): Rn. 410.

im Interesse der aus Art. 3 Abs. 1 GG erwachsenen steuerlichen Lastengleichheit darauf abgezielt werden muss, Steuerpflichtige mit gleicher – individueller – Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (*horizontale Steuergerechtigkeit*).⁷⁰² Die *vertikale Steuergerechtigkeit* besagt indes, dass die Besteuerung wirtschaftlich leistungsstärkerer Steuerpflichtiger im Vergleich zur Besteuerung weniger wirtschaftlich leistungsstarker Steuerpflichtiger dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.⁷⁰³ Die Unterteilung des Leistungsfähigkeitsprinzips in horizontale (*Bemessungsgrundlage*) und vertikale (*Tarifprogression*) Gleichbehandlung verlangt jedoch, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit objektiv gemessen werden kann.⁷⁰⁴ Um eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit herzustellen, ist die Steuerbelastung folglich an bestimmten objektiven *Leistungsfähigkeitsindikatoren*⁷⁰⁵ zu messen.⁷⁰⁶ Die in Geldwert tatsächlich bestehende sog. *Ist-Leistungsfähigkeit* drückt sich am deutlichsten im Vermögenszufluss aus, sodass im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht das – am Markt erwirtschaftete – Einkommen⁷⁰⁷ als objektiver Indikator horizontaler Leistungsfähigkeit herangezogen wird.⁷⁰⁸ Die Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgt nach dem „Konzept der sog. kapitalorientierten Besteuerung“⁷⁰⁹. Danach wird das Einkommen – möglichst früh – im Zeitpunkt der Entstehung oder zumindest vor dessen Verwendung besteuert.⁷¹⁰ Das Einkommen als objektiver Leistungsfähigkeitsindikator bemisst sich grundsätzlich als Unterschiedsbetrag zwischen (Erwerbs-)Einnahmen und (Erwerbs-)Ausgaben (Nettoeinkommen).⁷¹¹ Die Ermittlung und Besteuerung nach dem objektiven Nettoprinzip stellt sodann aus juristischer Sicht eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar.⁷¹² Ergo handelt es

⁷⁰² Vgl. *BVerfG* (1990c): III. 3 c) bb) mit Verweis auf *Birk* (1983a): 165, 170, *BVerfG* (2014c): Rn. 58 sowie die Ausführungen zur horizontalen Steuergerechtigkeit in Kapitel 2.4.1, S. 20 f.

⁷⁰³ Vgl. *BVerfG* (1990c): III. 3 c) bb) mit Verweis auf *Birk* (1983a): 165, 170, *BVerfG* (2015c): Rn. 96. Im Urteil vom 13.10.2009 hat der 2. Senat nach „Angemessenheit“ verlangt. Vgl. *BVerfG* (2009e): Rn. 34.

⁷⁰⁴ Vgl. *Herbort* (2017): 78 sowie *Wagner* (1992): 5, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 70.

⁷⁰⁵ Vgl. *Birk* (1983a): 166, *Desens* (2016): 243, *Hey* (2021a): Rn. 3.55.

⁷⁰⁶ Vgl. *Birk* (1983a): 166, *Elschen* (1991): 111, *Wernsmann* (2020): Rn. 488.

⁷⁰⁷ *Hey/Englisch* (2021): Rn. 7.29 (Abbildung), 7.33. Der Einkommensbegriff, der seine rechtliche Wirkung durch die Auswahl als (objektiver) Leistungsfähigkeitsindikator entfaltet, ist grundsätzlich ökonomisch fundiert. Vgl. *Hey* (2021e): Rn. 8.49.

⁷⁰⁸ Vgl. *Kirchhof* (1981): 226 f., 244, *Birk* (1983a): 167, *Tipke* (2007): 2005, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 70, *Paetsch* (2009): 79, *Hey* (2010b): 10, *Schmiel* (2011a): 120, *Palm* (2016): 464, *Hey* (2018): 471.

⁷⁰⁹ *Hey* (2021a): Rn. 3.58.

⁷¹⁰ Vgl. *Kirchhof* (2018): 1222, *Hey* (2021a): Rn. 3.58.

⁷¹¹ Vgl. *Paetsch* (2009): 79, *Hey* (2010b): 10, *Hey* (2021e): Rn. 8.54.

⁷¹² Vgl. *Englisch* (2009): 92, *Hey* (2009b): 110, *Jachmann* (2009): 129.

sich hierbei um ein – zumindest im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts – fundamentales Besteuerungsprinzip.⁷¹³

Gebot der folgerichtigen Umsetzung einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Die Konkretisierung des Folgerichtigkeitsgebots erfolgt grundsätzlich zweistufig.⁷¹⁴ Im Hinblick auf die Auswahl des Steuergegenstandes hat der Steuergesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, wenngleich er bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsgrundentscheidung folgerichtig im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG umsetzen muss.⁷¹⁵ Ergo bindet das Gebot der Folgerichtigkeit den Gesetzgeber an die konsequente Umsetzung eines sachgerechten Prinzips sowie an die folgerichtige Verwirklichung einer einmal getroffenen Wertentscheidung.⁷¹⁶ Indes bedürfen Abweichungen vom steuerrechtlichen Ausgangstatbestand bei der Ausgestaltung einer Steuernorm eines besonderen rechtfertigenden Sachgrunds.⁷¹⁷ Ferner ist bei Betrachtung von Folgerichtigkeitserwägungen zu beachten, dass die maßstabsbildende Ausgangsprämisse selbst dem Gebot der Ausrichtung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht werden muss.⁷¹⁸ Die Auswahl des Steuergegenstandes, die in der steuerrechtlichen Ausgangsentscheidung die gesetzgeberische Belastungs- respektive Wertentscheidung aufzeigt, bildet folglich den (objektiven) Leistungsfähigkeitsindikator ab und beantwortet sodann die Frage, was unter Leistungsfähigkeit zu verstehen ist.⁷¹⁹ Zudem können bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung im Sinne des Folgerichtigkeitsgebots weitere Regelungsgegenstände hinzutreten, die angeben, wie sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in dem objektiven Indikator bemisst (z. B. das objektive Nettoprinzip beim objektiven Leistungsfähigkeitsindikator „Einkommen“) und somit wiederum zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips beitragen.⁷²⁰

⁷¹³ Vgl. *Heger* (2009): 118, *Hey/Englisch* (2021b): Rn. 7.40 f. Eine konkrete Beantwortung der Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips ist durch das *BVerfG* bisher nicht erfolgt. Vgl. u. a. *BVerfG* (2008b): C. I. 3. a) sowie *Lenz* (2010): 136, *Kirchhof* (2017): 665. *Palm* spricht dem Nettoprinzip aber einen „verfassungsrechtlichen Gehalt“ zu. *Palm* (2016): 472.

⁷¹⁴ Vgl. *Desens* (2016): 243.

⁷¹⁵ Vgl. *BVerfG* (2008b): C. I. 2. a), *BVerfG* (2012a): Rn. 32, *BVerfG* (2014a): Rn. 123, *BVerfG* (2015d): Rn. 40, *Tipke* (2007): 205.

⁷¹⁶ Vgl. *BVerfG* (2008b): C. I. 3. a) sowie *Birk* (2009a): 12, *Birk* (2009b): 881.

⁷¹⁷ Vgl. *BVerfG* (2012a): Rn. 32, *BVerfG* (2014a): Rn. 123.

⁷¹⁸ Vgl. *Desens* (2016): 248, *Eichberger* (2018): 506, *Desens* (2019): 83.

⁷¹⁹ Vgl. *Desens* (2016): 243.

⁷²⁰ Vgl. *Lang* (2013): 59, *Desens* (2016): 243.

Unter Berücksichtigung von Steuerwirkungstheorien lässt sich das juristische Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips u. a. unter Rekurs auf das *ökonomische Effizienzpostulat in Form von Besteuerungsneutralität* konkretisieren, wodurch nach Hey das Postulat einer entscheidungsneutralen Besteuerung „ziemlich exakt dem modernen rechtlichen Verständnis einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit [entspricht]“⁷²¹. Ein solches interdisziplinäres Verständnis wird in der vorliegenden Arbeit angenommen, um – durch die Vereinbarkeit der juristischen Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit ökonomischen Erkenntnissen basierend auf Steuerwirkungstheorien – den Anforderungen an ein „gutes“ Steuerrecht gerecht zu werden.⁷²² Indes wird neben dem Ideal der Entscheidungsneutralität der Besteuerung im Sinne einer neoklassischen Steuerwirkungstheorie ebenfalls auf eine evolutorische Steuerwirkungstheorie rekurriert, um den mit der neoklassisch fundierten Entscheidungsneutralität der Besteuerung verbundenen realitätsfernen Modellprämissen begegnen zu können.⁷²³

Ökonomische Fundierung einer gleichmäßigen Besteuerung

Es geht nunmehr im Folgenden darum, das juristische Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab für eine gleichmäßige Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG mit ökonomischen Theorien zu vereinen.⁷²⁴ Hierdurch können sodann die Anforderungskriterien an ein – im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG – gerechtes sowie ökonomisch rationales Steuerrecht eruiert werden, die wiederum zur Verwirklichung der (hypothetisch) formulierten Zielsetzung einer verfassungsrechtlich *und* ökonomisch adäquaten Ausgestaltung spezieller Missbrauchsvermeidungsvorschriften dienen. Hierzu wird auf die erfahrungswissenschaftliche Dimension der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abgestellt. Danach lässt sich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch ökonomische Theorien fundieren. Hierbei wird einerseits auf die neoklassische Theorie rekurriert, die die betriebswirtschaftlich-neoklassische Gleichmäßigkeit als *neoklassische Entscheidungsneutralität* expliziert. Andererseits wird auf einen evolutorischen Ansatz zurückgegriffen, der die evolutorische Gleichmäßigkeit als *Verringerung von Steuerausweichentscheidungen* konkretisiert.⁷²⁵ Zudem sei an dieser

⁷²¹ Hey (2021a): Rn. 3.42. Vgl. hierzu auch Küpper (2006): 647.

⁷²² Vgl. hierzu insbesondere Seer (2021): Rn. 1.15 sowie Schneider (2002): 330, Sureth (2006): 9, Wagner (2012): 661. Siehe zum Rückgriff auf ökonomische Theorien im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungslehre Wagner (2010): 30.

⁷²³ Vgl. u. a. Jacobs (2004): 253, Schmiel (2009b): 1203.

⁷²⁴ Vgl. hierzu Schmiel (2009b): 1205.

⁷²⁵ Siehe hierzu bereits die Ausführungen in Kapitel 2.4.2.1 und 2.4.2.2. Diesen beiden ökonomischen Theorien liegt der *methodologische Individualismus* zugrunde. Vgl. Schmiel (2011a): 120. Danach können Unternehmen sowie anderweitige soziale Phänomene nur durch (erfahrungswissenschaftliche) Hypothesen über das

Stelle darauf hinzuweisen, dass – in Anlehnung an *Schmiel* – der Begriff „Steuerwirkungslehre“ sowohl Entscheidungs-⁷²⁶ als auch Verteilungswirkungen umfasst.⁷²⁷

Betriebswirtschaftlich-neoklassische Gleichmäßigkeit

Zur Ableitung von Steuerwirkungen sowie zur Ausgestaltung eines aus ökonomischer Sicht adäquaten Steuerrechts⁷²⁸ bedarf es als Ausgangspunkt eines entscheidungsneutralen Steuersystems.⁷²⁹ Die Entscheidungsneutralität ist als Konkretisierung des übergeordneten Postulats der neoklassischen Pareto-Effizienz von hoher Bedeutung für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.⁷³⁰ Steuerzahlungen als Minderung der zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel beeinträchtigen die Erreichung finanzieller (objektiv-rationaler) Zielgrößen (negativer Zielbeitrag) von objektiv-rational handelnden Wirtschaftssubjekten,⁷³¹ wodurch diese vernünftigerweise durch rechtlich zulässige Anpassungshandlungen respektive Steuerausweichhandlungen versuchen, sich der zu erwartenden Steuerbelastung zu entziehen.⁷³² Ein entscheidungsneutrales Steuersystem liegt vor, sofern Steuerrechtssetzungen bei objektiv-rational agierenden Wirtschaftssubjekten keine Steuerausweichhandlungen auslösen.⁷³³ Entscheidungsneutralität der Besteuerung ist folglich gegeben, wenn das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte, bezogen auf die Rangfolge der Handlungsmöglichkeiten, wie sie sich in einer (Modell-)Welt ohne

wirtschaftliche Verhalten oder Handeln natürlicher Personen respektive hinter dem Unternehmen stehender Eigner erklärt werden. Vgl. *Witt* (1987): 14. Der in der (steuer-)ökonomischen Theorie vertretene methodologische Individualismus wird sodann im *individualistischen Unternehmensverständnis* ausgedrückt, wonach die Politik eines Unternehmens durch die Zielvorstellungen der hinter dem Unternehmen stehenden Anteilseignern bestimmt wird. Vgl. *Schmiel* (2011a): 120 sowie *Wagner* (2000): 112 f., *Schneider* (2006): 264-267. Teilweise kritisch hierzu, insbesondere z. B. im Hinblick auf Publikumsgesellschaften, ist *Schmiel*. Vgl. *Schmiel* (2018): 174.

⁷²⁶ Eine Steuerwirkung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung von Steuern sein Entscheidungsverhalten im Hinblick auf die Rangfolge möglicher Handlungsalternativen ändert. Siehe zum vorherrschenden Steuerwirkungsbegriff in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre *Schneider* (2002): 19, *König/Wosnitza* (2004): 1-6, *Schreiber/Kahle/Ruf* (2021): 1 und 528.

⁷²⁷ Vgl. hierzu *Schmiel* (2009b): 1201, 1206. A. A. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 65 f. sowie *Schneider* (2002): 19.

⁷²⁸ Siehe bei *Schneider* die Formulierung „ökonomisch effizientes“ Steuerrecht“. *Schneider* (1992): 197.

⁷²⁹ Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983): 255, *Schneider* (1992): 192, 197 f.

⁷³⁰ Vgl. *Elschen* (1991): 100, *Wagner* (1992): 4, *Herzig/Watrin* (2000): 380, *Treich* (2000): 368, *Spengel/Wendt* (2007): 298, *Wittkowski* (2008): 13, *Schmiel* (2009b): 1194, *Schreiber* (2019): 214-216. Die Besteuerungsneutralität wird vornehmlich i. V. m. der Entstehung von Einkommen und somit in Bezug auf die Faktorallokation betrachtet. Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983): 257, *Elschen* (1991): 108. Die (optimale) Ressourcenallokation findet in einer Marktwirtschaftsordnung im Wesentlichen durch den Wettbewerb der Unternehmen statt. Demnach lässt sich das Leitbild der Entscheidungsneutralität mit der Forderung nach Wettbewerbsneutralität gleichsetzen. Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983): 257, *Schneider* (1992): 201.

⁷³¹ Siehe hierzu *Schreiber/Kahle/Ruf* (2021): 530 f.

⁷³² Vgl. *Schneider* (1992): 193, *Schneider* (2002): 1 f., 97, *Schreiber/Kahle/Ruf* (2021): 1. *Schneider* stellt nur auf rechtlich zulässige Anpassungshandlungen ab, hier werden aber auch missbräuchliche Umgehungsgealtungen betrachtet.

⁷³³ Vgl. *Schneider* (1992): 193 sowie *Elschen* (1991): 102, *Spengel/Wendt* (2007): 299.

Steuern ergibt, durch die Einbeziehung von Steuerzahlungen nicht beeinflusst wird.⁷³⁴ Steuer-
ausweichhandlungen werden folglich nicht ausgelöst, wenn „gleiche wirtschaftliche Tatbe-
stände gleich[] (..) [und] ungleiche [Tatbestände] ungleich besteuert werden“⁷³⁵. Die betriebs-
wirtschaftlich-neoklassische Gleichmäßigkeit wird in erfahrungswissenschaftlicher Hinsicht
sodann als Entscheidungsneutralität expliziert. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im ne-
oklassischen Theoriekonzept, d. h. im Sinne eines entscheidungsneutral definierten Steuer-
rechts wird aus der optimalen Ressourcenallokation (Pareto-Effizienz) als Ziel der neoklassi-
schen Marktwirtschaftsordnung abgeleitet.⁷³⁶

Die Forderung nach Entscheidungsneutralität lässt sich indes sowohl in einzelwirtschaftlicher
als auch gesamtwirtschaftlicher Hinsicht rechtfertigen.⁷³⁷ Aus *einzelwirtschaftlicher Betrachtungs-*
ungsweise kann die Entscheidungsneutralität der Besteuerung dahingehend begründet werden,
dass Steuerzahlungen nicht in der Entscheidungsfindung der Wirtschaftssubjekte berücksichtigt
werden müssten.⁷³⁸ Die Entscheidungsträger verfügen in einer neoklassischen Modellwelt unter
Sicherheit über vollkommene Informationen und wüssten folglich bereits im Planungszeitpunkt
(ex ante-Situation), dass alle vergleichbaren Handlungsmöglichkeiten die gleiche Steuerbelas-
tung auslösen. Hierdurch würden Steuerplanungen und -gestaltungen überflüssig, sodass die
Wirtschaftssubjekte aufgrund fehlenden Potenzials zur Steuereinsparung nicht bereit wären,
Steuerplanungskosten zu zahlen.⁷³⁹ Ferner würde aus der fehlenden Motivation zur Steuerpla-
nung folgen, dass der Gesetzgeber und die Rechtsprechung grundsätzlich auf den Erlass sowie
die Änderung verkomplizierter Missbrauchsvorschriften – zur Vermeidung von (missbräuchli-
chen) Umgehungsgestaltungen – absehen könnten.⁷⁴⁰ So käme die Entscheidungsneutralität der
Besteuerung der Forderung nach Einfachheit und Praktikabilität im Steuerrecht nach.⁷⁴¹

Aus *gesamtwirtschaftlicher Hinsicht* findet die Entscheidungsneutralität – als betriebswirt-
schaftlich-neoklassisches Gleichmäßigkeitskonzept – ihre Begründung in der gesamtwirt-
schaftlichen Pareto-Effizienz als Ziel der Marktwirtschaftsordnung.⁷⁴² Die gesamtwirtschaftli-
che Betrachtungsweise stellt auf das Wohlstandsmaximum im Sinne von Pareto-Effizienz ab,

⁷³⁴ Vgl. *Schneider* (1992): 193 sowie *Elschen/Hüchtebrock* (1983): 265, *Schreiber/Stellpflug* (1999): 191, *Kö-
nig/Wosnitza* (2004): 140, *Hemmerich/Kiesewetter* (2014): 103.

⁷³⁵ *Breithecker* (2006): 289.

⁷³⁶ Vgl. *Osterloh* (2004): 883 f., *Schmiel* (2013): 153.

⁷³⁷ Vgl. *Wagner* (2006): 102.

⁷³⁸ Vgl. *Treich* (2000): 368.

⁷³⁹ Vgl. *Wagner* (2004): 248, *Wagner* (2005): 95, *Spengel/Wendt* (2007): 299.

⁷⁴⁰ Vgl. *Spengel/Wendt* (2007): 299.

⁷⁴¹ Vgl. *Spengel/Wendt* (2007): 299.

⁷⁴² Vgl. *Wagner* (1991): 6 sowie *Spengel/Wendt* (2007): 298.

welches – in einer neoklassischen Modellwelt ohne Steuern – mittelbar durch die Maximierung des finanziellen Nutzens der Wirtschaftssubjekte, der sich in der Maximierung einer objektiv-rationalen Zielgröße zeigt, erreicht wird.⁷⁴³ Gesamtwirtschaftliche Pareto-Effizienz als Ziel des neoklassischen Marktordnungskonzepts lässt sich unter Einbeziehung von Steuern – gem. betriebswirtschaftlich-neoklassischer Gleichmäßigkeit – jedoch nur erreichen, sofern die Besteuerung nicht auf das Entscheidungsverhalten der Marktteilnehmer einwirkt, d. h. keine Steuerwirkungen – im Sinne einer neoklassischen Steuerwirkungstheorie – hervorruft.⁷⁴⁴ Sofern jedoch durch Steuereinflüsse die Rangfolge der Handlungsmöglichkeiten beeinflusst wird, führt dies zu einer Verzerrung der Ressourcenallokation.⁷⁴⁵ Die Allokationsverzerrung löst wiederum zusätzliche Kosten aus, die zu einer Minderung der gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrt führen („*excess burden* oder *dead-weight loss of taxation*“⁷⁴⁶).⁷⁴⁷

Eine theoretische Beurteilung von Steuerwirkungen ist nur „Eichstrich bezogen[]“⁷⁴⁸ möglich, wozu ein entscheidungsneutral definiertes Steuerrecht benötigt wird. Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung stellt einen sog. „Nullpunkt“⁷⁴⁹ oder „Eichstrich“⁷⁵⁰ dar, an dem – in einer neoklassischen Modellwelt – keine Steuerwirkungen auftreten.⁷⁵¹ Im Rahmen der Steuerwirkungslehre dient die Entscheidungsneutralität als Nullpunkt, um Abweichungen des Steuerrechts *de lege lata* und *de lege ferenda* von diesem entscheidungsneutralen Steuersystem (Steuerwirkungen) festzustellen.⁷⁵² D. h., durch die Einbeziehung der zu beurteilenden Steuervorschriften in ein – neoklassisch fundiertes – entscheidungsneutrales Steuersystem wird die theoretische Beurteilung der normspezifischen Steuerwirkung(en) möglich.⁷⁵³ Die Analyse der Richtung der jeweiligen Steuerwirkung(en) ist sodann erforderlich, um dem Gesetzgeber die

⁷⁴³ Vgl. Treisch (2000): 368, Schmiel (2013): 142.

⁷⁴⁴ Vgl. Wagner (1992): 4, Jachmann (2003): 46, Sureth (2006): 17. Siehe zur Kritik an der neoklassisch fundierten Entscheidungsneutralität als Leitbild der Besteuerung sowie zur Annahme einer relativen (Entscheidungs-)Neutralität die Ausführungen in diesem Kapitel, S. 106 f.

⁷⁴⁵ Vgl. Treisch (2000): 368, Schmiel (2013): 149.

⁷⁴⁶ Homburg (2015): 142 [Hervorhebungen im Original].

⁷⁴⁷ Vgl. Treisch (2000): 368. Hierbei handelt es sich um Kosten steuerlicher Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen. Vgl. Fuest (2014): 66 f. Die Zusatzlast der Besteuerung entsteht dadurch, dass Steuereinflüsse Ausweichverhalten der Steuerbetroffenen hervorrufen. Vgl. Fuest (2014): 67. Die Zusatzlast der Besteuerung stellt den Unterschiedsbetrag zwischen dem Steueraufkommen einer entscheidungsneutralen Steuer und einer verzerrenden Steuer dar. Vgl. Fuest (2014): 67, insbesondere das aufgeführte Beispiel.

⁷⁴⁸ Schneider (1992): 192.

⁷⁴⁹ Elschen/Hüchtebrock (1983): 253, Schneider (1992): 192, Scheider (2002): 97.

⁷⁵⁰ Schneider (1992): 192.

⁷⁵¹ Vgl. Schneider (2002): 97.

⁷⁵² Vgl. Treisch (2000): 368, Schneider (2002): 99, Sureth (2006): 17, Homburg (2015): 240.

⁷⁵³ Vgl. Elschen/Hüchtebrock (1983): 255, Elschen (1991): 101, Schneider (1992): 200, König/Wosnitzka (2004): 2.

Möglichkeit zu eröffnen, durch die Einbettung fiskalpolitischer Lenkungsnormen in das entscheidungsneutrale Steuersystem eine intendierte Lenkungswirkung zu erreichen.⁷⁵⁴ Im Hinblick auf Missbrauchsvorschriften, deren Ziel grundsätzlich die Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen ist, wäre es mit Blick auf deren Ausgestaltung nunmehr möglich, die durch sie evozierten (häufig über das Ziel der Missbrauchsvermeidung hinausgehenden) Wirkungen – isoliert – vom Nullpunkt aus theoretisch zu beurteilen und ggf. entsprechend ihrem Ziel anzupassen.⁷⁵⁵

Evolutorische Gleichmäßigkeit

Aus Sicht einiger Fachvertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird das Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne einer horizontalen Leistungsfähigkeit z. T. mit neoklassisch explizierter Entscheidungsneutralität gleichgesetzt.⁷⁵⁶ Aufgrund der realitätsfernen Modellannahmen wird hier jedoch – zumindest – die Gleichsetzung der horizontalen Leistungsfähigkeit mit neoklassischer Entscheidungsneutralität verneint, sodass es einer anderen ökonomischen Theorie zur Konkretisierung der horizontalen Steuergerechtigkeit bedarf.⁷⁵⁷ Nach *Schmiel* lässt sich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG im Rahmen ihrer erfahrungswissenschaftlichen Dimension – unter Rekurs auf die von *Vanberg* vertretene marktprozessorientierte Fundierung – als evolutorische Gleichmäßigkeit explizieren.⁷⁵⁸

Im Gegensatz zum neoklassischen Ansatz zählt *genuine Unsicherheit* zum evolutorischen Theoriekern.⁷⁵⁹ Unter genuiner Unsicherheit ist kein Wohlstandsmaximum in Form von Pareto-

⁷⁵⁴ Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983): 255, *Schneider* (1992): 200-203, *Schneider* (2002): 99.

⁷⁵⁵ Missbrauchsvorschriften lösen – neben Gestaltungswirkungen – über den mit den Rechtsfolgen verbundenen finanziellen Nachteil auch Belastungswirkungen aus. Wie bereits in Kapitel 3.2.2 aufgezeigt, lassen sich Missbrauchsvorschriften nicht einer einzigen Normgruppe zuordnen, da ihnen Merkmale aus mehreren Normgruppen innewohnen. Im Hinblick auf die theoretische Beurteilung von Steuerwirkungen ist daher an dieser Stelle zu unterscheiden. Einerseits rufen Missbrauchsnormen (initiativ und prohibitive) Gestaltungswirkungen hervor, die zu einem – vornehmlich mittelbaren – Eingriff in die steuerliche Gestaltungsfreiheit im Sinne des Art. 2 Abs. 1 GG führen. Hierbei geht es nunmehr um eine mittelbare Freiheitsbeeinträchtigung, die im Wesentlichen durch die Wirkungsintensität der jeweiligen Missbrauchsnorm bestimmt wird. Missbrauchsvermeidungsregelungen haben häufig aufgrund der Missbrauchstypisierung eine überschießende Wirkung. Unter Rekurs auf die neoklassisch fundierte Steuerwirkungstheorie wird es möglich, die durch die Missbrauchsvorschriften evozierten Gestaltungswirkungen im Hinblick auf die Eingriffsintensität isoliert zu analysieren und ggf. unter Berücksichtigung der vom Gesetzgeber intendierten Lenkungswirkung auszugestalten. Andererseits entstehen Belastungswirkungen von Missbrauchsvorschriften aufgrund der den Missbrauchsnormen inhärenten Merkmalen von Fiskalzwecknormen. In diesem Zusammenhang geht es – anders als bei den Freiheitsgrundrechten als Maßstab im Kontext von Gestaltungswirkungen – um die am Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG gemessenen Verteilung der Belastungswirkungen. Siehe hierzu bereits Kapitel 4.2.1.

⁷⁵⁶ Vgl. *Elschen* (1991): 102, *Wagner* (1992): 4 f., *Jansen* (2006): 57, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 70. Differenzierter hierzu sind *Hemmerich/Kiesewetter* (2012): 7.

⁷⁵⁷ Vgl. *Schmiel* (2009b): 1203.

⁷⁵⁸ Vgl. *Schmiel* (2013): 138 sowie die Literaturhinweise zu *Vanberg* auf S. 24, Fn. 149 [dieser Dissertation].

⁷⁵⁹ Vgl. *Schmiel* (2013): 140, *Schmiel* (2016): 381, *Sander* (2018): 6, 10.

Effizienz realisierbar,⁷⁶⁰ da ein Optimierungsverhalten subjektiv-rational handelnder Wirtschaftssubjekte allein dahin gehend möglich ist, dass diese ihre individuellen (finanziellen) Nutzenerwartungen maximieren.⁷⁶¹ Zur Explikation einer evolutorischen Gleichmäßigkeit ist folglich ein anderweitiges *Gemeinwohlverständnis* notwendig.⁷⁶² Nach *Vanberg* werden zum einen die Entscheidungsfreiheit der Teilnehmer am Wirtschaftsverkehr und zum anderen – im Hinblick auf die Herausforderung der Wirtschaftsbeteiligten, sich dem Marktwettbewerb zu unterwerfen – die Rechtsgleichheit in Form von Privilegienfreiheit für eine Marktwirtschaftsordnung vorausgesetzt.⁷⁶³ Entscheidungsfreiheit und Rechtsgleichheit als allgemeine Güter⁷⁶⁴ werden sodann als Ziele einer evolutorischen Marktwirtschaftsordnung herangezogen.⁷⁶⁵ Indes können die – soeben herausgestellten, gemeinwohldienenden – Ziele der Marktwirtschaftsordnung mit der eigenen Entscheidungsfreiheit der Wirtschaftssubjekte in Konflikt geraten.⁷⁶⁶ Ein solcher Konflikt kann dadurch entstehen, dass die Wirtschaftssubjekte ihre individuelle Entscheidungsfreiheit, die sich – unter Berücksichtigung der Besteuerung in der Maximierung ihrer individuellen, finanziellen Nutzenerwartungen ausdrückt, erweitern möchten, wodurch jedoch die Entscheidungsfreiheit anderer Marktteilnehmer eingeschränkt wird.⁷⁶⁷ Folglich sind zur Erreichung der marktwirtschaftlichen Ziele Regelungen zur Begrenzung der Eigeninteressen notwendig, um die Vereinbarkeit mit den allgemeinen Gütern – gesamtwirtschaftliche Entscheidungsfreiheit und Rechtsgleichheit – zu ermöglichen.⁷⁶⁸

Entscheidungsfreiheit und Rechtsgleichheit als Ziele der Marktwirtschaftsordnung lassen sich aus evolutorischer Perspektive dahingehend legitimieren, dass sie aus den verfassungsrechtlich verankerten Freiheitsgrundrechten sowie aus dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gleichheitssatz erwachsen.⁷⁶⁹ Aufgrund der fehlenden objektiven Rationalität der Wirtschaftssubjekte

⁷⁶⁰ *Buchanan/Vanberg* formulieren hierzu folgende Formel, „[t]he market economy, as an aggregation, neither maximizes nor minimizes anything“. *Buchanan/Vanberg* (1991): 181 [Hervorhebungen im Original].

⁷⁶¹ Vgl. *Schmiel* (2013): 143.

⁷⁶² Vgl. *Schmiel* (2013): 143.

⁷⁶³ Vgl. *Schmiel* (2013): 143 unter Hinweis auf *Vanberg* (1997): 715-717, *Vanberg* (2006): 62, *Vanberg* (2007): 156 sowie *Vanberg* (2010): 102 f. und 110. Siehe hierzu auch *Jansen* (2006): 91.

⁷⁶⁴ Entscheidungsfreiheit und Rechtsgleichheit lassen sich als allgemeine Güter bezeichnen, da sie in der marktwirtschaftlichen Wettbewerbsordnung allen Wirtschaftssubjekten gleichermaßen zustehen. Vgl. hierzu *Vanberg* (1997): 715-717, *Vanberg* (2006): 62, *Vanberg* (2007): 156 sowie *Vanberg* (2010): 102 f. und 110.

⁷⁶⁵ Vgl. *Schmiel* (2013): 143.

⁷⁶⁶ Vgl. hierzu und im Folgenden *Schmiel* (2013): 144.

⁷⁶⁷ Vgl. *Schmiel* (2013): 144, 148.

⁷⁶⁸ Vgl. *Schmiel* (2013): 144 unter Hinweis auf *Vanberg* (1997): 712-717, *Vanberg* (2003): 133, *Vanberg* (2006): 50 sowie 59, *Vanberg* (2010): 99 f. Siehe auch *Küpper* (2011): 12.

⁷⁶⁹ Vgl. *Schmiel* (2013): 144 sowie *Höffe* (2008): 112.

kann die individuelle Entscheidungsfreiheit in einer marktwirtschaftlichen (Wettbewerbs-)Ordnung ebenfalls als konstitutives Gut angesehen werden.⁷⁷⁰ Da „*die objektiv rationale Entscheidung*“⁷⁷¹ nicht ermittelt werden kann, ist allein das einzelne Wirtschaftssubjekt in der Lage, gem. seinem subjektiven Wissen die für sich vorteilhafteste Handlungsalternative zu wählen.⁷⁷² Aus einzelwirtschaftlicher Sicht können die Wirtschaftssubjekte ihren individuellen finanziellen Vorteil folglich nur erreichen, wenn diese die Entscheidungsfindung selbst bestimmen können.⁷⁷³

Im evolutorischen Marktordnungskonzept werden Steuern insoweit gerechtfertigt, wie sie die Finanzierung der evolutorischen Marktordnung als öffentliches Gut gewährleisten und gleichwohl die Entscheidungsfreiheit und die Rechtsgleichheit nicht beeinträchtigen.⁷⁷⁴ Im evolutorischen Theoriekonzept sollen Steuern möglichst keine Steuerausweichentscheidungen im Sinne von (missbräuchlichen) Umgehungsgestaltungen zur Vermeidung von Steuerzahllasten hervorrufen, da diese zur Finanzierung der öffentlichen Güter erforderlich sind.⁷⁷⁵ Anders als im neoklassischen Konzept, das durch eine entscheidungsneutrale Besteuerung auf die Verhinderung von Zusatzlasten der Besteuerung abzielt, steht hier – mit Blick auf die Finanzierungsnotwendigkeit – die Vermeidung der Verringerung der Steuerzahllasten im Fokus.⁷⁷⁶ Die Rechtsgleichheit als konstitutives Gut der Marktwirtschaftsordnung trägt sodann – unter Rekurs auf den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG – zur Verwirklichung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne des Gleichmäßigkeitsverständnisses des *BVerfG* bei.⁷⁷⁷ Sofern jedoch im Rahmen der Besteuerung Steuerausweichentscheidungen im Sinne von Steuervermeidung auftreten, lässt sich daraus schließen, dass Steuerpflichtige das Steuerrecht *de lege lata* als ungleichmäßig wahrnehmen.⁷⁷⁸ D. h., Steuerausweichentscheidungen deuten folglich auf ungleichmäßig konzipierte Steuerrechtsnormen hin.⁷⁷⁹ Demnach spräche die Verringerung von Steuerausweichentscheidungen für eine gleichmäßige(re) Besteuerung.⁷⁸⁰ In Abgrenzung zur

⁷⁷⁰ Vgl. *Schmiel* (2013): 144 sowie *Vanberg* (2006): 50, *Küpper* (2011): 11.

⁷⁷¹ *Schmiel* (2013): 144 [Hervorhebungen im Original] mit Verweis auf *Watkins* (1978): 30, 35 sowie 64 f., *Langlois* (1986): 225-230. Siehe hierzu auch *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534.

⁷⁷² Vgl. *Schmiel* (2013): 144.

⁷⁷³ Vgl. *Schmiel* (2013): 144, *Vanberg* (2010): 50 sowie *Langlois* (1986): 226, *Küpper* (2011): 12.

⁷⁷⁴ Vgl. *Schmiel* (2013): 149.

⁷⁷⁵ Vgl. *Schmiel* (2013): 150.

⁷⁷⁶ Vgl. *Schmiel* (2013): 150.

⁷⁷⁷ Vgl. *Schmiel* (2013): 150.

⁷⁷⁸ Vgl. hierzu *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534.

⁷⁷⁹ Vgl. *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534.

⁷⁸⁰ Vgl. *Schmiel* (2013): 150.

betriebswirtschaftlich-neoklassischen Gleichmäßigkeit, die in erfahrungswissenschaftlicher Hinsicht die neoklassische Entscheidungsneutralität erfordert, lässt sich die evolutorische Gleichmäßigkeit aus der – verfassungsrechtlich verankerten – Rechtsgleichheit herleiten und wird in ihrer erfahrungswissenschaftlichen Dimension als Verringerung von Steuerausweichentscheidungen expliziert.⁷⁸¹

Aus dem Freiheitsgrundrecht des Art. 2 Abs. 1 GG ergibt sich – ebenso im wirtschaftlichen Bereich – eine allgemeine Handlungsfreiheit, die sowohl die Entscheidungs- als auch die Verhaltensfreiheit umfasst.⁷⁸² Unter Berücksichtigung von Steuern lässt sich eine sog. steuerliche Gestaltungsfreiheit aus der allgemeinen Handlungsfreiheit für die Steuerpflichtigen ableiten, sodass es ihnen freisteht, ihre Rechtsverhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst niedrige Steuerlast ergibt.⁷⁸³ Insbesondere weil die Rechtsprechung ebendiese Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen legitimiert, ist es die Aufgabe des Gesetzgebers, Missbrauchskontrollmöglichkeiten zu schaffen, die dazu dienen, missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuerminimierung aufzudecken und zu verhindern.⁷⁸⁴ Denn unter steuerplanerischer Gestaltungsfreiheit wird eben nicht die Freiheit verstanden, dass Steuerpflichtige die steuerlichen Folgen eines Sachverhalts frei wählen können.⁷⁸⁵ Als Grenze der Gestaltungsfreiheit können sodann – neben § 42 AO – einzelgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften herangezogen werden, die durch die Verhinderung missbräuchlicher Umgehungsgestaltungen zu einer gleichmäßigen Besteuerung beitragen sollen.⁷⁸⁶ Analog zum evolutorischen Marktordnungskonzept wird der Gesetzgeber aus grundrechtlichen Gesichtspunkten dazu angehalten, die allgemeine Freiheitsgewährleistung zu beschränken, sofern die Freiheit des einzelnen Steuerpflichtigen die Freiheitsräume der anderen Steuerpflichtigen verletzt.⁷⁸⁷ Demzufolge stehen sich insbesondere im Steuerrecht die individuelle (Gestaltungs-)Freiheit und die Steuerrechtgleichheit der Steuerbetroffenen gegenüber.⁷⁸⁸ Aus verfassungsrechtlicher Perspektive kommt dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gleichheitssatz im Steuerrecht eine Schutzpflicht zu,⁷⁸⁹ sodass die

⁷⁸¹ Vgl. *Schmiel* (2013): 153.

⁷⁸² Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 4.2.1, S. 93.

⁷⁸³ Vgl. *BFH* (1982a): C. III., *BFH* (1996b): II. 2 sowie *Flick* (1994): 336.

⁷⁸⁴ Vgl. *Drüen* (2008a): 156.

⁷⁸⁵ Vgl. *Drüen* (2008a): 156 f.

⁷⁸⁶ Vgl. *Hey* (2008a): 174, *Hey* (2010a): 167 f., *Hey* (2021a): Rn. 3.129.

⁷⁸⁷ Vgl. *Drüen* (2008a): 157, siehe hierzu auch *Sachs* (2017): 129.

⁷⁸⁸ Vgl. *Drüen* (2008a): 158. Zum (Spannungs-)Verhältnis zwischen *Gleichheit* und *Freiheit* vgl. *Kingreen/Po-scher* (2021): Rn. 589 sowie aus steuerlicher Sicht *Mosler/Münzner/Schulze* (2021): 195.

⁷⁸⁹ Siehe zur bereichsspezifischen Anwendung des Gleichheitssatzes z. B. *BVerfG* (1987b): C. III. 4 a) und im Steuerrecht exemplarisch *BVerfG* (1995a): C. II. 1 a), *BVerfG* (2015b): Rn. 72.

Missbrauchsbekämpfung nicht nur Fiskalinteressen im Sinne eines staatlichen Selbstschutzes (Sicherung des Steueraufkommens) dient, sondern gleichermaßen die Mitsteuerbürger vor den Eigeninteressen der anderen freiheitsberechtigten Steuerpflichtigen schützt.⁷⁹⁰ Spezielle Missbrauchsvermeidungsnormen sollen sodann dazu beitragen, dass die Gleichheitsrechte der anderen Steuerpflichtigen gewahrt sind, wobei diese ihrerseits ebenfalls gleichmäßig ausgestaltet sein müssen.⁷⁹¹

Um beurteilen zu können, inwieweit Missbrauchsvermeidungsnormen zu einer gleichmäßigen Besteuerung führen, sind Hypothesen über *Steuerausweichentscheidungen*, die sich als *besondere Steuerwirkungen* charakterisieren lassen, erforderlich.⁷⁹² Aufgrund der der evolutorischen Theorie immanenten subjektiven Rationalität der Wirtschaftssubjekte kann die Frage, ob Sachverhalte als gleich oder ungleich anzusehen sind, nur individuell von jedem einzelnen Wirtschaftssubjekt beantwortet und im Hinblick auf die wahrgenommene Gleich- respektive Ungleichmäßigkeit in die Entscheidungsfindung einbezogen werden (individuelle Entscheidungsfreiheit). D. h., Steuerausweichentscheidungen lassen darauf schließen, dass aus der Perspektive des Steuerpflichtigen entweder identische Sachverhalte unterschiedliche Belastungswirkungen hervorrufen oder verschiedene Sachverhalte in Relation zueinander ungleich steuerlich belastet werden.⁷⁹³ Vice versa kann aus dem hier vertretenen Verständnis einer gleichmäßigen Besteuerung und deren Umsetzung in Besteuerungsvorschriften die erfahrungswissenschaftliche Hypothese abgeleitet werden, dass diese in den Steuerrechtsnormen verwirklichte Gleichmäßigkeit der Besteuerung Steuerwirkungen, die sich in besonderem Maße negativ auf das Steueraufkommen auswirken, vermeidet oder reduziert.⁷⁹⁴ Missbrauchsvorschriften, die initiale Gestaltungswirkungen auslösen, können Steuerpflichtige zu Anpassungshandlungen motivieren, wodurch eine gleichmäßige Besteuerung konterkariert würde. Im Gegensatz dazu können Missbrauchsabwehrnormen, die aufgrund überschießender Tendenzen prohibitive Gestaltungswirkungen hervorrufen, Steuerpflichtige in ihrer Gestaltungsfreiheit einschränken und ggf. von einem Rechtsgeschäft gänzlich abhalten. Hier wird deutlich, dass Missbrauchsvorschriften nicht zur Herstellung eines gleichmäßigen Steuersystems beitragen können, sofern diese nicht selbst gleichmäßig respektive gleichheitssatzkonform ausgestaltet sind.⁷⁹⁵ Auf Basis evolutorischer Steuerwirkungstheorien können Hypothesen über das Entscheidungsverhalten

⁷⁹⁰ Vgl. *Drüen* (2008a): 158.

⁷⁹¹ Vgl. *BVerfG* (2015d): Rn. 40, *Drüen* (2008a): 158.

⁷⁹² Vgl. *Schmiel* (2009b): 1205, *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 533.

⁷⁹³ Vgl. *Schmiel* (2013): 148-153.

⁷⁹⁴ Vgl. *Schmiel* (2009b): 1205, *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534.

⁷⁹⁵ Vgl. *Hey* (2008): 174.

und folglich über die Wahrnehmungen der Steuerpflichtigen im Hinblick auf die durch Missbrauchsnormen ausgelösten Wirkungen betrachtet werden. Allein aus der Formulierung von Steuerwirkungshypothesen lassen sich letztlich Gestaltungsempfehlungen zur Ausgestaltung ebendieser Vorschriften ableiten.⁷⁹⁶

Zur Identifizierung von Steuerwirkungen in Form von Steuerausweichentscheidungen wird auf evolutorische Steuerwirkungshypothesen zurückgegriffen, die sich durch die Einbettung von Steuern in eine evolutorische Handlungstheorie ableiten lassen.⁷⁹⁷ Aufgrund der im evolutorischen Ansatz fehlenden objektiven Handlungsrationalität der Wirtschaftssubjekte kann das Auftreten von Steuerwirkungen nicht an eine objektiv-rationale Zielgröße geknüpft werden, sondern hängt von der jeweiligen individuell verwandten Zielgröße ab.⁷⁹⁸ Hieraus folgt die Problematik, dass die betroffenen Wirtschaftssubjekte unterschiedliche Zielgrößen respektive Entscheidungskriterien in ihrer Entscheidungsfindung zugrunde legen und u. U. divergierende – z. T. voneinander abweichende – Vorstellungen darüber haben, welche Mittel zur Verwirklichung ausgewählter Ziele – gem. ihrer subjektiven Einschätzung – adäquat sind.⁷⁹⁹ Um diesem Problem zu begegnen, bedarf es einer Einbettung der evolutorischen Steuerwirkungstheorie in eine übergeordnete (Meta-)Theorie, die es – trotz subjektiver Handlungsrationalität der Wirtschaftssubjekte – ermöglicht, (vorläufig) verallgemeinerbare Steuerwirkungshypothesen formulieren zu können.⁸⁰⁰ Hierzu rekurriert *Sander* auf eine *Theorie kultureller Evolution*, die – wie bereits in Kapitel 2.4.2.2 aufgezeigt – ebenfalls in der vorliegenden Arbeit als abweichende Lösung zu *Schmiels* Ansatz zugrunde gelegt wird, um auf Basis einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie Steuerwirkungen einzelner Rechtsnormen, explizit Missbrauchsvermeidungsnormen, (theoretisch) beurteilen zu können.⁸⁰¹ Anders als im neoklassischen Theoriekonzept, in dem verallgemeinerbare Steuerwirkungshypothesen basierend auf einer objektiv-rationalen Zielgröße aufgestellt werden, werden bei Rekurs auf eine evolutorische Steuerwirkungstheorie

⁷⁹⁶ Siehe hierzu *Schmiel* (2011a): 120 sowie zum Zusammenhang eines gleichmäßigen Steuersystems und Steuerwirkungstheorien *Sureth* (2006): 17, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): 70.

⁷⁹⁷ Vgl. *Schmiel* (2013): 145, *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534.

⁷⁹⁸ Vgl. *Schmiel* (2013): 151, *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534.

⁷⁹⁹ Vgl. *Sander* (2018): 149. Siehe hierzu auch *Herbort*, der im Hinblick auf die evolutorische Handlungstheorie kritisiert, dass „[d]ie *individuell verwandte* Zielgröße (...) mit Blick auf den derzeitigen Stand der Forschung über das reale Verhalten von Wirtschaftssubjekten nicht bestimmbar [ist]“ [Hervorhebungen im Original], wodurch „Steuerwirkungen in der Realität gar nicht bzw. nur eine unklare Vielzahl bestimmt werden [können].“ *Herbort* (2017): 69 f.

⁸⁰⁰ Vgl. *Sander* (2018): 149.

⁸⁰¹ Siehe hierzu *Sander* (2018): 166.

die subjektiv-rationalen Zielgrößen respektive Entscheidungskriterien als evolvierende *nachsteuerliche Ziel-Mittel-Heuristiken* klassifiziert.⁸⁰²

Verbindung von juristischem Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips und ökonomischen Erkenntnissen

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung lässt sich in einer ethischen Dimension in Form des Leistungsfähigkeitsprinzips⁸⁰³ und in einer erfahrungswissenschaftlichen Dimension im Sinne einer betriebswirtschaftlich-neoklassischen Gleichmäßigkeit als Entscheidungsneutralität und im Sinne einer evolutorischen Gleichmäßigkeit als Verringerung von Steuerausweichentscheidungen konkretisieren. Zur Ausgestaltung eines „guten“ Steuerrechts bedarf es jedoch der Berücksichtigung beider Dimensionen, sodass eine gleichmäßige Besteuerung die Vereinbarkeit der Linien *horizontale Steuergerechtigkeit*⁸⁰⁴ und *ökonomische Erkenntnisse* fordert.⁸⁰⁵ Dies setzt jedoch voraus, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Implementierung ökonomischer Erkenntnisse überhaupt zulässt.⁸⁰⁶

Die neoklassische Gleichmäßigkeit erfordert ein entscheidungsneutrales Steuersystem, das als Mittel zur Erreichung einer gesamtwirtschaftlichen Pareto-Effizienz in einer neoklassischen Marktwirtschaftsordnung dienen soll. Die neoklassische Entscheidungsneutralität ist jedoch aufgrund der unrealistischen Modellannahme eines vollkommenen und vollständigen Marktes unter Sicherheit als zugrunde liegendes Ziel – anhand dessen eine adäquate Ausgestaltung des Steuerrechts vorgenommen werden soll – kritisch zu sehen.⁸⁰⁷ Demzufolge lässt sich eine Konkretisierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch eine neoklassische Theorie in Form von Entscheidungsneutralität in der Realität nicht verwirklichen, wenngleich das Neutralitätspostulat als ökonomisches Anforderungskriterium – insbesondere unter Berücksichtigung rea-

⁸⁰² Vgl. Sander (2018): 164-166.

⁸⁰³ Siehe dazu Palm (2013): 400.

⁸⁰⁴ Vgl. hierzu Jansen (2006): 83.

⁸⁰⁵ Siehe hierzu u. a. Hey (2021a): Rn. 3.10.

⁸⁰⁶ Vgl. Schön (2018): 208 f., 214, Hey (2021a): Rn. 3.10.

⁸⁰⁷ Vgl. Vanberg (2004): 54-56, Wittkowski (2008): 15, Schneider (2008): 290, Schmiel (2013): 154. Betriebswirtschaftlich-neoklassische Gleichmäßigkeit erfordert ein entscheidungsneutrales Steuerrecht, welches lediglich unter der realitätsfernen Annahme eines vollkommenen und vollständigen Marktes unter Sicherheit erreicht wird. Die Zugrundelegung eines nicht realisierbaren Ideals verstößt gegen das kritisch-rationale Brückenprinzip „Sollen impliziert Können“, das in der vorliegenden Arbeit angenommen wird. Siehe hierzu Schmiel (2013): 154 i. V. m. Albert (2000): 44 sowie Kapitel 4.1 [dieser Dissertation].

listischer Unsicherheit – hier nicht vollständig ausgeschlossen werden soll („relative Neutralität“⁸⁰⁸).⁸⁰⁹ Es ergibt sich die relative Forderung nach Neutralität insoweit, wie spezialgesetzliche Vorschriften zur steuerlichen Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen – insbesondere Missbrauchsvermeidungsnormen – das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte und den funktionierenden Wettbewerb unbeeinflusst lassen.⁸¹⁰ Es wird nunmehr anstelle der – der Entscheidungsneutralität inhärenten – Voraussetzung „Sicherheit“, die Prämisse „*realistische respektive genuine Unsicherheit*“ angenommen.⁸¹¹ Das Modell einer entscheidungsneutralen Besteuerung wird folglich dergestalt „ausgebaut“, dass – entsprechend dem evolutorischen Ansatz – kein vollkommener und vollständiger Markt existiert und die Wirtschaftssubjekte die künftigen Umweltzustände sowie die Vielzahl der möglichen Handlungsalternativen im Entscheidungszeitpunkt nicht kennen.⁸¹²

Im Rahmen der (deutschen) Ertragsbesteuerung wird die Steuerschuld an das *Periodeneinkommen* in Form des periodenweise realisierten Reinvermögenszugangs geknüpft.⁸¹³ *Schneider* und *Siegel* ziehen – unter Rekurs auf erfahrungswissenschaftliche Hypothesen – das Einkommen in Gestalt des periodischen realisierten Reinvermögenszugangs als Maßgröße für eine gleichmäßige Besteuerung heran.⁸¹⁴ Unter Berücksichtigung realistischer Unsicherheit lässt sich sodann

⁸⁰⁸ *Wittkowski* (2008): 15.

⁸⁰⁹ Vgl. *Schneider* (2008): 290, *Bambynek* (2011): 7 sowie zur Annäherung in bestimmten Teilbereichen *Lang* (1990): 115, *Sieker* (2002): 150.

⁸¹⁰ Vgl. *Sieker* (2002): 150, *Wittkowski* (2008): 15.

⁸¹¹ Vgl. *Schneider* (2008): 290 sowie *Schmiel* (2009b): 1207, *Wenger* (1983): 245.

⁸¹² Vgl. *Schneider* (2008): 290.

⁸¹³ Vgl. *Schneider* (2000): 430, *Kruschwitz/Husmann/Schneider* (2003): 396, *Jansen* (2006): 7, *Siegel* (2007b): 629, *Siegel* (2008): 201 f. und 324, *Schneider* (2008): 288 f., *Schreiber* (2019): 220, *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rn. 12. Die Reinvermögenstheorie ist grundsätzlich auf *von Schanz* (1896) zurückzuführen, wobei sich durch die Integration der Arbeiten von *Haig* und *Simons* schließlich das *Schanz-Haig-Simons*-Konzept entwickelt hat. Vgl. *Haig* (1921): 27, *Simons* (1938): 50, *Kruschwitz/Husmann/Schneider* (2003): 395. Gegen Cash-Flow-Steuersysteme und die ihnen zugrunde gelegten realitätsfernen Modellprämissen *Schneider* (2000): 421, *Schneider* (2006): 268 f., *Schneider* (2008): 292.

⁸¹⁴ Vgl. hierzu insgesamt *Siegel* (2007b): 632, *Schneider* (2008): 288, *Siegel* (2008): 301 m. w. N. und 324. Ebenso *Schmiel* (2006): 254, *Schmiel* (2011a): 120, *Siegel* (2011b): 248, *Herbert* (2017): 72, Fn. 385. Entsprechend einem individualistischen Unternehmensverständnis lässt sich das wirtschaftliche Einkommen der hinter dem Unternehmen stehenden Eigner als Maßgröße einer gleichmäßigen Besteuerung heranziehen. Vgl. *Schmiel* (2011a): 120. Unter Zugrundelegung realistischer Unsicherheit wird – insbesondere aus Liquiditätsgesichtspunkten – das wirtschaftliche *Periodeneinkommen* der Eigner relevant. Vgl. *Schmiel* (2011a): 121. Das wirtschaftliche *Periodeneinkommen*, das den hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen zufließt, kann sodann durch den nach den handelsbilanziellen GoB ermittelten Gewinn dargestellt werden. Vgl. *Schmiel* (2011a): 122. Der handelsrechtliche Gewinn fungiert als Messgröße im Hinblick auf die Gewinnausschüttung oder die Gewinnentnahme. Vgl. *Schmiel* (2011a): 122. Sofern das operationalisierte *Periodeneinkommen* nunmehr als relevante Zielgröße der Wirtschaftssubjekte dient, ist hierauf auch im Rahmen der Besteuerung zurückzugreifen, denn eine gleichmäßige Besteuerung knüpft an das realisierte Einkommen an. Vgl. *Schmiel* (2011a): 120, *Schmiel* (2011b): 252. Siehe hierzu auch *Hemmerich/Kiesewetter* (2014): 117. Teilweise kritisch gegenüber der in *Schmiels* Ansätzen vertretenen Rechtsformabhängigkeit der Maßgeblichkeit ist *Siegel* (2011b): 247-251, *Siegel* (2011c): 255-257. Für die weitergehende Analyse in der vorliegenden

das Periodeneinkommen als ausschlaggebende *Zielgröße* für Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte bestimmen, wengleich, durch die Berücksichtigung ausschließlich realisierter Wertzuwächse⁸¹⁵ ebenfalls Liquiditätswirkungen zu beachten sind.⁸¹⁶

Nach *Hey* lässt sich das (moderne) steuerrechtswissenschaftliche Verständnis einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – in horizontaler Richtung – in der Formel, „Gleiche Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung“⁸¹⁷, ausdrücken. Zur inhaltlichen Konkretisierung des – bereits ermittelten – objektiven Leistungsfähigkeitsindikators „Einkommen“ wird nunmehr auf die – unter Rückgriff auf erfahrungswissenschaftliche Theorien herausgestellte – relevante Zielgröße rekurriert.⁸¹⁸ Der objektive Leistungsfähigkeitsindikator „Einkommen“ wird folglich als Einkommen in Form eines realisierten Reinvermögenszugangs innerhalb einer bestimmten Periode operationalisiert.⁸¹⁹ Unter Beachtung eines realitätsgerechten Neutralitätsverständnisses kann dieses als Leitbild dergestalt eruiert werden, „dass sowohl an realisierte Reinvermögenszugänge Steuer mehrbeträge als auch an Reinvermögensabgänge symmetrisch gleiche Steuer minderbeträge zu knüpfen sind“⁸²⁰. Aus dem Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG erschließt sich die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wobei in der vorliegenden Arbeit das verfassungsrechtlich explizierte Leistungsfähigkeitsprinzip unter Beachtung ökonomischer Erkenntnisse – insbesondere im Hinblick auf den ökonomisch fundierten Einkommensbegriff – konkretisiert wird.⁸²¹ Demzufolge wird ein interdisziplinäres Verständnis der Besteuerung zugrunde gelegt, um *ein gerechtes sowie ökonomisch-rationales Steuerrecht* zu gewährleisten.⁸²²

Arbeit, wird – mit Ausnahme der zu untersuchenden Steuerwirkungen von Missbrauchsvermeidungsvorschriften – auf das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht de lege lata abgestellt. Vgl. *Schmiel* (2011a): 120.

⁸¹⁵ Siehe hierzu *Homburg* (2015): 199. Da dem Steuerpflichtigen die zur Zahlung der Steuerlast notwendigen liquiden Mittel aus dem zu besteuerten Einkommen erst im Anschluss an den Realisationsakt zur Verfügung stehen, kommt dem Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Hs. HGB auch im aktuellen Steuersystem Relevanz zu. Vgl. hierzu *Siegel* (2007b): 633, *Siegel* (2008): 301 und 324 sowie *Herbort* (2017): 72, Fn. 384.

⁸¹⁶ Vgl. *Herbort* (2017): 72 f. sowie *Elschen* (1991): 103, *Schmiel* (2009b): 1204, *Schmiel* (2011a): 120 und zur Bedeutung der Höhe der periodischen Steuerzahlung unter Liquiditätsgesichtspunkten 121 f., *Schmiel* (2011b): 252, *Schmiel* (2013): 146.

⁸¹⁷ *Hey* (2021a): Rn. 3.42. Vgl. auch zum vorherrschenden Effizienzpostulat *Hey/Englisch* (2021): Rn. 7.4 und 7.7 sowie *Schmiel* (2009b): 1203, *Homburg* (2015): 223. Siehe auch andersherum, also zur Einbeziehung von Gerechtigkeitsüberlegungen durch einen Ökonomen *Siegel* (2007b): 627.

⁸¹⁸ Vgl. *Herbort* (2017): 78, *Schreiber* (2019): 215.

⁸¹⁹ Vgl. *Hundsdoerfer* (2002): 62, *Jansen* (2006): 7, *Palm* (2016): 464, *Herbort* (2017): 79.

⁸²⁰ *Herbort* (2017): 73.

⁸²¹ Vgl. *Schön* (2018): 214, *Schreiber* (2019): 216.

⁸²² Vgl. *Seer* (2021): Rn. 1.15.

Als „gut“ soll ein Steuerrecht dann gelten, wenn es sowohl *eine gleichmäßige als auch eine relativ entscheidungsneutrale Besteuerung* sicherstellt.⁸²³

Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann sodann als zugrunde liegendes Leitbild einer – interdisziplinären – Steuerrechtsgestaltungslehre zur Herleitung und Beurteilung von Besteuerungsnormen herangezogen werden, wobei hierzu – unter der Annahme realistischer Unsicherheit – auf erfahrungswissenschaftliche Hypothesen über „*tatsächliche Steuerwirkungen*“⁸²⁴ rekurriert wird. Das in der vorliegenden Arbeit eruierte – ökonomisch fundierte – Verständnis der auf Art. 3 Abs. 1 GG zurückzuführenden Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird nicht als die allgemeingültige gleichmäßige Besteuerung angesehen.⁸²⁵ Unter Annahme der erfahrungswissenschaftlichen Aussage realistischer Unsicherheit lassen sich aus dem zugrunde gelegten Gleichmäßigkeitsverständnis des *BVerfG* verschiedene Gleichmäßigkeitskonzepte ableiten.⁸²⁶

Ungleichbehandlungen durch Missbrauchsvermeidungsvorschriften in Form von Prinzipien-durchbrechungen – Feststellung von Ungleichbehandlungen

Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen von Personengruppen im Sinne eines Gleichheitsverstößes nach Art. 3 Abs. 1 GG können im Hinblick auf spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften einerseits durch einen *Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot* und andererseits durch einen *Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip* hervorgerufen werden.⁸²⁷ Zur Feststellung einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung bedarf es – im Allgemeinen – eines Vergleichspaares mit einem gemeinsamen Oberbegriff, dessen zu vergleichende Personengruppen nach einem Differenzierungskriterium verschieden behandelt werden und in Bezug auf einen bestimmten Vergleichsmaßstab (*tertium comparationis*) vergleichbar sind.⁸²⁸ Ferner kann eine einzelne Missbrauchsnorm auch mehrere relevante Ungleichbehandlungen

⁸²³ Vgl. Hey (2021a): Rn. 3.42, Hey/Englisch (2021): Rn. 7.7, Seer (2021): Rn. 1.15 sowie die Ausführungen zum interdisziplinären Verständnis der Besteuerung in diesem Kapitel, S. 96.

⁸²⁴ Schmiel (2009b): 1205 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

⁸²⁵ Vgl. hierzu Albert (1985): 71-87, Sander/Schmiel (2016): 340.

⁸²⁶ Siehe hierzu Schmiel (2009b): 1204 sowie zum Vorliegen unterschiedlicher ökonomischer Einkommensdefinitionen und folglich verschiedener relevanter Zielgrößen Schmiel (2011a): 121. Siehe zum – in der vorliegenden Arbeit zugrunde gelegten – kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnis, das sich aus der Annahme ergibt, dass die Erreichung endgültiger Wahrheit nicht möglich ist, Kapitel 4.1 [dieser Dissertation]. Ferner kann, kritisch-rational verstanden, aus dem Besteuerungsgrundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG nicht „*more geometrico*“ ein als gleichmäßig anzusehendes Steuersystem deduziert werden. Albert (1985): 86, Sander/Schmiel (2016): 340.

⁸²⁷ Vgl. Gabel (2011a): 104 sowie Eichberger (2018): 515, Hey (2018): 467.

⁸²⁸ Vgl. Kingreen/Poscher (2021): Rn. 590-593.

auslösen, die einzeln am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes zu überprüfen und zu untersuchen sind.⁸²⁹ Hierbei kann ein bestimmter Rechtfertigungsgrund – wie die Missbrauchsabwehr insbesondere i. V. m. dem Vereinfachungszweck – zur Abdeckung einer Ungleichbehandlung dienen, jedoch hinsichtlich der Legitimierung einer anderweitigen, missbrauchsnormindizierten Ungleichbehandlung untauglich sein.⁸³⁰

Bei Ungleichbehandlungen von zu vergleichenden Personengruppen im Zusammenhang mit *Durchbrechungen des Folgerichtigkeitsgebots* unterscheidet *Gabel* zwischen der Makro- und der Mikroebene⁸³¹, wobei die Vergleichsgruppenbildung auf Mikroebene sowohl aus der Interals auch aus der Intra-Norm-Perspektive betrachtet werden kann.⁸³²

Auf der *Makroebene* können Missbrauchsnormen insoweit einen Folgerichtigkeitsverstoß auslösen, wie deren Ausgestaltung von einer einem spezifischen Sachbereich zugrunde liegenden gesetzgeberischen Grundsatzentscheidung abweicht und folglich die folgerichtige Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung durchbricht.⁸³³ Als einer einem bestimmten Bereich *übergeordneten Sachgesetzlichkeit*, die das Folgerichtigkeitsprinzip auf Makroebene determiniert, lässt sich u. a. das Trennungsprinzip im Rahmen der Körperschaftsbesteuerung nennen, welches jedoch z. B. durch die Rechtsfolgenanordnung(en) des § 8c KStG in Form von Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkungen – trotz Anteilsübertragungen auf *Gesellschafterebene* – auf *Gesellschaftsebene* durchbrochen wird.⁸³⁴ Auf dieser Ebene besteht bei Missbrauchsvorschriften das Vergleichspaar zum einen aus Steuerpflichtigen, die aufgrund ihrer außergewöhnlichen Rechtsgestaltungen unter die spezielle Missbrauchsvermeidungsnorm fallen, und zum anderen aus Steuerpflichtigen, die nicht von der einzelgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschrift erfasst werden.⁸³⁵ Danach lässt sich sodann als Differenzierungskriterium die An- respektive Unangemessenheit einer Gestaltung festlegen. Ferner sind die beiden zu vergleichenden Personengruppen unter dem Oberbegriff als Mitglieder der Solidargemein-

⁸²⁹ Vgl. hierzu im Allgemeinen *Eichberger* (2018): 508 sowie die Differenzierung der verschiedenen Ungleichbehandlungen und deren gesonderte Überprüfung im Zuge des Erbschaftsteuer-Urteils vom 17.12.2014 *BVerfG* (2014a): Rn. 128-133, 179 f., 203-205, 214-219, 232-237.

⁸³⁰ Vgl. *Eichberger* (2018): 508.

⁸³¹ Der Unterschied zwischen Makro- und Mikroebene ergibt sich daraus, dass das Folgerichtigkeitsprinzip einerseits durch eine einem Sachbereich übergeordnete Sachgesetzlichkeit und andererseits durch eine missbrauchsnormspezifische Sachgesetzlichkeit bestimmt wird. Vgl. *Gabel* (2011 a): 104.

⁸³² Vgl. *Gabel* (2011a): 104.

⁸³³ Vgl. zur ständigen Rechtsprechung u. a. *BVerfG* (1998c): B. I. 2., *BVerfG* (1998d): B. I. 4. a).

⁸³⁴ Vgl. *Hey* (2008): 174 f., *Lenz* (2010): 136.

⁸³⁵ Vgl. hierzu und im Folgenden *Gabel* (2011a): 105.

schaft der Steuerzahler im Hinblick auf die konsequente Umsetzung der das Folgerichtigkeitsprinzip determinierende bereichsspezifischen Sachgesetzlichkeit vergleichbar. Freilich kann die Vergleichspaarbildung auch in Bezug auf die einzelne Missbrauchsvorschrift normspezifisch operationalisiert werden und in verschiedene zu vergleichende Paare – u. a. in Anlehnung an die einer Spezialnorm innewohnenden Tatbestandsmerkmale – unterteilt werden.

Auf der *Mikroebene* liegt – in Abgrenzung zur Makroebene – eine Durchbrechung des Folgerichtigkeitsgebots vor, sofern die Ausgestaltung der Missbrauchsvorschrift nicht zielorientiert an der Missbrauchsbekämpfung ausgerichtet ist. Folglich wird auf Mikroebene der einer Spezialnorm inhärente Zweck der Missbrauchsabwehr zur maßstabsbildenden Sachgesetzlichkeit erhoben, die das Folgerichtigkeitsgebot auf dieser Ebene determiniert (Vergleichsmaßstab).⁸³⁶ Auf dieser Ebene kann im Rahmen der Überprüfung der folgerichtigen und konsequenten Umsetzung des Missbrauchsvermeidungszwecks die Bildung der Vergleichspaare im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG aus der Inter-Norm- oder der Intra-Norm-Betrachtung erfolgen. Aus der *Inter-Norm-Perspektive* erfolgt die Vergleichsgruppenbildung analog zur Makroebene, wenngleich hier als Vergleichsmaßstab nicht die einem speziellen Bereich übergeordnete Sachgesetzlichkeit, sondern die folgerichtige Verwirklichung des Missbrauchsvermeidungszwecks herangezogen wird. Aus der Voraussetzung einer folgerichtigen Orientierung der Missbrauchsnorm am Missbrauchsvermeidungszweck ergeben sich folgende Bedingungen:

- Diejenigen Steuerpflichtigen, die von der Spezialnorm erfasst werden, müssen auch eine tatsächliche Missbrauchsabsicht aufweisen, und
- diejenigen Steuerpflichtigen, die sich durch missbräuchliche Rechtsgestaltungen im Anwendungsbereich der Missbrauchsnorm bewegen, müssen auch von dieser erfasst werden.⁸³⁷

Folglich wird die Vergleichsgruppenbildung auf Inter-Normebene anhand der rechtlichen Differenzierung der Spezialnorm nach ihrem Geltungsbereich und Nicht-Geltungsbereich vorgenommen. Es liegt auf Mikroebene sodann eine Durchbrechung des Folgerichtigkeitsgebots vor, wenn

- die Norm zu weit gefasst ist, also auch nicht missbräuchliche Fälle erfasst werden (*überschießende Tendenz*) oder

⁸³⁶ Vgl. Roser (2006): 54, Hey (2008): 175, Hey (2010): 168, Gabel (2011a): 110.

⁸³⁷ Vgl. Gabel (2011a): 110 f.

- die Norm zu eng gefasst ist, also Missbrauchsfälle nicht unter die Missbrauchsnorm fallen (*lückenhafte Ausgestaltung*).⁸³⁸

Aus der *Intra-Norm-Perspektive* erfolgt nunmehr – im Gegensatz zur Inter-Norm-Betrachtung – die Vergleichsgruppenbildung nach einer einzelfallspezifischen Klassifizierung. D. h., es wird unterschieden, ob die gewählte Rechtsgestaltung als Missbrauchsfall oder Nichtmissbrauchsfall zu qualifizieren ist.⁸³⁹ Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass auf der Mikroebene sowohl aus dem Inter-Norm- als auch dem Intra-Norm-Blickwinkel die gesetzliche Normkonzeption dann zu einer relevanten Abweichung vom Folgerichtigkeitsgebot führt, sofern die Missbrauchsvorschrift überschießend⁸⁴⁰ oder lückenhaft in Bezug auf das Ziel der Missbrauchsbekämpfung normiert ist.⁸⁴¹

Hinsichtlich der Beurteilung von Missbrauchsvermeidungsnormen auf ihre Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG können rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen auch in Gestalt einer *Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips* auftreten. Die Vergleichspaare können dabei – auch bei der Überprüfung anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips – sowohl aus der Inter-Norm- als auch aus der Intra-Norm-Perspektive gebildet werden.⁸⁴² Ferner können Missbrauchsvorschriften auch eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips und somit – als Konkretisierung einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung – im Ergebnis wiederum einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip hervorrufen.⁸⁴³

Auf der *Inter-Norm-Ebene* erfolgt die Formierung der Vergleichsgruppen anhand der Differenzierung der Missbrauchsvorschrift nach ihrem Geltungs- und Nicht-Geltungsbereich. Es werden also Steuerpflichtige, die von der Missbrauchsnorm erfasst werden, und Steuerpflichtige, die nicht unter die Spezialvorschrift fallen, als Personen in ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verglichen.⁸⁴⁴ Indes kann die Vergleichsgruppenbildung im Hinblick auf den Vergleichsmaßstab der horizontalen Leistungsfähigkeit der Feststellung einer rechtfertigungsbe-

⁸³⁸ Vgl. Roser (2005): 181, Wernsmann/Desens (2008): 228, Gabel (2011a): 111.

⁸³⁹ Vgl. Gabel (2011a): 111 f.

⁸⁴⁰ Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 3.2.2.

⁸⁴¹ Vgl. Hey (2008): 175, Gabel (2011a): 112. Siehe zur überschießenden Wirkung von § 1 Abs. 2a GrEStG bezogen auf den Missbrauchsvermeidungszweck Micker (2009): 288 f.

⁸⁴² Vgl. Gabel (2011a): 118, 123.

⁸⁴³ Vgl. Musil/Volmering (2008): 14, Gabel (2011a): 121.

⁸⁴⁴ Vgl. Gabel (2011a): 118 sowie Lang (2007): 4. Kritisch im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip als „besonderer Differenzierungsgrund“ ist Kischel. Kischel (2008): 179.

dürftigen Ungleichbehandlung insoweit entgegenstehen, wie zahlenmäßig eine identische Bemessungsgrundlage (z. B. Veräußerungsgewinn) vorliegen kann, die zugrunde liegenden wirtschaftlichen Sachverhalte jedoch (vermutlich) nicht vergleichbar sind.⁸⁴⁵ Hieraus ergibt sich die Frage, ob die Missbrauchsabwehr bereits auf der Ungleichbehandlungsebene berücksichtigt wird und somit Einfluss auf das Leistungsfähigkeitsprinzip als tertium comparationis nähme. Das Leistungsfähigkeitsprinzip würde somit dahingehend operationalisiert, dass im Hinblick auf die unterschiedlichen Ausgangssituationen nicht die horizontale, also zahlenmäßig gleiche Leistungsfähigkeit als Vergleichsmaßstab herangezogen wird, sondern unter Beachtung der Missbrauchswertung die Sachverhalte hinsichtlich ihrer vertikalen Leistungsfähigkeit verglichen würden.⁸⁴⁶ Demnach könnte kein Rechtfertigungsbedürfnis für eine Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG bestehen, wenn bei den zu vergleichenden Personengruppen keine gleich hohe horizontale Leistungsfähigkeit angenommen wird und die divergierende steuerliche Behandlung der Vergleichsgruppen, die allein in ihrer Relation angemessen gleich steuerlich belastet werden müssen, keinen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip darstellt.⁸⁴⁷

Anders als bei der Vergleichsgruppenbildung aus Inter-Norm-Perspektive erfolgt auf *Intra-Norm-Ebene* die Bildung des Vergleichspaares bezogen auf den Anwendungsbereich der Missbrauchsnorm. Es liegt sodann eine (rechtfertigungsbedürftige) Ungleichbehandlung unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab vor, wenn die eine Personengruppe, deren angestrebtes Gestaltungsverhalten nicht als missbräuchlich einzustufen ist, ebenso wie die tatsächlich missbräuchlich handelnde Gruppe unter die Missbrauchsvorschrift fällt und demnach steuerlich gleich behandelt wird.⁸⁴⁸ Gleichermaßen kommt es zu einer Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, sofern die durch missbräuchliches Handeln qualifizierte Gruppe nur z. T. von der Missbrauchsvorschrift erfasst wird.

Um eine Einbeziehung der Missbrauchsabwehr bereits auf Ebene der Ungleichbehandlung zu ermöglichen, könnte das Prinzip der Missbrauchsbekämpfung – analog zum Nettoprinzip – als Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips angenommen werden.⁸⁴⁹ Spezielle Missbrauchs-

⁸⁴⁵ Vgl. *Bartelt* (2006): 1115 zu § 18 Abs. 4 UmwStG a. F., die Vorgängervorschrift des geltenden § 18 Abs. 3 UmwStG, *Tappe* (2016): 31 sowie u. a. *BVerfG* (1997b): B. II. 2.

⁸⁴⁶ Vgl. *Gabel* (2011a): 118 f.

⁸⁴⁷ Vgl. *Gabel* (2011a): 119 sowie *Hey* (2021): Rn. 3.117.

⁸⁴⁸ Vgl. hierzu und im Folgendem *Gabel* (2011 a): 123.

⁸⁴⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 119.

vorschriften gleichen die Steuerfolgen von Missbrauchsgestaltungen wieder an die wirtschaftliche Substanz des ursprünglich angestrebten wirtschaftlichen Sachverhalts (wirtschaftliche Betrachtungsweise) an.⁸⁵⁰ Auf diese Weise konkretisieren Missbrauchsvermeidungsnormen das Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in seiner allgemeinen Ausprägung, da sie sicherstellen, dass an wirtschaftlich vergleichbare Vorgänge oder Zustände trotz divergierender rechtlicher Sachverhaltsgestaltungen die gleiche steuerliche Belastung gekoppelt wird.⁸⁵¹ Missbrauchsvermeidungsvorschriften sollen folglich grundsätzlich zur Schaffung einer gleichmäßigen und mithin leistungsfähigkeitsgerechteren Besteuerung beitragen, indem diese die konsequente Durchsetzung der ursprünglichen Belastungsentscheidung der umgangenen Rechtsnorm verwirklichen.⁸⁵² Demnach fungiert das Missbrauchsabwehrprinzip als Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips, welches zu dessen weiterer inhaltlicher Konkretisierung beiträgt.⁸⁵³

Es lassen sich jedoch verschiedene Gründe aufzeigen, die gegen eine Berücksichtigung der Missbrauchsabwehr bereits auf Ebene der Feststellung der Ungleichbehandlung sprechen. Insofern die Missbrauchswertung als normativer Leistungsfähigkeitsmaßstab bereits auf Ebene der Feststellung der Ungleichbehandlung berücksichtigt würde, läge auf dieser Ebene aufgrund der Integration der normativen Wertung der einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung zugrunde liegenden Missbrauchsabsicht im Ergebnis überhaupt keine Ungleichbehandlung vor.⁸⁵⁴ Die relevante Ungleichbehandlung der Vergleichsgruppen würde – trotz zahlenmäßig gleicher Bemessungsgrundlage – durch die normative Wertung des missbräuchlichen Verhaltens kompensiert, sodass eine Überprüfung der ungleichen Behandlung auf Rechtfertigungsebene gar nicht erfolgen müsste.⁸⁵⁵ Der Missbrauchsvermeidungszweck könnte folglich als „Kompensationsmaßnahme[]“⁸⁵⁶ angesehen werden.

Ferner stellt in der vorliegenden Arbeit das *Einkommen* den objektiven Leistungsfähigkeitsindikator dar, welcher in horizontaler Richtung inhaltlich – unter Einbeziehung ökonomischer Theorien – als periodenweise realisierter Reinvermögenszugang konkretisiert und als relevante

⁸⁵⁰ Vgl. *Glorius-Rose* (2005): 63, *Englisch* (2021): Rn. 5.116. Kritisch hierzu *Osterloh-Konrad* (2019): 675. Die am wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhalts ausgerichtete Interpretation von Steuergesetzen wird als „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ bezeichnet. Vgl. hierzu *Englisch* (2021): Rn. 5.70 sowie Kapitel 4.2.3.2 [dieser Dissertation].

⁸⁵¹ Vgl. *Gabel* (2011b): 6, *Englisch* (2021): Rn. 5.70.

⁸⁵² Vgl. *Hey* (2008): 175, *Albert* (2009): 59.

⁸⁵³ Vgl. *Gabel* (2011a): 119.

⁸⁵⁴ Vgl. *Hey* (2008): 174, *Eichberger* (2018): 509.

⁸⁵⁵ Vgl. *Eichberger* (2018): 509.

⁸⁵⁶ *Eichberger* (2018): 509.

Zielgröße der Wirtschaftssubjekte im Hinblick auf die Wahrnehmung einer gerechten Besteuerung festgelegt wird. Insoweit sich der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit für einen Steuergegenstand entschieden hat, ist die mit dieser Auswahl getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.⁸⁵⁷ Folglich hat sich der Gesetzgeber dann an die – soeben aufgezeigte – inhaltliche Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu halten, wenn er selbst das realisierte Periodeneinkommen als Steuerbemessungsgrundlage zugrunde legt („Selbstbindung des Gesetzgebers“⁸⁵⁸).⁸⁵⁹ Aufgrund der Verbindung von Art. 3 Abs. 1 GG mit dem Folgerichtigkeitsgebot kann das realisierte Periodeneinkommen als Gleichheitsleitbild determiniert und der Gesetzgeber im Hinblick auf die Normausgestaltung an die folgerichtige Durchsetzung dieses Maßstabs im Sinne der Belastungsgleichheit gebunden werden.⁸⁶⁰

Würde nunmehr anstelle der horizontalen Leistungsfähigkeit auf einen normativen Leistungsfähigkeitsmaßstab abgestellt, würde vom festgelegten Gleichheitsindikator abgewichen. Bei Einbeziehung der Missbrauchsbekämpfung bereits auf Ebene der Ungleichbehandlung entfielen darüber hinaus die Überprüfung der Missbrauchsnorm im Hinblick auf ihre verhältnismäßige Ausgestaltung am Maßstab des Gleichheitssatzes – mangels Feststellung einer Ungleichbehandlung – auf Rechtfertigungsebene gänzlich, was dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entgegensteht.⁸⁶¹ Es würde somit einfach über die bezogen auf den Missbrauchsvermeidungszweck – zumeist – überschießende Ausgestaltung hinweggesehen. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird daher eine Berücksichtigung der Missbrauchsabwehr bereits auf Ebene der Feststellung der Ungleichbehandlung abgelehnt.

4.2.3 Überprüfung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften am Maßstab des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

4.2.3.1 Verhältnismäßigkeitsanforderungen im Rahmen der freiheits- und gleichheitsrechtlichen Überprüfung

Neben gleichheitsrechtlichen Ungleichbehandlungen lösen Missbrauchsvermeidungsnormen – wie bereits in Kapitel 4.2.1 aufgezeigt – Eingriffe in den freiheitsrechtlichen Schutzbereich der

⁸⁵⁷ Vgl. *BVerfG* (2002b): C. I. 1. b).

⁸⁵⁸ *Palm* (2016): 466.

⁸⁵⁹ Vgl. *Musil/Volmering* (2008): 14, *Herbort* (2017): 80, *Kirchhof* (2018): 8.

⁸⁶⁰ Vgl. *BVerfG* (1991a): II. C. I. 1. c), *Musil/Volmering* (2008): 14, *Mellinghoff* (2012): 370, *Herbort* (2017): 80.

⁸⁶¹ Vgl. *Gabel* (2011a): 122, *Gabel* (2011b): 9.

Steuerpflichtigen aus. Insbesondere die allgemeine Handlungsfreiheit im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG, die sich unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung als steuerliche Gestaltungsfreiheit konkretisieren lässt, sowie die Eigentumsfreiheit gem. Art. 14 GG können durch die mit den Spezialvorschriften verbundenen steuerlichen Belastungs- und Gestaltungswirkungen beeinträchtigt sein. Ergo können Gleichheits- und Freiheitsgrundrechte durch eine staatliche Maßnahme nebeneinander betroffen sein.⁸⁶² Es lässt sich sodann hinsichtlich der Intensität der Ungleichbehandlung auf gleichheitsrechtlicher Maßstabebene eine relevante Verbindung zwischen dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG und den Freiheitsgrundrechten, die von der differenzierenden (Besteuerungs-)Vorschrift berührt sind, herstellen.⁸⁶³

Ferner können „Grundrechtskombinationen“⁸⁶⁴ auf der Rechtfertigungs- respektive Begrenzungsebene relevant sein. Sie können auf die verfassungsrechtliche Begrenzung („Schranken“) u. a. dergestalt einwirken, dass ein Eingriff in den Schutzbereich von Freiheitsrechten zur Wahrung der Gleichheitsrechte erfolgt.⁸⁶⁵ Des Weiteren kann die Verbindung der Grundrechtsbestimmungen „Gleichheit und Freiheit“ bei den Anforderungen an Grundrechtsbeeinträchtigungen („Schranken-Schranken“) dahingehend relevant sein, dass eine freiheitsrechtsbeeinträchtigende (Besteuerungs-)Norm nur dann zu keiner Grundrechtsverletzung führt, wenn diese nicht

⁸⁶² Vgl. Heun (2013): Rn. 140, Kingreen/Poscher (2021): Rn. 310.

⁸⁶³ Vgl. Sachs (2017): 122. Sachs gibt an, dass die differenzierende Regelung den „inneren Zusammenhang von Freiheit und Gleichheit“ aufzeigt. Sachs (2017): 122. Der freiheitsrechtliche (Prüfungs-)Maßstab setzt das erzielte Einkommen und die Steuerlast in Relation zueinander und ermittelt somit die Steuereingriffsintensität mittels desjenigen Prozentsatzes, mit dem das erworbene Einkommen belastet wird. Es handelt sich somit um einen relativen Belastungsmaßstab. D. h., den relativen Bewertungsmaßstab der Eingriffsintensität stellt sodann – aus ökonomischer Sicht – der Durchschnittssteuersatz dar. Ferner kann aus dem Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG keine Obergrenze für eine zumutbare Steuerbelastung abgeleitet werden. Diese kann nur anhand der Freiheitsgrundrechte bestimmt werden. Vgl. Palm (2013): 411 f. Indes lässt sich – lt. BVerfG-Beschluss vom 18.01.2006 – aus der Eigentumsfreiheit im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich keine zahlenmäßig zu konkretisierende Höchstbelastungsgrenze für die (ertrag-)steuerliche Gesamtbelastung (Einkommen- und Gewerbesteuer) festlegen. Der sog. Halbteilungsgrundsatz (Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung) findet folglich keine Anwendung für die Ertragbesteuerung. Vgl. BVerfG (2006c): C. II. 2. a), BFH (2015e): Rn. 88, BFH (2019g): Rn. 85, Ratschow (2021): Rn. 25, Pezzer (2006): 912. Eine verfassungsrechtliche Obergrenze zumutbarer Steuerbelastung durch Ertragsteuern ergibt sich letztlich allein aus dem Verbot der Übermaßbesteuerung. Vgl. Ratschow (2022): Rn. 25. Es wird sodann der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz mit seinen Anforderungskriterien – anstelle einer absoluten Belastungsobergrenze – herangezogen, sodass sich im Rahmen der Abwägungskontrolle zur Angemessenheit und Zumutbarkeit (Verhältnismäßigkeit i. e. S.) der Steuerbelastung entsprechende (Belastungs-)Obergrenzen ableiten lassen. Vgl. BVerfG (2006c): C. II. 2. b). Die Eigentumsfreiheit nach Art. 14 Abs. 1 GG ist vor dem Hintergrund des Übermaßverbots dann verletzt, wenn die Steuerbelastung eine *erdrosselnde Wirkung* entfaltet. Vgl. BVerfG (2006c): C. II. 1. c), Ratschow (2021): Rn. 25. Durch die Berücksichtigung der Freiheitsgrundrechte auf gleichheitsrechtlicher Maßstabebene handelt es sich auch bei der Gleichheitsprüfung um einen relativen Belastungsmaßstab. Vgl. Birk (1983a): 297 f., Kirchhof (2000): 36 f., Kube (2004): 132 f., 247 f., Palm (2013): 412.

⁸⁶⁴ Sachs (2017): 125 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

⁸⁶⁵ Vgl. Sachs (2017): 125.

verfassungswidrig ist.⁸⁶⁶ Demnach lässt sich z. B. der allgemeine Gleichheitssatz als Maßstab für eine die Freiheitsgrundrechte beschränkende (Besteuerungs-)Norm heranziehen.

Im Rahmen der Ausgestaltung von Missbrauchsvermeidungsnormen kann der allgemeine Gleichheitssatz als Anforderung an die Freiheitsrechtseinschränkungen herangezogen werden. Danach führen Einschränkungen der Freiheitsrechte – trotz Erfüllung der Verhältnismäßigkeitsanforderungen – dann zu einer Grundrechtsverletzung, wenn die grundrechtseinschränkende Missbrauchsvorschrift nicht gleichheitssatzkonform ausgestaltet ist.⁸⁶⁷ Umgekehrt können auch Freiheitsgrundrechte als Schranke für die Würdigung des Differenzierungskriteriums im Zusammenhang mit einer Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG fungieren.⁸⁶⁸ Im Hinblick auf eine die Ungleichbehandlung hervorrufende Missbrauchsnorm kommt der aus Art. 2 Abs. 1 GG abgeleiteten steuerlichen Gestaltungsfreiheit eine Schrankenfunktion zu, soweit das in der Missbrauchsvermeidungsvorschrift zugrunde liegende Gestaltungsverhalten in der Weise typisiert wird, dass alle (missbräuchlichen und nicht missbräuchlichen) Fälle dem Geltungsbereich der Spezialnorm unterfallen.⁸⁶⁹

Missbrauchsvorschriften stehen regelmäßig in einem Spannungsverhältnis zwischen der Herstellung einer am allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG gemessenen gleichmäßigen Besteuerung und der Erhaltung der aus Art. 2 Abs. 1 GG abgeleiteten steuerlichen Gestaltungsfreiheit.⁸⁷⁰ D. h., bei speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften ist ein adäquates Verhältnis der Gleichheit zur Freiheit als gegenläufige „Grundrechtsverbindungen“⁸⁷¹ herzustellen. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wirkt im Zusammenhang mit der speziellen Missbrauchsbekämpfung funktionsambivalent.⁸⁷² Dieser funktionsambivalente Wirkungsmechanismus des Art. 3 Abs. 1 GG im Kontext der speziellen Missbrauchsvermeidung bedeutet Folgendes: Der allgemeine Gleichheitssatz stellt *sowohl den Rechtsgrund als auch die Grenze* der einzelgesetzlichen Missbrauchsgesetzgebung dar. Zum einen fordert das Gleichheitsgrundrecht des Art. 3 Abs. 1 GG steuerbereichsspezifisch eine umfassende Abwehr und Eindämmung von Missbrauchsgestaltungen, die zu nicht vorgesehenen Steuervorteilen führen.

⁸⁶⁶ Vgl. *Sachs* (2017): 127.

⁸⁶⁷ Vgl. *Tipke* (2000): 361, *Wieland* (2001): 32, *Kirchhof, P.* (2006): 12, *Hey* (2008): 174, *Gabel* (2011a): 96 f., *Sachs* (2017): 127.

⁸⁶⁸ Vgl. *Sachs* (2017): 130.

⁸⁶⁹ Vgl. *Gabel* (2011a): 135 f.

⁸⁷⁰ Vgl. *Gabel* (2011a): 147.

⁸⁷¹ Siehe hierzu *Sachs* (2017): 125.

⁸⁷² Vgl. hierzu und im Folgendem *Gabel* (2011a): 95.

Zum anderen kommt dem Gleichheitssatz auch eine Begrenzungsfunktion hinsichtlich der steuergesetzgeberischen Ausgestaltung der Missbrauchsvorschrift zu.⁸⁷³

Durch die (mittelbare) Beeinträchtigung zweier Freiheitsrechte (Art. 2 Abs. 1 GG und Art. 14 GG) ist im Hinblick auf Missbrauchsvermeidungsvorschriften folglich ein strengerer, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter Prüfungsmaßstab (sog. neue Formel) heranzuziehen.⁸⁷⁴ Um die Intensität eines (Steuer-)Eingriffs – einzelfallbezogen⁸⁷⁵ – tatsächlich einschätzen zu können, ist folglich regelmäßig der Rekurs auf den (Prüfungs-)Maßstab der *Freiheitsgrundrechte* erforderlich.⁸⁷⁶

Im Hinblick auf die Rechtfertigungsprüfung der durch Missbrauchsvermeidungsvorschriften ausgelösten Ungleichbehandlungen stellt der zusammengesetzte Rechtfertigungsgrund der „*typisierenden Missbrauchsabwehr*“⁸⁷⁷, der sich als Kompositum aus dem Missbrauchsbekämpfungszweck⁸⁷⁸ sowie dem Vereinfachungszweck ergibt, den wichtigsten Rechtfertigungsgrund dar.⁸⁷⁹ Der Missbrauchsverhinderungszweck einer Steuerrechtsnorm kann – regelmäßig – als sachlicher Rechtfertigungsgrund für eine steuerliche Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG herangezogen werden.⁸⁸⁰ Demnach lässt sich missbräuchliches Handeln im Zusammenhang mit einer gleichheitsrechtlichen Ungleichbehandlung als legitime Unterscheidungsmöglichkeit von ungleich behandelten zu vergleichenden Personengruppen heranziehen.⁸⁸¹ Neben das Differenzierungsziel tritt das Differenzierungskriterium, das sich hier an dem einer Missbrauchsvorschrift innewohnenden typisierten missbräuchlichen Verhalten orientiert. Analog zum Differenzierungsziel muss auch das Differenzierungskriterium, für sich genommen,

⁸⁷³ Vgl. Hey (2008): 174.

⁸⁷⁴ Hinsichtlich der Verbindung vom allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG und den Freiheitsgrundrechten sieht die *BVerfG*-Rechtsprechung vor, dass „allgemein die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen in dem Maße [steigen], in dem sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann“. *BVerfG* (2017): Rn. 105. Siehe hierzu auch Hey (2008): 176, Gabel (2011 a): 94, Britz (2014): 349, Sachs (2017): 121 f.

⁸⁷⁵ Nach Kirchhof muss die Überprüfung des Steuereingriffs am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit einzelfallbezogen erfolgen. Vgl. Kirchhof (2018): 3. Die Einzelfallbetrachtung eines Steuereingriffs im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ebenfalls bejahend Jachmann-Michel (2018): 7.

⁸⁷⁶ Vgl. Heun (2013): Rn. 31.

⁸⁷⁷ Gabel (2011a): 134 [Hervorhebungen im Original].

⁸⁷⁸ Wenngleich das Element der Missbrauchsabwehr im Rahmen des Rechtfertigungs-Kompositums geschwächt werden kann, insoweit es bereits auf Ebene der Feststellung der Ungleichbehandlung berücksichtigt wurde. Siehe hierzu Gabel (2011a): 137. In der vorliegenden Arbeit wurde indes eine Berücksichtigung des Missbrauchsvermeidungszwecks bereits auf Ebene der Feststellung der Ungleichbehandlung grundsätzlich abgelehnt.

⁸⁷⁹ Vgl. Gabel (2011a): 134.

⁸⁸⁰ Vgl. u. a. *BVerfG* (2017): Rn. 126.

⁸⁸¹ Vgl. Gabel (2011a): 134.

verfassungslegitim und hinsichtlich des Differenzierungsziels geeignet, erforderlich und angemessen sein.⁸⁸²

Die durch Missbrauchsvorschriften ausgelösten Prinzipien durchbrechungen in Form von Verstößen gegen das Folgerichtigkeitsgebot sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip rufen ihrerseits – zumeist – rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG hervor, die am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu überprüfen sind. Die freiheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung basiert auf einer *Zweck-Mittel-Relation*, d. h., es wird eine Verhältnismäßigkeitsabwägung von Ziel und Mittel vorausgesetzt.⁸⁸³ Um eine Übertragung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – der grundsätzlich seine Anwendung im Rahmen der freiheitsrechtlichen Prüfung findet – auf den Gleichheitssatz zu schaffen, muss dieser ebenfalls als Zweck-Mittel-Relation verstanden werden.⁸⁸⁴ Das Vorliegen einer für die Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlichen Zweck-Mittel-Relation bedeutet, dass die durch die differenzierende Spezialvorschrift ausgelösten Prinzipien durchbrechungen sowie die dadurch hervorgerufenen Ungleichbehandlungen in Bezug auf den Missbrauchsvermeidungszweck geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sein müssen.⁸⁸⁵ Im Folgenden werden – unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher und ökonomischer Erkenntnisse – Verhältnismäßigkeitsanforderungen an die Ausgestaltung von Missbrauchsnormen entwickelt.⁸⁸⁶

Die Überprüfung einer gleichheitsrechtlichen Ungleichbehandlung am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz läuft grundsätzlich ins Leere, sofern es sich um (reine) Fiskalnormen, deren Zweck allein auf die Einnahmenerzielung gerichtet ist, handelt.⁸⁸⁷ Missbrauchsvermeidungsvorschriften lassen sich jedoch nicht bloß als Fiskalzwecknormen einordnen, sondern verfolgen ebenso

⁸⁸² Vgl. *Heun* (2013): Rn. 27.

⁸⁸³ Vgl. *Kingreen/Poscher* (2021): Rn. 393, *Kischel* (2022): Rn. 34.

⁸⁸⁴ Vgl. *Kischel* (2022): Rn. 34. Kritisch zur Anwendbarkeit des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes u. a. *Heun* (2013): Rn. 28. Um die Verhältnismäßigkeitsprüfung auf den allgemeinen Gleichheitssatz zu übertragen, ist nach *Heun* eine zweistufige Überprüfung vorzunehmen. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob es sich um eine dem Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes entsprechende (Un-)Gleichbehandlung handelt, die den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG bildet. In einem zweiten Schritt ist dann zu überprüfen, ob zur Erreichung der verfolgten Ziele ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vorgenommen wurde und folglich eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung vorliegt. Eine solche Abweichung vom Gerechtigkeitsmaßstab stellt einen Eingriff in den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG dar und bedarf der Überprüfung am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Vgl. *Heun* (2013): Rn. 29. Siehe auch den „neuen Ansatz“ zur Übertragung der dreistufigen Grundrechtsprüfung auf den allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG von *Blome* (2011): 489-493.

⁸⁸⁵ Vgl. im Hinblick auf Missbrauchsnormen *Thiel* (2007): 730, *Drüen* (2008c): 13, *Koll* (2021): 98 und im Allgemeinen *Tipke* (2000): 332 mit Hinweis auf u. a. *BVerfG* (1962): III. 6., *Hey* (2007): 1306, *Jachmann* (2009): 131, *Blome* (2011): 491, *Kischel* (2022): Rn. 34.

⁸⁸⁶ Vgl. hierzu *Jachmann-Michel* (2017): 214, *Heun* (2013): Rn. 140, *Sandner* (2019): 195, 201.

⁸⁸⁷ Vgl. *Palm* (2013): 422 f., *Jachmann-Michel* (2017): 214.

Lenkungs- sowie insbesondere Vereinfachungszwecke.⁸⁸⁸ Das Heranziehen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in Bezug auf die Ausgestaltung von Missbrauchsnormen wurde vom *BVerfG* anerkannt, wenngleich die fehlende Forderung der *BVerfG*-Rechtsprechung nach tatbestandlicher Erkennbarkeit („zielgenau und normenklar“⁸⁸⁹) des Missbrauchsvermeidungszwecks als gezielte Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen kritisch zu sehen ist.⁸⁹⁰ Indes bildet der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die Schranke der einzelgesetzlichen Missbrauchsbekämpfung.⁸⁹¹ Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist im Hinblick auf die Normausgestaltung indes sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite zu beachten.⁸⁹²

Auf der ersten Stufe der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist *das Vorliegen eines legitimen Zwecks* zu untersuchen. Die umfassende Schutzverpflichtung des Steuergesetzgebers setzt sich zum einen aus der staatlichen Schutzpflicht und zum anderem aus der Verteidigung des öffentlichen Schutzgutes der Steuergerechtigkeit in Form einer Verteidigungs- und Abwehrrpflicht gegenüber Gestaltungsmissbräuchen durch die Mit-Steuerpflichtigen zusammen. Hieraus ergibt sich die verfassungsrechtliche Verpflichtung zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen durch Missbrauchsnormen in Gestalt von Generalmissbrauchsnormen (§ 42 AO) sowie spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften.⁸⁹³

Die Determinante *Geeignetheit* meint, dass der Zustand, der durch die staatliche Maßnahme geschaffen wird, und der Zustand, in dem der durch das Mittel angestrebte Zweck als erreicht anzusehen ist, „in einem durch bewährte *Hypothesen über die Wirklichkeit* vermittelten kausalen Zusammenhang stehen“⁸⁹⁴. Danach wären spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften zum Zweck der Missbrauchsvermeidung unter dem Kriterium der Geeignetheit nur dann verhältnismäßig, wenn bewährte Hypothesen einen kausalen Zusammenhang zwischen den spezialgesetzlich ausgewählten Tatbestandsmerkmalen sowie der angeordneten Rechtsfolge (Belastungs- und Gestaltungswirkungen) und der Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung als Fernziel herbeiführen würden.⁸⁹⁵ Indes ist die Geeignetheit eines eingesetzten Mittels schon

⁸⁸⁸ Siehe hierzu bereits die Ausführungen zu Lenkungszwecken (Kapitel 3.2.2, S. 48 f.) und zu Vereinfachungszwecken (Kapitel 3.2.2, S. 49 f.) von Missbrauchsvermeidungsvorschriften.

⁸⁸⁹ *BVerfG* (2006b): C. I. 3. b) aa)

⁸⁹⁰ Vgl. zur Erläuterung der Rechtsprechung des *BVerfG* und zur Kritik im Hinblick auf die fehlende Forderung nach der Zielgenauigkeit von Missbrauchsnormen Hey (2007): 1304, Hey (2008): 178, Hey (2009): 112, Hey (2010): 187. A. A. Drißen (2008b): 165 und dort insbesondere Fn. 200, Gabel (2011a): 140.

⁸⁹¹ Vgl. Gabel (2011a): 140.

⁸⁹² Vgl. Hey (2010): 168.

⁸⁹³ Vgl. Gabel (2011b): 6, Koll (2021): 99.

⁸⁹⁴ Kingreen/Poscher (2021): Rn. 400 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

⁸⁹⁵ Vgl. hierzu das Beispiel bei Kingreen/Poscher (2021): Rn. 401.

dann gegeben, wenn es – zumindest – zur Förderung des von ihm verfolgten Zwecks beiträgt,⁸⁹⁶ wenngleich nicht das wirkungsstärkste Mittel herangezogen werden muss.⁸⁹⁷

Die Determinante *Erforderlichkeit* meint, dass es keinen anderen Zustand gibt, der durch eine mildere – für die Bürger (hier: Gemeinschaft der Steuerzahler) schonendere – staatliche Maßnahme gleichermaßen geschaffen werden kann und der mit dem Zustand, in dem der angestrebte Zweck als erreicht anzusehen ist, wiederum „in einem durch bewährte *Hypothesen über die Wirklichkeit* vermittelten Zusammenhang steht“⁸⁹⁸. Demnach darf der verfolgte Zweck nicht durch ein ebenso effektives, aber schonenderes Mittel realisierbar sein.⁸⁹⁹ Eine spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift, die z. B. eine überschießende Tendenz auf Tatbestands- und/oder Rechtsfolgenseite aufweist, wäre hinsichtlich des Kriteriums „Erforderlichkeit“ dann unverhältnismäßig, wenn trotz möglicher Separierung eines überschießenden Teilbereichs, in dem eine zugrunde liegende Missbrauchsgestaltung (von vornherein) ausscheidet, ebenso ein Beitrag zur Identifizierung und Eindämmung von Umgehungskonstellationen geleistet werden kann (milderes, aber gleich effektives Mittel) und bewährte Hypothesen einen kausalen Zusammenhang zwischen der adäquat ausgestalteten Spezialvorschrift und der Wahrung der Besteuerungsgleichheit als Fernziel herstellen würden.⁹⁰⁰

Unter Hinzuziehung (steuerökonomischer) *Steuerwirkungshypothesen* lässt sich ein Zusammenhang zwischen den durch Missbrauchsvermeidungsvorschriften hervorgerufenen *Wirkungen*, deren Intensität durch die *Normausgestaltung* beeinflusst wird, und dem übergeordneten Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung herstellen. Es wird – wie bereits in den vorherigen Kapiteln eruiert – ein Zusammenhang zwischen einem ungleichmäßigen Steuersystem und Steuerausweichentscheidungen angenommen, weshalb auch im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung von Missbrauchsvermeidungsvorschriften auf Hypothesen über Steuerausweichentscheidungen rekurriert werden soll.

⁸⁹⁶ Vgl. *Kingreen/Poscher* (2021): Rn. 400.

⁸⁹⁷ Vgl. *BVerfG* (2007): D. I. 4. sowie *Neumark* (1970): 111.

⁸⁹⁸ *Kingreen/Poscher* (2021): Rn. 402 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

⁸⁹⁹ Vgl. hierzu die ständige *BVerfG*-Rechtsprechung *BVerfG* (2008c): VII. C. I. 2. b) cc), *BVerfG* (2016c): Rn. 71 sowie *Thiel* (2007): 730, *Kingreen/Poscher* (2021): Rn. 402.

⁹⁰⁰ Vgl. hierzu das Beispiel bei *Kingreen/Poscher* (2021): Rn. 403.

Steuerausweichentscheidungen werden in der vorliegenden Arbeit als besondere Steuerwirkungen verstanden, bei denen die Steuerpflichtigen bewusst versuchen, die „drohende“ Steuerzahl-last (relativ) zu vermindern.⁹⁰¹ Steuerwirkungen liegen nach hier vertretener Auffassung insofern vor, wie sich das Entscheidungsverhalten eines Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der Besteuerung ändert. Danach wird die Definition von Steuerwirkungen als Einfluss der Steuern auf das Handeln von Wirtschaftssubjekten zugrunde gelegt. Steuerausweichentscheidungen sind im Hinblick auf die Gleich- bzw. Ungleichbehandlung von Besteuerungssachverhalten ein Indiz dafür, dass aus Sicht der Steuerpflichtigen das geltende Steuerrecht als ungleichmäßig wahrgenommen wird.⁹⁰² Andersherum lässt sich aus dem verankerten Besteuerungsziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ihrer Verwirklichung in Steuerrechtsvorschriften – als adäquate Mittel zur Zielerreichung – die erfahrungswissenschaftliche Hypothese ableiten, dass eine durch adäquat ausgestaltete Besteuerungsnormen geschaffene gleichmäßige Besteuerung Steuerausweichentscheidungen vermeidet oder immerhin eindämmt.⁹⁰³

Um Steuerausweichentscheidungen nunmehr im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung heranziehen zu können, bedarf es zur Analyse, inwieweit ein angestrebtes Ziel durch die eingesetzten Mittel adäquat erreicht werden kann, einer Steuerwirkungstheorie, die den Zusammenhang zwischen Steuern und dem Handeln von Wirtschaftssubjekten erklärt. Im Rahmen der Steuerwirkungsanalyse lassen sich nunmehr *erklärende Aussagen in Gestalt von Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen* ableiten.⁹⁰⁴ Aufgrund der Annahme genuiner Unsicherheit wird hier eine evolutorische Steuerwirkungstheorie zugrunde gelegt, auf deren Basis sich die folgende – zu konkretisierende – Steuerwirkungsaussage ableiten lässt: „Wenn die Besteuerung die Rangfolge der *individuell verwandten* Zielgrößen der berücksichtigten Entscheidungsalternativen ändert, wird unter Berücksichtigung von Steuern eine andere Entscheidung getroffen als ohne Berücksichtigung von Steuern“⁹⁰⁵.

Zur Konkretisierung einer steuerinduzierten Rangfolgeänderung der Handlungsalternativen werden – wie bereits in Kapitel 2.4.2.2 aufgezeigt – (nachsteuerliche) *Ziel-Mittel-Heuristiken*

⁹⁰¹ Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zur evolutorischen Steuerwirkungstheorie in Kapitel 2.4.2.2, S. 28-32.

⁹⁰² Vgl. *Schmiel* (2013): 150, *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534. Siehe hierzu auch *Schmid* (2012): 109 und 129-134 m. w. N.

⁹⁰³ Vgl. *Schmiel/Wagenknecht* (2016): 534.

⁹⁰⁴ Vgl. *Sander* (2018): 59.

⁹⁰⁵ *Schmiel* (2013): 147 [Hervorhebungen im Original].

verwendet, worunter jedwede menschliche Vorstellung über die Adäquanz einer Vorgehensweise zur Verwirklichung ausgewählter Ziele verstanden wird.⁹⁰⁶ Im evolutorischen Theoriekontext wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als die Verringerung von Steuerausweichentscheidungen expliziert. Bei Zugrundelegung nachsteuerlicher Ziel-Mittel-Heuristiken könnte es – soweit das bestehende Steuerrecht als ungleichmäßig empfunden wird – zu Steuerausweichentscheidungen kommen, wodurch ein Verstoß gegen das evolutorisch fundierte Gleichmäßigkeitsverständnis vorläge. Durch den Einsatz von Missbrauchsvermeidungsvorschriften sollen die Steuerpflichtigen aufgrund der durch die Spezialnormen hervorgerufenen, gewollten Wirkungen sowie u. U. unbeabsichtigten Nebenwirkungen von einer missbräuchlichen Gestaltungsoption abgehalten werden. Hierdurch könnte eine Verringerung von Steuerausweichentscheidungen herbeigeführt werden.

Missbrauchsvorschriften evozieren sowohl Belastungs- als auch Gestaltungswirkungen. Durch die in einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift normierte Rechtsfolge kann die Spezialvorschrift dahingehend eine Verhaltensbeeinflussung auslösen, dass die Steuerpflichtigen nicht bereit sind, den mit der steuerlichen Nichtanerkennung verbundenen finanziellen Nachteil „in Kauf“ zu nehmen, und somit von der missbräuchlichen Rechtsgestaltung absehen (*prohibitive Gestaltungswirkung*).⁹⁰⁷ Darüber hinaus können auf Tatbestandsseite – zumeist zur Verhinderung von Gesamtplankonstruktionen – Sperr- bzw. Haltefristen bei Missbrauchsvorschriften ebenfalls eine *Abschreckungswirkung* hervorrufen, die eine Umgehungsgestaltung gleichwohl eindämmen könnte.⁹⁰⁸ Im Rahmen der Auswahl sachgerechter Tatbestandsmerkmale müssen diese, für sich genommen, geeignet sein, die Erreichung des Missbrauchsvermeidungszwecks durch die Identifikation und Erfassung unangemessener Gestaltungen zu verwirklichen oder zumindest zu fördern.⁹⁰⁹ Sofern missbräuchlich handelnde Steuerpflichtige unter den Anwendungsbereich einer speziellen Norm gefasst werden, ergeben sich durch die entsprechenden Besteuerungsfolgen – grundsätzlich in Form von Versagung der steuerlichen Wirksamkeit der angestrebten Rechtsgestaltung – *Belastungswirkungen*. Sofern die Missbrauchsvorschrift selbst adäquat und gleichheitssatzkonform ausgestaltet ist, ist sie geeignet, missbräuchliche Steuerumgehungen zu verhindern respektive zu reduzieren und mithin zur Schaffung einer gleich-

⁹⁰⁶ Vgl. Sander (2018): 164.

⁹⁰⁷ Siehe hierzu die Ausführungen zu den Lenkungszwecken von Missbrauchsvermeidungsvorschriften in Kapitel 3.3.2, S. 48 f. sowie die Ausführungen zu den durch Missbrauchsnormen ausgelösten (prohibitiven und intendierten) Gestaltungswirkungen in Kapitel 4.2.1, S. 88 sowie Hey (2016): 41-46, Hey (2021): Rn. 3.20.

⁹⁰⁸ Vgl. Koll (2021): 100 f.

⁹⁰⁹ Vgl. Dorenkamp (2010): 315, Gabel (2011a): 153.

mäßigen Besteuerung beizutragen. Insofern der Anwendungsbereich einer Missbrauchsvorschrift ein nicht missbrauchsanfälliges Feld erfasst oder die Missbrauchsvorschrift selbst einen Anreiz zu Ausweichgestaltungen evoziert (*initiative Gestaltungswirkung*)⁹¹⁰, würde die grundsätzliche Geeignetheit der Norm zur Missbrauchsbekämpfung durch ihre gestaltungsbegründende Wirkung aufgehoben (*Neutralisationswirkung*).⁹¹¹

Im Rahmen der Feststellung der *Erforderlichkeit* wird im Hinblick auf die Ausgestaltung von Missbrauchsvermeidungsvorschriften insbesondere die ihnen – zumeist – *unwiderlegbare Missbrauchstypisierung* überprüft. Grundsätzlich ist die Verwendung geeigneter Typisierungen zur Verhinderung von Missbrauchsgestaltung aus verfassungsrechtlicher Sicht legitim.⁹¹² Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist jedoch zu untersuchen, ob die Ausrichtung der Missbrauchsvorschrift als unwiderlegliche Vermutung (sog. materielle Typisierung) erforderlich ist.⁹¹³ Die Mehrheit der Spezialvorschriften ist als unwiderlegliche Missbrauchstypisierung ausgestaltet. Diese treffen den Steuerpflichtigen jedoch besonders intensiv, da er sich – im Gegensatz zur Generalnorm des § 42 AO – auf keine Weise mehr exkulpieren, d. h. die Missbrauchsvermutung widerlegen kann.⁹¹⁴ Es handelt sich folglich um eine „*Missbrauchs-Fiktion*“⁹¹⁵. Zur Beurteilung der Erforderlichkeit gilt es normspezifisch, also einzelfallbezogen zu überprüfen, ob die Ausgestaltung einer Missbrauchsvorschrift als *widerlegbare Vermutung* ebenso tauglich dazu wäre, Steuerumgehungen einzudämmen respektive zu vermindern. Würde der Missbrauchsvermeidungszweck durch die widerlegbare Ausgestaltung gleichermaßen erreicht, wäre die verfassungsrechtlich geforderte Erforderlichkeit der unwiderleglichen Vermutung nicht gegeben.⁹¹⁶ Missbrauchsvorschriften weisen je nach Ausgestaltung der Typisierung eine unterschiedliche Intensität der durch sie evozierten Wirkungsweise auf, sodass unter Zugrundelegung einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie durch überschießend ausgestaltete Missbrauchsnormen das (Fern-)Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung konterkariert werden kann.

⁹¹⁰ Vgl. *Kirchhof* (1983): 173, *Kirchhof* (2010): 22.

⁹¹¹ Vgl. *Gabel* (2011b): 11.

⁹¹² Vgl. *Koll* (2021): 101.

⁹¹³ Vgl. *Koll* (2021): 102.

⁹¹⁴ Vgl. *Dautzenberg* (1997): 692, *Gabel* (2011b): 15, *Lienicke* (2017): 74.

⁹¹⁵ *Koll* (2021): 102 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

⁹¹⁶ Vgl. *Koll* (2021): 102. Im Hinblick auf den durch Typisierungen und Pauschalierungen im Steuerrecht angestrebten Vereinfachungszweck würde dieser durch eine widerlegbare Ausgestaltung, die wiederum zu einer Einzelfallbetrachtung führen würde, z. T. eingeschränkt. Vgl. *Koll* (2021): 102.

Im Hinblick auf die *Angemessenheit* wird hier zwischen dem Eingriff in Freiheitsrechte und einer gleichheitsrechtlichen Ungleichbehandlung unterschieden. Das Kriterium der Angemessenheit (*Verhältnismäßigkeit i. e. S.*) verlangt eine Verhältnismäßigkeitsabwägung zwischen der Intensität der Freiheitsrechtsbeeinträchtigung und dem angestrebten staatlichen Zweck.⁹¹⁷ Im Hinblick auf die durch eine Besteuerungsnorm evozierte(n) Wirkung(en) ist eine auf den jeweiligen Steuerzugriff bezogene Angemessenheitsprüfung durchzuführen, die an der Intensität des Eingriffs auszurichten ist.⁹¹⁸ Die Eingriffsintensität lässt sich aus dem Verhältnis zwischen der Steuerlast und der Beeinträchtigung der Freiheitsrechte bestimmen.⁹¹⁹ D. h., die steuerliche Belastung wird zum erzielten Einkommen in Relation gesetzt (relativer Bewertungsmaßstab).⁹²⁰ Zur Feststellung der Angemessenheit respektive Unangemessenheit ist die Eingriffsintensität des Steuerzugriffs im Vergleich zum verfolgten (Gesetzes-)Zweck zu betrachten.⁹²¹

Ferner ist im Hinblick auf die Angemessenheit einer gleichheitsrechtlichen Ungleichbehandlung eine Verhältnismäßigkeitsabwägung zwischen ihrer Intensität und dem mit der differenzierenden Regelung intendierten Zweck vorzunehmen.⁹²² In diesem Schritt ist folglich die Rechtfertigung einer ungleichen Steuerbelastung anhand der *Gesamtabwägung* als Gegenüberstellung von Gestaltungs- und Belastungsseite der Besteuerungsnorm zu prüfen.⁹²³ Wird nunmehr eine durch eine Missbrauchsvorschrift hervorgerufene Ungleichbehandlung in Form einer Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips („Verstoß der steuerlichen Belastungswirkungen gegen den Verteilungsmaßstab“⁹²⁴) angenommen, ist der Wert (verfassungsrechtliche Bedeutsamkeit) der prohibitiven oder initiativen Gestaltungswirkung (*Gestaltungsseite der Norm*) der Intensität der Ungleichbehandlung (*Belastungsseite der Norm*) gegenüberzustellen.⁹²⁵ Durch diese Abwägung soll im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung eruiert werden, ob die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf der Belastungsseite der Besteuerungsnorm

⁹¹⁷ Vgl. Kingreen/Poscher (2021): Rn. 406.

⁹¹⁸ Vgl. Jachmann-Michel (2017): 214.

⁹¹⁹ Vgl. Jachmann-Michel (2017): 214.

⁹²⁰ Vgl. Palm (2013): 411.

⁹²¹ Vgl. Jachmann-Michel (2017): 214 im Hinblick auf Fiskalzwecknormen sowie deren Belastungswirkungen.

⁹²² Vgl. Kingreen/Poscher (2021): Rn. 603.

⁹²³ Vgl. von Arnim (1980): 327, Birk (1983b): 244.

⁹²⁴ Birk (1983b): 244.

⁹²⁵ Vgl. Birk (1983b): 244. Siehe hierzu auch Kube (2004): 224.

durch den der beabsichtigten Gestaltungswirkung zugrunde liegenden Zweck auf der Gestaltungsseite der Besteuerungsnorm legitimiert werden kann.⁹²⁶ Im Hinblick auf Missbrauchsvermeidungsvorschriften muss ein angemessenes Verhältnis zwischen dem durch die Missbrauchsabwehr verfolgten staatlichen Ziel einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung und den durch die Missbrauchsvorschriften evozierten (nachteiligen) Wirkungen bestehen.⁹²⁷

Nach *Gabel* lassen sich für die verhältnismäßige Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften – als Konkretisierung der Missbrauchsgeneralnorm – zwei Grundprinzipien ableiten.⁹²⁸ Erstens ist der Tatbestand der Missbrauchsnorm derart auszugestalten, dass Fälle, in denen kein missbräuchliches Gestaltungsverhalten vorliegt, nicht von der Spezialvorschrift erfasst werden („Tatbestandsmaßstab“⁹²⁹). D. h., der Geltungsbereich einer speziellen Missbrauchsvorschrift darf keinen viel umfangreicheren steuerlichen Zugriff zulassen, als zur Erreichung des Missbrauchsvermeidungszwecks erforderlich ist.⁹³⁰ Zweitens ist die Rechtsfolgenanordnung einer Missbrauchsvermeidungsnorm an denjenigen Besteuerungsfolgen einer angemessenen Rechtsgestaltung auszurichten („Rechtsfolgenmaßstab“⁹³¹). Die Ausrichtung sowohl der Tatbestands- als auch der Rechtsfolgenseite erfolgt sodann am „Grundsatz der strengen Zielorientierung der Missbrauchsnorm am Missbrauchsvermeidungszweck“⁹³². Die nachstehende Abbildung veranschaulicht die mehrstufige Prüfungsreihenfolge im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung.

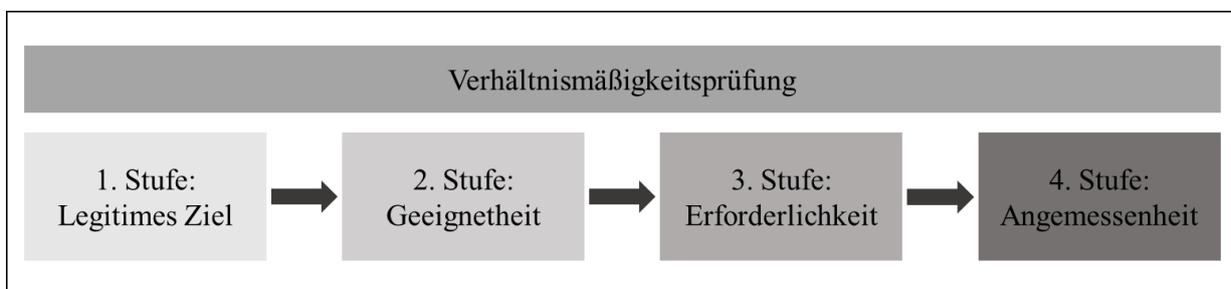


Abbildung 4: Ablaufdiagramm zur mehrstufigen Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes⁹³³

⁹²⁶ Vgl. *Birk* (1983b): 244 f. sowie das Schaubild auf S. 245.

⁹²⁷ Vgl. *Gabel* (2011a): 146.

⁹²⁸ Vgl. hierzu und im Folgenden *Gabel* (2011a): 148.

⁹²⁹ *Gabel* (2011a): 148.

⁹³⁰ Vgl. hierzu auch *Tipke* (2000): 332 sowie *Thiel* (2007): 730. *Tipke* konstatiert, dass der Steuergesetzgeber „nicht mit Kanonen auf Spatzen schießen [darf]“. *Tipke* (2000): 332.

⁹³¹ *Gabel* (2011a): 148.

⁹³² *Gabel* (2011a): 148.

⁹³³ Eigene Darstellung in Anlehnung an *Koll* (2021): 98.

Die in diesem Kapitel aufgearbeiteten Bestandteile im Rahmen der mehrstufigen Verhältnismäßigkeitsprüfung (Zwecklegitimität (Stufe 1), Geeignetheit (Stufe 2), Erforderlichkeit (Stufe 3) und Angemessenheit (Stufe 4)) sind nicht allgemein, sondern bezogen auf die jeweilige Missbrauchsvorschrift einzelfallspezifisch zu überprüfen. In der vorliegenden Arbeit wird eine mehrstufige Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beispielhaft für die Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG vorgenommen.⁹³⁴

4.2.3.2 Einschränkende verfassungskonforme vs. kritisch-rational adäquate Steuerrechtsauslegung

Es gibt einige Besteuerungsnormen, die potenziell als nicht verfassungskonform eingestuft werden könnten.⁹³⁵ Hieraus ergibt sich für den Rechtsanwender (wie den *BFH*) die Frage, ob und inwieweit er unter Zuhilfenahme der Rechtsauslegung und -fortbildung als methodologische Ansätze – insbesondere zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – *ein verfassungskonformes Auslegungsergebnis* erzielen kann.

Einschränkende/restriktive/einengende Auslegung

Im Rahmen der einschränkenden Auslegung ist die Missbrauchsvorschrift, sofern der Zweck zur Missbrauchsvermeidung der einzige Gesetzestelos ist, allein an diesem Zweck auszurichten.⁹³⁶ Die Forderung einer am Ziel der Missbrauchsabwehr orientierten, engen Auslegung ergibt sich – zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit – für

- die steuerliche Behandlung von Fallkonstellationen, in denen von vornherein eine Missbrauchsmöglichkeit objektiv ausscheidet, insbesondere sofern durch die Rechtsgestaltung keine steuerlichen Vorteile erzielt werden,⁹³⁷
- Fälle, in denen die steuerliche Ersparnis nicht der Hauptgrund für die gewählte Rechtsgestaltung ist⁹³⁸, sowie

⁹³⁴ Siehe hierzu die Ausführungen im Rahmen der Ziel-Mittel-Analyse der Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG in Kapitel 5.2.2, S. 180-187.

⁹³⁵ Siehe hierzu die Checkliste der Steuerrechtsnormen, die unter dem Verdacht der Verfassungswidrigkeit stehen, bei *Kessler* (2020): 1-11 sowie die Checkliste zu potenziell EU-rechtswidrigen Normen der direkten Steuern in Deutschland bei *Kessler/Spengel* (2022): 1-38.

⁹³⁶ Vgl. *Roser* (2005): 180 f., *Hey* (2008): 175, *Weckerle* (2010): 180.

⁹³⁷ Vgl. *Roser* (2005): 182 und die entsprechenden Beispiele auf S. 183 f. sowie zu § 5 Abs. 3 GrEStG *Viskorf* (2022): Rn. 102.

⁹³⁸ Vgl. *Gabel* (2011a): 205.

- die unzulässige, steuererhöhende Einbeziehung „neuer“, d. h. nach der Missbrauchsgestaltung verwirklichter Tatsachen⁹³⁹.

Verfassungskonforme Auslegung

Die ständige Rechtsprechung des *BVerfG* umreißt die „verfassungskonforme Auslegung“ mit folgender Formulierung: „Ein Gesetz ist nicht verfassungswidrig, wenn eine Auslegung möglich ist, die im Einklang mit dem Grundgesetz steht, und das Gesetz bei dieser Auslegung sinnvoll bleibt“⁹⁴⁰. Das Instrument der verfassungskonformen Auslegung zielt sodann darauf ab, den Gesetzeswortsinn in den Sinnzusammenhang des Maßstabsgefüges des Verfassungsrechts einzuordnen.⁹⁴¹ Freilich gilt die verfassungskonforme Auslegung auch im Steuerrecht, wenn gleich diese im Hinblick auf die Verschiedenheit von Normgruppen und deren denkbare Gesetzes- und Regelungszwecke begrenzt ist.⁹⁴² Die verfassungskonforme Auslegung dient der Überprüfung des Auslegungsergebnisses anhand verfassungsrechtlicher Maßstäbe respektive der Auswahl derjenigen verfassungskonformen Auslegungsvariante, sofern die Auslegung einer Norm – mittels üblicher Interpretationsregeln – zu mehreren Auslegungsergebnissen geführt hat.⁹⁴³ D. h., der Grundsatz der verfassungskonformen Auslegung bedingt die Auswahl des verfassungskonformen Auslegungsergebnisses, sodass das Urteil der Verfassungswidrigkeit verhindert und mithin die Norm „gerettet“ werden könnte.⁹⁴⁴ Infolgedessen setzt die verfassungskonforme Auslegung voraus, dass eine Norm unterschiedliche Auslegungsmöglichkeiten zulässt, von denen mind. eine Auslegungsvariante zur Verfassungswidrigkeit der Rechtsnorm führt.⁹⁴⁵ Ist allein ein konkretes Auslegungsergebnis denkmöglich, kann eine Auslegung, die nicht mit der Verfassung übereinstimmt, ergo auch nicht durch die verfassungskonforme

⁹³⁹ Vgl. *Roser* (2005): 182 sowie die dazugehörigen Beispiele auf S. 182 f.

⁹⁴⁰ *BVerfG* (1953): Leitsatz 4.

⁹⁴¹ Vgl. *Birk* (1990): 303.

⁹⁴² Vgl. *Birk* (1990): 306 f., *Droege* (2011): 110 f., *Drüen* (2012): 269. Die verfassungsorientierte Auslegung unterscheidet sich von der verfassungskonformen Auslegung dahingehend, dass die verfassungsrechtlichen Maßstäbe bereits im Rahmen des Auslegungsprozesses, also bei Rechtsanwendung, berücksichtigt werden. Vgl. *Höpfner* (2008): 180, 183.

⁹⁴³ Vgl. *BVerfG* (2005a): B. II. 1., *FG Hamburg* (2020): Rn. 18, *Höpfner* (2008): 183 f.

⁹⁴⁴ Vgl. *Drüen* (2012): 271 f. Die verfassungskonforme Auslegung kann sodann die vollständige Vernichtung einer Rechtsnorm abwenden. Vgl. *Birk* (1990): 300, *Drüen* (2012): 272. *Birk* bezeichnet die verfassungskonforme Auslegung in diesem Zusammenhang als „Reparatur des mißglückten Gesetzes“. *Birk* (1990): 300 [alte Rechtschreibung beibehalten].

⁹⁴⁵ Vgl. *Höpfner* (2008): 175 f., *Drüen* (2012): 271.

Auslegung vor der drohenden Verfassungswidrigkeit bewahrt werden.⁹⁴⁶ D. h., die Rechtsnorm muss in mind. einer Auslegungsmöglichkeit der Verfassung standhalten.⁹⁴⁷

Als generelle Grenze der verfassungskonformen Auslegung lässt sich bei Rechtsnormen, die einen konkreten Normzweck innehaben, ebendieser Zweck heranziehen.⁹⁴⁸ Andernfalls wird die verfassungskonforme Auslegung durch den Gesetzeswortlaut begrenzt.⁹⁴⁹ Demnach kann die Begrenzung der verfassungskonformen Auslegung allgemein durch die „grundlegende Neubestimmung“⁹⁵⁰ des normativen Gehalts einer Vorschrift festgelegt werden.⁹⁵¹ Die Voraussetzungen, wann die Grenzen der verfassungskonformen Auslegung erreicht wären respektive der normative Regelungsinhalt wortsinnüberschreitend neu bestimmt würde, lassen sich jedoch nicht abstrakt und allgemein, sondern allein bezogen auf das jeweilige auszulegende Gesetz formulieren.⁹⁵² Handelt es sich um eine Rechtsnorm, die einen konkreten Regelungs-/ Normzweck bzw. ein konkretes Regelungsziel verfolgt, dann stellt dieser Zweck die Grenze der verfassungskonformen Auslegung dar.⁹⁵³ Andernfalls entfällt die enge Zweckbegrenzung, d. h., bei Normen, die nicht zwingend einen konkreten Regelungsziel innehaben (exemplifizierend könnten teilweise Fiskalzielnormen genannt werden), kann der fehlende Zweck die verfassungskonforme Auslegung nicht begrenzen; die Begrenzung der verfassungskonformen Auslegung wird sodann durch den Gesetzeswortlaut begründet. Infolgedessen ist der Interpretationsspielraum bei ebendiesen Normgruppen – aufgrund des Zusammenfallens von verfassungskonformer Auslegung und Auslegung des (konkreten) Normzwecks, bedeutend größer. Freilich

⁹⁴⁶ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 239b.

⁹⁴⁷ Vgl. *Höpfner* (2008): 176.

⁹⁴⁸ Vgl. *Birk* (1990): 306. Siehe hierzu auch *BVerfG* (1958b): III. 2. b), *BVerfG* (2011): Rn. 160, *BFH* (2004b): II. 4., *FG Hamburg* (2020): Rn. 18. Ferner sind in der *BVerfG*-Rechtsprechung folgende abstrakte Formulierungen der Grenzen zu finden: „Durch den Wortlaut, die Entstehungsgeschichte und den Gesetzeszweck werden der verfassungskonformen Auslegung Grenzen gezogen. Ein Normverständnis, das in Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers treten würde, kann auch im Wege verfassungskonformer Auslegung nicht begründet werden. Andernfalls würde das Bundesverfassungsgericht der rechtspolitischen Entscheidung des demokratisch legitimierten Gesetzgebers vorgreifen.“ *BVerfG* (2005a): B. II. 1. sowie alternativ: „Die Grenzen verfassungskonformer Auslegung ergeben sich grundsätzlich aus dem ordnungsgemäßen Gebrauch der anerkannten Auslegungsmethoden. Der Respekt vor der gesetzgebenden Gewalt gebietet es dabei, in den Grenzen der Verfassung das Maximum dessen aufrechtzuerhalten, was der Gesetzgeber gewollt hat. Er fordert mithin eine Auslegung der Norm, die durch den Wortlaut des Gesetzes gedeckt ist und die prinzipielle Zielsetzung des Gesetzgebers wahrt. Die Deutung darf nicht dazu führen, dass das gesetzgeberische Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht wird.“ *BVerfG* (2011): Rn. 160.

⁹⁴⁹ Vgl. *Birk* (1990): 306.

⁹⁵⁰ *Birk* (1990): 303.

⁹⁵¹ Vgl. *BVerfG* (2011): Rn. 160, *BFH* (2004b): II. 4.

⁹⁵² Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 238.

⁹⁵³ Vgl. hierzu und im Folgendem *Birk* (1990): 306.

lässt sich mit Blick auf die Begrenzung der verfassungskonformen Auslegung durch den Wortlaut steueranspruchs begründender Gesetze festhalten, dass ein mehrdeutiger Wortlaut den Auslegungsspielraum zusätzlich erweitern würde.

Richterliche Rechtsfortbildung

Die richterliche Rechtsfortbildung geht – im Gegensatz zur (verfassungskonformen) Auslegung – über den möglichen Gesetzeswortsinn hinaus und dient dazu, bestehende Regelungslücken zu schließen („[e]rgänzende Rechtsfortbildung“⁹⁵⁴).⁹⁵⁵ Die verfassungsrechtliche Grenze der Rechtsfortbildung wird indes durch den Regelungszweck formatiert.⁹⁵⁶ Ferner dürfen durch die Methoden der Rechtsfortbildung keine neuen Steuertatbestände, ergo kein neues Besteuerungs-substrat eröffnet werden.⁹⁵⁷ Als übliche Methoden zur Ausfüllung von Gesetzlücken lassen sich u. a. die Analogie, der Umkehrschluss, der Schluss vom Mehr auf das Weniger sowie der Schluss vom Weniger auf das Mehr nennen.⁹⁵⁸ Bei der – hier betrachteten – *abändernden Rechtsfortbildung* wird durch das Rechtsinstitut der Rechtsfortbildung vom Gesetz abgewichen.⁹⁵⁹ Zur rechtmethodischen Korrektur ist eine am Normzweck orientierte teleologische Reduktion zulässig, sofern sich der Gesetzeswortsinn und der Normzweck entgegenstehen und sich das Auslegungsergebnis – gemessen am Normzweck – als planwidrig zu weit gehend herausstellt.⁹⁶⁰ Eine Methode der (abändernden) Rechtsfortbildung stellt die *teleologische Reduktion* dar, die bei Vorliegen eines – gemessen am Regelungszweck – zu weit geratenen Gesetzeswortlauts angewendet werden kann.⁹⁶¹ D. h., bei der teleologischen Reduktion wird der zu weit gefasste Gesetzeswortlaut auf dessen engeren Zweck eingeschränkt.⁹⁶² Die teleologische Reduktion kann als Methode der abändernden Rechtsfortbildung – gemessen am Normzweck – auch bei speziellen Missbrauchsvorschriften im Steuerrecht Anwendung finden. Sie käme

⁹⁵⁴ *Drüen* (2020b): Rn. 345.

⁹⁵⁵ Vgl. *Birk* (1990): 302, *Schenke* (2011): 54, *Drüen* (2020b): Rn. 346. In Ausnahmefällen könnte auch eine Durchsetzung der teleologischen Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut erfolgen. Vgl. *Horn* (2016): Rn. 183. Vgl. zur Voraussetzung einer Regelungslücke für die ergänzende Rechtsfortbildung *BVerfG* (1991b): 1. a), *BFH* (2007c): II. 1. d) aa).

⁹⁵⁶ Vgl. *Drüen* (2005): 74.

⁹⁵⁷ Vgl. *BFH* (1972a): 3., *Weckerle* (2012): 283, *Drüen* (2020b): Rn. 360.

⁹⁵⁸ Siehe zu genannten sowie weiteren Verfahren ausführlich *Drüen* (2020b): Rn. 365-376.

⁹⁵⁹ Vgl. *Drüen* (2020b): Rn. 377.

⁹⁶⁰ Vgl. *FG Düsseldorf* (2004): Rn. 28, *BFH* (2011c): Rn. 18, *BFH* (2012d): Rn. 49, *Englisch* (2021): Rn. 5.74.

⁹⁶¹ Vgl. *BFH* (2011c): Rn. 18, *BFH* (2011d): Rn. 38 sowie *FG Nürnberg* (2022): Rn. 89, *Bodden* (2014): 1060. Bei der teleologischen Extension wird der zu eng gefasste Gesetzeswortlaut auf dessen weitergehenden Zweck ausgeweitet. Vgl. *BFH* (2012d): Rn. 49, *BFH* (2012e): Rn. 64.

⁹⁶² Vgl. *BVerfG* (1998d): B. I. 5., *BFH* (2020b): Rn. 24 f.

folglich in Betracht, wenn der Wortsinn der betroffenen Missbrauchsabwehrnorm mehr Fallkonstellationen, also auch Gestaltungen, denen kein Missbrauchsgedanke zugrunde liegt, einbezieht als, gemessen am Missbrauchsvermeidungszweck, einbezogen werden dürften.⁹⁶³

Indes ist *eine teleologische Reduktion* im Zusammenhang mit Missbrauchsvermeidungsnormen rechtsmethodisch regelmäßig nicht zulässig.⁹⁶⁴ Dies kann sich gerade bei objektiv überschießender Tendenz ergeben, wobei sich hier zwei konkretere Fälle abzeichnen, in denen eine am Missbrauchsbekämpfungszweck orientierte teleologische Reduktion ausgeschlossen werden kann. Zum einen spricht neben dem Missbrauchsvermeidungszweck ein weiterer Gesetzeszweck gegen eine teleologische Reduktion. Wirkt der überschießende Teil der Spezialvorschrift, der nicht auf die Missbrauchsabwehr entfällt, derart umfänglich, dass ein großer Teil des Geltungsbereichs der Missbrauchsnorm im Zuge einer teleologischen Reduktion unterginge, dann ist dies ein Indiz für das Vorliegen eines zweiten Gesetzestelos. Dies spräche dafür, dass der überschießende Teilbereich der Missbrauchsnorm nicht planwidrig ist, sondern ebendieser Teil einen weiteren Gesetzeszweck verfolgt. Eine Eliminierung im Rahmen einer teleologischen Reduktion ist daher ausgeschlossen, da die nicht durch den Zweck der Missbrauchsbekämpfung gedeckten Fallkonstellationen auf Basis des anderen Gesetzestelos zu erfassen sind. Zum anderen wird der Einsatz einer teleologischen Reduktion dann versagt, wenn es sich um rechtsprechungsbrechende Missbrauchsvorschriften im Sinne eines Nichtanwendungsgesetzes handelt.⁹⁶⁵

Berücksichtigung erfahrungswissenschaftlicher Hypothesen über Entscheidungswirkungen im Rahmen der Steuerrechtsauslegung

Im Rahmen der Steuerrechtskritik wird in der vorliegenden Arbeit hinsichtlich der Anforderungen an eine *adäquate respektive verfassungskonforme Steuerrechtsauslegung* einerseits auf juristische Auslegungskriterien und -methoden und andererseits auf ökonomische Theorieansätze

⁹⁶³ Vgl. *Gabel* (2011a): 206.

⁹⁶⁴ Vgl. hierzu und im Folgendem *Gabel* (2011a): 207-210.

⁹⁶⁵ Vgl. *Hey* (2010): 173. Der Gesetzgeber kann ein (rechtsprechungsbrechendes) Nichtanwendungsgesetz erlassen, um eine unerwünschte *BFH*-Entscheidung abzuwenden. Vgl. hierzu *Völker/Ardizzoni* (2004): 2413.

rekurriert.⁹⁶⁶ Indes ist es denkbar, dass die Auslegung unter Hinzuziehung ökonomischer Theorien zu einer anderen Deutung des geltenden Rechts⁹⁶⁷ als ohne betriebswirtschaftlichen Beitrag führt.⁹⁶⁸ Infolgedessen kann es als Konsequenz der (betriebswirtschaftlichen) Theoriebeladenheit der Rechtsauslegung zu einem – zumindest im Lichte betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse – angemesseneren Normverständnis kommen.⁹⁶⁹ Bei dem sich in Relation zu ebendieser betriebswirtschaftlichen respektive ökonomischen Theorie ergebenden angemesseneren Normverständnis muss es sich jedoch um eine Bedeutung handeln, die aufgrund der Verbindlichkeit des geltenden Rechts ebenso Ausfluss der rechtswissenschaftlichen Auslegung ist.⁹⁷⁰

Wie bereits herausgestellt, wird in der vorliegenden Arbeit angenommen, dass das Steuerrecht de lege lata mit dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung steuerliche Wirkungshypothesen enthält. Demnach werden im Rahmen der Steuerrechtsauslegung erfahrungswissenschaftliche Hypothesen über Wirkungen der Besteuerung auf das Entscheidungsverhalten von Wirtschaftssubjekten einbezogen, um eine *kritisch-rational adäquate Auslegung* des geltenden Steuer-

⁹⁶⁶ Vgl. hierzu *Moxter* (1993): 79 f. sowie *Ballwieser* (1996): 503 f., *Schanz* (2018): 688. Nach *Moxter* geht es allein darum, „die Kenntnis wirtschaftlicher Zusammenhänge in den Auslegungsprozeß einzubringen“. *Moxter* (1993): 80 [alte Rechtschreibung beibehalten]. Indes ist das von *Moxter* angenommene ökonomische Vorverständnis nicht von einer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. Vgl. *Moxter* (1993): 62, 84. In der vorliegenden Arbeit erfolgt die Auslegung von Steuernormen mittels juristischer Auslegungsmethoden unter Beachtung eines ökonomischen Vorverständnisses. Vgl. zur Erforderlichkeit der Verdeutlichung der zugrunde gelegten Ausgangsposition *Siegel et al.* (2000): 258. Dabei wird der betriebswirtschaftliche Beitrag durch den Rekurs auf ökonomische Theorieansätze im Rahmen der Auslegung von Steuergesetzen respektive Missbrauchsvermeidungsnormen und mithin im Rahmen der Analyse, ob konkrete Sachverhaltsgestaltungen unter eine bestimmte Rechtsnorm zu subsumieren sind, geleistet. Siehe hierzu auch – jedoch im Hinblick auf die Auslegung der EU-IFRS – *Weitz* (2016): 24 f. Siehe hierzu auch die Ausführungen zum neoklassischen Theorieansatz in Kapitel 2.4.2.1, S. 26-28 sowie zum evolutorischen Theorieansatz in Kapitel 2.4.2.2, S. 28-32. Siehe zur Interdisziplinarität auch *Schmiel* (2005a): 221, 227 (Nr. 25 und 26), *Sander/Schmiel* (2016), *Seer* (2021): Rn. 1.14 f., *Hey* (2021): Rn. 3.10 sowie *Bareis* (2000): 87.

⁹⁶⁷ Die im Rahmen rechtsdogmatischer Auslegung getätigten Aussagen stellen – vorläufig bewährte – Beobachtungsaussagen über normatives geltendes Recht dar. Vgl. *Schmiel* (2005a): 218 f. Im Hinblick auf das Werturteilsfreiheitspostulat im kritisch-rationalen Sinne sind sodann Deutungshypothesen zu formulieren, die die subjektive Interpretation des Auslegenden respektive des Wissenschaftlers darstellen. *Deutungshypothesen* haben indes keinen Allgemeingültigkeitsanspruch. Vgl. *Schmiel* (2005a): 216. Um eine Objektivierung der *Auslegungshypothesen* herbeizuführen, müssen die juristischen Auslegungskriterien sowie -methoden herangezogen werden. Hierdurch lassen sich die Auslegungsergebnisse sodann zumindest intersubjektiv nachempfinden. Vgl. *Schmiel* (2005a): 217.

⁹⁶⁸ Vgl. *Schmiel* (2005a): 222. Den Einbezug betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in die Rechtsdogmatik bezeichnet *Ballwieser* als ökonomische Analyse des Rechts, die „sich dem Verständnis und der Würdigung eines historischen, gegenwärtigen oder geplanten Rechtsbereiches unter Berücksichtigung ökonomischer Sprache und Modelle und darauf basierender Hypothesen und empirischer Ergebnisse [widmet]“. *Ballwieser* (1996): 503.

⁹⁶⁹ Vgl. *Schmiel* (2005a): 222. Exemplarisch lässt sich hier die Erfüllung des Normzwecks nennen. Siehe hierzu *Schmiel* (2005a): 222 mit einem betriebswirtschaftlichen Beispiel bezugnehmend auf das Insolvenzrecht (siehe dort auch Fn. 862). Vgl. hierzu auch *Ballwieser* (1996): 512 f.

⁹⁷⁰ Vgl. *Schmiel* (2005a): 222 f.

rechts zu ermöglichen. Indes ist eine auf kritisch-rationalem Verständnis beruhende Steuerrechtsauslegung nur insoweit zulässig, wie der Deutungsvorschlag auch unter Beachtung juristischer Auslegungsregeln und -methoden adäquat wäre.⁹⁷¹

Unter Zugrundelegung des hier angenommenen kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnisses werden im Rahmen der Rechtsauslegung – in Abgrenzung zu Steuerwirkungshypothesen – *Deutungshypothesen* formuliert, die über eine aus dem Blickwinkel des Wissenschaftlers adäquate Deutung des geltenden (Steuer-)Rechts Aufschluss geben sollen.⁹⁷² Mit der Steuerrechtsauslegung werden indes nicht die tatsächlichen Wirkungen einer Rechtsnorm und somit die Wirkungs-, sondern die „*Sinnzusammenhänge*“⁹⁷³ des geltenden Steuersystems erfasst.⁹⁷⁴ Bei den Deutungshypothesen handelt es sich um vorläufig bewährte Beobachtungsaussagen ohne Allgemeingültigkeitsanspruch.⁹⁷⁵ Weichen die aus Sicht des Wissenschaftlers im Rahmen der Rechtsauslegung herausgestellten Deutungsvorschläge von den bisherigen ab und werden als *Auslegungsalternativen* verstanden, dann sind diese – aufgrund des kritisch-rationalen Methodologieverständnisses – einem kritischen Diskurs zugänglich zu machen.⁹⁷⁶

Die Steuerrechtsauslegung verlangt die Anwendung juristischer Methoden wie den Auslegungskanon, der sich aus der grammatikalischen, der systematischen, der historischen und der teleologischen Auslegung zusammensetzt.⁹⁷⁷ Das Hauptaugenmerk liegt hier auf der *teleologischen Auslegung*, die grundsätzlich durch die Auslegung nach dem Wortlaut begrenzt wird.⁹⁷⁸ Die Auslegung der Steuergesetze bedarf – sofern diese an wirtschaftliche Vorgänge und Zustände anknüpfen, wie Einkommen oder Vermögen – einer am wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts orientierten Interpretation.⁹⁷⁹ Die wirtschaftliche Interpretation der Steuergesetze wird als „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ bezeichnet und stellt eine am wirtschaftlichen Normzweck orientierte Methode im Rahmen der teleologischen Auslegung dar, die auf die gleichmäßige Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und somit auf die Verwirklichung einer gleichmäßigen Besteuerung abzielt.⁹⁸⁰ Aus kritisch-rationaler Perspektive ist die

⁹⁷¹ Vgl. Sander/Schmiel (2016): 336.

⁹⁷² Vgl. Albert (1972): 90-94.

⁹⁷³ Albert (2001): 173 [Hervorhebungen im Original].

⁹⁷⁴ Vgl. Albert (2001): 172-174 sowie Horn (2016): Rn. 177, Sander/Schmiel (2016): 340.

⁹⁷⁵ Vgl. Albert (2001): 176.

⁹⁷⁶ Vgl. Albert (1985): 218-229.

⁹⁷⁷ Vgl. Horn (2016): Rn. 178-183.

⁹⁷⁸ Vgl. Horn (2016): Rn. 178.

⁹⁷⁹ Vgl. Sander/Schmiel (2016): 340.

⁹⁸⁰ Vgl. Englisch (2021): Rn. 5.70, Seer (2021): Rn. 1.28.

wirtschaftliche respektive ökonomische Orientierung des Steuerrechts dahin gehend gegeben, dass das geltende Steuerrecht – mit dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung – Hypothesen über Entscheidungswirkungen der Besteuerung enthält.⁹⁸¹

Die in der Steuerwirkungsanalyse getroffenen (erklärenden) Steuerwirkungsaussagen können sodann in Form von *Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen* im Rahmen der teleologischen Steuerrechtsauslegung berücksichtigt werden.⁹⁸² Sofern die Auslegung einer Besteuernorm im Rahmen der Rechtsanwendung zu Steuerausweichentscheidungen als besonderer Steuerwirkung der Steuerpflichtigen führt, ist dies ein Indiz dafür, dass das Auslegungsergebnis dem angestrebten Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung zuwiderläuft.⁹⁸³ Lassen sich nunmehr unter Berücksichtigung evolutorischer Steuerwirkungshypothesen alternative Deutungsvorschläge eruieren, die – in Abgrenzung zum bloßen juristischen Auslegungsergebnis – die Entstehung von Steuerausweichentscheidungen vermeiden oder verringern, dann würden diese im Hinblick auf das übergeordnete Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung zu einem angemesseneren Normverständnis führen.⁹⁸⁴

4.3 Erweiterung der Anforderungskriterien um Besonderheiten im Hinblick auf Umwandlungs- und Einbringungsfälle im Sinne des UmwStG

Der in den vorherigen Kapiteln 4.2.1-4.2.3 erarbeitete Referenzmaßstab wird nunmehr in diesem Kapitel um Besonderheiten im Hinblick auf Umwandlungs- und Einbringungsfälle ergänzt und erweitert, um eine gezielte sowie präzisere Anwendung der allgemeinen Anforderungskriterien und -ziele auf Missbrauchsvermeidungsvorschriften im UmwStG zu ermöglichen.

Der (zivil-)rechtlich geprägte – aus § 1 Abs. 1 UmwG abgeleitete – Begriff der Umwandlung lässt sich als Oberbegriff für die Rechtsfiguren bzw. -gestaltungen *Verschmelzung*, *Spaltung*, *Formwechsel* und *Vermögensübertragung* begreifen.⁹⁸⁵ Der Terminus der Umwandlung kann unter den ökonomischen respektive unternehmerischen Umstrukturierungsbegriff gefasst wer-

⁹⁸¹ Vgl. Sander/Schmiel (2016): 340.

⁹⁸² Vgl. Sander/Schmiel (2016): 342.

⁹⁸³ Vgl. Sander/Schmiel (2016): 342.

⁹⁸⁴ Siehe hierzu aber Albert (1993): 30 f.

⁹⁸⁵ Vgl. Hörtnagl (2020): Rn. 1. Überdies enthält das UmwStG neben dem *Umwandlungs-* auch noch einen *Einbringungsteil*. Hierzu zählen die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§§ 20-23 UmwStG) sowie die Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG). Unter den Oberbegriff „Umstrukturierung“ werden hier sowohl Umwandlungen im Sinne von §§ 3-19 UmwStG als auch Einbringungen im Sinne von §§ 20-25 UmwStG gefasst. Gleichmaßen wird der Begriff der Umwandlung als Synonym für Umwandlungen und Einbringungen verwandt.

den, der insgesamt als zweckgerichteter Prozess hinsichtlich der Überführung bestehender (Unternehmens-)Strukturen in neue (Unternehmens-)Strukturen verstanden wird.⁹⁸⁶ Die *BFH*-Rechtsprechung knüpft „betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen“ an die „Absicht der *Erzielung eines Totalgewinns* mit solchen Umstrukturierungsmaßnahmen, die nach dem Erkenntnishorizont eines wirtschaftlich vernünftig denkenden Gewerbetreibenden mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ‚geeignet‘ sind, dass die Maßnahmen innerhalb eines – in Abhängigkeit vom Gegenstand und Art des jeweiligen Betriebes – überschaubaren Zeitraums zum Erreichen der Gewinnzone führen“⁹⁸⁷.

Unter Zugrundelegung ökonomischer Erklärungsansätze für unternehmerische Umstrukturierungen lässt sich auf Basis von Erkenntnissen der Finanztheorie die *Nettobarwertmaximierung* als strategische Handlungsvorgabe ableiten.⁹⁸⁸ Unternehmensumstrukturierungen können Änderungen der Cashflows im Vergleich zum Zustand, wenn die Umstrukturierung nicht durchgeführt würde, herbeiführen.⁹⁸⁹ Demnach ist für Zwecke der Beurteilung einer Umstrukturierungsmaßnahme respektive eines Umstrukturierungsprojekts auf Zahlungsströme zurückzugreifen. Unter Rekurs auf die ökonomischen Erklärungsansätze lässt sich die *Handlungsmaxime* ableiten, dass jede Unternehmensumstrukturierungsmaßnahme dann aus betriebswirtschaftlicher Perspektive vorteilhaft ist, wenn ein *Umstrukturierungsgewinn* ermittelt werden kann. Ein „Gewinn“ aus der Umstrukturierung ist indes nicht als quantifizierbare handelsbilanzielle Gewinngröße gemeint, sondern ist als Steigerung der Profitabilität – abhängig von den zugrunde gelegten Zielvorstellungen (wie z. B. die Haftungsbeschränkung) – zu verstehen.⁹⁹⁰ Für die Modellierung einer Umstrukturierung als Investition spricht, dass Unternehmensumstrukturierungen grundsätzlich mit mind. einer Auszahlung (z. B. Steuerzahlungen) starten und gleichermaßen in der Zukunft Einzahlungsüberschüsse zu unterschiedlichen Zeitpunkten generieren.⁹⁹¹ Durch die Berücksichtigung von auf einen bestimmten Bewertungszeitpunkt abdiskontierten Zahlungsströmen könnten indes auch umstrukturierungsbedingte Steuerzahlungen (z. B. durch die Aufdeckung stiller Reserven) sowie die im Zusammenhang mit den Umstrukturierungsmaßnahmen stehenden Missbrauchsüberlegungen⁹⁹² formal und zahlenmäßig erfasst

⁹⁸⁶ Vgl. *Heidecke/Süß/Hoefer* (2017): 22.

⁹⁸⁷ *Kraft* (2021): 36 [Hervorhebungen durch die Verfasserin] sowie *BFH* (2004c): Leitsatz 1.

⁹⁸⁸ Vgl. *Brealey/Myers/Allen* (2020): 135-142.

⁹⁸⁹ Vgl. hierzu und im Folgenden *Kraft* (2020): 54.

⁹⁹⁰ Vgl. hierzu sowie zur Ableitung des Terminus aus der Übersetzung des englischen Begriffs „gain“ *Kraft* (2020): 54, Fn. 68.

⁹⁹¹ Vgl. *Kraft* (2020): 55.

⁹⁹² Siehe hierzu auch *Link* (2020): 391 f.

werden.⁹⁹³ Die Steuerzahllast könnte sodann als negativer Zielgrößenbeitrag in den entsprechenden Zahlungsstrom, der die umstrukturierungsbedingten Cashflow-Wirkungen aufzeigt, integriert werden. Zur formalen und quantitativen Abbildung potenzieller Missbrauchsgefahren sind ferner – unter Zugrundelegung der Annahme von Unsicherheit – Hypothesen über die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens eines Missbrauchstatbestands heranzuziehen. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die Neoklassik – aufgrund ihrer realitätsfernen Modellannahmen – grundsätzlich keinen adäquaten Erklärungsansatz für Unternehmensumstrukturierungen liefert.⁹⁹⁴

Das Grundproblem im Zusammenhang mit der *ertragsteuerlichen Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen* und der damit – zumeist – einhergehenden Übertragung⁹⁹⁵ oder Einbringung von Betriebsvermögen bezieht sich auf die Aufdeckung und Versteuerung von in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven.⁹⁹⁶ Zur Beurteilung der ertragsteuerlichen Erfassung stiller Reserven ist es erforderlich, auf die allgemeinen Besteuerungsprinzipien zurückzugreifen, die gleichwohl für das Umwandlungssteuerrecht als besonderes Ertragsteuerrecht zugrunde gelegt werden.⁹⁹⁷

Grundsatz der Individualbesteuerung und die hieraus resultierende Subjektsteueridentität

Das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht die aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gleichmäßigkeit der Besteuerung und stellt somit den „dominierende[n] Maßstab für Steuergerechtigkeit“⁹⁹⁸ dar. Das *Prinzip der Individualbesteuerung*, auch bekannt als *Subjektsteuerprinzip*, welches das Leistungsfähigkeitsprinzip in persönlicher Hinsicht konkretisiert,⁹⁹⁹ knüpft die Besteuerung an die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – im Grundsatz – jeder einzelnen natürlichen

⁹⁹³ Vgl. hierzu und im Folgenden Kraft (2020): 55 f.

⁹⁹⁴ Siehe zur Kritik an den unrealistischen Modellannahmen im neoklassischen Theorieansatz Kapitel 4.2.2, S. 106 f. sowie Kraft (2020): 50.

⁹⁹⁵ Eine umwandlungsbedingte Übertragung des Betriebsvermögens findet bei einem identitätswahrenden Formwechsel nicht statt. Vgl. Graw (2018): 1437, Fn. 36.

⁹⁹⁶ Vgl. Graw (2018): 1433. Stille Reserven stellen den Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) oder dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) und dem Buchwert eines Wirtschaftsguts dar. Sie entstehen bspw. aufgrund von Aktivierungsverboten dem Grunde und Aktivierungsbeschränkungen der Höhe nach. Einerseits besteht gem. § 5 Abs. 2 EStG für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot (handelsrechtlich besteht dagegen ein Aktivierungswahlrecht gem. § 248 Abs. 2 HGB) und andererseits wird die steuerbilanzielle Abbildung von über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinausgehenden Wertsteigerungen aktivierter Wirtschaftsgüter versagt. Ferner können stille Reserven entstehen, soweit die Abschreibung bzw. Absetzung für Abnutzung die eigentliche Wertminderung der Wirtschaftsgüter betragsmäßig übersteigt. Vgl. Desens (2020b): 76 f.

⁹⁹⁷ Vgl. Riedel (2019): 226.

⁹⁹⁸ Hey (2021a): Rn. 3.48 [Hervorhebungen im Original]. Vgl. die Ausführungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten in Kapitel 4.2.2., S. 96-99.

⁹⁹⁹ Siehe hierzu Maetz (2017): 83.

oder juristischen Person.¹⁰⁰⁰ Hieraus ergibt sich nunmehr die Frage, ob die sich aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung ergebende steuerliche Subjektbindung auch für stille Reserven gilt. Nach überwiegender Auffassung sind stille Reserven bei einem bestimmten Steuerrechtssubjekt zu versteuern.¹⁰⁰¹ Hieraus ergäbe sich folglich die Problematik, dass eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt – analog zu bereits realisierten Wertsteigerungen – nicht zulässig ist.¹⁰⁰² Demnach wären stille Reserven grundsätzlich dann steuerwirksam aufzudecken, wenn sie – insbesondere im Wege der Übertragung auf ein anderes Steuersubjekt – aus der ursprünglichen subjektbezogenen Steuerverhaftung ausscheiden.¹⁰⁰³ Im Rahmen von Umstrukturierungen würde dies bedeuten, dass bei allen Fällen, in denen Vermögen auf einen anderen Rechtsträger übergeht, ein „Reservenrealisationsproblem“¹⁰⁰⁴ ausgelöst würde.¹⁰⁰⁵ Der Grundsatz der Subjektsteueridentität kann für stille Reserven jedoch nicht uneingeschränkt gelten.¹⁰⁰⁶ Insbesondere die Vorschriften des UmwStG als Sondertatbestände zu den (ertragsteuerlichen) Realisationstatbeständen verzichten unter bestimmten Voraussetzungen auf eine sofortige Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. Erfolgt die Vermögensübertragung im Rahmen der Umwandlung oder der Einbringung zu Buchwerten, führt die Übertragung der stillen Reserven auf den übernehmenden Rechtsträger im Wege der Buchwertfortführung zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit.¹⁰⁰⁷ Hieraus ergibt sich Folgendes: Die intersubjektive Übertragung stiller Reserven auf ein anderes Steuerrechtssubjekt steht in einem „*rechtfertigungsbedürftigen Spannungsverhältnis*“¹⁰⁰⁸ zum Prinzip der Individualbesteuerung.

Ertragsteuerliche Erfassung stiller Reserven im Sinne des Realisationsprinzips

Allgemein werden Gewinneinkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG grundsätzlich immer dann besteuert, wenn eine Gewinnrealisierung vorliegt.¹⁰⁰⁹ Daraus folgt, dass die Besteue-

¹⁰⁰⁰ Vgl. Danz (2018): 163, Graw (2018): 1434, Hennrichs (2021b): Rn. 9.430.

¹⁰⁰¹ Vgl. BFH (2015f): Rn. 19, Beisse (1981): 14, Trzaskalik (1981): 146, Schön (2000): 53 f., Rödder (2002): 254, Maetz (2017): 84, Rödder (2019a): Rn. 1, Hennrichs (2021b): Rn. 9.430.

¹⁰⁰² Vgl. Rödder (2002): 254, Rödder (2019a): Rn. 1. Differenzierter hierzu Hennrichs (2021b): Rn. 9.431.

¹⁰⁰³ Vgl. Rödder (2002): 254.

¹⁰⁰⁴ Graw (2018): 1435.

¹⁰⁰⁵ Vgl. Rödder (2002): 254.

¹⁰⁰⁶ Vgl. Hennrichs (2021c): Rn. 14.16.

¹⁰⁰⁷ Vgl. Tipke (1981): 10.

¹⁰⁰⁸ Hennrichs (2021b): Rn. 9.405 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

¹⁰⁰⁹ Vgl. Riedel (2019): 227.

rung von Einkünften auf einem hinreichend sicheren Nachweis über den Zuwachs an Leistungsfähigkeit beruhen muss.¹⁰¹⁰ Dies bedeutet, dass zum (liquiden) Einkommen als Leistungsfähigkeitsindikator nur *sichere Wertsteigerungen* gehören.¹⁰¹¹

Das handelsrechtliche *Realisationsprinzip* gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB, welches nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG als anerkannter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ebenfalls für die steuerbilanzielle Gewinnermittlung maßgeblich ist, regelt, dass Gewinne grundsätzlich erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch einen Umsatzakt wirtschaftlich realisiert werden.¹⁰¹² Ausschlaggebend ist folglich der Leistungsaustausch am Markt.¹⁰¹³ Dieser setzt sodann einen zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsel voraus, der auf der einen Seite ein Veräußerungsgeschäft und auf der anderen Seite ein Anschaffungsgeschäft auslöst.¹⁰¹⁴ Die Besteuerung ausschließlich realisierter Vermögenmehrungen wirkt sich, gemessen an diesen Grundsätzen, auch auf die ertragsteuerliche Erfassung stiller Reserven aus.¹⁰¹⁵ Entsprechend dem für das Steuerrecht rezipierten Realisationsprinzip werden stille Reserven folglich erst zu *steuerbaren* Einkünften, wenn sie im Wege eines Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfts (*entgeltlicher Leistungsaustausch*), wie einer (Betriebs- oder Teilbetriebs-)Veräußerung im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG oder einer Liquidation nach § 11 KStG, realisiert werden.¹⁰¹⁶ Aufgrund der Erfassung ausschließlich realisierter Wertsteigerungen dient das *Realisationsprinzip* als Unterprinzip des *Leistungsfähigkeitsprinzips* zur Erfüllung des – auf die Steigerung der Leistungsfähigkeit bezogenen – „Sicherheitserfordernis[ses]“¹⁰¹⁷.

¹⁰¹⁰ Vgl. *Kredig* (2013): 63 f.

¹⁰¹¹ Vgl. *Seer* (2021): Rn. 1.61. *Hennrichs* konstatiert, dass „latente Steuerwürdigkeit (so die entlarvende Bezeichnung!) und steuerbares Einkommen (...) nicht dasselbe [sind]“. *Hennrichs* (2020): 166.

¹⁰¹² Vgl. *Beisse* (1981): 15, *Schaumburg* (2010): 714, *Musil* (2019): Rn. 11, *Hennrichs* (2021b): Rn. 9.40 und 9.79. Siehe zum „Leistungserbringungsprinzip“ sowie zum „Veräußerungsprinzip“ *Riedel* (2019): 227.

¹⁰¹³ Vgl. *Schaumburg* (2010): 715, *Riedel* (2019): 227.

¹⁰¹⁴ Vgl. *Desens* (2020b): 89. Überdies kann auch der Tausch eines Wirtschaftsguts, der zu einer Gewinnrealisation führt, als Realisationsakt im Sinne des Veräußerungsprinzips qualifiziert werden. Vgl. *BFH* (1958): Leitsatz 1, *BFH* (1980d): Leitsatz 2. Gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG hat im Rahmen eines Tauschvorgangs der Ansatz zum gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts zu erfolgen, wodurch die vorhandenen stillen Reserven – gewinnrealisierend – aufgedeckt und besteuert werden. Dabei wird der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts als Anschaffungskosten für das erhaltene Wirtschaftsgut angesetzt. Vgl. hierzu insgesamt *Beisse* (1981): 23. Siehe auch zum Ende des sog. Tauschgutachtens in Fällen, in denen Kapitalgesellschaftsanteile getauscht wurden, *Herzig* (2000): 394. Siehe darüber hinaus zur Gewinnrealisierung bei den Ersatzrealisationstatbeständen „Betriebsaufgabe“ und „Entnahme“ *Desens* (2020b): 77.

¹⁰¹⁵ Vgl. *Hennrichs* (2021b): Rn. 9.432.

¹⁰¹⁶ Vgl. *Reiß* (2001): 1226, *Desens* (2020b): 77.

¹⁰¹⁷ *Kredig* (2013): 64.

Buchwertfortführung im Umwandlungssteuerrecht als Ausnahme zum Gewinnrealisationstatbestand

In der vorliegenden Arbeit geht es um Umwandlungen und Einbringungen, die unter das UmwStG in der Fassung des SEStEG vom 07.12.2006 fallen.¹⁰¹⁸ Die Regelungen des UmwStG normieren die ertragsteuerlichen (d. h. einkommen-, körperschaft- und gewerbsteuerlichen) Konsequenzen von Umwandlungen (§§ 3-19 UmwStG) und Einbringungen (§§ 20-25 UmwStG).¹⁰¹⁹ Das UmwStG enthält Ausnahmegesetze, die einen Ansatz des übergehenden oder einbringenden Vermögens mit dem Buchwert – im Gegensatz zur obligatorischen Bewertung mit dem Buchwert im allgemeinen Ertragsteuerrecht wie bei § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – auf Antrag zulassen.¹⁰²⁰ Die (Wahl-)Möglichkeit der Buchwertfortführung besteht für folgende Umwandlungs- und Einbringungstatbestände:

- § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-3 UmwStG und § 9 Satz 1 UmwStG (Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person sowie Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft),
- § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-3 UmwStG (Verschmelzung oder Vermögensübertragung von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft), § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft)¹⁰²¹,
- § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1-4 UmwStG (Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft),
- § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 UmwStG (Anteilstausch) sowie § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 UmwStG (Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft).

Ferner ermöglichen die Tatbestände des § 13 Abs. 2 UmwStG in Verschmelzungsfällen eine Steuerneutralität im Hinblick auf die Anteile auf Gesellschafterebene. Die Tatbestände der §§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG und 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sehen in Fällen, in denen eine Einbringung im Sinne von § 20 UmwStG oder ein Anteilstausch im Sinne des § 21 UmwStG zum Buchwert erfolgt, vor, dass zusätzlich auch die im Rahmen der Gegenleistung ausgegebenen Anteile als zum Buchwert angeschafft gelten.¹⁰²²

¹⁰¹⁸ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 00.01.

¹⁰¹⁹ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 01.01.

¹⁰²⁰ Vgl. *Kredig* (2013): 213.

¹⁰²¹ Hierbei ist das Teilbetriebserfordernis gem. § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu beachten.

¹⁰²² Vgl. hierzu insgesamt *Graw* (2018): 1439.

Im Hinblick auf das *dogmatische Verständnis von Umwandlungen* besteht – seit Langem – der Diskurs darüber, ob Umwandlungsvorgänge nunmehr zu einer Gewinnrealisation führen oder eben nicht.¹⁰²³ Heute wird überwiegend die Ansicht vertreten, dass es sich bei Umwandlungen und Einbringungen um *veräußerungsgleiche und somit grundsätzlich gewinnrealisierende (Veräußerungs- und Anschaffungs-)Vorgänge respektive Tauschvorgänge* (oder zumindest tauschähnliche Vorgänge) handelt.¹⁰²⁴ Diese Annahme fußt steuerdogmatisch auf dem Individualsteuerprinzip, weshalb Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge grundsätzlich aufgrund der ihnen inhärenten intersubjektiven Übertragung stiller Reserven auf den das Vermögen übernehmenden Rechtsträger einen Gewinnrealisationstatbestand auslösen.¹⁰²⁵ Zwar weisen Umwandlungsvorgänge dahin gehend Tauschelemente auf, dass zum einen die Überträgerin oder ihre Gesellschafter als Gegenleistung für das übergehende Vermögen Gesellschaftsrechte an der Übernehmerin erhalten und zum anderen die Gesellschafter die alten Anteile an der Überträgerin gegen neue Anteile an der Übernehmerin tauschen.¹⁰²⁶ Dennoch handelt es sich bei Umwandlungen nicht um gewinnrealisierende Tauschvorgänge, die für Zwecke der Besteuerung nach § 6 Abs. 6 EStG mit Veräußerungen gleichgestellt werden; unabhängig davon, dass die Gegenleistung nicht in Geld, sondern in anderen Wirtschaftsgütern (Sachleistung) erfolgt.¹⁰²⁷ Eben solche veräußerungsgleichen Tauschgeschäfte zielen jedoch unmittelbar auf einen Leistungsaustausch am Markt (Umsatzakt) ab.¹⁰²⁸ Überdies dienen Umstrukturierungen – im Gegensatz zu gewinnrealisierenden Tauschgeschäften – grundsätzlich nicht zur Erzielung von Umsatz, wodurch sie *kein Markteinkommen* und auch *keine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* begründen.¹⁰²⁹ Hieraus ergibt sich die Frage, ob durch Umstrukturierungsvorgänge überhaupt ein – zumindest beabsichtigter – Einkommenstatbestand im Sinne von § 2 EStG, § 7 Satz 1 GewStG und § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG als Gegenstand der Ertragsteuern verwirklicht wird.¹⁰³⁰ Denn der Steuertatbestand soll ein Indiz für steuerliche Leistungsfähigkeit

¹⁰²³ Vgl. hierzu *BFH* (1968b): V., *Flume* (1968): 90, *Widmann* (2007): Rn. 44, *Kredig* (2013): 70.

¹⁰²⁴ Vgl. *BFH* (1997b): II. 1., *UmwStE* (2011): Rn. 00.02, *Luckey* (1979): 134, *Herrmann/Heuer/Raupach* (2021): Rn. 1711. Kennzeichnend jedoch *Sagasser* (2017): Rn. 2.

¹⁰²⁵ Vgl. *Rödder* (2002): 253, *Ratschow* (2011): 43, *Graw* (2018): 1435, *Rödder* (2019a): Rn. 1.

¹⁰²⁶ Vgl. *Hennrichs* (2021c): Rn. 14.13. Indes sind auch Umwandlungen, bei denen eine Vermögensübertragung ohne Gewährung einer Gegenleistung stattfindet, möglich. Vgl. *Riedel* (2018b): 80.

¹⁰²⁷ Vgl. *Hennrichs* (2021c): Rn. 14.13.

¹⁰²⁸ Vgl. zum zivilrechtlichen Tausch am Markt gem. § 480 BGB *Hennrichs* (2020): 159.

¹⁰²⁹ Vgl. zum markteinkommenstheoretischen Denkansatz *Knobbe-Keuk* (1993a): 820, *Rödder* (2002): 255, *Crezelius* (2009): 890, *Niehus* (2010): 4, *Herlinghaus* (2011): 70, *Kredig* (2013): 279, *Graw* (2018): 1438, *Riedel* (2018b): 86, *Riedel* (2019): 228, *Rödder* (2019a): Rn. 5.

¹⁰³⁰ Vgl. *Hennrichs* (2020): 157. Zudem gibt er an, dass aus seiner Sicht „stille Reserven einkommensteuertatbestandlich ein Nullum [sind]“. *Hennrichs* (2020): 164.

darstellen und entsprechend der erkennbaren Leistungsfähigkeitssteigerung die Höhe der Steuerlast bestimmen.¹⁰³¹ Demnach könnten Umwandlungen auch als – steuerlich irrelevante – *gesellschaftsrechtliche Organisationsakte* angesehen werden.¹⁰³²

Die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften zur Übertragung oder Einbringung des Betriebsvermögens auf den das Vermögen übernehmenden Rechtsträger normieren den Ansatz zum gemeinen Wert als gesetzliche Regel.¹⁰³³ Darüber hinaus ermöglicht das UmwStG über gesetzliche Tatbestandsmerkmale, dass (im reinen Inlandsfall) Umwandlungen unter bestimmten Voraussetzungen – insbesondere der Sicherstellung der späteren Versteuerung der stillen Reserven beim übernehmenden Rechtsträger – im Wege der Buchwertfortführung – zumindest weitestgehend¹⁰³⁴ – steuerneutral erfolgen können.¹⁰³⁵ Die intersubjektive Übertragung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven führt jedoch nicht zu einer Vermeidung ihrer Besteuerung, sondern verlagert diese lediglich auf einen späteren Zeitpunkt in der Zukunft.¹⁰³⁶ Die Buchwertfortführung führt dazu, dass die stillen Reserven nicht aufgelöst, sondern auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen werden.¹⁰³⁷ Dieser hat die Buchwerte des übergegangenen Vermögens über die Buchwertverknüpfung¹⁰³⁸ fortzuführen, um ihre spätere Besteuerung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer sicherzustellen.¹⁰³⁹

Verfassungsrechtliche Würdigung der steuerlichen Belastungswirkungen von Umstrukturierung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG

Zur verfassungsrechtlichen Überprüfung der im Rahmen von Umwandlungen ausgelösten steuerlichen Belastungswirkungen lässt sich der allgemeine Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3

¹⁰³¹ Vgl. *Flume* (1967): 2050, *Flume* (1968): 90.

¹⁰³² Vgl. *BFH* (1960), *BFH* (1968b): V. (siehe aber zur späteren *BFH*-Rechtsprechung *BFH* (1997b)), *Flume* (1967): 2050, *Flume* (1968): 94 f., *Knobbe-Keuk* (1993a): 820, *Niehus* (2010): 4, *Hennrichs* (2020): 159, *Hennrichs* (2021c): Rn.14.21.

¹⁰³³ Vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 9 Satz 1 UmwStG i. V. m. § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG i. V. m. § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 20 Abs. 2 Satz 1 Hs. 1 UmwStG, § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und § 24 Abs. 2 Satz 1 Hs. 1 UmwStG.

¹⁰³⁴ Die Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft kann im Normalfall – trotz der intersubjektiven Übertragung der stillen Reserven – nicht ertragsteuerneutral erfolgen, da gem. § 7 UmwStG eine Ausschüttung der in der Übertragungsbilanz ausgewiesenen offenen Gewinnrücklagen fingiert wird, wodurch auf Ebene der Gesellschafter im Rahmen des Umwandlungsvorgangs Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt werden. Vgl. *Beinert* (2020): 345, *Herkens* (2020): 333.

¹⁰³⁵ Vgl. *Hörtnagl* (2020): Rn. 24, *Häck* (2023): Rn. 20.13.

¹⁰³⁶ Vgl. *Desens* (2020b): 76.

¹⁰³⁷ Vgl. *Graw* (2018): 1438.

¹⁰³⁸ Siehe zur Technik der Buchwertverknüpfung *Hennrichs* (2020): 153 f.

¹⁰³⁹ Vgl. *Rödter* (2002): 263. § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG enthält zwar für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags einen Hinweis auf die Geltung der Vorschriften §§ 3-9 UmwStG sowie § 16 UmwStG; die Voraussetzungen zur Buchwertbewertung fordern jedoch nicht explizit die Sicherstellung der Besteuerung mit Gewerbesteuer.

Abs. 1 GG heranziehen.¹⁰⁴⁰ Hierbei gilt es jedoch zunächst herauszufinden, ob die ertragsteuerliche Neutralität bei Umwandlungen und Einbringungen – gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip als bereichsspezifischer Konkretisierung des Art. 3 Abs. 1 GG – verfassungsrechtlich geboten oder rechtfertigungsbedürftig ist.

In der vorliegenden Arbeit werden stille Reserven als „latente Steuerlasten“¹⁰⁴¹ angesehen, in denen sich als noch nicht realisierte Wertzuwächse bereits eine Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerrechtssubjekts, dem die stillen Reserven zugerechnet werden, abzeichnet.¹⁰⁴² Der Besteuerungsaufschub im Wege der (umwandlungssteuerrechtlichen) Buchwertfortführungsvorschriften ruft – aufgrund der Verbindung der latenten steuerlichen Leistungsfähigkeit von stillen Reserven und dem einem Umwandlungsvorgang grundsätzlich innewohnenden Gewinnrealisationstatbestand – *gleichzeitig* eine Durchbrechung des Realisationsprinzips sowie des Grundsatzes der Individualbesteuerung als Subprinzipien des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hervor.¹⁰⁴³

Durchbrechung des Realisationsprinzips

Umwandlungen und Einbringungen, bei denen die Gewährung von Gesellschaftsrechten die Gegenleistung für das übertragende oder eingebrachte Vermögen bilden, weisen im Grundsatz Elemente eines veräußerungsgleichen Tauschgeschäfts auf.¹⁰⁴⁴ In solcherart Umstrukturierungsfälle wäre die Realisation der in dem übergehenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven – gemessen an den Grundsätzen des Realisationsprinzips – *folgerichtig*.¹⁰⁴⁵ Von ebendieser folgerichtigen Umsetzung des Realisationsprinzips in Form der Besteuerung des in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven entstandenen Gewinns weichen die Vorschriften der Buchwertfortführung jedoch – trotz Erfüllung eines Gewinnrealisationstatbestands – ab.¹⁰⁴⁶ Die Buchwertfortführung kann im Rahmen von Umwandlungsmaßnahmen somit als eine *Ausnahme zum Realisationsprinzip* verstanden werden.¹⁰⁴⁷

¹⁰⁴⁰ Vgl. hierzu und im Folgenden *Desens* (2020b): 83.

¹⁰⁴¹ *Riedel* (2019): 226. Siehe hierzu auch *Beisse* (1981): 19, *Danz* (2018): 162 („latente Leistungsfähigkeit“) und 164 („noch nicht sichtbare Leistungsfähigkeit“).

¹⁰⁴² Vgl. *Herlinghaus* (2011): 71, *Rödter* (2019a): Rn. 2, *Desens* (2020b): 88.

¹⁰⁴³ Vgl. *Kredig* (2013): 300, *Riedel* (2019): 228.

¹⁰⁴⁴ Vgl. *Kredig* (2013): 296.

¹⁰⁴⁵ Vgl. *Kredig* (2013): 296 sowie *Schmitt* (2020b): Rn. 7 zur Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft im Sinne der §§ 3-9 UmwStG.

¹⁰⁴⁶ Vgl. *Reiß* (2001): 1227, *Häck* (2023): Rn. 20.18.

¹⁰⁴⁷ Vgl. *Troost* (1995): 253 f., *Reiß* (2001): 1226 f., *Graw* (2018): 1452 („negativer Anwendungsfall des Realisationsprinzips“), *Häck* (2023): Rn. 20.13 und 20.18.

Durchbrechung des Individualsteuerprinzips

Setzt der übertragende Rechtsträger das übergehende Vermögen in seiner Schlussbilanz respektive in Einbringungsfällen gem. §§ 20 und 24 UmwStG der aufnehmende Rechtsträger das übernehmende Vermögen in seiner Eröffnungsbilanz mit dem Buchwert an, wird auf eine sofortige Aufdeckung der stillen Reserven verzichtet. Korrespondierend muss im Umwandlungsteil des UmwStG der aufnehmende Rechtsträger, der die Wertansätze der Überträgerin zu übernehmen hat, die Buchwerte des übergegangenen Betriebsvermögens fortführen.¹⁰⁴⁸ Sofern der übernehmende Rechtsträger das übertragene oder übernommene Vermögen im Anschluss an die Umwandlung an außenstehende Personen veräußert¹⁰⁴⁹, werden die in den Wirtschaftsgütern verhafteten stillen Reserven von der Übernehmerin realisiert.¹⁰⁵⁰ Folglich gehen die stillen Reserven auf den übernehmenden Rechtsträger über und werden erst zu einem späteren Zeitpunkt bei Verwirklichung eines Realisationstatbestands bei ihm besteuert. Auch wenn die Buchwertfortführung letztlich dazu dient, die ertragsteuerliche Erfassung der stillen Reserven sicherzustellen, erfolgt dennoch eine Verlagerung der stillen Reserven auf ein anderes Steuerrechtssubjekt.¹⁰⁵¹ D. h., die geänderte Zuordnung der entsprechenden Wirtschaftsgüter führt dazu, dass eine Besteuerung der stillen Reserven beim ursprünglichen Steuerrechtssubjekt nicht mehr erfolgen kann. Infolge des Ausscheidens aus der steuerlichen Sphäre des ursprünglichen Steuersubjekts wäre eine Aufdeckung der stillen Reserven – gemessen am Individualsteuerprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips – im Grundsatz konsequent und folgerichtig.¹⁰⁵² Eine Steigerung der Leistungsfähigkeit wird trotz intersubjektiver Verschiebung der stillen Reserven insoweit vom Gesetzgeber nicht angenommen, wie das übergehende Betriebsvermögen als *qualifizierte Sachgesamtheit respektive vollständige unternehmerische Einheit*

¹⁰⁴⁸ Vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sowie § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und zum Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers insbesondere im Hinblick auf den gewählten Ansatz § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, § 12 Abs. 3 UmwStG sowie § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

¹⁰⁴⁹ Siehe zum Merkmal der Veräußerung innerhalb einer Nach-Umwandlungs-Sperrfrist im Sinne der § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, § 18 Abs. 3 UmwStG und § 22 Abs. 1 UmwStG die Ausführungen auf S. 151-153.

¹⁰⁵⁰ Vgl. *Kredig* (2013): 297.

¹⁰⁵¹ Vgl. *Kredig* (2013): 297.

¹⁰⁵² Vgl. *Maetz* (2017): 91, 101.

*unentgeltlich*¹⁰⁵³ auf ein anderes Steuersubjekt übertragen wird.¹⁰⁵⁴ Die Buchwertfortführungsvorschriften rufen im Rahmen von Umwandlungen eine (gerechtfertigte) Durchbrechung des Individualsteuerprinzips hervor.¹⁰⁵⁵

Als Prüfungsmaßstab zur verfassungsrechtlichen Würdigung der Buchwertfortführung im Hinblick auf die hierdurch ausgelösten – bereits aufgezeigten – *Prinzipdurchbrechungen* wird der allgemeine Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG herangezogen.¹⁰⁵⁶ Indes bilden das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot als „zwei eng miteinander verbundene Leitlinien“¹⁰⁵⁷ den Verteilungsmaßstab gleichheitsgerechter Besteuerung. Entsprechend dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG hat der Steuergesetzgeber zunächst eine gleichheitssatzkonforme Wahl des Steuergegenstandes zu treffen.¹⁰⁵⁸ Im Ertragsteuerrecht ist der Gesetzgeber ebendieser Forderung durch die maßstabbildende Ausgangsentscheidung der ausschließlichen Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit gefolgt,¹⁰⁵⁹ wengleich diese Belastungsgrundentscheidung – unter Berücksichtigung steuerlicher Gewinnrealisierungsgrundsätze – insbesondere durch das Individualsteuer- und Realisationsprinzip konkretisiert wird.¹⁰⁶⁰ Überdies hat der Gesetzgeber vor dem Hintergrund des Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen.¹⁰⁶¹ Hierbei könnten in Umstrukturierungsfällen aufgrund der Möglichkeit zur Buchwertbewertung sowie der damit verbundenen Konsequenzen der Buchwertfortführung Zweifel bestehen, da auch bei mangelnder Aufdeckung die stillen Reserven dennoch als latente steuerliche Leistungsfähigkeit angesehen werden.¹⁰⁶² Führt der Steuerpflichtige mit der Umwandlung oder der Einbringung nunmehr einen Sachverhalt

¹⁰⁵³ Hierzu zählen in Einbringungsfällen Betriebe, Teilbetriebe sowie Mitunternehmeranteile. Vgl. § 20 Abs. 1 UmwStG, § 24 Abs. 1 UmwStG. Die § 3 Abs. 1 Satz 1 und § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG verlangen nicht ausdrücklich die Übertragung einer qualifizierten Sachgesamtheit, da zivilrechtlich in Verschmelzungsfällen sowieso das Vermögen als Ganzes und folglich der gesamte Betrieb der Überträgerin auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen wird. Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG i. V. m. § 2 UmwG.

¹⁰⁵⁴ Vgl. *Oenings/Lienicke* (2014): 1997, *Maetz* (2017): 101-104 zu den Vorschriften § 15 UmwStG, § 20 UmwStG und § 24 UmwStG sowie *Schmitt* (2020b): Rn. 30 zu § 3 Abs. 2 UmwStG.

¹⁰⁵⁵ Vgl. *Neumann* (2002): 439, *Hennrichs* (2020): 166.

¹⁰⁵⁶ Siehe hierzu die Ausführungen zum allgemeinen Gleichheitssatz als Prüfungsmaßstab in Kapitel 4.2.2, S. 90-96.

¹⁰⁵⁷ *BVerfG* (2002b): C. I. 1. b), *BVerfG* (2006a): C. I. 2., *BVerfG* (2010b): Rn. 51 sowie die Ausführungen in Kapitel 4.2.2., S. 92.

¹⁰⁵⁸ Vgl. *BVerfG* (2008a): C. I. 2. a) aa).

¹⁰⁵⁹ Vgl. *BVerfG* (2008a): C. II. 2. a), *Kredig* (2013): 299.

¹⁰⁶⁰ Vgl. *Kredig* (2013): 277.

¹⁰⁶¹ Vgl. *BVerfG* (2010b): Rn. 51.

¹⁰⁶² Siehe zur Annahme in der vorliegenden Arbeit, dass sich in stillen Reserven bereits eine latente steuerliche Leistungsfähigkeit abbildet die Ausführungen in diesem Kapitel, S. 142 sowie *Herlinghaus* (2011): 71.

herbei, der grundsätzlich als Verwirklichung eines Realisationstatbestands bei ihm einzuordnen ist, dann löst die Fortführung der Buchwerte im Hinblick auf das Individualsteuer- und Realisationsprinzip eine *Ungleichbehandlung* aus.¹⁰⁶³ Eine (rechtfertigungsbedürftige) Ungleichbehandlung liegt schließlich immer dann vor, wenn wesentlich gleiche Sachverhalte ungleich behandelt werden.¹⁰⁶⁴ Verwirklicht ein Steuerpflichtiger nunmehr im Rahmen eines anderen Sachverhalts (z. B. Unternehmensverkauf) grundsätzlich den gleichen Gewinnrealisationstatbestand, der jedoch nicht unter den Geltungsbereich der (umwandlungssteuerrechtlichen) Buchwertfortführungsvorschriften fällt, sind die stillen Reserven gewinnrealisierend zu erfassen.¹⁰⁶⁵ Folglich ist eine intersubjektive Übertragung der latenten steuerlichen Leistungsfähigkeit auf ein anderes Steuerrechtssubjekt in solcherart Fallkonstellationen nicht angedacht.¹⁰⁶⁶ Die Buchwertfortführungsvorschriften enthalten sodann Ausnahmeregelungen von der grundsätzlich gebotenen Besteuerung¹⁰⁶⁷ und bedürfen somit als *Abweichungen von der folgerichtigen Umsetzung* der mit dem Individualsteuer- und Realisationsprinzip getroffenen Belastungsentcheidung einen *besonderen, sachlich zu rechtfertigenden Grund*.¹⁰⁶⁸

Rechtfertigung der im Wege der Buchwertfortführung gewährten Steuerneutralität

Nach heutiger herrschender Meinung wird die Auffassung vertreten, dass Umwandlungen und Einbringungen dem Grunde nach wegen ihres tauschähnlichen Charakters eine steuerliche Gewinnrealisation herbeiführen, sodass die im Wege der Buchwertfortführung gewährte Steuerneutralität einer Rechtfertigung bedarf.¹⁰⁶⁹ Der Ansatzpunkt steuerneutraler Umstrukturierungen ist zunächst ihre betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit sowie ihr ökonomischer Zweck. Demnach soll die Buchwertfortführung dazu dienen, betriebswirtschaftlich erwünschte respektive sinnvolle sowie handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen nicht durch belastende

¹⁰⁶³ Vgl. *Kredig* (2013): 300.

¹⁰⁶⁴ Vgl. zum allgemeinen Gleichheitssatz bereits die Ausführungen in Kapitel 2.4.2, S. 22 sowie *Herzig* (2000): 399.

¹⁰⁶⁵ Vgl. *Flume* (1968): 93, *Kredig* (2013): 300.

¹⁰⁶⁶ Vgl. *Kredig* (2013): 300.

¹⁰⁶⁷ Vgl. *Birkemeier* (2019): Rn. 6 zu § 3 Abs. 2 UmwStG, *Rödler* (2019b): Rn. 11 zu § 11 Abs. 2 UmwStG, *Schumacher* (2019): Rn. 10 zu § 15 Abs. 2 UmwStG, *Herlinghaus* (2019): Rn. 34-36 zu § 20 Abs. 2 UmwStG, *Rasche* (2019): Rn. 12 zu § 24 Abs. 2 UmwStG.

¹⁰⁶⁸ Siehe hierzu die Ausführungen zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen in Kapitel 4.2.2, S. 91 f.

¹⁰⁶⁹ Vgl. die Literaturhinweise in diesem Kapitel, S. 140 (Fn. 1024).

Steuerfolgen zu behindern („Umstrukturierungsbremse“¹⁰⁷⁰).¹⁰⁷¹ Allerdings lässt sich die Steuerneutralität einer Umwandlung nicht allein durch ein *wirtschaftspolitisches Förderungsziel* rechtfertigen.¹⁰⁷²

Neben der wirtschaftspolitischen Förderung kommt als sachlicher Grund für die Rechtfertigung der Buchwertfortführung im Speziellen das *Markteinkommensprinzip* in Betracht.¹⁰⁷³ Umwandlungen und Einbringungen dienen nicht unmittelbar zur Erzielung von Markteinkommen, sondern verfolgen den Zweck, die Erwerbsgrundlagen umzustrukturieren, zu erhalten und zu verbessern und dadurch eine Grundlage für eine nachhaltige Unternehmensfortführung und weitere Einkommensgenerierung zu schaffen.¹⁰⁷⁴ Die Vermögensübertragung im Rahmen von Umstrukturierungen erfolgt regelmäßig gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten.¹⁰⁷⁵ Andere Formen der Gegenleistung sind gesellschaftsrechtlich nur eingeschränkt zulässig oder gänzlich ausgeschlossen.¹⁰⁷⁶ Unter markteinkommenstheoretischen Gesichtspunkten ist in der Gewährung von Gesellschaftsrechten noch keine Marktrealisation zu sehen.¹⁰⁷⁷ Umwandlungen stellen – idealiter – eine *Vorbereitungshandlung auf die zukünftige wirtschaftliche Markt-tätigkeit* dar und dienen somit zur Aufrechterhaltung der Erwerbsquelle respektive zur Erzielung von Markteinkommen.¹⁰⁷⁸

¹⁰⁷⁰ Crezelius (2000): 246.

¹⁰⁷¹ Vgl. hierzu *Bundestag* (1994): 14, *Graw* (2015): 267, *Schmitt* (2020b): Rn. 6 sowie zur Beseitigung steuerlicher Hemmnisse für betriebswirtschaftlich sinnvolle grenzüberschreitende Umwandlungen *Bundestag* (2006): 25. Kritisch gegenüber der Annahme, dass die Erleichterung ökonomisch erwünschter Umstrukturierungen der alleinige sachliche Grund zur Rechtfertigung der Steuerneutralität ist, ist *Riedel* (2018b): 79, *Riedel* (2019): 228.

¹⁰⁷² Vgl. *Kredig* (2013): 301, *Graw* (2018): 1438, *Hennrichs* (2020): 156.

¹⁰⁷³ Siehe hierzu die Ausführungen zum Markteinkommensprinzip bereits in diesem Kapitel, S. 140.

¹⁰⁷⁴ Vgl. *Graw* (2018): 1438, *Riedel* (2018b): 86, *Riedel* (2019): 228, *Rödder* (2019a): Rn. 5.

¹⁰⁷⁵ Vgl. *Graw* (2018): 1438 und exemplarisch § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG.

¹⁰⁷⁶ Vgl. zum Verbot § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG, § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, § 16 Satz 1 UmwStG und zur beschränkten Zulässigkeit von sonstigen Gegenleistungen § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG, § 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG, § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Sofern die Gegenleistung als konkreter Geldbetrag erbracht wird (z. B. im Veräußerungsfall), scheidet eine Buchwertbewertung gemessen am Übermaßverbot aus. Vgl. *Kredig* (2013): 306. Bei einem „Umsatzakt mit Nennwertausweis“ (*Lang* (1988): 345) entspricht der Wert des übertragenen Betriebsvermögens, der wiederum die Steigerung der Leistungsfähigkeit widerspiegelt, genau ebendiesem Nennwert. Vgl. *Kredig* (2013): 306. Soweit eine ausreichende Sicherheit hinsichtlich der Wertbestimmung gegeben ist, fällt die Erforderlichkeit einer zurückhaltenden und vorsichtigen Bewertung weg. Vgl. *Lang* (1988): 351 f. Gleichwohl verhält es sich mit der – durch das Übermaßverbot verlangten – Ausnahme vom Realisationsprinzip. Auch aus Liquiditätsgesichtspunkten läge bei einer Gegenleistung in Entgelt in der Besteuerung der stillen Reserven kein Verstoß gegen das Übermaßverbot vor. Vgl. *Kredig* (2013): 306.

¹⁰⁷⁷ Vgl. *Graw* (2018): 1438, *Desens* (2020b): 93, 113.

¹⁰⁷⁸ Vgl. hierzu die frühere *BFH*-Rechtsprechung zur Einbringung *BFH* (1965b): II., *BFH* (1972b): 1., *Beisse* (1981): 19, *Ott* (2010): 732, 738, *Riedel* (2018b): 88 f.

Die ertragsteuerlichen Regelungen zur Gewinnrealisation bei Veräußerungs-, Tausch- oder Entnahmevorgängen (u. a. § 16 EStG und § 11 KStG) können sodann für Umstrukturierungen – trotz Vorliegens eines steuerlichen Gewinnrealisationstatbestands – im Hinblick auf das Markteinkommensprinzip *teleologisch reduziert* werden.¹⁰⁷⁹ Diese teleologische Reduktion der Gewinnrealisationstatbestände kann in Fällen, in denen das übergegangene Vermögen nach dem Übertragungszeitpunkt zur weiteren Generierung von Einkünften bei dem übernehmenden Rechtsträger dient, als *Kontinuitätsprinzip* angesehen werden.¹⁰⁸⁰ Das Kontinuitätsprinzip fußt auf dem Markteinkommensprinzip und konkretisiert das Leistungsfähigkeitsprinzip neben dem Realisations- und Individualsteuerprinzip – als weiteres Subprinzip – in zeitlicher Hinsicht.¹⁰⁸¹ Es wirkt dem Sicherheitsdefizit hinsichtlich dem Übertragungs- oder Einbringungszeitpunkt aufgrund der fehlenden Marktrealisation entgegen.¹⁰⁸²

Dieser Rechtsgedanke kommt auch in den umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften dahingehend zum Ausdruck, dass die Bewertung des übergehenden Vermögens mit dem Buchwert an kumulativ zu erfüllende Bedingungen gekoppelt ist. Es wird vorausgesetzt, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der übertragenden Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen oder beschränkt und somit die Besteuerung der stillen Reserven mit Einkommen- und Körperschaftsteuer gesichert ist. Überdies darf die Vermögensübertragung nur unentgeltlich oder mit einer Gegenleistung in Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen.¹⁰⁸³ Die teilweise sogar zwingende Forderung der Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten bildet sodann einen normativen Anknüpfungspunkt für den Denkansatz der „*Fortführung eines unternehmerischen Engagements in anderer Form*“.¹⁰⁸⁴ Durch die Gewährung von Gesellschaftsrechten – (zumeist) an die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers oder den Einbringenden – wird sichergestellt, dass diese oder dieser auch nachfolgend weiterhin an der fortexistierenden unternehmerischen Einheit beteiligt sind.¹⁰⁸⁵ Unschädlich ist hierbei, dass sich in Abhängigkeit der Rechtsform des übernehmenden Rechtsträgers eine Veränderung der Form der

¹⁰⁷⁹ Vgl. *Jakob/Gies* (1987): 1714, *Knobbe-Keuk* (1993b): 317, *Offerhaus* (1997): 499, *Herzig* (2000): 396, 398 (zum sog. Tauschgutachten als teleologische Reduktion der Gewinnrealisationstatbestände des § 6 Abs. 6 EStG), *Baldauf* (2009): 17, *Kredig* (2013): 346. Siehe hierzu die Ausführungen zur teleologischen Reduktion in Kapitel 4.2.3.2, S. 130 f.

¹⁰⁸⁰ Vgl. *Riedel* (2018b): 87 sowie *Rödler* (2019a): Rn. 5.

¹⁰⁸¹ Vgl. *Maetz* (2017): 106 f., *Riedel* (2018b): 87.

¹⁰⁸² Vgl. *Lang* (1988): 359.

¹⁰⁸³ Siehe hierzu die Ausführungen in diesem Kapitel, S. 146 sowie *Henrichs* (2020): 170-172.

¹⁰⁸⁴ *Kredig* (2013): 306 [Hervorhebungen durch die Verfasserin]. Unter einem „unternehmerischen Engagement“ wird der Besitz eines Einzelunternehmens oder sowohl die Beteiligung in Gestalt von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als auch die Beteiligung in Form von Mitunternehmeranteilen an einer Personengesellschaft verstanden. Vgl. *Luckey* (1979): 145.

¹⁰⁸⁵ Vgl. *BayObLG* (1983): 1692, *Stengel* (2021): Rn. 40.

Beteiligung ergeben kann (z. B. Wechsel von einer mitunternehmerischen Beteiligung in eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft).¹⁰⁸⁶ Die Tatsache, dass das übergegangene unternehmerische Engagement in veränderter rechtlicher Form fortgeführt wird, wirkt sich nicht negativ auf die Aufrechterhaltung des Betriebs als geschäftlicher Organismus (Gegenstand des unternehmerischen Engagements) aus („sachliche Komponente“¹⁰⁸⁷).¹⁰⁸⁸ Die ununterbrochene Verknüpfung der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers oder des Einbringenden mit demselben betriebswirtschaftlichen Organismus lässt sich als die Fortführung des betrieblichen Engagements umschreiben („personelle Komponente“¹⁰⁸⁹).¹⁰⁹⁰ Von einer mangelnden Absicht zur Erzielung von Markteinkommen ist dann auszugehen, wenn nach dem Übertragungstichtag die persönliche und die sachliche Fortführung des unternehmerischen Engagements (in anderer Form) gegeben ist.¹⁰⁹¹

Als sachlicher Rechtfertigungsgrund für eine steuerneutrale Umwandlung¹⁰⁹² sowie die Zulässigkeit der intersubjektiven Übertragung der stillen Reserven auf ein anderes Steuerrechtssubjekt wird das Markteinkommensprinzip als Konkretisierung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit i. V. m. dem verfassungsrechtlich verankerten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz herangezogen.¹⁰⁹³ Bis zum Zeitpunkt der Realisation der stillen Reserven mangelt es an einer gesteigerten Leistungsfähigkeit im Sinne einer in Geldwert bestehenden sog. Ist-Leistungsfähigkeit des Steuerrechtssubjektes.¹⁰⁹⁴ Aufgrund des fehlenden Umsatzaktes mit einem exakten Geldbetrag lässt sich noch kein ausreichend sicherer Nachweis über den konkreten Wert des Vermögens im Übertragungs- oder Einbringungszeitpunkt bestimmen.¹⁰⁹⁵ Die Besteuerung der stillen Reserven erfolgt – auch unter Berücksichtigung von

¹⁰⁸⁶ Vgl. *Luckey* (1979): 145, *Kredig* (2013): 307.

¹⁰⁸⁷ *Ott* (2010): 732.

¹⁰⁸⁸ Vgl. *Kredig* (2013): 307.

¹⁰⁸⁹ *Ott* (2010): 732.

¹⁰⁹⁰ Vgl. *Kredig* (2013): 307.

¹⁰⁹¹ Vgl. *Ott* (2010): 731.

¹⁰⁹² D. h. der Verzicht einer Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt trotz Erfüllen eines Gewinnrealisationstatbestands.

¹⁰⁹³ Vgl. *Beisse* (1981): 40, *Lang* (1988): 155, *Rödter* (2002): 255, *Herlinghaus* (2011): 70, *Kredig* (2013): 301, *Graw* (2018): 1438, *Riedel* (2018b): 86-89, *Riedel* (2019): 228, *Rödter* (2019a): Rn. 5, *Hennrichs* (2021b): Rn. 9.430, *Hennrichs* (2021c): Rn. 14.13, *Häck* (2023): Rn. 20.18.

¹⁰⁹⁴ Vgl. *BFH* (2013c): Rn. 39, *Trzaskalik* (1981): 157, *Herlinghaus* (2011): 69, *Musil* (2019): Rn. 12. Kritisch in Bezug auf die Ist-Leistungsfähigkeit als Grund für die Untersagung eines Besteuerungszugriffs *Danz* (2018): 163, Fn. 57.

¹⁰⁹⁵ Siehe hierzu *Lang* (1988): 346 f. („Umsatzakt ohne Nennwertausweis“), 349, *Maetz* (2017): 78.

Verhältnismäßigkeitserwägungen –¹⁰⁹⁶ *erst im Zeitpunkt der Realisation*.¹⁰⁹⁷ Durch die Buchwertfortführung und -verknüpfung wird die im Lichte des Übermaßverbots verfassungsrechtlich zweifelhafte Substanzbesteuerung verhindert und – unter Berücksichtigung des fehlenden Liquiditätszuflusses – eine sachgerechte Modifikation des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit herbeigeführt.¹⁰⁹⁸

Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Rahmen von Umwandlungs- und Einbringungsfällen im Sinne des UmwStG

Umwandlungssteuerrechtliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften lassen sich als „Rückausnahmen zu den Buchwertfortführungsregeln“¹⁰⁹⁹ einordnen. In der Regel wird die – zumeist – rückwirkende Versteuerung stiller Reserven innerhalb einer gesetzlich kodifizierten Sperrfrist über die Verwirklichung des Missbrauchstatbestandsmerkmals der Veräußerung herbeigeführt.¹¹⁰⁰ Eine einheitliche Systematisierung der Tatbestandsvoraussetzungen – insbesondere hinsichtlich der unterschiedlichen Dauer der Sperrfristen – sowie der Rechtsfolgen besteht jedoch nicht.¹¹⁰¹

In einigen Fällen führt die Veräußerung der als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte oder des übertragenden/eingebrachten Vermögens innerhalb einer gesetzlichen Sperrfrist zu einer rückwirkenden Versagung der Buchwertbewertung sowie -fortführung, womit es zu einem späteren Zeitpunkt zu einer rückwirkenden Aufdeckung und Besteuerung der zum Umwandlungszeitpunkt in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven kommt.¹¹⁰² In anderen

¹⁰⁹⁶ Eine Besteuerung der stillen Reserven bei ihrer Entstehung wäre im Hinblick auf eine eigentumsschonende Besteuerung im Sinne von Art. 14 GG dann unverhältnismäßig, solange die Besteuerung der stillen Reserven über den gesamten Zeitraum bis zur Realisation sichergestellt wäre. Vgl. *Costede* (1996): 25. Die Unverhältnismäßigkeit erwächst aus dem Umstand, dass der Steuerpflichtige aus der bloßen Wertsteigerung noch keine Liquidität zur Zahlung der Steuerbelastung erwirtschaftet. Vgl. *Crezelius* (2009): 890, *Hey* (2021a): Rn. 3.64, *Häck* (2023): Rn. 20.17. Würde eine vorläufige Nichtbesteuerung trotz Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven versagt, könnte der Steuerpflichtige gezwungen sein, die die Wertsteigerungen verursachenden Wirtschaftsgüter zu veräußern oder zu beleihen, um die darauf anfallende Steuerzahllast begleichen zu können. Vgl. *Tipke* (1081): 5, *Musil* (2019): Rn. 11.

¹⁰⁹⁷ Vgl. *Tipke* (1981): 4, *Blumers/Elicker* (2009): 1157, *Graw* (2018): 1434, *Rödter* (2019a): Rn. 2, *Henrichs* (2021b): Rn. 9.79. Es wird in der vorliegenden Arbeit im Hinblick auf den Referenzmaßstab für Zwecke der Besteuerung das Einkommen im Sinne eines *periodenweise realisierten Reinvermögens* angenommen. Vgl. hierzu bereits Kapitel 4.2.2, S. 107 f. und zur Diskussion, ob der historische Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie auch unrealisierte Wertzuwächse einbezogen hat *Dorenkamp* (2004): 214-221.

¹⁰⁹⁸ Vgl. *Lang* (1988): 363 sowie *BFH* (2010c): Rn. 17.

¹⁰⁹⁹ *Kredig* (2013): 333. Vgl. hierzu auch *Rödter* (2002): 264, sowie *Graw* (2009): 837 und *Crezelius* (2009): 884 zu § 22 UmwStG.

¹¹⁰⁰ Vgl. *Kredig* (2013): 213.

¹¹⁰¹ Siehe hierzu auch die Übersicht der Sperrfristregelungen für sperrfristverletzende Ereignisse nach dem Übertragungs- bzw. Einbringungszeitpunkt bei *Link* (2020): 403.

¹¹⁰² Vgl. § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG, § 22 Abs. 1 UmwStG (zeitanteilige Korrektur aufgrund der Abschmelzungsregelung).

Fällen wird die Anwendung der Vorschriften zur Buchwertfortführung bereits im Zeitpunkt der Umwandlung versagt.¹¹⁰³ Überdies geht die Rechtsfolge des § 18 Abs. 3 UmwStG über die bloße Rückgängigmachung der Besteuerungsfolge, also eine nachträgliche Besteuerung des Umwandlungsvorgangs, hinaus und ordnet eine eigenständige (Gewerbe-)Steuerpflicht an.¹¹⁰⁴

Anders als bei den Buchwertfortführungsvorschriften im EStG besteht im UmwStG hinsichtlich des Bewertungsansatzes ein Wahlrecht. Durch die Ausübung des Antragswahlrechts zur Buchwertfortführung ist nach Abschätzung des Übertragenden der konkrete Wert des übergehenden Vermögens im Übertragungszeitpunkt – aufgrund der fehlenden Marktrealisation – noch nicht ausreichend sicher, sodass noch keine Steigerung der Leistungsfähigkeit entstanden ist und die Aufdeckung und Besteuerung der in den übergehenden Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven – gemessen am Realisationsprinzip – zunächst unterbleibt.¹¹⁰⁵ Unter Berücksichtigung des Zusammenwirkens von Realisations- und Kontinuitätsprinzip lassen sich nach Ansicht des Gesetzgebers aus der künftigen Entwicklung des Wertes des übergehenden Vermögens ebenso Rückschlüsse auf die Werthaltigkeit des Vermögens im Zeitpunkt der Übertragung ziehen. Dies spiegelt sich insbesondere in den Sperrfristregelungen wider. Erfolgt in einem gewissen Zeitraum nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag eine Gewinnrealisation durch einen Umsatzakt mit einem genauen Nennwert, würde sich der Wert des übergegangenen Vermögens im Zeitpunkt der Veräußerung konkretisieren. Dieser konkrete Wert lässt ebenso einen Rückschluss auf die Wertbestimmung im Umwandlungszeitpunkt zu, da bei einer zeitnah nachfolgenden Veräußerung die Wertentwicklung im Übertragungszeitpunkt bereits vollzogen war. Dieser konkretisierte Wert liefert somit einen hinreichend gesicherten Nachweis über die Steigerung der Leistungsfähigkeit in diesem Zeitpunkt, weshalb rückwirkend auf den Umwandlungszeitpunkt eine Realisation und Besteuerung der stillen Reserven zu erfolgen hat. Durch die in den Missbrauchsvorschriften normierten Sperrfristregelungen wird somit gleichwohl eine *zeitliche (Kontinuitäts-)Komponente* als Absicherung der Voraussetzungen der Ausnahmeregelungen aufgenommen.

¹¹⁰³ Vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 und 5 UmwStG.

¹¹⁰⁴ Vgl. *Bohnhardt* (2019): Rn. 120 sowie Kapitel 5.1 [dieser Dissertation].

¹¹⁰⁵ Vgl. hierzu und im Folgenden *Maetz* (2017): 122 f. sowie zur Gewinnrealisation durch einen „Umsatzakt mit Nennwertausweis“ *Lang* (1988): 345. Siehe auch in diesem Zusammenhang zum Realisationsprinzip *Luckey* (1977): 125, *Troost* (1995): 253. Analog verhält es sich im Einbringungsteil des UmwStG, wenngleich in Einbringungsfällen der aufnehmenden Gesellschaft die Wahl des Bewertungsansatzes zusteht.

Trotz unterschiedlicher Systematisierung der Tatbestands- und Rechtsfolgende von Missbrauchsvorschriften verfolgen sie ihrerseits dennoch ein gemeinsames Ziel.¹¹⁰⁶ Anknüpfungspunkt hierfür ist im Wesentlichen die *Teleologie der Buchwertfortführungsnormen*, die als Ausnahmeregelungen den Sinn und Zweck haben, Unternehmensumstrukturierungen durch die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse zu erleichtern, wenn die Fortführung eines unternehmerischen Engagements (in anderer Form) gegeben ist.¹¹⁰⁷ Sofern die Missbrauchsnormen jedoch – aufgrund einer schädlichen Veräußerung innerhalb einer gesetzlich normierten Sperrfrist – die Anwendung der Buchwertfortführungsvorschriften versagen, dann wird die Vermutung einer mangelnden Absicht zur Gewinnerzielung am Markt aus gesetzgeberischer Sicht widerlegt.¹¹⁰⁸ Anders gesagt: In den Tatbeständen der Missbrauchsvorschriften spiegelt sich einheitlich der gemeinsame Zweck wider, ihrerseits – insbesondere durch die Sperrfristregelungen – die Kontinuität des unternehmerischen Engagements sicherzustellen und somit die Voraussetzungen der Buchwertfortführung abzusichern.¹¹⁰⁹

Teleologische Reduktion der Missbrauchstatbestände für nicht missbräuchliche Folgeumstrukturierungen

Grundsätzlich unterstellen umwandlungssteuerrechtliche Missbrauchsnormen bei nachfolgenden „Veräußerungen“ eine Missbrauchsabsicht, wodurch Folgeumwandlungen oder -einbringungen in der Regel gleichwohl als missbräuchlich eingestuft werden.¹¹¹⁰ Denn Unternehmensumstrukturierungen, bei denen die Gegenleistung in Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, stellen im Grundsatz *tauschähnliche Veräußerungsvorgänge* dar.¹¹¹¹ Die regelmäßig unwiderlegbare Missbrauchsvermutung bei mehrstufigen Umstrukturierungsvorgängen läuft indes nicht nur dem Ziel des UmwStG, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch Steuerfolgen zu erschweren, zuwider.¹¹¹² Überdies widerlegt eine steuerneutrale Folgeumstrukturierung – wie etwa die Folgeeinbringungen in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG – für sich genommen auch nicht per se die Vermutung, dass die ursprüngliche Umstrukturierung zur Aufrechterhaltung des unternehmerischen Engagements und nicht der

¹¹⁰⁶ Vgl. *Kredig* (2013): 334.

¹¹⁰⁷ Siehe hierzu die Ausführungen zum Ziel des UmwStG in diesem Kapitel, S. 145 f. sowie *Kredig* (2013): 334.

¹¹⁰⁸ Vgl. *Rödter* (2002): 264 f., *Kredig* (2013): 334.

¹¹⁰⁹ Vgl. *Kredig* (2013): 334.

¹¹¹⁰ Siehe hierzu § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG sowie § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sowie *Kredig* (2013): 335 f.

¹¹¹¹ Vgl. hierzu *UmwStE* (2011): Rn. 00.02.

¹¹¹² Vgl. *Bundestag* (1994): 14.

Erzielung von Markteinkommen diene.¹¹¹³ Denn im Fall eines steuerneutralen zweiten Umstrukturierungsschritts wird gleichwohl die Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung gefordert. Durch die ununterbrochene Beteiligung an demselben geschäftlichen Organismus bleibt die Verbindung des Unternehmers zu seinem Unternehmen bestehen; auch sofern sich die Form der Beteiligung und die Unternehmensstruktur noch einmal ändert. Im Ergebnis kann in solcherart Sachverhalte auf die Rechtsfolgen der Missbrauchsvorschriften verzichtet werden, da eine Absicherung und Sicherstellung ebendieser Fortführung des persönlichen und sachlichen Engagements nicht erforderlich ist.

Der Wortsinn des Tatbestandsmerkmals „Veräußerung“ geht – bis auf die Ausnahmeregelungen in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG sowie in § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG – mit der Einbeziehung beinahe aller nachfolgenden Umstrukturierungsschritte offenkundig über die Intention des UmwStG hinaus, sodass die Missbrauchstatbestände ihrerseits verdeckte „Ausnahmelücken“¹¹¹⁴ innehaben.¹¹¹⁵ Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Veräußerungsbegriff somit zu weit gefasst, sodass zur Lösung der Problematik steuerschädlicher Folgeumstrukturierungen allein eine *teleologische Reduktion der Missbrauchstatbestände auf den Missbrauchsvermeidungszweck respektive auf den Sinn und Zweck der Sperrfristregelungen* herangezogen werden kann.¹¹¹⁶ Diese (Regelungs-)Lücken lassen sich in teleologischer Hinsicht nur durch die Einschränkung des Merkmals „Veräußerung“ ausfüllen.¹¹¹⁷ Die teleologische Reduktion der Tatbestände für nicht missbräuchliche Folgeumwandlungen und -einbringungen, bei denen ebenso der Buchwertansatz gewählt wird, ist am Gedanken der *Kontinuität des unternehmerischen Engagements* auszurichten, sodass eine „Veräußerung“ die nachstehenden Bedingungen zu erfüllen hat:

¹¹¹³ Vgl. hierzu und im Folgenden *Kredig* (2013): 336. § 22 UmwStG enthält jedoch keine Ausnahmeregelungen für Umwandlungen im Sinne von §§ 3-8 UmwStG, § 11 UmwStG und § 15 UmwStG. Siehe hierzu auch den Diskurs zu der Frage, ob Umwandlungen immer als veräußerungs- (§ 16 EStG) und liquidationsähnliche (§ 11 KStG) Vorgänge anzunehmen sind und in diesem Zusammenhang das *BFH-Urteil* vom 24.01.2018, wonach die Aufwärtsverschmelzung als schädliche Veräußerung im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG beurteilt wurde. Vgl. *BFH* (2018b): Rn. 17, 20-23 sowie die Anmerkungen zum *BFH-Urteil* von *Glahe* (2018): 754 f. und *Dreßler/Schwechel* (2018).

¹¹¹⁴ *Kredig* (2013): 336.

¹¹¹⁵ Vgl. *Kredig* (2013): 336. Siehe hierzu auch *Larenz* (1991): 391. § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG enthält eine Ausnahmeregelung für nachfolgende Veräußerungen an nicht außenstehende Dritte, d. h. an im Übertragungszeitpunkt nicht am übertragenden Rechtsträger beteiligte Personen als Erwerber der Anteile.

¹¹¹⁶ Vgl. *Larenz* (1991): 391, *Hageböke* (2011): 703 und *Stangl* (2019): Rn. 59 zum „Veräußerungsbegriff“ in § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sowie die Ausführungen zur teleologischen Reduktion in diesem Kapitel, S. 147.

¹¹¹⁷ Vgl. *Larenz* (1991): 391.

- Das umwandlungsbedingte Vermögen muss – zur Sicherstellung des sachlichen Engagements – beim übernehmenden Rechtsträger weiterhin Betriebsvermögen bleiben.¹¹¹⁸
- Die Gegenleistung muss in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bestehen, um das Fortbestehen des persönlichen Engagements im Anschluss an die Folgeumstrukturierung durch die ununterbrochene Beteiligung abzusichern.¹¹¹⁹
- Es muss eine Beschränkung der Gewährung der Gesellschaftsrechte – analog zu der Ausnahme nach § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG – an nicht außenstehende Dritte als Erwerber der Anteile bestehen. Hierdurch wäre eine Fortführung des unternehmerischen Engagements auch nach dem zweiten Umstrukturierungsschritt in demselben – ursprünglichen – Gesellschafterkreis gewährleistet.¹¹²⁰ Eine – missbräuchliche – intersubjektive Verlagerung der stillen Reserven wird damit vermieden.¹¹²¹

Freiheitsgrundrechte als Maßstab zur Beurteilung der durch die Umwandlungsbesteuerung hervorgerufenen Verhaltens- und Entscheidungswirkungen

Als Prüfungsmaßstab zur Würdigung der steuerrechtlichen Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen wird hier das Freiheitsgrundrecht des Art. 12 GG herangezogen, da ein Bezug zwischen der *Handlungsentscheidung*, eine unternehmerische Einheit und im Speziellen die unternehmerische Tätigkeit in einer anderen Rechtsform fortzuführen, und der grundrechtlich geschützten *Berufsfreiheit nach Art. 12 GG* besteht.¹¹²² Denn jedwede auf den Erwerb ausgerichtete unternehmerische Betätigung, die zur Schaffung und Erhaltung einer Lebensgrundlage dient, fällt in den *Schutzbereich* des Art. 12 GG.¹¹²³ Dabei umfasst die Berufsfreiheit nicht nur die Berufswahl, sondern gleichermaßen die Berufsausübung.¹¹²⁴ Die Änderung einer passenden Rechtsform im Wege der Umwandlung bezieht sich sodann auf die Art und Weise der in den Schutzbereich des Art. 12 GG fallenden Berufsausübung.¹¹²⁵

Sofern durch die Änderung der unternehmerischen Rechtsform eine Steuerbelastung ausgelöst wird, liegt zwar kein Verbot für eine ebensolche Umstrukturierung vor; die unternehmerische

¹¹¹⁸ Vgl. *Kredig* (2013): 337.

¹¹¹⁹ Vgl. *Kredig* (2013): 337.

¹¹²⁰ Vgl. *Kredig* (2013): 337.

¹¹²¹ Siehe hierzu auch *UmwStE* (2011): Rn. 22.23.

¹¹²² Vgl. *Desens* (2020b): 138 f.

¹¹²³ Siehe hierzu *BVerfG* (2004b): B. I. 1., *BVerfG* (2000a): C. I.

¹¹²⁴ Vgl. *BVerfG* (1958c): B. IV. 3 b), *BVerfG* (1997c): C. II. 2., *BVerfG* (1980b): B. I. 1., *Jarass* (2022): Rn. 1.

¹¹²⁵ Vgl. *BVerfG* (1967): IV. 1., *BVerfG* (1980b): B. I. 2., *BVerfG* (1989a): B. II. 2., *BVerfG* (2003): B. II. 1. a).

Entscheidung hierzu wird dennoch faktisch beeinträchtigt.¹¹²⁶ Inwieweit die umstrukturierungsbedingte Besteuerung jedoch einen Eingriff in die geschützte Berufsfreiheit darstellt, kann nur in Abhängigkeit von der Intensität der steuerlichen Belastung bestimmt werden.¹¹²⁷ Eine Überschreitung der sog. „Eingriffsschwelle“¹¹²⁸ wird dann angenommen, wenn die Steuerlast betragsmäßig so hoch ist, dass aus Sicht des Unternehmers Zweifel an der betriebswirtschaftlichen Sinnhaftigkeit der Umstrukturierungsmaßnahme bestehen, wodurch sich ein „*faktisches Umstrukturierungsverbot*“¹¹²⁹ ergibt.¹¹³⁰ Zur Beurteilung ist eine objektivierte Zusammenschau notwendig, die lang- und kurzfristige Vor- und Nachteile sowohl steuerlicher als auch nicht steuerlicher Natur berücksichtigt. Ruft die mit der Umstrukturierung verbundene Steuerlast hiernach ein faktisches Verbot zur Umstrukturierung hervor, unterliegt der Steuerpflichtige faktisch dem Zwang, seine unternehmerische Tätigkeit in der bestehenden Rechtsform fortzuführen.

Bewirkt das faktische Verbot dahingehend einen Eingriff in Art. 12 GG, dass die Art und Weise der Berufsausübung beeinträchtigt wird, dann liegt eine Rechtfertigung – gemessen am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz – bereits vor, sofern sich der Eingriff aus hinreichenden Gründen des Gemeinwohls rechtfertigen lässt.¹¹³¹ Förderungsziele sind indes grundsätzlich gegeben, sofern die Besteuerung der Unternehmensumstrukturierung unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten grundsätzlich geboten wäre.¹¹³² Die Freiheitsgrundrechte und im Speziellen Art. 12 GG begründen somit ihrerseits keinen eigenen Anspruch auf die Steuerneutralität einer Umstrukturierung.¹¹³³

Eine Ausnahme hiervon gilt nur, sofern die durch die Umstrukturierung ausgelöste Steuerlast ein faktisches Verbot bewirkt und gleichzeitig die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit in der bestehenden Rechtsform aus betriebswirtschaftlicher Sicht ebenso nicht mehr sinnvoll erscheint, sodass ein „*faktischer Umstrukturierungszwang*“¹¹³⁴ entsteht.¹¹³⁵ Das kumulative

¹¹²⁶ Vgl. *Desens* (2020b): 140.

¹¹²⁷ Vgl. *BVerfG* (1977): IV.

¹¹²⁸ *Desens* (2020b): 140.

¹¹²⁹ *Desens* (2020b): 140 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

¹¹³⁰ Vgl. hierzu und im Folgenden *Desens* (2020b): 140.

¹¹³¹ Vgl. *BVerfG* (1985): C. III. 2. a) aa), *BVerfG* (1988c): C. I., *BVerfG* (2000b): B. I.

¹¹³² Vgl. *Desens* (2020b): 141 sowie *BVerfG* (1989b): B. III.

¹¹³³ Vgl. *Desens* (2020b): 141.

¹¹³⁴ *Desens* (2020b): 141 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

¹¹³⁵ Vgl. *Desens* (2020b): 141 f.

Nebeneinander von faktischem Umstrukturierungs*verbot* und *-zwang* ruft folglich eine erdrosselnde Wirkung hervor, die aufgrund der übermäßigen Steuerbelastung der Umstrukturierung einen Verstoß gegen Art. 12 GG auslöst.¹¹³⁶ Über ebendiesen Effekt einer Erdrosselung lässt sich aus der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) ein selbständiger Anspruch auf eine steuerneutrale Umstrukturierung ableiten.¹¹³⁷ Inwieweit eine erdrosselnde Wirkung für den Unternehmer aus der aufgezeigten Kumulation entsteht, ist jedoch einzelfallbezogen zu überprüfen. Eine Durchsetzung des Anspruchs auf eine steuerneutrale Umstrukturierung kann allein im Rahmen eines Billigkeitsverfahrens nach den §§ 163 und 227 AO erfolgen, sofern die Erhebung der Steuer im Sinne einer Übermaßbesteuerung bezogen auf den Einzelfall unbillig wäre.¹¹³⁸

¹¹³⁶ Im Hinblick auf die Übermaßbesteuerung läge m. E. somit auch in diesem Kontext ein Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit im Sinne von Art. 14 GG vor. Siehe zum Nebeneinander von faktischem Umstrukturierungs*verbot* und *-zwang* das Beispiel im Rahmen der Ziel-Mittel-Analyse des § 18 Abs. 3 UmwStG in Kapitel 5.2.2, S. 174 (Fn. 1221).

¹¹³⁷ Vgl. *BVerfG* (1983b): C. II. 2., *BVerfG* (1988d): B. II. 1., *BVerfG* (1997d): C. I. 1. sowie *Desens* (2020b): 142.

¹¹³⁸ Vgl. *BVerfG* (1987c): 2. a), *Rüskens* (2022): Rn. 26 f.

5 Analyse der sondergesetzlichen Gewerbesteuerpflicht des § 18 Abs. 3 UmwStG

5.1 Steuernormendarstellung der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG

Regelungsidee des § 18 Abs. 3 UmwStG

Gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG unterliegen Kapitalgesellschaften kraft Rechtsform mit ihrer gesamten Tätigkeit der Gewerbesteuer.¹¹³⁹ Einzelunternehmer und Personengesellschaften unterliegen hingegen mit den aus dem Betrieb oder Teilbetrieb erzielten *laufenden gewerblichen Einkünften* sowie mit den zu § 7 Satz 2 GewStG zählenden Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen der Gewerbesteuer, soweit sie nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfallen. Würde nunmehr im Wege der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen das Vermögen zum Buch- oder Zwischenwert im Sinne von § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG übertragen, bliebe eine Aufdeckung und Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern verhafteten stillen Reserven im Rahmen des Umwandlungsvorgangs aus.¹¹⁴⁰ Die Übertragung der stillen Reserven könnte somit aus der vollumfänglichen Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft in die eingeschränkte Gewerbesteuerpflicht des Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft gewerbesteuerfrei erfolgen, ohne dass die Sicherstellung einer späteren Besteuerung mit der Gewerbesteuer zwingende Voraussetzung der Buchwertfortführung ist.¹¹⁴¹ Zur Vermeidung einer missbräuchlichen Gestaltung zur Umgehung der Gewerbesteuerzahlung auf einen Liquidationsgewinn einer Kapitalgesellschaft durch die *zwichengeschaltete Umwandlung* in ein Personenunternehmen begründet § 18 Abs. 3 UmwStG eine *eigenständige Gewerbesteuerpflicht* für Aufgabe- und Veräußerungsgewinne innerhalb einer fünfjährigen Nach-Umwandlungs-Sperrfrist.¹¹⁴² Dabei ordnet die Rechtsfolge des § 18

¹¹³⁹ Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zur gewerbesteuerlichen Behandlung eines Veräußerungsgewinns bei Personen- und Kapitalgesellschaft in Kapitel 2.2 und 2.3.

¹¹⁴⁰ Vgl. hierzu *BFH* (2016e): Rn. 15.

¹¹⁴¹ Vgl. *Bohnhardt* (2019): Rn. 124.

¹¹⁴² Vgl. *BFH* (2001b): II. 1. b) bb), *BFH* (2005b): II. 2. b), *BFH* (2007d): II. 1. b), *Bohnhardt* (2019): Rn. 120, *Trossen* (2019): Rn. 54. Dabei findet § 18 Abs. 3 UmwStG wohl ebenfalls Anwendung auf Umwandlungsfälle, in denen die Übertragung des Betriebsvermögens zum gemeinen Wert erfolgt. Vgl. hierzu *Neu/Hamacher* (2012): 285, *Lienicke* (2017): 97, *Bohnhardt* (2019): Rn. 179, *Trossen* (2019): Rn. 56, *Schmitt* (2020c): Rn. 35, *Levedag* (2022): Rn. 50.1. Im *UmwStE* 1998 rechtfertigt die Finanzverwaltung die Anwendung der Vorgängerregelung § 18 Abs. 4 UmwStG a. F. auch bei einem Vermögensübergang zum Teilwert damit, dass bei einem Ansatz zum Teilwert ein originärer Firmenwert nicht erfasst worden ist, dieser aber im Wege der Veräußerung realisiert wird. Vgl. *UmwStE* (1998): Rn. 18.07. Durch das SEStEG vom 07.12.2006 ist das übergehende Vermögen nicht mehr mit dem Teilwert, sondern dem gemeinen Wert anzusetzen, wodurch die

Abs. 3 UmwStG keine rückwirkende Besteuerung der Umwandlung über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO an, sondern unterwirft den Gewinn einer innerhalb von fünf Zeitjahren nachfolgenden Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils der Gewerbesteuer.¹¹⁴³ Die Missbrauchsvorschrift stellt folglich auf die Erfassung sämtlicher stiller Reserven im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe ab.¹¹⁴⁴ Ferner erfüllen die unter § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG fallenden Umwandlungsvorgänge (Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person sowie Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft gem. § 3 bis § 9 UmwStG und Auf- und Abspaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft gem. § 16 UmwStG) das Tatbestandselement „Umwandlung“ des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG.¹¹⁴⁵ Indes ist die auf den späteren Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe entfallende Gewerbesteuer von der Anrechnung auf die Einkommensteuer im Sinne von § 35 EStG ausgenommen.¹¹⁴⁶ Die unwiderlegbare Missbrauchsvermutung wird in § 18 Abs. 3 UmwStG durch den Gesetzgeber unterstellt; einer nachgewiesenen Missbrauchsabsicht bedarf es somit nicht.¹¹⁴⁷

Tatbestandsmerkmal der „Veräußerung/Aufgabe“ als Auslöser für einen gewerbesteuerlichen Veräußerungsgewinn

Die Vorschrift des § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG knüpft im Hinblick auf die Gewerbesteuerpflicht an die *Veräußerung* oder *Aufgabe*¹¹⁴⁸ des Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch den übernehmenden Rechtsträger (*sachlicher Anwendungsbereich*).¹¹⁴⁹ Dabei ist der Begriff „Betrieb“ entsprechend § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie der §§ 20 und 24 UmwStG auszulegen.¹¹⁵⁰ Auch für die Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrund-

Begründung zur Anwendung der Vorschrift trotz Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt mit Blick auf die fehlende Berücksichtigung des originären Firmenwerts hinfällig wird. Vgl. *Klingberg* (2020a): Rn. 47, *Klingberg* (2020b): Rn. 22.

¹¹⁴³ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.09, *Lienicke* (2017): 132 („*ex nunc* entstehende Steuerschuld“), *Trossen* (2019): Rn. 75, *Klingebiel/Patt/Krause* (2020): 193, *Schmitt* (2020c): Rn. 36.

¹¹⁴⁴ Vgl. *BFH* (2016e): Rn. 16, *Lienicke* (2017): 84.

¹¹⁴⁵ Vgl. *Levedag* (2022): Rn. 50.

¹¹⁴⁶ Vgl. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG.

¹¹⁴⁷ Vgl. *Schießl* (2019): Rn. 160, *Link* (2020): 403, *Bartsch* (2021): 974. Die Missbrauchsvorschrift kommt somit auch dann zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige für die nachfolgende Veräußerung oder Aufgabe innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung einen triftigen Grund vorlegen kann. Vgl. hierzu *Patt* (2000): 1115, *Neu/Hamacher* (2012): 287.

¹¹⁴⁸ Siehe zum Aufgabebegriff *Bohnhardt* (2019): Rn. 142, *Trossen* (2019): Rn. 69.

¹¹⁴⁹ Vgl. *Lienicke* (2017): 197.

¹¹⁵⁰ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.06. A. A. *Patt* (2000): 1118.

lage ist auf § 16 EStG zu verweisen, wonach auf eine funktional-quantitative Betrachtungsweise abgestellt wird.¹¹⁵¹ Demnach liegt eine Betriebsveräußerung vor, „wenn sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs gegen Entgelt in der Weise auf den Erwerber übertragen werden, dass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann“¹¹⁵².

Neben der entgeltlichen Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums durch die Übernehmerin hinsichtlich eines Betriebs oder Teilbetriebs respektive entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils an der übernehmenden Personengesellschaft lassen sich auch Folgeumstrukturierungen der Übernehmerin¹¹⁵³ innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist unter das Tatbestandselement der Veräußerung fassen.¹¹⁵⁴ Aufgrund der Charakterisierung von Umstrukturierungen als tauschähnliche Veräußerungsvorgänge durch die Finanzverwaltung lösen folglich auch *Folgeumstrukturierungen*, soweit hieraus ein Gewinn entsteht, die Gewerbesteuerpflicht des § 18 Abs. 3 UmwStG aus.¹¹⁵⁵ Demnach läge ebenso eine Veräußerung im Sinne von § 18 Abs. 3 UmwStG vor, sofern eine qualifizierte Sachgesamtheit gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG oder eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG eingebracht wird.¹¹⁵⁶ Entsteht im Rahmen der (Folge-)Einbringung aufgrund der vollständigen Realisation der stillen Reserven durch den Ansatz

¹¹⁵¹ Vgl. *Schießl* (2019): Rn. 189.

¹¹⁵² *Schmitt* (2020c): Rn. 43. Siehe hierzu auch *EStR* (2016): R 16 Abs. 1 Satz 1. Ist der übernommene Teilbetrieb Gegenstand der Veräußerung, gelten regelmäßig die gleichen Grundsätze wie für die Betriebsveräußerung. Vgl. hierzu *Schmitt* (2020c): Rn. 44. Zweifelhaft hinsichtlich der Gewerbesteuerpflicht im Veräußerungs- oder Aufgabefall ist, ob die Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs durch den übernehmenden Rechtsträger auch unter den Nachversteuerungstatbestand des § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG fällt, wenn der Teilbetrieb nicht zu dem übergehenden Vermögen gehört. Der Wortlaut des § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG stellt jedoch auf die Veräußerung oder Aufgabe irgendeines Teilbetriebs durch die Übernehmerin ab, sodass aus teleologischer Sicht die Einschränkung des Tatbestandsmerkmals „Teilbetrieb“ auf den im übertragenden Vermögen vorhandenen Teilbetrieb zweifelhaft scheint. Vgl. *Klingebiel/Patt/Krause* (2020): 189. A. A. *Trossen* (2019): Rn. 84, *Schmitt* (2020c): Rn. 45. Ferner erfasst § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG auch die Veräußerung oder Aufgabe eines *Mitunternehmeranteils* an der Übernehmerin innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist. Vgl. *Schießl* (2019): Rn. 203. Unter „Anteil“ ist nach § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG der Mitunternehmeranteil an der übernehmenden respektive an der aus der Umwandlung entstandenen Personengesellschaft gemeint. Vgl. *Neu/Hamacher* (2012): 287, *Schmitt* (2020c): Rn. 47. Überdies erfüllt auch die Veräußerung eines *Teils eines Mitunternehmeranteils* den Missbrauchstatbestand. Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.06, *BFH* (2007d): II. 1. b), *BFH* (2016e): Rn. 13. Werden im Fall der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils stille Reserven aufgedeckt, die in dem Sonderbetriebsvermögen des veräußernden oder aufgebenden Mitunternehmers vorhanden sind, dann werden ebendiese realisierten stillen Reserven ebenfalls von der Gewerbesteuerpflicht des § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst. Vgl. *BFH* (2000d): 2. b), *Schießl* (2019): Rn. 215, *Schmitt* (2020c): Rn. 50.

¹¹⁵³ Hier können lediglich die Auswirkungen einer Folgeumstrukturierung auf die Sperrfrist des ersten Umstrukturierungsschritts auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers betrachtet werden, da die Regelung des § 18 Abs. 3 UmwStG allein auf den Übernehmenden abstellt. Vgl. *Lienicke* (2017): 230.

¹¹⁵⁴ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.07, *Schießl* (2019): Rn. 218, 225. Im Fall einer entgeltlichen Veräußerung ist der Lauf der Sperrfrist beendet. Vgl. *Beinert* (2020): 347.

¹¹⁵⁵ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 00.02, *Klingberg* (2020a): Rn. 44.

¹¹⁵⁶ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.07 i. V. m. Rn. 00.02, *Märkle* (1995): 1009, *Trossen* (2019): Rn. 66 f., *Schmitt* (2020c): Rn. 54, *Levedag* (2022): Rn. 62.

zum *gemeinen Wert* ein *Einbringungsgewinn*, unterliegt dieser nach § 18 Abs. 3 UmwStG beim Einbringenden der Gewerbesteuer.¹¹⁵⁷ Trotz der Aufdeckung und Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern verhafteten stillen Reserven ist der übernehmende Rechtsträger für die verbleibenden Sperrfristjahre der Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG unterworfen, sofern die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt.¹¹⁵⁸ Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn der Einbringungsvorgang im Wege der Einzelrechtsnachfolge mit Ansatz zum *gemeinen Wert* durchgeführt wird.¹¹⁵⁹ Bei *Einbringungen zum Buch- oder Zwischenwert* tritt der übernehmende Rechtsträger in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers, sodass die fünfjährige Nach-Umwandlungs-Sperrfrist weiterläuft.¹¹⁶⁰ Führt die Einbringung bei einem Ansatz zum *Zwischenwert* zu einer anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven, dann unterliegt der dadurch entstehende Veräußerungsgewinn – nach Ansicht der Finanzverwaltung – insoweit der Gewerbesteuerpflicht des § 18 Abs. 3 UmwStG.¹¹⁶¹ Überdies lässt sich auch der *Formwechsel* der übernehmenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne von § 25 UmwStG als Einbringung von Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft einordnen und erfüllt damit gleichwohl den Tatbestand der Veräußerung.¹¹⁶²

Umfang des gewerbesteuerinfizierten Betriebsvermögens der Übernehmerin

Werden die Veräußerungs- oder Aufgabetatbestände des § 18 Abs. 3 UmwStG erfüllt, unterliegt der entstehende Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der Gewerbesteuer. Dabei umfasst

¹¹⁵⁷ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.07, *Bohnhardt* (2019): Rn. 152.

¹¹⁵⁸ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.07 sowie § 23 Abs. 4 Hs. 2 UmwStG, § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG, § 12 Abs. 3 Hs. 1 UmwStG. Kritisch hierzu *Förster* (2016): 793, *Bohnhardt* (2019): Rn. 153.

¹¹⁵⁹ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.07 sowie § 23 Abs. 4 Hs. 1 UmwStG.

¹¹⁶⁰ Vgl. *BFH* (2016e): Rn. 17, *OFD Frankfurt am Main* (2017): Rn. 4, *UmwStE* (2011): Rn. 18.07 sowie § 23 Abs. 1 UmwStG und § 24 Abs. 4 UmwStG.

¹¹⁶¹ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.07.

¹¹⁶² Vgl. *BFH* (1975b): 1. *BFH* (1978): 2. a., *Märkle* (1995): 1009, *Weber* (1996): 347, *Schießl* (2019): Rn. 237. A. A. *Wienands/Schneider* (2001): 1084 f., *Bohnhardt* (2019): Rn. 157. Kritisch hierzu ist auch *Schmitt* (2020c): Rn. 54. *Bohnhardt* sieht einen nachfolgenden Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht als schädliche Veräußerung an. Er konstatiert, dass die Anwendung der Sperrfrist auf einen solchen Formwechsel dem Zweck der Missbrauchsvorschrift widerspräche. § 18 Abs. 3 UmwStG soll verhindern, dass die Gewerbesteuer auf einen Liquidationsgewinn einer Kapitalgesellschaft dadurch unterlaufen wird, dass die Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt wird. Der nachträgliche steuerneutrale Formwechsel der übernehmenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Rückumwandlung) würde indes gerade dazu führen, dass die in dem Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven bei der Kapitalgesellschaft wieder unter die Gewerbesteuerpflicht fallen. Vgl. *Bohnhardt* (2019): Rn. 157. Gem. § 25 Satz 1 UmwStG wird hierfür auf die Ausführungen zur Einbringung im Sinne der §§ 20 und 24 UmwStG im Zusammenhang mit § 18 Abs. 3 UmwStG (s. w. o.) verwiesen. Ferner kommen bei § 18 Abs. 3 UmwStG eine Verschmelzung gem. § 11 UmwStG sowie eine Spaltung gem. § 15 UmwStG nicht in Betracht, da diese Vorschriften die Vermögensübertragung von einer Körperschaft regeln. Vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, *Lienicke* (2017): 279, 285. Siehe insgesamt zu den Auswirkungen der nachfolgenden Umstrukturierungsmaßnahmen die tabellarische Übersicht bei *Lienicke* (2017): 302.

§ 18 Abs. 3 UmwStG sämtliche stille Reserven des im Veräußerungs- oder Aufgabezeitpunkt bei der übernehmenden natürlichen Person oder Personengesellschaft vorhandenen Betriebsvermögens.¹¹⁶³ Es können sodann die folgenden drei „Kategorien“ (gewerbe-)steuerpflichtiger stiller Reserven unterschieden werden:¹¹⁶⁴

- Stille Reserven, die *zum steuerlichen Übertragungstichtag* im Wege der Buchwertfortführung von der *übertragenden* Kapitalgesellschaft auf das übernehmende/entstehende Personenunternehmen übergegangen sind, sowie diejenigen stillen Reserven, die erst *nach der Umwandlung* in dem übertragenden Betriebsvermögen *entstanden* sind.¹¹⁶⁵
- Stille Reserven, die auf das Betriebsvermögen entfallen, das bereits *vor der Umwandlung* bei der übernehmenden natürlichen Person oder Personengesellschaft *vorhanden* war.¹¹⁶⁶
- Stille Reserven, die auf das Betriebsvermögen entfallen, das erst *nach dem Umwandlungsvorgang* dem Betriebsvermögen der Übernehmerin neu *zugeführt* wurde.¹¹⁶⁷

Steuerschuldnerin der anfallenden Gewerbesteuer ist die übernehmende/entstehende Personengesellschaft (§ 5 Satz 3 GewStG) oder das übernehmende/entstehende Einzelunternehmen,¹¹⁶⁸ unabhängig davon, ob der übernehmende Rechtsträger grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig ist.¹¹⁶⁹

¹¹⁶³ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.09.

¹¹⁶⁴ Siehe zur Klassifizierung der drei Betriebsvermögenstypen *Neu/Hamacher* (2012): 286.

¹¹⁶⁵ Vgl. *BFH* (2005b): II. 2. d) bb), *Schießl* (2019): Rn. 269.

¹¹⁶⁶ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.09, *Trossen* (2019): Rn. 76. Dies betrifft Umwandlungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit der Umwandlung zuständige öffentliche Register nach dem 31.12.2007 erfolgt ist. Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.09. Durch das JStG 2008 wurde der Gesetzeswortlaut des § 18 Abs. 3 UmwStG hinsichtlich eines etwaigen Veräußerungs- oder Aufgabegewinns dahingehend erweitert, dass der gesamte Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, d. h. auch der Teil, der auf das Betriebsvermögen der Übernehmerin entfällt, der Gewerbesteuer unterliegt. Vgl. Art. 4 Nr. 3 JStG 2008. Siehe hierzu das Urteil des *FG Mecklenburg-Vorpommern* (2021). Dem Streitfall lag ein Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zugrunde. Das *FG* verneint die Anwendung der Erweiterung in § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG für Fälle, in denen die natürliche Person oder Personengesellschaft aus einer formwechselnden Umwandlung entstanden ist. Vgl. *FG Mecklenburg-Vorpommern* (2021): Rn. 69-74 sowie die Anmerkung von *Tiedchen* (2022): 455 f.

¹¹⁶⁷ Vgl. *BFH* (2009c): Rn. 16, *FG Münster* (2016): Rn. 50, *UmwStE* (2011): Rn. 18.09. A. A. *Schießl* (2019): Rn. 269, *Kanzler* (2006): 425.

¹¹⁶⁸ Vgl. *Lienicke* (2017): 132, *Trossen* (2019): Rn. 93, *Schmitt* (2020c): Rn. 61.

¹¹⁶⁹ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.11. Die Ausführungen zur Gewerbesteuer-Schuldnerschaft gelten auch, wenn die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils die Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG auslöst. Vgl. *BFH* (2013d): Rn. 14, 17, 21. Kritisch zur Vermengung der Gesellschafts- und Gesellschafterebene in Bezug auf die Gewerbesteuer-Schuldnerschaft ist *Hey* (2005): 236.

Versagung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

Nach § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG ist die auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn entfallende Gewerbesteuer von der Anrechnung auf die ESt gem. § 35 EStG ausgeschlossen. Dieser Anrechnungsausschluss hat jedoch allein deklaratorische Wirkung.¹¹⁷⁰ Denn die Nichtanwendung der Einkommensteuer-Anrechnung ergibt sich bereits aus § 35 EStG, da die Vorschrift vor dem Hintergrund des der Missbrauchsnorm inhärenten Missbrauchsvermeidungszwecks – im Wege der teleologischen Reduktion – einschränkend auszulegen ist.¹¹⁷¹

§ 35 EStG soll über die pauschalierte Einkommensteuer-Anrechnung die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer, die sich regelmäßig bei gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmen und den Anteilseignern (natürliche Personen) entsprechender Personengesellschaften ergibt, weitestgehend beseitigen.¹¹⁷² Die nach § 18 Abs. 3 UmwStG angeordnete Gewerbesteuerpflicht auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung ersetzt die sonst bei der übertragenden Kapitalgesellschaft entstehende Gewerbesteuerbelastung, wenn diese nicht umgewandelt, sondern liquidiert oder veräußert worden wäre.¹¹⁷³ Im Rahmen der Liquidationsbesteuerung ist eine doppelte Belastung eines etwaigen Liquidationsgewinns mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer indes gewollt.¹¹⁷⁴ Nach Ansicht von *Wendt* würde die Zulässigkeit einer Anrechnung der nach § 18 Abs. 3 UmwStG entstehenden Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer dazu führen, dass die intendierte körperschaft- und gewerbesteuerliche Doppelbelastung unterlaufen und somit dem Sinn und Zweck der Missbrauchsnorm widersprochen werden würde.¹¹⁷⁵ Andersherum könnte unter Hinweis auf den Missbrauchsvermeidungszweck die einschränkende Auslegung des § 35 EStG dahingehend erfolgen, dass eine Anrechnung der Gewerbesteuer für den Teil des Veräußerungsgewinns nach § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG, der nicht auf umwandlungsbedingte stille Reserven entfällt, möglich ist.

¹¹⁷⁰ Vgl. *BFH* (2010b): Rn. 26, *BFH* (2015g): Rn. 30, *FG Düsseldorf* (2006): Rn. 18, *Wacker* (2022b): Rn. 23.

¹¹⁷¹ Vgl. *BFH* (2010b): Rn. 30, *BFH* (2015g): Rn. 30, *BFH* (2015h): Rn. 32, *BMF* (2016): Rn. 13, *Hoheisel/Tippelhofer* (2015): 701, *Wendt* (2011): 38. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn das Einzelunternehmen oder die Personengesellschaft aus einer umgewandelten Organgesellschaft (übertragende Kapitalgesellschaft) entstanden ist und ein von ebendieser Organgesellschaft erwirtschafteter Veräußerungs- oder Aufgabegewinn – über den Organträger – letztlich zu einer Einkommensteuer-Anrechnung nach § 35 EStG geführt hätte. Vgl. *BFH* (2015g): Rn. 35 f., *BMF* (2016): Rn. 13 f., *Trossen* (2019): Rn. 101.

¹¹⁷² Vgl. *Bundestag* (2000): 97, *Wacker* (2022b): Rn. 1, *Schindler* (2022): Rn. 1.

¹¹⁷³ Vgl. *Wendt* (2011): 38.

¹¹⁷⁴ Siehe hierzu die Ausführungen zum Zweck der Gewerbesteuer bei juristischen Personen auf S. 10 sowie *Wendt* (2011): 38.

¹¹⁷⁵ Vgl. *Wendt* (2011): 38.

Der Ausschluss der Anrechnung führt dazu, dass der Gewinn aus der nachfolgenden Veräußerung oder Aufgabe im Sinne von § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG nicht als begünstigungsfähige gewerbliche Einkünfte nach § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG anzusetzen und ein betroffener Teil des Gewerbesteuermessbetrags von der Anwendung des § 35 EStG ausgenommen ist.¹¹⁷⁶ Entstehen darüber hinaus (laufende) gewerbliche Einkünfte, die von der Begünstigung nach § 35 EStG berücksichtigt werden, dann ist der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag entsprechend der Relation zwischen dem zur Anrechnung nach § 35 EStG berechtigenden Gewinnanteils zum gesamten Gewinn aus Gewerbebetrieb aufzuteilen.¹¹⁷⁷ Da gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG der Freibetrag i. H. v. 24.500 € vom (auf volle 100 € abgerundeten) Gewerbeertrag abgezogen wird, vermindert dieser letztlich anteilig sowohl die begünstigungsfähigen als auch die nicht begünstigungsfähigen Gewinne.¹¹⁷⁸ Der Maßstab der Aufteilung für den der Steuerermäßigung nach § 35 EStG unterliegenden Anteil des Gewerbesteuermessbetrags ist nicht die Relation der jeweiligen Gewerbeerträge, sondern der Gewinne aus Gewerbebetrieb.¹¹⁷⁹

Bei § 18 Abs. 3 UmwStG wird nicht rückwirkend die Umwandlung besteuert, sondern die nachgelagerte Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit durch den übernehmenden Rechts-träger. Das sog. „auslösende Moment“ der Gewerbesteuerbelastung ist bei § 18 Abs. 3 UmwStG der betroffene Veräußerungs- oder Aufgabevorgang, in dem – entgegen § 7 Satz 2 GewStG – die sondergesetzliche Gewerbesteuer entsteht.¹¹⁸⁰ Über diesen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Veräußerung und Entstehung der Gewerbesteuer kann die Einordnung der Gewerbesteuerzahlung als Veräußerungskosten nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgen, wodurch die nach § 18 Abs. 3 UmwStG anfallende Gewerbesteuer – im Gegensatz zur Qualifizierung als Betriebsausgabe im Sinne von § 4 Abs. 5b EStG¹¹⁸¹ – den Veräußerungsgewinn mindern könnte.¹¹⁸² Überdies ist die Anwendung des Freibetrags gem. § 16 Abs. 4 EStG bei

¹¹⁷⁶ Vgl. *BFH* (2010b): Rn. 26, *BFH* (2015h): Rn. 32, *BMF* (2016): Rn. 13 f.

¹¹⁷⁷ Vgl. *BFH* (2014d): Rn. 26 f.

¹¹⁷⁸ Vgl. *Förster* (2016): 791, *Schießl* (2019): Rn. 290.

¹¹⁷⁹ Vgl. *BFH* (2014d): Rn. 36. Siehe hierzu auch die Beispielrechnung bei *Förster* (2016): 791.

¹¹⁸⁰ Vgl. *BFH* (2009c): Rn. 16, *BFH* (2013d): Rn. 16, *FG Köln* (2009): Rn. 41 f., *FG Saarland* (2017): Rn. 25,

¹¹⁸¹ Bei der Gewerbesteuer handelt es sich gem. § 4 Abs. 5b EStG um keine Betriebsausgabe, die weder die laufenden Einkünfte noch den Veräußerungsgewinn mindert (Betriebsausgabenabzugsverbot). Vgl. *Schießl* (2019): Rn. 281.

¹¹⁸² Vgl. *BFH* (2009c): Rn. 11 f., *FG Köln* (2009): Rn. 22, 45 f., *Förster* (2016): 791, *Schießl* (2019): Rn. 283. Die Gewerbesteuer ist als Veräußerungskosten vom Veräußerungsgewinn jedoch nur insoweit abzugsfähig, wie sie vom Veräußerer wirtschaftlich selbst getragen wird. Vgl. *FG Saarland* (2017): Rn. 41, 46, *Levedag* (2018): R152.

der Ermittlung des gem. § 18 Abs. 3 UmwStG im Gewerbeertrag zu berücksichtigenden Gewinns aus der Veräußerung unzulässig.¹¹⁸³ Dies gilt auch dann, wenn im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG bei dem veräußernden Mitunternehmer die persönlichen Anwendungsvoraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG erfüllt sind.¹¹⁸⁴

5.2 Ziel-Mittel-Analyse der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG

5.2.1 Ertragsteuerliche Vergleichsrechnung im Fall einer Betriebsveräußerung

Zur Veranschaulichung der steuerlichen Belastungswirkungen des § 18 Abs. 3 UmwStG werden zwei Beispielsfälle verglichen. Im Rahmen des ersten Beispiels wird die ertragsteuerliche Erfassung der Veräußerung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft (Asset Deal) dargelegt. In dem damit zu vergleichenden zweiten Beispielsfall erfolgt zunächst die Umwandlung der Kapital- in eine Personengesellschaft und anschließend die Veräußerung des Betriebs der Personengesellschaft unter Anwendung der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG. Der Fokus liegt hierbei auf dem Vergleich der aus den jeweiligen Betriebsveräußerungen resultierenden Gewerbesteuerbelastungen.

Beispielsfall: Veräußerung des Betriebs der A-GmbH (Kapitalgesellschaftsfall)

Der Betrieb der A-GmbH (Betriebsvermögen: Buchwert: 1.000.000 €, gemeiner Wert: 2.000.000 €) soll zum 31.12.2022 veräußert werden. Gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zählt der nach § 16 Abs. 2 EStG ermittelte Gewinn aus der Veräußerung i. H v. 1.000.000 € zum zu versteuernden Einkommen der A-GmbH und ist gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG i. V. m. § 7 Satz 1 GewStG Bestandteil des Gewerbeertrags. An der A-GmbH sind die beiden Gesellschaftern X und Y (natürliche Personen) beteiligt. Die Berechnung der Gewerbesteuerbelastung auf den Gewinn aus der Betriebsveräußerung der A-GmbH wird in der nachstehenden Tabelle dargestellt.

¹¹⁸³ Vgl. *BFH* (2015i): Rn. 13.

¹¹⁸⁴ Vgl. *Schießl* (2015): 776.

| Veräußerung des Betriebs der A-GmbH | |
|--|------------------------|
| Besteuerung der A-GmbH: | |
| Veräußerungsgewinn im Sinne von § 16 Abs. 2 EStG: | 1.000.000,00 € |
| ./. KSt (15 % gem. § 23 Abs. 1 KStG) | 150.000,00 € |
| ./. SolZ auf KSt (5,5 % gem. § 4 Satz 1 SolZG) | 8.250,00 € |
| ./. GewSt | 140.000,00 € |
| Gewerbsteuermessbetrag gem. § 11 Abs. 1 GewStG: 1.000.000 €*0,035=35.000 €; GewSt: 35.000 €*4=140.000 € | |
| Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene: | 298.250,00 € (29,83 %) |

Tabelle 1: Berechnung der Gewerbesteuerbelastung im Fall der Betriebsveräußerung der A-GmbH auf Gesellschaftsebene

Beispielfall: Verschmelzung der A-GmbH auf die B-OHG mit nachfolgender Betriebsveräußerung der B-OHG (Personengesellschaftsfall)

Die A-GmbH (Betriebsvermögen: Buchwert: 1.000.000 €, gemeiner Wert: 2.000.000 €) wird zum 31.12.2022 auf die bereits bestehende, beteiligungsidentische B-OHG (gewerbliches Betriebsvermögen: Buchwert: 500.000 €, gemeiner Wert: 1.000.000 €; X und Y (natürliche Personen) zu jeweils 50 % beteiligt) zu Buchwerten verschmolzen (§ 2 Nr. 1 UmwG, § 3 Abs. 2 UmwStG). Das Betriebsvermögen der B-OHG beträgt nach der Verschmelzung: Buchwert: 1.500.000 €, gemeiner Wert: 3.000.000 €. Zum Umwandlungszeitpunkt verfügt die A-GmbH über keine offenen Gewinnrücklagen, sodass den Gesellschaftern keine steuerpflichtigen Bezüge im Sinne von § 7 UmwStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugerechnet werden. Zudem sind keine Umwandlungskosten angefallen. Aufgrund der Buchwertbewertung ist auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft auch kein Übertragungsgewinn steuerlich zu berücksichtigen. Das Übernahmeergebnis beträgt null.

Zum 01.01.2023 soll nun der Betrieb der B-OHG (Betriebsvermögen: Buchwert: 1.500.000 €, gemeiner Wert: 3.000.000 €) an einen fremden Dritten veräußert werden. Der steuerliche Beispielsachverhalt fällt – unabhängig vom Vorliegen einer Missbrauchsabsicht – unter den Anwendungsbereich des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG. Demnach erfolgt die Realisation und Besteuerung der im Veräußerungszeitpunkt in dem Betriebsvermögen der B-OHG vorhandenen stillen Reserven. Zum Veräußerungsgewinn zählen folglich:

- Stille Reserven i. H. v. 1.000.000 €, die im Wege der Verschmelzung von der A-GmbH auf die B-OHG übertragen wurden,
- stille Reserven i. H. v. 500.000 €, die bereits vor der Umwandlung im Betriebsvermögen der B-OHG vorhanden waren.

Es ergibt sich somit ein Veräußerungsgewinn i. H. v. 1.500.000 €, der gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG – abweichend zu § 7 Satz 2 GewStG – der Gewerbesteuer unterliegt. Die nachstehende Tabelle zeigt die Ermittlung der Steuerbelastung im Rahmen der Fallvariante „*zwischen-geschaltete Umwandlung und nachfolgende Betriebsveräußerung*“.

| Veräußerung des Betriebs der B-OHG bei Anwendung des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG | |
|---|---------------------|
| Berechnung der Gewerbesteuer auf Ebene der B-OHG | |
| Veräußerungsgewinn gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG: | 1.500.000,00 € |
| GewSt | 206.570,00 € |
| Gewinn aus Gewerbebetrieb/Gewerbeertrag: 2.500.000 € | |
| 1.500.000 €/.24.500 € (§ 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GewStG) | |
| Gewerbesteuermessbetrag gem. § 11 Abs. 1 und 2 GewStG: | |
| 1.475.500 €*0,035=51.642,5 € | |
| GewSt: 51.642,5 €*4=206.570 € | |
| Aufteilung auf Gesellschafter X und Y (zu je 50 % beteiligt) | 103.285 € |

Tabelle 2: *Berechnung der Gewerbesteuerbelastung im Fall der Verschmelzung der A-GmbH auf die B-OHG mit nachfolgender Betriebsveräußerung der B-OHG*

Vergleich der Gewerbesteuerbelastung auf Ebene der B-OHG und der A-GmbH

Im vorliegenden Beispielsfall ergäbe sich bei ausschließlicher Berücksichtigung derjenigen stillen Reserven, die im Wege der Umwandlung auf die B-OHG übertragen wurden, eine Gewerbesteuerbelastung i. H. v. 13,657 % (mit Freibetrag).¹¹⁸⁵ Diese Steuerbelastung ähnelt somit der Gewerbesteuerbelastung der A-GmbH i. H. v. 14 % bei einem Veräußerungsgewinn i. H. v. 1.000.000 €. Aufgrund der Gewerbesteuerverstrickung *aller* im Betriebsvermögen der B-OHG vorhandenen stillen Reserven ergibt sich für die Personengesellschaft – im Vergleich zur Gewerbesteuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft – eine zusätzliche Gewerbesteuer*mehr*belastung i. H. v. 66.570 € (die hälftig auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wird).¹¹⁸⁶ Diese Gewerbesteuer*mehr*belastung entfällt auf diejenigen stillen Reserven, die bereits vor dem Umwandlungsvorgang bei der B-OHG vorhanden waren und – ohne die vorherige Verschmelzung der A-GmbH auf die B-OHG – im Veräußerungsfall nicht der Gewerbesteuer unterlegen hätten. Darüber hinaus kommt es aufgrund der Versagung der Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG zu einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer auf Ebene der beiden Gesellschafter X und Y in Höhe von jeweils 103.285 €.¹¹⁸⁷

¹¹⁸⁵ $(1.000.000 \text{ €} - 24.500 \text{ €}) * 0,035 = 33.167 \text{ €}$, $33.167 \text{ €} * 4 = 136.570 \text{ €}$.

¹¹⁸⁶ $(500.000 \text{ €} - 24.500 \text{ €}) * 0,035 = 16.642,5 \text{ €}$, $16.642,5 \text{ €} * 4 = 66.570 \text{ €}$.

¹¹⁸⁷ Gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ergäbe sich ein Anrechnungsbetrag in Höhe von insgesamt 206.570 € $(1.500.000 \text{ €} - 24.500 \text{ €}) * 0,035 = 51.642,5 \text{ €}$, $51.642,5 \text{ €} * 4 = 206.570 \text{ €}$. D. h. für die beiden Gesellschafter X

Die Versagung der pauschalierten Anrechnung wird damit gerechtfertigt, dass ein Veräußerungs-/Liquidationsgewinn der Kapitalgesellschaft mit Körperschaft- und Gewerbesteuer belastet wird und eine Anrechnung der nach § 18 Abs. 3 UmwStG entstehenden Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei den Gesellschaftern (natürliche Personen) diese intendierte körperschaft- und gewerbesteuerliche „Doppelbelastung“ unterlaufen würde.¹¹⁸⁸ Zur Beurteilung dieser Nicht-Anwendbarkeit ist der rechtsformspezifische Zweck der Gewerbesteuer heranzuziehen. Die Gewerbesteuer stellt bei juristischen Personen gemeinsam mit der Körperschaftsteuer die Definitivsteuerbelastung dar. Dagegen belastet die Gewerbesteuer eine gewerbliche Personengesellschaft zwar als solche, nicht aber die dahinterstehenden Personen.¹¹⁸⁹ Die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG dient der Sicherstellung der gewerbesteuerlichen Erfassung der im Umwandlungszeitpunkt bei der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven und soll damit vermeiden, dass aufgrund des Rechtsformwechsels, die Gewerbesteuerpflicht umgangen und mithin Gewerbesteuersubstrat verloren geht.¹¹⁹⁰ Die Versagung der Anrechnung widerspricht jedoch dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG. Durch § 18 Abs. 3 UmwStG könnte gerade eine rechtsformadäquate Besteuerung – entsprechend des rechtsformspezifischen Zwecks bei Personen- und Kapitalgesellschaft – als Beitrag zu einem gleichmäßigen Steuerrecht geleistet werden.¹¹⁹¹ Der Beitrag zu einer gleichmäßigen Besteuerung wird aber (u. a.) durch die Versagung der Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG konterkariert, da es keinen sachlichen Grund gibt, unter Anwendung von § 18 Abs. 3 UmwStG von dem rechtsformspezifischen Zweck der Gewerbesteuer bei Personengesellschaften abzuweichen. Eine über die gewerbesteuerliche Erfassung der stillen Reserven hinausgehende Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer auf Ebene der Gesellschafter der veräußernden Personengesellschaft wäre daher nicht erforderlich. Durch die Versagung der Gewerbesteuer-Anrechnung schafft § 18 Abs. 3 UmwStG wiederum Besteuerungsdifferenzen zwischen umgewandelten und nichtumgewandelten Personengesellschaften.

(50 %) und Y (50 %) entsteht aufgrund der Versagung der Gewerbesteuer-Anrechnung gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG jeweils eine Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer in Höhe von 103.285 €.

¹¹⁸⁸ Siehe hierzu die Ausführungen zur Versagung der Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG im Zusammenhang mit § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG in Kapitel 5.2, S. 161 f.

¹¹⁸⁹ Vgl. hierzu die Ausführungen zum rechtsformspezifischen Zweck der Gewerbesteuer in Kapitel 2.1, S. 10.

¹¹⁹⁰ Siehe hierzu die Ausführungen zur Regelungsidee des § 18 Abs. 3 UmwStG in Kapitel 5.1, S. 156 f.

¹¹⁹¹ Vgl. hierzu die Ausführungen zur Rechtsformneutralität in Kapitel 2.4.2.3, S. 33.

5.2.2 Analyse der durch § 18 Abs. 3 UmwStG entstehenden Gewerbesteuerpflicht unter Rekurs auf verfassungsrechtliche und ökonomische Anforderungskriterien

Ausgangspunkt der nachstehenden Ziel-Mittel-Analyse der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG bildet grundsätzlich die steuerliche Ungleichbehandlung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen bei Kapital- und Personengesellschaften.¹¹⁹² Aufgrund der divergierenden – rechtsformabhängigen – Besteuerung von Betriebsveräußerungen bei Kapital- und Personengesellschaften könnte das Steuerrecht *de lege lata* von den Steuerpflichtigen *als ungleichmäßig wahrgenommen* werden, wodurch es im evolutorischen Theoriekontext zu *Steuerabweichentscheidungen* als besondere Steuerwirkungen kommen kann. Vice versa lässt sich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus evolutorischer Sicht als *Verringerung von Steuerabweichentscheidungen* explizieren.¹¹⁹³

Unter bestimmten Voraussetzungen ist im Rahmen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf ein Personenunternehmen im Sinne der §§ 3-9 UmwStG sowie § 16 UmwStG die Übertragung des Vermögens auf den übernehmenden Rechtsträger zu Buchwerten möglich, wodurch die Umwandlung steuerneutral erfolgen kann.¹¹⁹⁴ Der Buch- oder Zwischenwertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers wurde erstmals durch § 3 UmwStG a. F. möglich.¹¹⁹⁵ Gleichwohl wurde im Rahmen der Änderung des Umwandlungssteuergesetzes im Jahr 1995 die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG a. F. (zuvor § 18 Abs. 4 UmwStG) eingeführt.¹¹⁹⁶ Es zeigt sich ein deutlicher Zusammenhang zwischen den beiden Maßnahmen. Denn zum einen wurde die Steuerneutralität der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft ohne eine Gewerbesteuerbelastung zugelassen, und zum anderen wurde weiterhin an den unterschiedlichen Besteuerungskonzepten von Veräußerungsgewinnen bei Kapital- und Personengesellschaften festgehalten.¹¹⁹⁷ Der Gesetzgeber unterstellt durch die Einführung der

¹¹⁹² In der vorliegenden Ziel-Mittel-Analyse des § 18 Abs. 3 UmwStG wird von der Veräußerung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft ausgegangen. Die Ausführungen gelten jedoch gleichermaßen für die Liquidation einer Kapitalgesellschaft.

¹¹⁹³ Siehe hierzu die Ausführungen zur ökonomischen Fundierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter Zugrundelegung einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie in Kapitel 2.4.2.2, S. 28-32 sowie in Kapitel 4.2.2, S. 100-106.

¹¹⁹⁴ Unter der Annahme, dass die übertragende Kapitalgesellschaft – wie im Beispielssachverhalt – im Umwandlungszeitpunkt über keine offenen Gewinnrücklagen verfügt. Siehe hierzu S. 164 in diesem Kapitel.

¹¹⁹⁵ Vgl. *BFH* (2006): II. 1., *Bartsch* (2021): 980.

¹¹⁹⁶ Vgl. Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts (1994): 3271.

¹¹⁹⁷ Vgl. *BFH* (2001b): II. 1. b) bb).

Missbrauchsnorm somit den Steuerpflichtigen typisierend eine Missbrauchsabsicht hinsichtlich der Ausnutzung der Möglichkeit der steuerneutralen Umwandlung.¹¹⁹⁸

Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Kapital- und Personengesellschaften (Ausgangspunkt) könnten Steuerpflichtige *ein vorbereitendes Umwandlungsmodell* als (missbräuchliche) Steuerausweichentscheidung nutzen, um durch die vorherige Umwandlung der Kapital- in eine Personengesellschaft mit anschließender Betriebsveräußerung der umgewandelten Personengesellschaft die Gewerbesteuerbelastung der stillen Reserven im übertragenden Vermögen zu umgehen.¹¹⁹⁹ Die Gestaltung einer Verringerung oder Vermeidung der anfallenden Gewerbesteuerbelastung würde im evolutorischen Theoriegebilde zu einem *Gleichmäßigkeitsverstoß* führen. Um eine Umgehung der Besteuerung der gewerbesteuerverstrickten stillen Reserven der übertragenden Kapitalgesellschaft abzusichern, soll die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG zur Eindämmung missbräuchlicher Steuerausweichentscheidungen dienen.

Hier zeigt sich, dass Missbrauchsvermeidungsvorschriften zur Verringerung von Steuerausweichentscheidungen und somit zur Schaffung einer gleichmäßigen Besteuerung beitragen können. Um jedoch einen entsprechenden Beitrag zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung leisten zu können, müssen Missbrauchsnormen ihrerseits verfassungsrechtlich und ökonomisch adäquat ausgestaltet sein.

Durch die Zugrundelegung einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie sind auch die mit diesem Theorieansatz verbundenen (realitätsgerechten) Prämissen, wie die „subjektive Rationalität der Wirtschaftssubjekte“ und die „genuine Unsicherheit“, zu berücksichtigen.¹²⁰⁰ Unter der Annahme genuiner Unsicherheit können auch nicht vorhergesehene Umweltzustände eintreten, die den Wirtschaftssubjekten *im Entscheidungszeitpunkt nicht bekannt* sind.

Im Folgenden werden verschiedene *Handlungsalternativen* (vorherrschende Ziel-Mittel-Heuristiken in der Retentionsphase) aufgezeigt, die sich in Abhängigkeit verschiedener Einflussfaktoren in den jeweiligen Entscheidungszeitpunkten (1. Entscheidungszeitpunkt: Umwandlung, 2. Entscheidungszeitpunkt: Veräußerung innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist; Ausgangspunkt: Veräußerung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft) bilden können. Zu den Faktoren zählen insbesondere die Kenntnis über die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG

¹¹⁹⁸ Vgl. *BFH* (2001b): II. 1. b) bb).

¹¹⁹⁹ Vgl. hierzu *BFH* (2012f): Rn. 23 f. sowie die Ausführungen zur Regelungsidee des § 18 Abs. 3 UmwStG in Kapitel 5.1, S. 156 f.

¹²⁰⁰ Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zum evolutorischen Theorieansatz in Kapitel 2.4.2.2, S. 28-32.

(Unterschied zwischen nicht und [gut] beratenen Steuerpflichtigen)¹²⁰¹ und das Vorliegen einer Missbrauchsabsicht. Überdies führt die durch die Buchwertfortführungsvorschriften gewährte Steuerneutralität der Umwandlung grundsätzlich dazu, dass das Entscheidungsverhalten des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Handlungsalternativen „Durchführung der Umwandlung“ oder „Unterlassung der Umwandlung“ zunächst nicht durch die Berücksichtigung von Steuern beeinflusst wird. Wird jedoch im Fall einer schädlichen Veräußerung innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung die Besteuerung im Sinne von § 18 Abs. 3 UmwStG ausgelöst, sind Steuern im Entscheidungszeitpunkt zu berücksichtigen. Als individuell verwandte Zielgröße wird die Maximierung des Gewinns nach Steuern herangezogen. Es könnten sich somit – ohne Allgemeingültigkeitsanspruch – die folgenden Handlungsalternativen ergeben:

- zwischengeschaltete Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft mit nachfolgender Veräußerung des Betriebs der umgewandelten Personengesellschaft (unabhängig von der Kenntnis über § 18 Abs. 3 UmwStG wird hierdurch keine Verhaltensbeeinflussung erzielt, Missbrauchsabsicht),
- Veräußerung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft ohne vorherige Umwandlung (Kenntnis über § 18 Abs. 3 UmwStG bereits im 1. Entscheidungszeitpunkt, potenzielle Missbrauchsabsicht),
- Durchführung der Umwandlung, aber keine Betriebsveräußerung innerhalb der Nach-Umwandlungs-Sperrfrist (keine Kenntnis über § 18 Abs. 3 UmwStG im 1. Entscheidungszeitpunkt, aber „Abschreckung“ als Verhaltensbeeinflussung durch § 18 Abs. 3 UmwStG im 2. Entscheidungszeitpunkt [Kenntnis von § 18 Abs. 3 UmwStG erst im 2. Entscheidungspunkt], Missbrauchsabsicht),
- Unterlassung der Umwandlung aufgrund der Rechtsfolgen von § 18 Abs. 3 UmwStG (Kenntnis über § 18 Abs. 3 UmwStG im 1. Entscheidungszeitpunkt [„*faktisches Umstrukturierungsverbot*“¹²⁰² durch § 18 Abs. 3 UmwStG], keine Missbrauchsabsicht).

Wie bereits aufgezeigt, basiert der Grund für die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG auf dem Zusammenfallen der Steuerneutralität bei Umwandlungen und der Aufrechterhaltung bestehender Rechtsformdifferenzen zwischen Kapital- und Personengesellschaften hinsichtlich der Besteuerung von Betriebsveräußerungs- und Liquidationsgewinnen. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung in Form des geltenden Trennungs- und Transparenzprinzips führt zu einem Verstoß gegen die *Rechtsformneutralität* der Besteuerung, wodurch den

¹²⁰¹ Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 4.2.2, S. 90.

¹²⁰² *Desens* (2020b): 140 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

Steuerpflichtigen – zur Maximierung ihrer finanziellen Vorteile – steuerlich motivierte Gestaltungen bzw. – im evolutorischen Theoriekontext – Anreize zu Steuerausweichentscheidungen eröffnet werden.¹²⁰³

In der vorliegenden Arbeit wurde die Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG expliziert.¹²⁰⁴ Unter Zugrundelegung einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie lässt sich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Verringerung von Steuerausweichentscheidungen konkretisieren. Die Verringerung von Steuerausweichentscheidung ist jedoch an die Wahrnehmung der Wirtschaftssubjekte hinsichtlich einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung geknüpft.¹²⁰⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt die bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG dar.¹²⁰⁶ Wie bereits in Kapitel 4.2.2 aufgezeigt, bedarf es einer Verbindung der verfassungsrechtlichen und der ökonomischen Sichtweise, um ein in der Realität von den Wirtschaftssubjekten wahrgenommenes gerechtes Steuerrecht zu erreichen. Daher ist das Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der Erarbeitung des Referenzmaßstabs unter Hinzuziehung ökonomischer Theorieansätze konkretisiert worden. Eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch eine neoklassische Steuerwirkungstheorie („entscheidungsneutrales Steuersystem“) ist wegen der zugrunde liegenden Prämissen grundsätzlich nicht realisierbar.¹²⁰⁷ Dennoch soll – unter Berücksichtigung der der Evolutorik immanenten Annahme „genuiner Unsicherheit“ – nicht gänzlich auf das *Neutralitätspostulat* hinsichtlich der Explikation des Leistungsfähigkeitsprinzips verzichtet werden, sodass für eine reale Einschätzung der (wahrgenommenen) Steuergerechtigkeit ebendiese relative (Entscheidungs-)Neutralität zu beachten ist. Unter Berücksichtigung des hier angenommenen Verständnisses vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wurde der Leistungsfähigkeitsindikator „Einkommen“ als periodenweise realisierter Reinvermögenszugang operationalisiert, der hier als individuell verwandte Zielgröße der Wirtschaftssubjekte und mithin als Gleichheitsindikator festgelegt wurde.

Im Hinblick auf § 18 Abs. 3 UmwStG erfolgt durch die Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung des Betriebs der umgewandelten Personengesellschaft mit Gewerbesteuer eine

¹²⁰³ Vgl. Hey (2021a): Rn. 13.169, Hennrichs (2021a): Rn. 10.1 und 10.3.

¹²⁰⁴ Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 2.4.2, S. 22 f.

¹²⁰⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen zum evolutorischen Theorieansatz in Kapitel 2.4.2.2, S. 38-32 sowie Kapitel 4.2.2, S. 100-106.

¹²⁰⁶ Vgl. Hey (2021a): Rn. 3.41.

¹²⁰⁷ Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zur relativen (Entscheidungs-)Neutralität in Kapitel 4.2.2, S. 107-109.

Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG. Die Rechtsfolgen der Missbrauchsvermeidungsvorschrift sollen für Zwecke der Gewerbesteuer an die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft anknüpfen, um – trotz steuerneutraler Umwandlung – die steuerliche Ungleichbehandlung von Betriebsveräußerungsgewinnen bei Kapital- und Personengesellschaften zu wahren. Die abweichende Gewerbesteuerpflicht nach § 18 Abs. 3 UmwStG dient *im Missbrauchsfall* damit grundsätzlich zur Umsetzung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei – aus § 7 Satz 1 und 2 UmwStG abgeleiteten – bestehenden Rechtsformunterschieden. Die Missbrauchsvermeidung ist grundsätzlich als sachlicher Rechtsfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG legitim,¹²⁰⁸ sodass § 18 Abs. 3 UmwStG nicht zu einer rechtsformneutralen, sondern einer rechtsformgerechten gleichmäßigen Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen und somit der Forderung eines relativ entscheidungsneutralen Steuerrechts nachkommen *würde*. Ob die Abweichung vom Gleichheitssatz durch den der Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG – insbesondere vor dem Hintergrund ihrer Ausgestaltung – innewohnenden Missbrauchsvermeidungsweck tatsächlich gerechtfertigt werden kann, wird im Folgenden am Maßstab der erarbeiteten Anforderungskriterien sowie der Verhältnismäßigkeitsprüfung beurteilt.

Prüfung einer etwaigen Beeinträchtigung der Freiheitsrechte durch § 18 Abs. 3 UmwStG

Die durch § 18 Abs. 3 UmwStG angeordnete Gewerbesteuerpflicht als *Sondertatbestand* zu § 7 Satz 2 GewStG soll dazu dienen, das Verhalten der Steuerpflichtigen so zu beeinflussen, dass sie von der missbräuchlichen Gestaltung in Form eines vorbereitenden Umwandlungsmodells (*Statusverbesserung*) mit nachfolgender Veräußerung absehen (finanzieller Nachteil durch die Nichtanerkennung der steuerlich motivierten Sachverhaltsgestaltung). Die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG löst somit eine *prohibitive Gestaltungswirkung* aus, die aufgrund der Beschränkung der positiven (steuerlichen) Gestaltungsfreiheit im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG Eingriffsqualität entfaltet. Der durch die Rechtsfolgenanordnung einer Missbrauchsvorschrift gesetzte finanzielle Nachteil soll – im Regelfall – lediglich als Abwehrfunktion fungieren (*kein Verbot*), sodass es den Steuerpflichtigen grundsätzlich freisteht, diesen in Kauf zu nehmen und die missbräuchliche Gestaltung durchzuführen. Daher kommt prohibitiven Gestaltungswirkungen grundsätzlich nur *eine mittelbare Freiheitsbeeinträchtigung* zu.¹²⁰⁹

¹²⁰⁸ Vgl. u. a. *BVerfG* (2017): Rn. 126.

¹²⁰⁹ Siehe hierzu insgesamt die Ausführungen zu den Gestaltungswirkungen bei Missbrauchsvorschriften in Kapitel 4.2.1, S. 87-90 und S. 92 f.

Die Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG rufen indes *prohibitive Gestaltungswirkungen* hervor, die aufgrund der uneingeschränkten Gewerbesteuerpflicht für die im Veräußerungszeitpunkt realisierten stillen Reserven – bereits im Entscheidungszeitpunkt (1. Entscheidungszeitpunkt: Durchführung der Umwandlung) – zu einer Überschreitung der Eingriffsschwelle führen können. D. h., die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG ordnet zwar kein ausdrückliches Verbot für die missbräuchliche Sachverhaltsgestaltung an, die (überschießende) Rechtsfolgenanordnung des § 18 Abs. 3 UmwStG geht jedoch dahingehend über die bloße Verhaltensbeeinflussung hinaus, dass von einer Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft – im Speziellen von Steuerpflichtigen ohne Missbrauchsabsicht – gänzlich abgesehen werden könnte (*faktisches Verbot*).

Können die Gestaltungswirkungen des § 18 Abs. 3 UmwStG zu keiner Abwehr der missbrauchsmotivierten Veräußerung einer Sachgesamtheit aus der umgewandelten Personengesellschaft führen, löst die im Veräußerungszeitpunkt anfallende Gewerbesteuer *Belastungswirkungen* aus.¹²¹⁰ Im vorangegangenen Beispielsfall auf S. 164 f. ist bei Anwendung des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG im Zuge der nachgelagerten Betriebsveräußerung der B-OHG eine Gewerbesteuermehrbelastung insgesamt in Höhe von 66.570 € (unter Berücksichtigung des Freibetrags) – im Vergleich zur (unmittelbaren) Betriebsveräußerung der A-GmbH – entstanden. Die Gewerbesteuermehrbelastung entfällt dabei auf diejenigen stillen Reserven, die bereits vor der Umwandlung im Betriebsvermögen der B-OHG vorhanden waren.¹²¹¹ Ferner wird gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG die Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG versagt, wodurch es zu einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer auf Ebene der beiden Gesellschafter X und Y in Höhe von jeweils 103.285 € kommt.¹²¹² Da der Hinzuerwerb des Gewinns aus der Betriebsveräußerung der Personengesellschaft unter den Schutzbereich der *Eigentumsfreiheit nach Art. 14 Abs. 1 GG* fällt, ist der sich ergebende Steuerzugriff vor dem Hintergrund der *Übermaßbesteuerung* somit an Art. 14 Abs. 1 GG – als Schranken-Schranke des Gesetzgebers – zu messen.¹²¹³

Ein Eingriff in das Freiheitsgrundrecht des Art. 14 Abs. 1 GG kann jedoch – auch unter Rekurs auf den Einnahmenerzielungszweck des Staates – dann nicht mehr legitimiert werden, wenn

¹²¹⁰ Vgl. hierzu die Ausführungen zu den Belastungswirkungen in Kapitel 4.2.1, S. 83, Fn. 618 und S. 86 f.

¹²¹¹ Siehe hierzu die Beispielsrechnungen sowie die aufgestellten Annahmen in Kapitel 5.2.1, S.164 f.

¹²¹² Siehe hierzu die Ausführungen zur Versagung der Gewerbesteuer-Anrechnung gem. § 35 EStG in Kapitel 5.2.1, S.165 f.

¹²¹³ Vgl. *BVerfG* (2006c): II. sowie *Wieland* (2001): 31.

die betroffene Missbrauchsvorschrift ihrerseits nicht am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG ausgestaltet ist.¹²¹⁴ Denn eine gleichheitssatzwidrig konzipierte Missbrauchsvorschrift kann nicht zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung beitragen.¹²¹⁵ Die durch § 18 Abs. 3 UmwStG evozierten steuerlichen Belastungswirkungen gehen im Hinblick auf die Einbeziehung der vor der Umwandlung bei der (bereits bestehenden) übernehmenden Personengesellschaft vorhandenen und nach der Umwandlung neu entstandenen stillen Reserven eindeutig über den Missbrauchsvermeidungszweck hinaus und konterkarieren mithin die Zielsetzung der Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung. Vor dem Hintergrund des der Vorschrift zugrunde liegenden Telos kommt die Vermutung auf, dass der Gesetzgeber nicht bloß die Gewerbesteuerverstrickung der stillen Reserven der übertragenden Kapitalgesellschaft bei dem übernehmenden Rechtsträger (*Sicherstellung* einer vollumfänglichen Gewerbesteuerpflicht wie bei einer Kapitalgesellschaft) absichern, sondern eine fiktive steuerliche Behandlung der umgewandelten Personengesellschaft wie bei der verschmolzenen Kapitalgesellschaft (*Fortführung* der Kapitalgesellschaft) erreichen möchte.¹²¹⁶ Die hier durch den Beispielsfall aufgezeigte steuerliche Wirkungsweise des § 18 Abs. 3 UmwStG gleicht somit einer „Strafbesteuerung“¹²¹⁷.

Da die (beabsichtigten und unbeabsichtigten) steuerlichen Belastungs- sowie Gestaltungswirkungen des § 18 Abs. 3 UmwStG auch das *Entscheidungsverhalten* hinsichtlich der Durchführung der Umwandlung und damit der *Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit* in einer anderen Rechtsform beeinflussen, bewirkt die Vorschrift eine Beschränkung der durch Art. 12 GG geschützten *Berufsausübung* als Zweig der *Berufsfreiheit*,¹²¹⁸ wengleich die angestrebte Fortführung eines Unternehmens in anderer Rechtsform grundsätzlich die Vermutung zulässt, dass die Umwandlung nicht missbräuchlicherweise für Zwecke einer anschließenden Veräußerung genutzt wird.

Aus der Vermögensübertragung resultiert zwar – bei einem Ansatz zum Buchwert – im Umwandlungszeitpunkt (weitestgehend) keine Steuerbelastung, aber die unternehmerische Entscheidung, das Unternehmen in einer anderen Rechtsform fortzuführen, wird dennoch von der Unsicherheit, die fünfjährige Nach-Umwandlungs-Sperrfrist nicht ohne einen Sperrfristverstoß

¹²¹⁴ Vgl. hierzu *Gabel* (2011a): 225.

¹²¹⁵ Siehe hierzu die Ausführungen auf den S. 90 f., 104, 123 f.

¹²¹⁶ Siehe auch *Bartsch* (2021): 981.

¹²¹⁷ *Bartsch* (2021): 983 [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

¹²¹⁸ Vgl. hierzu die Ausführungen zu Art. 12 GG im Zusammenhang mit Unternehmensumstrukturierungen in Kapitel 4.3, S. 153-155.

und die erheblichen Belastungsfolgen durchzustehen, beeinflusst.¹²¹⁹ Aufgrund der im Fall der Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG anfallenden Steuerbelastungsintensität könnten aus Sicht des Entscheidungsträgers Zweifel im Hinblick auf die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Umwandlung bestehen, wodurch *ein faktisches Verbot zur Umstrukturierung* ausgelöst würde.¹²²⁰ Indes besteht *ein faktischer Zwang zur Umstrukturierung*, wenn die Fortführung des Unternehmens in der bisherigen Rechtsform gleichermaßen aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht mehr sinnvoll erscheint. Das *Nebeneinander* von faktischem Verbot und Zwang zur Umstrukturierung ruft insgesamt ein „objektive[s] Berufsverbot[]“¹²²¹ hervor. Die *Kumulation* aus faktischem Verbot und Zwang zur Umstrukturierung könnte sodann eine *erdrosselnde Wirkung* auf den Steuerpflichtigen haben.

Prüfung etwaiger Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG durch § 18 Abs. 3 UmwStG

Neben den Freiheitseingriffen löst die in § 18 Abs. 3 UmwStG angeordnete sondergesetzliche Gewerbesteuerpflicht *Ungleichbehandlungen* im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG aus, wenngleich diese auf unterschiedliche Prinzipindurchbrechungen zurückzuführen sind. Es lassen sich durch § 18 Abs. 3 UmwStG Folgerichtigkeitsverstöße sowohl auf Makro- als auch auf Mikroebene verzeichnen. Erfolgt die Durchbrechung einer einem bestimmten Bereich übergeordneten Sachgesetzlichkeit, die das Folgerichtigkeitsgebot bereichsspezifisch determiniert, dann liegt ein *Folgerichtigkeitsverstoß auf Makroebene* vor.¹²²² Im Zusammenhang mit der – von § 7 Satz 2 GewStG abweichenden – Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften führt § 18 Abs. 3 UmwStG einen Verstoß gegen die folgerichtige Umsetzung des der Gewerbesteuer zugrunde liegenden Objektsteuercharakters im Sinne von

¹²¹⁹ Siehe hierzu auch *Link* (2020): 404.

¹²²⁰ Vgl. hierzu und im Folgenden die Ausführungen im Zusammenhang mit der Steuerneutralität bei Umwandlungen im Wege der Buchwertfortführung sowie zur Beeinträchtigung der Entscheidung zur Umstrukturierung in Kapitel 4.3, S. 153-155 sowie *Desens* (2020b): 138-142 m. w. N.

¹²²¹ *Desens* (2020b): 141. Dieser Fall könnte z. B. im Zusammenhang mit dem „Optionsmodell“ gem. § 1a KStG auftreten, wenn die optierende Personengesellschaft in den letzten fünf Jahren aus einer Kapitalgesellschaft entstanden ist und die Voraussetzungen für einen steuerneutralen (fiktiven) Formwechsel nicht erfüllt sind, sodass die in der Personengesellschaft vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt werden müssen. Siehe zu § 1a KStG i. V. m. § 18 Abs. 3 UmwStG auch *Ott* (2022): unter 2.2.

¹²²² Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zu Ungleichbehandlungen in Form von Verstößen gegen das Folgerichtigkeitsgebot in Kapitel 4.2.3, S. 110-112.

§ 2 GewStG herbei. D. h., um eine Verwirklichung des Missbrauchsvermeidungszwecks zu erreichen, wird das der Gewerbesteuer immanente *Objektsteuerprinzip* durchbrochen.¹²²³ Die Abweichung von § 7 Satz 2 GewStG für Personengesellschaften, die innerhalb der letzten fünf Jahre aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft entstanden sind,¹²²⁴ bedarf einer Rechtfertigung.¹²²⁵ Für den Teil des Veräußerungsgewinns, der auf die im Wege der Vermögensübertragung übergegangenen stillen Reserven entfällt, könnte der Missbrauchsvermeidungszweck – bei einer tatsächlich vorliegenden missbräuchlichen Ausnutzung der steuerneutralen Umwandlung – grundsätzlich als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden.

Ein *Folgerichtigkeitsverstoß auf Mikroebene* liegt vor, sofern der Missbrauchsvermeidungszweck die das Folgerichtigkeitsprinzip determinierende Sachgesetzlichkeit darstellt und die Ausgestaltung einer Missbrauchsnorm *nicht folgerichtig und konsequent* am Missbrauchsvermeidungszweck erfolgt.¹²²⁶ D. h., eine Missbrauchsnorm führt dann eine Durchbrechung des Folgerichtigkeitsgebots auf Mikroebene herbei, wenn sie ihrerseits, gemessen am Missbrauchsvermeidungszweck, überschießend oder lückenhaft ausgerichtet ist. Die folgerichtige Ausgestaltung des § 18 Abs. 3 UmwStG erscheint sehr fraglich, da die Vorschrift sowohl *überschießende Tendenzen* aufweist als auch *lückenhaft* ist. Die durch § 18 Abs. 3 UmwStG angeordnete Gewerbesteuerpflicht soll – bezogen auf den Missbrauchsvermeidungszweck – die Besteuerung derjenigen stillen Reserven, die im Wege der Umwandlung von der Kapitalgesellschaft auf die übernehmende Personengesellschaft übertragen wurden, im Fall einer nachfolgenden Veräußerung oder Aufgabe der umgewandelten Personengesellschaft sicherstellen. Abweichend vom Grundgedanken der Vorschrift werden auch stille Reserven in den gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn einbezogen, die nicht im Zusammenhang mit der Umwandlung stehen.

¹²²³ Vgl. hierzu *Gabel* (2011b): 108 f. m. w. N.

¹²²⁴ Das Vergleichspaar für die gleichheitsrechtliche Ungleichbehandlung besteht zum einen aus Personengesellschaften, die innerhalb der letzten fünf Jahre aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft hervorgegangen und somit von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst sind, und zum anderen aus Personengesellschaften, die nicht im Zusammenhang mit der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft stehen und bei denen die Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit somit nicht unter § 18 Abs. 3 UmwStG, sondern unter § 7 Satz 2 GewStG fällt. Angenommen wird, dass die betriebliche Sachgesamtheit durch eine (Mitunternehmeranteil) oder mehrere natürliche Person(en) veräußert wird und der Gewinn aus der Veräußerung gem. § 7 Satz 2 GewStG im Normalfall nicht der Gewerbesteuer unterläge.

¹²²⁵ Vgl. *Hörger* (1995): 908, *Söffing* (2005): 1012, *Wernsmann/Desens* (2008): 224.

¹²²⁶ Vgl. *Hey* (2008): 175. Die Vergleichsgruppenbildung aus *Inter-Norm-Perspektive* erfolgt wie auf Makroebene. Siehe Fn. 1224 [dieser Dissertation]. Aus *Intra-Norm-Perspektive* erfolgt die Vergleichspaarbildung bezogen auf den Anwendungsbereich von § 18 Abs. 3 UmwStG. D. h., das Vergleichspaar für die Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG besteht zum einen aus Personengesellschaften, die im Zusammenhang mit der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft stehen und eine Missbrauchsabsicht verfolgen, und zum anderen aus Personengesellschaften, die zwar aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft entstanden sind, aber keine Missbrauchsabsicht vorweisen. Eine folgerichtige Ausgestaltung der Missbrauchsnorm wäre gegeben, wenn § 18 Abs. 3 UmwStG die Personengruppen entsprechend ihrer Missbrauchsabsicht gleich bzw. ungleich behandeln würde.

Dadurch umfasst der Umfang der Gewerbesteuerverstrickung auch stille Reserven, für die grundsätzlich gar kein Risiko einer missbräuchlichen Ausnutzung der steuerneutralen Umwandlung besteht. Zu diesem Umfang zählen einerseits die stillen Reserven, die bereits *vor* der Umwandlung im Betriebsvermögen der bestehenden übernehmenden Personengesellschaft vorhanden waren. Ihre gewerbesteuerliche Erfassung führt dazu, dass die Vorschrift über den zugrundeliegenden Missbrauchsvermeidungszweck hinausgeht. Aufgrund der fehlenden Gewerbesteuerverstrickung vor der Umwandlung käme in Bezug auf ebendiese stillen Reserven gar keine Umgehungsabsicht für die übertragende Kapitalgesellschaft in Betracht.¹²²⁷ Durch § 18 Abs. 3 UmwStG wird also nicht die Besteuerung der im Wege der Buchwertfortführung übergegangenen stillen Reserven sichergestellt, sondern – entgegen von § 7 Satz 2 GewStG – ein *neuer Gewerbesteuertatbestand* geschaffen.¹²²⁸ Durch das Festlegen einer eigenständigen Belastungsentscheidung wird die folgerichtige Durchsetzung der nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG i. V. m. § 7 Satz 1 GewStG normierten vollumfänglichen Gewerbesteuerpflicht für Kapitalgesellschaften (getroffene Belastungsentscheidung der umgangenen Norm) konterkariert.¹²²⁹

Andererseits besteht für stille Reserven, die dem Betriebsvermögen der umgewandelten Personengesellschaft erst *nach* dem Umwandlungszeitpunkt angewachsen sind, grundsätzlich kein Missbrauchsrisiko.¹²³⁰ Hierzu zählen zum einen diejenigen stillen Reserven, die in dem auf die Personengesellschaft übertragenen Betriebsvermögen nach der Umwandlung neu gebildet wurden, und zum anderen diejenigen stillen Reserven, die auf das Betriebsvermögen entfallen, welches erst nach der Umwandlung angeschafft bzw. hergestellt wurde. Vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung entfaltet § 18 Abs. 3 UmwStG, bezogen auf diese stillen Reserven, *überschießende Wirkungen*, sodass die Ausgestaltung auch in diesem Fall nicht am Missbrauchsvermeidungszweck ausgerichtet ist.

Der *BFH* befindet die Berücksichtigung der stillen Reserven, die im übertragenen Betriebsvermögen nachträglich entstanden sind, indes verfassungsrechtlich für legitim mit der Begründung, dass sich der Gesetzgeber von der Vorstellung „einer fortdauernden gewerbesteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (...) leiten lassen

¹²²⁷ Vgl. *Wernsmann/Desens* (2008): 222.

¹²²⁸ Vgl. *Hey* (2008): 175, *Hey* (2010): 151 sowie *Lienicke* (2017): 86 in Bezug auf die gewerbesteuerliche Erfassung derjenigen stillen Reserven, die erst nach der Umwandlung im Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft neu gebildet wurden.

¹²²⁹ Vgl. hierzu *Gabel* (2011a): 114.

¹²³⁰ Vgl. *Wernsmann/Desens* (2008): 227. Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zum Umfang des gewerbesteuerverstrickten Besteuerungssubstrats in Kapitel 5.1, S. 159 f.

[hat]“¹²³¹. In diesem Zusammenhang ist ein Rekurs auf das auslösende Moment für eine Steigerung der Leistungsfähigkeit im Fall stiller Reserven erforderlich. In der vorliegenden Arbeit wird angenommen, dass sich in stillen Reserven als noch nicht realisierte Wertzuwächse bereits eine „latente Leistungsfähigkeit“ des Steuersubjektes, dem die stillen Reserven zuzurechnen sind, abbildet.¹²³² Durch die gewerbsteuerliche Erfassung derjenigen stillen Reserven, die im Umwandlungszeitpunkt noch gar nicht im übertragenen Betriebsvermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft vorhanden waren, wird gegen das hier zugrunde gelegte *Subjektsteuerprinzip* als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips verstoßen. Denn entsprechend dem Subjektsteuerprinzip entsteht die latente steuerliche Leistungsfähigkeit bei dem Steuersubjekt, bei dem die stillen Reserven vorhanden sind, und das ist hier die Personengesellschaft. Im Fall einer nachgelagerten Veräußerung wäre die Besteuerung dieser stillen Reserven entsprechend nach den für das Steuersubjekt geltenden Vorschriften folgerichtig. Hier wären, bezogen auf den Veräußerungsgewinn für einkommensteuerliche Zwecke § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG und für die gewerbsteuerliche Freistellung § 7 Satz 2 GewStG einschlägig. Dies gilt gleichermaßen für diejenigen stillen Reserven, die im Betriebsvermögen, das der übernehmenden Personengesellschaft erst nach der Umwandlung zugeführt wurde, neu gebildet wurden.

Ferner hätte auch der Ansatz des übergelassenen Vermögens zum gemeinen Wert (entsprechend des Realisationsprinzips) zu keiner Gewerbesteuerbelastung hinsichtlich dieser – im Zeitpunkt der Umwandlung nichtexistierenden – stillen Reserven geführt.

Die Besteuerung der zu einem späteren Zeitpunkt realisierten stillen Reserven Die *folgerichtige* und *konsequente* Umsetzung des Missbrauchsvermeidungszwecks verlangt daher, dass die zum steuerlichen Übertragungstichtag vorhandenen stillen Reserven bestimmt werden und nur diese im Fall einer nachfolgenden Veräußerung der Gewerbesteuer unterliegen.¹²³³

Da die Rechtsfolge des § 18 Abs. 3 UmwStG nicht die rückwirkende Besteuerung des Umwandlungsvorgangs anordnet und somit auf die Besteuerung der im Veräußerungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven abstellt, ist die Missbrauchsnorm vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung ebenso *lückenhaft* ausgestaltet.¹²³⁴ Aufgrund des Abstellens auf den Veräußerungszeitpunkt kann es sein, dass nicht alle am Umwandlungstichtag in dem übergelassenen Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft bestehenden stillen Reserven der Besteuerung

¹²³¹ BFH (2006): II. 3. c), BFH (2007e): II. 2. a).

¹²³² Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 4.3, S. 142.

¹²³³ Vgl. Wernsmann/Desens (2008): 227 f.

¹²³⁴ Vgl. Gabel (2011a): 115.

mit Gewerbesteuer unterliegen.¹²³⁵ Dieser Umstand ergäbe sich, wenn der Veräußerungspreis am Veräußerungstichtag unter dem Wert des Betriebsvermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft am steuerlichen Übertragungstichtag liegt (Wertverlust). Vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung wäre es – auch im Fall eines späteren Wertverlustes – *folgerichtig* und *stringent*, diejenigen stillen Reserven der Gewerbesteuer zu unterwerfen, die zum Umwandlungszeitpunkt im übergegangenen Betriebsvermögen vorhanden waren.

Ferner führt § 18 Abs. 3 UmwStG zu einer *gleichheitsrechtlichen Ungleichbehandlung* in Form der *Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips*.¹²³⁶ Die Gewerbesteuer als Objektsteuer erfasst die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs (laufender Gewinn des aktiven Gewerbebetriebs), in der sich die *gewerbesteuerliche Leistungsfähigkeit* ausdrückt.¹²³⁷ Erwirtschaften zwei Personen nunmehr mit ihrem bestehenden Gewerbebetrieb den gleichen laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb, in dem sich die gleiche gewerbesteuerliche Leistungsfähigkeit abbildet, dann sind sie gem. Art. 3 Abs. 1 GG wesentlich gleich zu behandeln.¹²³⁸ Als objektivierte Ertragskraft wird jedoch allein der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb gewerbesteuerlich erfasst, sodass die Veräußerung des Gewerbebetriebs (Steuerobjekt) nach § 7 Satz 2 GewStG nicht gewerbesteuerpflichtig ist, soweit es sich beim Veräußerer um eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer handelt.

Aus der *Inter-Norm-Betrachtung* werden im Fall von § 18 Abs. 3 UmwStG zwei Personengesellschaften mit einem *gleich hohen Gewinn aus der (Betriebs-)Veräußerung* verglichen, wenn gleich die eine Personengesellschaft innerhalb der letzten fünf Jahre aus einer vorangegangenen Umwandlung einer Kapitalgesellschaft entstanden ist und die andere Personengesellschaft nicht im Zusammenhang mit der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft steht.¹²³⁹ Im Grundsatz erzielen beide Personengesellschaften (soweit natürliche Personen an ihr beteiligt sind) aus der Veräußerung eines Betriebs keine objektivierte Ertragskraft, sodass die durch § 18 Abs. 3 UmwStG angeordnete Gewerbesteuerpflicht für den Veräußerungsgewinn der umgewandelten Personengesellschaft eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG begründet.¹²⁴⁰ Aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung *zahlenmäßig identischer Veräußerungsgewinne*, also *horizontal gleicher Leistungsfähigkeit*, verstößt

¹²³⁵ Vgl. hierzu und im Folgenden Wernsmann/Desens (2008): 227.

¹²³⁶ Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zu Ungleichbehandlungen in Form von Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips in Kapitel 4.2.3, S. 112-115.

¹²³⁷ Vgl. BVerfG (2006a): C. II. 1. b) aa) (1).

¹²³⁸ Vgl. Wernsmann/Desens (2008): 224.

¹²³⁹ Vgl. Gabel (2011a): 118.

¹²⁴⁰ Vgl. Wernsmann/Desens (2008): 224.

§ 18 Abs. 3 UmwStG gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Den beiden Sachverhalten (Umwandlung und nachfolgende Veräußerung vs. getrennte Betriebsveräußerung) fehlt es jedoch an Vergleichbarkeit, sodass der Unterschied der beiden Fälle die steuerliche Ungleichbehandlung rechtfertigen muss.¹²⁴¹

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft kann bei einem Ansatz zum Buchwert, also im Wege der Buchwertfortführung, (weitestgehend) steuerneutral erfolgen. Als wesentlicher Rechtfertigungsgrund der Buchwertfortführung lässt sich das *Markteinkommensprinzip* heranziehen, da Umstrukturierungen grundsätzlich nicht auf die Erzielung von Markteinkommen, abzielen.¹²⁴² In diesem Fall würde die unternehmerische Entscheidung nicht durch Steuern beeinflusst. Würde im Umwandlungszeitpunkt jedoch der Ansatz zum gemeinen Wert gewählt, dann würden die in den Wirtschaftsgütern der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden.

Unter Berücksichtigung des hier angenommenen Verständnisses vom Leistungsfähigkeitsprinzips wurde der objektive *Leistungsfähigkeitsindikator* „Einkommen“ als *periodenweise realisierter Reinvermögenszugang* operationalisiert, der hier als *individuell verwandte Zielgröße* der Wirtschaftssubjekte und mithin als *Gleichheitsindikator* festgelegt wird.¹²⁴³ In der vorliegenden Arbeit wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip – unter Berücksichtigung eines realitätsgerechten Neutralitätsverständnisses – dergestalt ausgedrückt, „dass sowohl an realisierte Reinvermögenszugänge Steuer mehrbeträge als auch an Reinvermögensabgänge symmetrisch gleiche Steuer minderbeträge zu knüpfen sind“¹²⁴⁴. Der durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstandene Übertragungsgewinn stellt sodann einen – periodenweise realisierten – Reinvermögenszugang (steuerbares [Perioden-]Einkommen) dar, an den ein Steuer mehrbetrag in Form entsprechender Körperschaft- und Gewerbesteuerzahlungen geknüpft ist.

Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Umwandlungssteuerrecht verfolgen mit ihren Tatbestandsmerkmalen grundsätzlich den Zweck, die gesetzlichen Voraussetzungen der Buchwert-

¹²⁴¹ Vgl. Bartelt (2006): 1115, Wernsmann/Desens (2008): 224.

¹²⁴² Vgl. hierzu die Ausführungen zum markteinkommenstheoretischen Ansatz im Zusammenhang mit Umwandlungen sowie zur ertragsteuerlichen Erfassung von stillen Reserven in Kapitel 4.3, S. 140, 146 f. und 148 f.

¹²⁴³ Siehe hierzu die Ausführungen zur ökonomischen Fundierung des verfassungsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzips in Kapitel 4.2.2, S. 106-109.

¹²⁴⁴ Herbot (2017): 73 sowie Kapitel 4.2.2, S. 108 [dieser Dissertation].

bewertung, insbesondere die Besteuerung der übergegangenen stillen Reserven, abzusichern.¹²⁴⁵ Demnach sollte der Sinn und Zweck des § 18 Abs. 3 UmwStG als Missbrauchsverhinderungsnorm darin bestehen, die Gewerbebesteuerung der im Rahmen der Umwandlung auf die Personengesellschaft übertragenen stillen Reserven – entgegen der sonst geltenden Besteuerungsgrundsätze – sicherzustellen.¹²⁴⁶ Anders gesagt: § 18 Abs. 3 UmwStG müsste somit im Fall einer nachfolgenden Veräußerung lediglich den – soeben aufgezeigten – Reinvermögenszugang (Realisation der bestehenden stillen Reserven bei der Kapitalgesellschaft am Umwandlungstichtag) bei der Personengesellschaft der Gewerbebesteuerung unterwerfen.

Die Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG stellen jedoch nicht auf die rückwirkende Versagung der Buchwertfortführungsvorschriften und somit nicht auf die rückwirkende Gewerbebesteuerung der im Umwandlungszeitpunkt – bei einem Ansatz zum gemeinen Wert – entstehenden Leistungsfähigkeitssteigerung ab, sondern ordnen die Besteuerung der im Veräußerungszeitpunkt bei der umgewandelten Personengesellschaft vorhandenen stillen Reserven an. Damit stört § 18 Abs. 3 UmwStG die Verbindung von Reinvermögenszugängen und Steuermehrbeiträgen und konterkariert aufgrund der Zugrundelegung dieser Verbindung als Gleichheitsindikator eine gleichmäßige Besteuerung.¹²⁴⁷

Verhältnismäßigkeitsprüfung

Aus den vorangegangenen Ausführungen zu den durch § 18 Abs. 3 UmwStG ausgelösten Freiheitsbeeinträchtigungen (Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 12 GG, Art. 14 Abs. 1 GG) lässt sich ein strengerer, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter Prüfungsmaßstab (sog. neue Formel) für § 18 Abs. 3 UmwStG entnehmen.¹²⁴⁸ In der vorliegenden Arbeit wurden unter Rekurs auf *verfassungsrechtliche sowie ökonomische Erkenntnisse* Verhältnismäßigkeitsanforderungen an die Ausgestaltung von Missbrauchsvermeidungsnormen erarbeitet, die nunmehr auf § 18 Abs. 3 UmwStG angewendet werden sollen. Dabei wird – wie bereits aufgezeigt – der im Grunde freiheitsrechtlich verankerte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch für die Überprüfung der durch § 18 Abs. 3 UmwStG hervorgerufenen Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 UmwStG herangezogen.¹²⁴⁹

¹²⁴⁵ Vgl. *Kredig* (2013): 334 sowie die Ausführungen zu Missbrauchsvermeidungsvorschriften als Absicherung der Buchwertfortführungsvorschriften in Kapitel 4.3, S. 149-151.

¹²⁴⁶ Vgl. hierzu *Beinert* (2020): 346.

¹²⁴⁷ Siehe hierzu auch *Herbort* (2017): 140 in Bezug auf § 12 Abs. 3 UmwStG.

¹²⁴⁸ Vgl. hierzu und im Folgenden die Ausführungen zu den erarbeiteten Verhältnismäßigkeitsanforderungen unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher und ökonomischer Kriterien in Kapitel 4.2.3.1., S. 115-127.

¹²⁴⁹ Siehe hierzu die Ausführungen zur Übertragung der Verhältnismäßigkeitsprüfung auf den allgemeinen Gleichheitssatz in Kapitel 4.2.3.1, S. 119 f.

Die (freiheitsrechtliche) Verhältnismäßigkeitsprüfung fußt auf einer *Zweck-Mittel-Relation*¹²⁵⁰, die – hier im Hinblick auf § 18 Abs. 3 UmwStG – eine *Gesamtabwägung von Ziel* (Missbrauchsvermeidung) *und Mittel* (typisierende Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG) verlangt. Es werden nun die dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zugrundeliegenden Kriterien der Zwecklegitimität, Geeignetheit, Erforderlichkeit sowie Angemessenheit bezogen auf die durch § 18 Abs. 3 UmwStG ausgelösten *Freiheitsbeeinträchtigungen/-eingriffe* und (gleichheitsrechtlichen) *Ungleichbehandlungen in Form von Prinzipiendurchbrechungen* überprüft.¹²⁵¹

Die umfassende Schutzpflicht des Steuergesetzgebers zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen stellt grundsätzlich einen *legitimen Zweck* für die Missbrauchstypisierung gem. § 18 Abs. 3 UmwStG dar, sodass damit die *erste Stufe* der Verhältnismäßigkeitsprüfung *positiv erfüllt* ist.¹²⁵²

Auf der zweiten Prüfstufe wird nunmehr *die Geeignetheit des § 18 Abs. 3 UmwStG zur typisierenden Missbrauchsvermeidung* beurteilt.¹²⁵³ Die Missbrauchsnorm dient zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen, die eine vorangegangene Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft zur Erzielung einer Statusverbesserung im Hinblick auf die gewerbesteuerliche Erfassung eines Veräußerungsgewinns bezwecken. Die Vorschrift erfasst damit ein missbrauchsanfälliges Feld, wenngleich durch das Tatbestandsmerkmal der „Umwandlung“ im Sinne von § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG alle Umwandlungen einer Kapital- in eine Personengesellschaft – unabhängig vom Vorliegen einer Missbrauchsabsicht – erfasst werden.¹²⁵⁴ Die Gestaltungs- und Belastungswirkungen der Missbrauchsvorschrift führen zu einer „Abschreckung“ für die Steuerpflichtigen, wodurch sich § 18 Abs. 3 UmwStG in seiner Ausgestaltung grundsätzlich als Mittel zur Erreichung des Missbrauchsvermeidungszwecks als geeignet erweist. Da die typisierenden Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG aber weit über die Absicherung der Gewerbebesteuerung der im Umwandlungszeitpunkt bei der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven und damit über das bloße Ziel der Vermeidung von Steuerumgehungen hinausgehen, könnten ebenso Steuerpflichtige ohne Missbrauchsabsicht von einer derartigen Umwandlung absehen. Es stellt sich damit die

¹²⁵⁰ Vgl. hierzu die Ausführungen zur Verhaltensmäßigkeitsprüfung auf Basis einer Ziel-Mittel-Relation in Kapitel 4.2.3.1, S. 119.

¹²⁵¹ Hierzu wird auf die in Abbildung 4 dargelegte mehrstufige Prüfungsreihenfolge verwiesen, Kapitel 4.2.3.1, S. 126.

¹²⁵² Siehe zur Zwecklegitimität die Ausführungen in Kapitel 4.2.3.1, S. 120.

¹²⁵³ Siehe zur Geeignetheit die Ausführungen in Kapitel 4.2.3.1, S. 120 und 123 f.

¹²⁵⁴ Siehe hierzu auch *Gabel* (2011a): 151.

Frage, ob der Missbrauchsnorm ihre Eignung aufgrund ihrer überschießenden Tendenzen auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite abgesprochen werden kann. Diese Frage lässt sich jedoch mit Nein beantworten, da im Rahmen der Geeignetheitsprüfung eindimensional auf die Erreichung oder die Förderung des Missbrauchsvermeidungszwecks abgestellt wird.¹²⁵⁵ Die *zweite Stufe* der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist somit ebenfalls *positiv erfüllt*.

Auf der dritten Stufe wird nun die *Erforderlichkeit von § 18 Abs. 3 UmwStG vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung* überprüft.¹²⁵⁶ Wie bereits aufgezeigt, darf der durch ein eingesetztes Mittel verfolgte Zweck nicht durch ein ebenso effektives, aber für die (Steuer-)Bürger milderes Mittel realisierbar sein.¹²⁵⁷ Bezogen auf die Ausgestaltung von § 18 Abs. 3 UmwStG, ist somit im Rahmen der Erforderlichkeit zu prüfen, ob § 18 Abs. 3 UmwStG *de lege lata* das schonendste unter gleich effektiven Mitteln für die Normierung der Tatbestandsmerkmale sowie für die Anordnung der Rechtsfolge ist.

Im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung bei § 18 Abs. 3 UmwStG zeichnen sich – insbesondere aufgrund der zugrunde liegenden Missbrauchstypisierungen – *überschießende Tendenzen* sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite ab.¹²⁵⁸ Auf *Tatbestandsseite* weist § 18 Abs. 3 UmwStG hinsichtlich des Tatbestands der „Umwandlung“ insoweit eine überschießende Tendenz auf, als alle Umwandlungsvorgänge im Sinne der §§ 3-9 UmwStG sowie § 16 UmwStG unabhängig vom Wertansatz einbezogen werden. D. h., es werden auch Umwandlungen zum gemeinen Wert erfasst, wengleich in diesem Fall die bei der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven (u. U. mit Geschäfts- oder Firmenwert) aufgedeckt und besteuert werden.¹²⁵⁹ Eine zusätzliche Besteuerung dieser – bereits ertragsteuerlich erfassten – Leistungsfähigkeitssteigerung steht nicht im Zusammenhang mit dem Missbrauchsvermeidungszweck. Es handelt sich hierbei um eine *überschießende Tendenz i. e. S.*, da dieser tatbestandlich überschießende Teilbereich (nicht erforderliches Mittel) durch die Reduzierung des Tatbestands auf Umwandlungen, deren Wertansatz unterhalb des gemeinen Werts (Buch- oder Zwischenwert) liegt, beseitigt werden könnte.

Überdies ist § 18 Abs. 3 UmwStG in Bezug auf die Tatbestandsvoraussetzung der „Veräußerung oder Aufgabe“ als sperrfristverletzendes Ereignis *überschießend i. e. S.*, da der Einschluss

¹²⁵⁵ Vgl. hierzu *Gabel* (2011a): 143.

¹²⁵⁶ Siehe zur Erforderlichkeit die Ausführungen in Kapitel 4.2.3.1, S. 121 und 124.

¹²⁵⁷ Vgl. die ständige *BVerfG*-Rechtsprechung *BVerfG* (2008c): VII. C. I. 2. b) cc), *BVerfG* (2016c): Rn. 71 sowie *Thiel* (2007): 730, *Kingreen/Poscher* (2021): Rn. 403.

¹²⁵⁸ Siehe insgesamt die Ausführungen zu überschießenden Tendenzen auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite in Kapitel 3.2.3, S. 51-53.

¹²⁵⁹ Siehe hierzu die Ausführungen zur Regelungsidee des § 18 Abs. 3 UmwStG in Kapitel 5.1, S. 156 f.

sämtlicher Folgeumstrukturierungen (ausgenommen sind steuerneutrale Folgeumstrukturierungen) vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung grundsätzlich nicht erforderlich wäre. Denn dieser Teilbereich könnte aus dem Tatbestand der „Veräußerung oder Aufgabe“ aussondert (nicht erforderliches Mittel) werden, wenn § 18 Abs. 3 UmwStG nicht als unwiderlegbare Missbrauchstypisierung ausgestaltet wäre, die die Möglichkeit eines Gegenbeweises durch den Steuerpflichtigen versagt.¹²⁶⁰

Indes lässt sich im Hinblick auf die *fünffährige Sperrfrist* als weitere Tatbestandsvoraussetzung eine *überschießende Tendenz* feststellen, da die Sperrfristregelung nicht nur missbräuchliche Gestaltungen, sondern gleichermaßen betriebswirtschaftlich sinnvolle und ggf. sogar erforderliche Umstrukturierungsschritte im Anschluss an eine steuerneutrale Umwandlung erfasst. Die fünfjährige Sperrfrist führt durch die Typisierung des missbräuchlichen Verhaltens also dazu, dass auch Steuerpflichtige ohne Missbrauchsabsicht unter § 18 Abs. 3 UmwStG fallen. Es handelt sich indes um eine *überschießende Tendenz i. w. S.*, da hier die Beseitigung des nicht erforderlichen Mittels (überlange Sperrfrist) nicht durch die Aussonderung eines nicht missbräuchlichen Teilbereichs möglich ist. Denn eine Unterscheidung zwischen tatsächlichen Missbrauchsfällen und Nicht-Missbrauchsfällen kann nicht durch eine starre Sperrfristregelung realisiert werden.¹²⁶¹ In Anlehnung an § 22 Abs. 1 UmwStG könnte der überschießenden Tendenz durch die Aufnahme einer sog. Abschmelzregelung, die eine abnehmende Missbrauchsabsicht („Hinauswachsen aus der Besteuerung“) suggeriert, begegnet werden.¹²⁶²

Auf *Rechtsfolgenseite* führt § 18 Abs. 3 UmwStG eine *quantitativ überschießende Tendenz i. e. S.* in Bezug auf die Einbeziehung derjenigen stillen Reserven herbei, die bereits vor der Umwandlung bei der Personengesellschaft vorhanden waren¹²⁶³, sowie derjenigen stillen Reserven, die erst nach der Umwandlung im übertragenen und nach dem Umwandlungszeitpunkt angeschafften Betriebsvermögen neu gebildet wurden. Die Einbeziehung dieser stillen Reserven (tatbestandlich überschießender Teilbereich) ist vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung nicht erforderlich und könnte durch die Aussonderung dieses Teilbereichs beseitigt werden.¹²⁶⁴ Indes begründet die Anknüpfung der Besteuerungsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG (spezialgesetzliche Rechtsfolgenanordnung) an den Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der

¹²⁶⁰ Siehe hierzu auch *Kredig* (2013): 340 m. w. N.

¹²⁶¹ Vgl. *Gabel* (2011a): 176.

¹²⁶² Vgl. *Wernsmann/Desens* (2008): 225.

¹²⁶³ Vgl. *Gabel* (2011a): 175, 177.

¹²⁶⁴ Vgl. in Bezug auf die vor der Umwandlung bei der Personengesellschaft bereits bestehenden stillen Reserven *Gabel* (2011a): 177 sowie die Ausführungen zu überschießenden Tendenzen auf Rechtsfolgenseite in Kapitel 3.2.3, S. 52.

nachfolgenden Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit (sperrfristverletzendes Ereignis) eine *überschießende Tendenz in qualitativer Hinsicht*. Da in diesem Fall die Beseitigung der überschießenden Rechtsfolgentendenz nicht durch die Separierung eines Teilbereichs, sondern nur im Wege der Substitution durch eine andere Rechtsfolge erfolgen kann, handelt es sich hierbei um eine *qualitative überschießende Tendenz i. w. S.*¹²⁶⁵ Insgesamt lässt sich feststellen, dass die überschießenden Tendenzen aufgrund der Einbeziehung eines zu umfangreichen personellen sowie sachlichen Bereichs die Typisierungsanforderungen nicht erfüllen und somit über die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers hinausgehen.¹²⁶⁶

Ferner ist im Rahmen der dritten Stufe zu überprüfen, ob die Ausgestaltung des § 18 Abs. 3 UmwStG als *unwiderlegbare Missbrauchsvermutung* (sog. materielle Typisierung) zur Erreichung des Missbrauchsvermeidungszwecks erforderlich ist.¹²⁶⁷ Die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG unterwirft – unabhängig vom Vorliegen einer Missbrauchsabsicht – den *Gewinn aus der nachfolgenden Veräußerung* einer Personengesellschaft, die innerhalb der letzten fünf Jahre aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft hervorgegangen ist, der Gewerbesteuer. Aufgrund der bereits aufgezeigten (überschießenden) Missbrauchstypisierungen auf Tatbestands- und Rechtsfolgendeite stellt sich nunmehr die Frage, ob die Ausgestaltung des § 18 Abs. 3 UmwStG als *widerlegliche Missbrauchsvermutung* ein gleich geeignetes, aber milderer Mittel zur Missbrauchsvermeidung darstellt.¹²⁶⁸

Die *fünffährige Sperrfrist* typisiert – als eine der Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung von § 18 Abs. 3 UmwStG – das missbräuchliche Verhalten als unwiderlegbare Missbrauchsvermutung, sodass der Steuerpflichtige keine Möglichkeit der Exkulpation respektive Widerlegung hat. Da hierdurch nicht nur einzelne Fälle ohne Missbrauchsabsicht erfasst werden, sondern ein viel zu umfangreicher Personenkreis unter den Anwendungsbereich der Missbrauchsvorschrift fällt, genügt die materielle Missbrauchstypisierung nicht den Verhältnismäßigkeitsanforderungen.¹²⁶⁹ Aufgrund dieser grobmaschigen Typisierung(en) müsste § 18 Abs. 3 UmwStG als widerlegliche Missbrauchsvermutung ausgestaltet sein.¹²⁷⁰ Problematisch

¹²⁶⁵ Vgl. *Gabel* (2011a): 177.

¹²⁶⁶ Siehe hierzu auch *Lienicke* (2017): 84 und zu möglichen Rechtfertigungsgründen für eine überschießende Tendenz i. e. S. *Gabel* (2011a): 178-183 m. w. N.

¹²⁶⁷ Siehe hierzu die Ausführungen zur unwiderlegbaren Missbrauchsvermutung in Kapitel 4.2.3.1, S. 124.

¹²⁶⁸ Vgl. auch die Prüfung der Erforderlichkeit in Bezug auf § 7 Abs. 3 GrEStG bei *Koll* (2021): 102-104.

¹²⁶⁹ Vgl. im Allgemeinen *Lienicke* (2017): 76.

¹²⁷⁰ Vgl. zur Größe einer Typisierung *Gabel* (2011a): 188.

in diesem Zusammenhang ist jedoch, dass die Frage, ob die Umwandlung auf einer Steuerumgehungsabsicht fußt, in der Praxis beweisrechtlich nur schwer zu beantworten ist.¹²⁷¹ Denn das zugrunde liegende Umgehungsmotiv ist *eine innere Tatsache*, d. h. im Rahmen der Normausgestaltung ist es *ein subjektives Tatbestandselement*. Die Feststellung einer subjektiven Umgehungsabsicht setzt eine Einzelfallbetrachtung voraus, in der unter Rekurs auf *objektiv feststellbare Beweisanzeichen respektive Indizien* das Vorliegen eines Umgehungsmotivs überprüft wird. Dies könnte nicht nur zu einem hohen Verwaltungsaufwand bei der Finanzverwaltung führen. Es könnten ebenso Zweifel bestehen, wodurch die Feststellung eines subjektiven Tatbestands angreifbar und streitanfällig sein kann.¹²⁷²

Die Ausgestaltung von § 18 Abs. 3 UmwStG als *widerlegbare Missbrauchsvermutung* würde grundsätzlich ein milderes und vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung ein gleich effektives Mittel darstellen, wenngleich der Verwaltungsaufwand im Hinblick auf die Feststellung eines subjektiven Tatbestandmerkmals zum Vorliegen eines Steuerumgehungsmotivs nicht außer Acht zu lassen ist. Insgesamt lässt sich jedoch festhalten, dass die *Erforderlichkeit* der Missbrauchsnorm in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht gegeben ist.

Gesamtabwägung

An die vorangegangene Prüfung der Zwecklegitimität, der Geeignetheit und der Erforderlichkeit anknüpfend wird nunmehr im Rahmen einer Gesamtabwägung überprüft, *ob die Relation zwischen der Intensität der Freiheitseingriffe und der damit bewirkten Missbrauchsvermeidung vor dem Hintergrund des Übermaßverbots angemessen und zumutbar ist*. Ferner wird im Rahmen der Angemessenheitsprüfung beurteilt, *ob die Relation zwischen der Intensität der Ungleichbehandlung und der hierdurch erzielten Missbrauchsbekämpfung verhältnismäßig ist*.¹²⁷³

Die (überschießenden) Belastungs- und Gestaltungswirkungen des § 18 Abs. 3 UmwStG führen Freiheitseingriffe in die Schutzbereiche der Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 12 GG sowie Art. 14 Abs. 1 GG herbei, die m. E. in Summe eine Erdrosselungswirkung für Steuerpflichtige haben und somit einer Angemessenheitsprüfung nicht standhalten können. Aufgrund der mangelnden gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung des § 18 Abs. 3 UmwStG kann der freiheitsrechtliche

¹²⁷¹ Vgl. hierzu und im Folgenden *Wernsmann/Desens* (2008): 225.

¹²⁷² Vgl. hierzu auch *Koll* (2021): 104.

¹²⁷³ Siehe zur Angemessenheits- respektive Zumutbarkeitsprüfung in Form der Gesamtabwägung Kapitel 4.3.2.1, S. 125 f.

Steuereingriff nicht gerechtfertigt werden, wodurch der in den Besteuerungsfolgen der Missbrauchsvorschrift liegende Freiheitseingriff für die Steuerpflichtigen – insbesondere vor dem Hintergrund des Übermaßverbots – *nicht angemessen* ist.¹²⁷⁴

Im Rahmen des letztens Prüfschritts wird ebenso die *Angemessenheit* des § 18 Abs. 3 UmwStG de lege lata in Bezug auf die durch die Missbrauchsvorschrift hervorgerufenen Ungleichbehandlungen gewürdigt. Aufgrund der – weiter oben aufgezeigten – überschießenden Tendenzen sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite ist die Angemessenheit der Missbrauchsvorschrift stark zweifelhaft. Einerseits wird eine Vielzahl von Fällen ohne Missbrauchsabsicht von der Vorschrift erfasst, und andererseits rufen die Besteuerungsfolgen der Missbrauchsnorm derartige (übermäßige) Belastungswirkungen für die Steuerpflichtigen hervor, so dass diese nicht mehr von der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis gedeckt sind. Die durch § 18 Abs. 3 UmwStG ausgelösten *Ungleichbehandlungen in Form von Durchbrechungen des Folgerichtigkeits- und Leistungsfähigkeitsprinzips* stehen in keinem angemessenen Verhältnis zur intendierten Verhaltensbeeinflussung zur Missbrauchsvermeidung (prohibitive Gestaltungswirkung) mit dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung.¹²⁷⁵ Im Rahmen der Ausgestaltung der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG wird folglich *sowohl gegen den Tatbestands- als auch gegen den Rechtsfolgenmaßstab*¹²⁷⁶ *verstoßen*, wodurch der „Grundsatz der strengen Zielorientierung der Missbrauchsnorm am Missbrauchsvermeidungszweck“¹²⁷⁷ insgesamt nicht erfüllt wird.

Das Rechtfertigungs-Kompositum aus Verwaltungsvereinfachungs- und Missbrauchsvermeidungszweck stellt grundsätzlich einen legitimen Rechtfertigungsgrund für die sich aus der gesetzlichen Typisierung des § 18 Abs. 3 UmwStG ergebenden gleichheitsrechtlichen Ungleichbehandlungen dar.¹²⁷⁸ Aufgrund der Eigenschaft des Steuerrechts als Massenfallrecht bedarf es zur Bewältigung des damit verbundenen Verwaltungsaufwands für den Rechtsanwender gesetzlicher Typisierungen und Pauschalierungen.¹²⁷⁹ Der Steuergesetzgeber ist somit berechtigt, „die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden

¹²⁷⁴ Siehe zum Grundsatz einer gleichmäßigen Freiheitsbeschränkung *Tipke* (2000): 361, *Wieland* (2001): 32, *Kirchhof, P.* (2006): 12, *Hey* (2008): 174, *Gabel* (2011a): 96 f. sowie *Sachs* (2017): 127.

¹²⁷⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen zur Angemessenheit in Kapitel 4.2.3.1, S. 125 f.

¹²⁷⁶ Vgl. hierzu *Gabel* (2011a): 148 sowie die Ausführungen zum Tatbestands- und Rechtsfolgenmaßstab Kapitel 4.2.3.1, S. 126 [dieser Dissertation].

¹²⁷⁷ *Gabel* (2011a): 148.

¹²⁷⁸ Siehe zur typisierenden Missbrauchsabwehr als Rechtfertigungs-Kompositum Kapitel 4.2.3.1, S. 118.

¹²⁷⁹ Vgl. *Pahlke* (2011): 68.

Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen¹²⁸⁰. Aufgrund der Vielzahl der durch § 18 Abs. 3 UmwStG erfassten Nicht-Missbrauchsfälle sowie des weiten Zugriffs auf sämtliche, zum Veräußerungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven scheint die Vorschrift jedoch allein durch Praktikabilitätsgründe motiviert zu sein.¹²⁸¹ Im Rahmen von § 18 Abs. 3 UmwStG geht die Missbrauchstypisierung – insbesondere hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Erfassung derjenigen stillen Reserven, die in keinem Zusammenhang mit der Umwandlung stehen (Rechtsfolgenanordnung) – über das Typisierungsbedürfnis des Gesetzgebers hinaus, da die Missbrauchsvorschrift erdrückend wirkt und aufgrund ihrer Ausgestaltung als unwiderlegbare Missbrauchsvermutung keine Möglichkeit für eine Exkulpation durch den Steuerpflichtigen besteht. Durch § 18 Abs. 3 UmwStG wird letztlich das Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG konterkariert. Die Prüfstufe der *Angemessenheit* des § 18 Abs. 3 UmwStG wird somit *nicht positiv* erfüllt.

Es lässt sich festhalten, dass die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG aufgrund ihrer überschießenden Tendenzen auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite die verfassungsrechtlichen Grenzen einer zulässigen gesetzlichen Typisierung überschreitet¹²⁸² und aufgrund des unbegrenzten Besteuerungszugriffs sowohl gegen das Übermaßverbot als auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, wodurch – entgegen der *BVerfG*-Entscheidung¹²⁸³ – erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel bestehen, die bis zur Verfassungswidrigkeit der Norm reichen.¹²⁸⁴

Juristische Rechtsauslegung und -fortbildung vs. kritisch-rational adäquate Steuerrechtsauslegung als „Rettung“ für § 18 Abs. 3 UmwStG

Nummehr geht es darum, zu überprüfen, ob den Zweifeln an der Verhältnismäßigkeit gegenüber der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG im Wege der *teleologischen Reduktion* oder der *verfassungskonformen Auslegung* als methodologische Ansätze im Rahmen der

¹²⁸⁰ *BVerfG* (2006a): C. I. 3. c).

¹²⁸¹ Vgl. hierzu *Dötsch* (2016): D.

¹²⁸² Vgl. *BVerfG* (2021): Rn. 150, *Levedag* (2022): Rn. 50.

¹²⁸³ Vgl. bereits *BVerfG* (2008d): IV. 1. Überdies war eine neue Verfassungsbeschwerde zu § 18 Abs. 3 UmwStG anhängig, die jedoch mit dem *BVerfG*-Beschluss vom 18.02.2022 nicht zur Entscheidung angenommen wurde. Siehe hierzu *BFH* (2013d): Orientierungssatz 3.

¹²⁸⁴ Vgl. *Wernsmann/Desens* (2008): 221, *Dötsch* (2016): D., *Roser* (2020): Rn. 247, *Beutel* (2021): Rn. 113, *Levedag* (2022): Rn. 24.3. A. A. *Trossen* (2019): Rn. 79.

Rechtsauslegung und -fortbildung begegnet werden kann.¹²⁸⁵ Insbesondere auf Tatbestandsseite des § 18 Abs. 3 UmwStG wäre – zumindest teilweise – eine Beseitigung überschießender Tendenzen durch die Aussonderung bestimmter Teilbereiche möglich. Demnach könnte die *teleologische Reduktion* der Missbrauchstatbestände auf den Missbrauchsvermeidungszweck zur Lösung der Problematik überschießender Tendenzen beitragen. Das Tatbestandsmerkmal „*Umwandlung*“ könnte dahin gehend teleologisch reduziert werden, dass eine Anwendung von § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG auf Veräußerungsgewinne ausgeschlossen ist, wenn der Ansatz des übergehenden Vermögens auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft zum *gemeinen Wert*, d. h. unter Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven – inkl. eines selbst geschaffenen Firmenwerts –, erfolgt.¹²⁸⁶ Danach würden allein Umwandlungen, bei denen auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft ein Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert gewählt wird, in den Anwendungsbereich des § 18 Abs. 3 UmwStG einbezogen.

Das Tatbestandsmerkmal „*Veräußerung*“ ist nach seinem Wortlaut zu weit gefasst, da sämtliche an die Umwandlung anschließenden – ebenso betriebswirtschaftlich sinnvollen und ggf. erforderlichen – Folgeumstrukturierungen als steuerschädliches Ereignis die Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG auslösen. Der Tatbestand der Veräußerung könnte – unter Rekurs auf den maßgeblichen Missbrauchsvermeidungszweck – dahingehend teleologisch reduziert werden, dass nicht missbräuchliche Folgeumstrukturierungen als tatbestandlicher Teilbereich ausgesondert werden und ausschließlich Veräußerungen mit der Absicht zur Gewinnerzielung am Markt unter die Gewerbesteuerpflicht fallen. Die teleologische Reduktion des Merkmals „*Veräußerung*“ muss sich somit am Grundgedanken der Fortführung des unternehmerischen Engagements orientieren, damit trotz einer Folgeumstrukturierung angenommen werden kann, dass mit dem ersten Umwandlungsschritt keine Statusverbesserung hinsichtlich der gewerbesteuerfreien Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit beabsichtigt war.¹²⁸⁷

Die Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG sehen keine rückwirkende Besteuerung der Umwandlung vor, sondern stellen auf die Aufdeckung und Besteuerung der im *Veräußerungszeitpunkt* bei der übernehmenden Personengesellschaft vorhandenen stillen Reserven

¹²⁸⁵ Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zur verfassungskonformen Auslegung und der teleologischen Reduktion in Kapitel 4.2.3.2, S. 127-131.

¹²⁸⁶ Siehe hierzu auch *New/Hamacher* (2012): 285, *Bohnhardt* (2019): Rn. 179, *Trossen* (2019): Rn. 56, *Beinert* (2020): 347, *Schmitt* (2020c): Rn. 35, *Levedag* (2022): Rn. 50.1.

¹²⁸⁷ Siehe hierzu im Allgemeinen *Kredig* (2013): 337 sowie die Ausführungen zur teleologischen Reduktion des Tatbestandsmerkmals „*Veräußerung*“ in Kapitel 4.3, S. 151-153.

(Veräußerungs- oder Aufgabegewinn) ab.¹²⁸⁸ Im Wege der *verfassungskonformen Auslegung* könnte – unter Rekurs auf den allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG sowie das Übermaßverbot – über eine Reduktion des Gesetzeswortlauts des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG Abhilfe geleistet werden.¹²⁸⁹ Insbesondere die Einbeziehung derjenigen stillen Reserven, die in dem nach der Umwandlung hinzuerworbenen Betriebsvermögen entstanden sind, ist nicht vom Missbrauchsvermeidungszweck gedeckt.¹²⁹⁰

Mit dem JStG 2008 wurde im Hinblick auf die Änderung des § 18 Abs. 3 UmwStG (vormals § 18 Abs. 4 UmwStG) ein „Nichtanwendungsgesetz“ erlassen, wodurch eine teleologische Reduktion der Gewerbesteuersteuerverstrickung des Betriebsvermögens, das schon vor der Umwandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft vorhanden war, nicht mehr möglich ist.¹²⁹¹ Durch den Zusatz in § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG, „auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft (...) vorhanden war“, käme mithin nur noch eine *Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut* in Betracht.¹²⁹²

Nach dem in der vorliegenden Arbeit zugrunde gelegten *kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnis* sollen ebenfalls im Rahmen der Rechtsauslegung erfahrungswissenschaftliche Hypothesen über den Einfluss der Besteuerung auf das Handeln der Wirtschaftssubjekte berücksichtigt werden.¹²⁹³ Es wird darauf hingewiesen, dass es sich dabei lediglich um *Deutungshypothesen* handelt, die in Form von Deutungsvorschlägen als Auslegungsalternativen zu verstehen und somit einem *kritischen Diskurs* zugänglich sind. Im Hinblick auf die Auslegung des § 18 Abs. 3 UmwStG soll nunmehr eine wirtschaftliche Interpretation der Missbrauchsnorm erfolgen, die allgemein als *wirtschaftliche Betrachtungsweise* bezeichnet wird.¹²⁹⁴ Dabei handelt es

¹²⁸⁸ Siehe hierzu die Ausführungen zu § 18 Abs. 3 UmwStG im Rahmen der Normendarstellung in Kapitel 5.1, S. 156 f.

¹²⁸⁹ Vgl. *Levedag* (2022): Rn. 50.1. Andernfalls käme ein Billigkeitsverfahren im Sinne von § 163 und § 227 AO zur Vermeidung einer sachlichen Unbilligkeit in Betracht. Vgl. hierzu *Levedag* (2022): Rn. 50.1 sowie *BFH* (2014f): Rn. 27 f.

¹²⁹⁰ Vgl. *Levedag* (2022): Rn. 50.1.

¹²⁹¹ Vgl. *Wernsmann/Desens* (2008): 221.

¹²⁹² Vgl. hierzu *BFH* (2010d): Rn. 23 m. w. N. Kritisch gegenüber der Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut sind *Schenke* (2011): 58, *Kredig* (2013): 337, *Drißen* (2020): Rn. 378.

¹²⁹³ Siehe hierzu und im Folgenden die Ausführungen zur Berücksichtigung von erfahrungswissenschaftlichen Hypothesen im Rahmen der Steuerrechtsauslegung in Kapitel 4.2.3.2, S. 131-134.

¹²⁹⁴ Vgl. hierzu die Ausführungen zur wirtschaftlichen Interpretation der Steuergesetze in Kapitel 4.2.3.2, S. 133 f.

sich um eine – am wirtschaftlichen Normzweck – ausgerichtete Auslegungsmethode im Rahmen der teleologischen Auslegung, die unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf eine gleichmäßige Besteuerung abzielt.

Die Intention der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG fußt auf den bestehenden Besteuerungsdifferenzen zwischen Kapital- und Personengesellschaften im Hinblick auf die unterschiedliche gewerbsteuerliche Behandlung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen. Der (eigentliche) Zweck des § 18 Abs. 3 UmwStG dient der Vermeidung der Umgehung der Gewerbesteuerpflicht in Fällen der Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit mit vorgeschalteter steuerneutraler Umwandlung.¹²⁹⁵

Im Hinblick auf den Missbrauchsvermeidungszweck stellt sich die Frage, welche stillen Reserven von der durch § 18 Abs. 3 UmwStG angeordneten Gewerbesteuerpflicht zu erfassen sind, um den angestrebten Zweck zu erfüllen. Der Gesetzeswortlaut stellt grundsätzlich auf den *Veräußerungs- oder Aufgabegewinn* ab. Nach der Neufassung des § 18 Abs. 3 UmwStG durch das JStG 2008 lässt der ausdrückliche Wortlaut zur Einbeziehung des schon *vor* der Umwandlung vorhandenen Betriebsvermögens auch aus kritisch-rationaler Sicht kein anderes Auslegungsergebnis zu, wenngleich die gewerbsteuerliche Erfassung dieser stillen Reserven gleichwohl über den Missbrauchsvermeidungszweck hinausgeht.

Unter Rekurs auf eine evolutorische Steuerwirkungstheorie wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Verringerung von Steuerausweichentscheidungen expliziert.¹²⁹⁶ Vorschriften, die zur Vermeidung von Steuerumgehungen dienen, tragen somit grundsätzlich zur Verringerung von Steuerausweichentscheidungen und mithin zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung bei. Die Auslegung des § 18 Abs. 3 UmwStG führt unter Berücksichtigung der rechtswissenschaftlichen Auslegungsmethoden zu einem Auslegungsergebnis, das über den Missbrauchsvermeidungszweck hinausgeht und somit das Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung konterkariert. Durch die unverhältnismäßige und gleichheitssatzwidrige Ausgestaltung der Missbrauchsnorm des § 18 Abs. 3 UmwStG könnte das Steuerrecht *de lege lata* als ungleichmäßig wahrgenommen werden, wodurch von betriebswirtschaftlich sinnvollen Umwandlungen gänzlich abgesehen werden könnte. Die *BMF*-Auslegung¹²⁹⁷ des § 18 Abs. 3 UmwStG verfehlt somit nicht nur das Ziel der Schaffung eines gleichmäßigen Steuerrechts, sondern ist auch nicht

¹²⁹⁵ Vgl. hierzu *BFH* (2012f): Rn. 23 f.

¹²⁹⁶ Vgl. *Schmiel* (2013): 153.

¹²⁹⁷ Vgl. *UmwStE* (2011): Rn. 18.09.

mit der Intention des UmwStG vereinbar, betriebswirtschaftlich erwünschte Unternehmensumstrukturierungen nicht durch steuerliche Hemmnisse zu erschweren.¹²⁹⁸

Aus kritisch-rationaler Sicht wird hier – entgegen der *BMF*-Auslegung – die *Hypothese* vertreten, dass – gemessen am Missbrauchsvermeidungszweck – insbesondere die gewerbesteuerliche Erfassung derjenigen stillen Reserven, die erst nach der Umwandlung in dem neu hinzuerworbenen Betriebsvermögen entstanden sind, zu verneinen ist und mit Blick auf das Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung zu einem *adäquateren Normverständnis* führt. Die stillen Reserven, die erst im Anschluss an die Umwandlung im neu hinzuerworbenen Betriebsvermögen entstanden sind und somit in keinem Zusammenhang mit der Umwandlung stehen, könnten auch im Hinblick auf die *Auslegung nach dem Wortlaut* ausgenommen werden.¹²⁹⁹ Im Rahmen der *teleologischen Auslegung* entspräche die Ausklammerung ebendieser stillen Reserven einer gleichmäßigen Besteuerung.

¹²⁹⁸ Vgl. *Bundestag* (1994): 14, *BFH* (2005b): II. 2. d) cc).

¹²⁹⁹ Vgl. hierzu *Lienicke* (2017): 89.

6 Fazit

Die vorliegende Arbeit zielt auf die (Weiter-)Entwicklung einer adäquaten Ausgestaltung von spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften unter Rekurs auf verfassungsrechtliche und ökonomische Anforderungskriterien ab. Aus ihrer Vereinbarkeit soll folglich ein Beitrag zu einem „guten“, d. h. „gerechten sowie ökonomisch-rationalen“ Steuerrecht de lege ferenda geleistet werden. Das Promotionsvorhaben ist in der *normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre* angesiedelt. Ferner wird ein *kritisch-rationales-Wissenschaftsverständnis* eingenommen. Die im Rahmen des Referenzmaßstabs erarbeiteten Besteuerungsziele sowie die Mittel zur Verwirklichung ebendieser Ziele sind – zur Einhaltung der Werturteilsfreiheit – hypothetisch zu formulieren. Dabei werden sie entsprechend dem kritisch-rationalen Methodologieverständnis zum kritischen Diskurs gestellt.

Die fehlende Rechtsformneutralität im Steuerrecht, die zu einer rechtsformabhängigen Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften führt, stellt häufig den Ausgangspunkt für missbräuchliche Umgestaltungsgestaltungen dar. Exemplarisch kann in diesem Zusammenhang die unterschiedliche gewerbsteuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen bei Personen- und Kapitalgesellschaften genannt werden. Gewerbliche Personenunternehmen unterliegen mit ihren Einkünften nur der Gewerbesteuer, sofern diese als objektivierte Ertragskraft aus dem stehenden, d. h. aktiven Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG resultieren. Bei Mitunternehmenschaften wird ein Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 7 Satz 2 GewStG gewerbsteuerlich nicht erfasst, soweit dieser auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer fällt. Im Gegensatz dazu sind Kapitalgesellschaften gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG Gewerbebetriebe kraft Rechtsform, weshalb sie mit ihrer gesamten Tätigkeit – unabhängig vom Vorliegen eines stehenden Gewerbebetriebs – stets gewerbsteuerpflichtig sind. Damit wird bei Kapitalgesellschaften gem. § 7 Satz 1 GewStG auch der Gewinn aus der Betriebsveräußerung oder der Liquidation der Gewerbesteuer unterworfen.

In der vorliegenden Arbeit wird die Rechtsformneutralität als Gleichmäßigkeit der Besteuerung expliziert. Für eine ökonomische Fundierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird auf einen neoklassischen sowie evolutorischen Theorieansatz rekuriert. Unter Rückgriff auf eine

neoklassische Steuerwirkungstheorie¹³⁰⁰ wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Entscheidungsneutralität der Besteuerung expliziert. In einem entscheidungsneutralen Steuerrecht stellen Personen- und Kapitalgesellschaften *Gleiches* dar, das *gleich* zu besteuern ist. Unter Zugrundelegung einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als die Verringerung von Steuerausweichentscheidungen konkretisiert. Danach sind rechtformabhängige Besteuerungsunterschiede zu wahren. Im evolutorischen Ansatz stellen Personen- und Kapitalgesellschaften nicht unbedingt *Gleiches* dar. Dies hat zur Folge, dass sie nicht notwendigerweise *gleich* zu besteuern sind.

Nach *Drüen* erwächst aus der – bereichsspezifisch konkretisierten – steuerlichen Belastungsgleichheit im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG eine staatliche *Schutzpflicht* zur Vermeidung missbräuchlicher Steuerumgehungen. Eine zielgenaue – allgemein verbindliche – Missbrauchsabwehr im Steuerrecht ist (u. a.) vonseiten der *BVerfG*- und *BFH*-Rechtsprechung noch nicht gegeben. Der Gesetzgeber versucht indes, insbesondere durch die Missbrauchsnorm des § 42 AO sowie spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften missbräuchliche Umgestaltungsgestaltungen zu verhindern. Dabei stellt jedoch gerade das *Spannungsverhältnis* zwischen der grundrechtlich verbürgten Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen zur legitimen Steuerplanung (Art. 2 Abs. 1 GG) und einer gleichheitsgerechten Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) eine Herausforderung dar. Der *Grundsatz der Gestaltungsfreiheit* führt mithin dazu, dass eine konkrete *Grenzziehung* zwischen Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch nicht immer möglich ist. Um der Problematik einer eindeutigen Grenzziehung entgegenzuwirken, bedarf es – besonders zum Schutz der Besteuerungsgleichheit – einer Missbrauchskontrollmöglichkeit zur Eindämmung der missbräuchlichen Ausnutzung ebendieser Freiheit. Spezielle Missbrauchsvorschriften fungieren folglich als *Korrektiv* zur steuerlichen Gestaltungsfreiheit.

Der allgemeine Missbrauchsbegriff wird abgabenrechtlich in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO definiert. Danach liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor, „wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt“¹³⁰¹. Gem. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO wird die Missbrauchsdefinition auch den spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften zugrunde gelegt, die der Unbestimmtheit der der Definition immanenten Rechtsbegriffe jedoch durch eigene maßstabsbildende Wertungen begegnen, und zwar

¹³⁰⁰ Steuerwirkungen werden in der vorliegenden Arbeit als der Einfluss der Besteuerung auf das Handeln von Wirtschaftssubjekten definiert.

¹³⁰¹ § 42 Abs. 2 Satz 1 AO.

in Form von Konkretisierungen des Missbrauchstatbestands in zeitlicher (Sperrfristen), sachlicher (betragsmäßige Toleranzzonen und Aufgriffsgrenzen) oder persönlicher (Fremd- oder Drittvergleichsgrundsatz) Hinsicht. Ergo ist die Anwendung einer Spezialnorm auch nicht zwingend an die Voraussetzungen des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO geknüpft. Es wird allein auf die Erfüllung ihrer Tatbestandsmerkmale abgestellt.

Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften lassen sich systematisch nicht explizit einer Gruppe im bestehenden steuerrechtlichen Normgefüge aus Fiskalzweck-, Sozialzweck-/Lenkungs- sowie Vereinfachungszwecknormen einordnen, da sie Elemente der drei verschiedenen Normgruppen aufweisen. Eine eigenständige Normgruppe für Missbrauchsvermeidungsvorschriften wird jedoch abgelehnt. Spezielle Missbrauchsnormen typisieren auf Tatbestandsseite die Unangemessenheit einer gewählten rechtlichen Gestaltung, die einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil begründet. Der Gegenbeweis für einen Gestaltungsmissbrauch ist indes nicht möglich, da Spezialnormen regelmäßig als unwiderlegbare Missbrauchsvermutungen ausgestaltet sind. Auf die verlangte *Beachtlichkeit außersteuerlicher Gründe* im Sinne von § 42 Abs. 2 Satz 2 AO kommt es somit nicht an. Überdies ordnen spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften – abweichend zu § 42 Abs. 1 Satz 3 AO – eine eigenständige Rechtsfolge an. Die zumeist unwiderlegliche Missbrauchstypisierung ruft sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite *überschießende Tendenzen* hervor, die sich u. a. durch die Erfassung einer Vielzahl von Nicht-Missbrauchsfällen sowie die Anordnung nicht zumutbarer Besteuerungsfolgen abzeichnen. Inwieweit eine einzelsteuergesetzliche Norm als Missbrauchsvermeidungsvorschrift im Sinne von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO zu qualifizieren ist, lässt sich letztlich nur unter Rekurs auf juristische Auslegungsmethoden konkret beurteilen.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird zur Beurteilung von Missbrauchsvorschriften ein Referenzmaßstab unter Berücksichtigung fundamentaler verfassungsrechtlicher sowie ökonomischer Anforderungskriterien und -ziele zur speziellen Missbrauchsnormausgestaltung erarbeitet. Dabei bilden unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten die *Freiheitsrechte* (hier insbesondere Art. 2 Abs.1 GG, Art. 12 GG sowie Art. 14 GG) sowie die *Gleichheitssätze* (hier Art. 3 Abs. 1 GG) die grundrechtlichen Vorgaben. Steuergesetze können *Eingriffe in die grundrechtlich geschützte Freiheit* herbeiführen, die damit eine Freiheitsbeeinträchtigung für die Steuerpflichtigen auslösen. D. h., Steuergesetze fungieren als *Schranke* der Freiheitsrechte. Damit der Freiheitseingriff nicht gegen die verfassungsrechtlichen Maßstäbe verstößt, hat der Gesetzgeber seinerseits sog. „*Schranken-Schranken*“ zu beachten. Die bedeutendste Schranken-Schranke stellen der *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* sowie das daraus abgeleitete *Übermaßverbot* dar.

Unter Rekurs auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip als verfassungsrechtlicher *Prüfungsmaßstab* müssen die Steuergesetze einer angemessenen *Ziel-Mittel-Relation* entsprechen. Dabei ist zu überprüfen, ob das eingesetzte *Mittel* hinsichtlich der Erreichung des angestrebten *Ziels* *geeignet, erforderlich* und *zumutbar* ist, wengleich die Kriterien der Geeignetheit und Erforderlichkeit zumindest im Hinblick auf den Fiskalzweck der Einnahmenerzielung „ins Leere laufen“. Daher kommt insbesondere der Zumutbarkeitsprüfung eine besondere Bedeutung zu.

Um einen rechtfertigungsbedürftigen Freiheitseingriff als solchen zu qualifizieren, ist der Rekurs auf die durch die Steuergesetze evozierten *Gestaltungs-* und *Belastungswirkungen* erforderlich. Unter der Gestaltungswirkung einer Besteuerungsvorschrift ist die (bewusste respektive beabsichtige) *Verhaltensbeeinflussung* des Steuerpflichtigen zu verstehen. Mit der Belastungswirkung einer Steuernorm ist der *Entzug finanzieller Mittel zur Entrichtung der Steuerzahllast* gemeint. Überdies stellt die durch eine Steuernorm evozierte *Ausweichwirkung* eine besondere Form der Gestaltungswirkung dar, bei der eine Verhaltensbeeinflussung dahin gehend erfolgt, dass der Steuerpflichtige eine *Ausweichoption* zur Verhinderung der Tatbestandsverwirklichung wählt, um die Entstehung der steuerlichen Belastungswirkung zu vermeiden.

In der vorliegenden Arbeit wird *ein modernes Verständnis des Eingriffsbegriffs* zugrunde gelegt. Das moderne Begriffsverständnis führt dazu, dass es sich bei Freiheitsbeeinträchtigungen vor dem Hintergrund von Gestaltungswirkungen um einen *mittelbaren* (Grundrechts-)Eingriff handelt. Die steuernorminduzierte Verhaltensbeeinflussung löst eine (mittelbare) Beeinträchtigung der *Entscheidungs-* und mithin der *Handlungsfreiheit* in Bezug auf die Rangfolge der zu berücksichtigenden Handlungsalternativen nach Steuern aus, die somit eine Beschränkung der steuerlichen Gestaltungsfreiheit im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG darstellt (*Verkürzung von Grundrechtssubstanz*). Auch ein mittelbarer Eingriff in die Freiheitsrechte ist indes rechtfertigungsbedürftig, wenn er zu einer Verkürzung von Grundrechtssubstanz führt.

Zur Überprüfung der Eingriffsintensität von Gestaltungswirkungen am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Übermaßverbot) ist jedoch zwischen *Lenkungs-* und *Fiskalzwecknormen* zu unterscheiden. Intendierte Lenkungswirkungen können zu dem vom Gesetzgeber verfolgten Lenkungszweck ins Verhältnis gesetzt werden und sind somit einer freiheitsrechtlichen Überprüfung am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zugänglich. Bei Fiskalzwecknormen, die durch die Ungleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte ungewollte Gestaltungswirkungen hervorrufen können, ist die zu überprüfende Zweck-Mittel-Adäquanz indes nicht so eindeutig. Dennoch wird hier die Auffassung vertreten, dass für eine *verhaltensbeeinflussende* Gestaltungswirkung zumindest dann eine freiheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung möglich

ist, wenn die Gestaltungswirkung *objektiv vorhersehbar* ist. Belastungswirkungen kann jedoch eine solche Eingriffsqualität zukommen, dass sie einen klassischen (in Abgrenzung zum mittelbaren) Eingriff darstellen, der – unter gemeinsamer Berücksichtigung der kumulativen und additiven Grundrechtseingriffe – bei Übertreten einer Belastungsintensität zur Verfassungswidrigkeit führen kann.

Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften rufen durch ihre – zunächst – intendierte Verhaltensbeeinflussung regelmäßig Gestaltungswirkungen hervor. Bewegt die Missbrauchsvorschrift den Steuerpflichtigen dazu, von einer missbräuchlichen Umgestaltung abzusehen, handelt es sich um eine *prohibitive* Gestaltungswirkung, die einen – zumeist – mittelbaren Eingriff in die *positive* (steuerliche) Gestaltungsfreiheit im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG („Gebrauch-Machen“ von der Gestaltungsfreiheit) darstellt. Setzt die Missbrauchsnorm jedoch selbst einen Anreiz zur Ausweichreaktion, indem der Steuerpflichtige durch sein Nicht-Handeln die Rechtsfolgen auslösen würde, liegt eine *initiative* Gestaltungswirkung vor, der Eingriffsqualität in die *negative* (steuerliche) Gestaltungsfreiheit zukommt („Nicht-Gebrauch-Machen“ von der Gestaltungsfreiheit). Die durch spezielle Missbrauchsvorschriften evozierten Gestaltungswirkungen führen folglich – entsprechend dem zugrunde gelegten Begriffsverständnis – einen (mittelbaren) Grundrechtseingriff herbei. Der Missbrauchsvermeidungszweck fungiert jedoch nur insoweit als Rechtfertigungsgrund, wie die Missbrauchsnormen hinsichtlich der grundrechtsrelevanten Gestaltungswirkungen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten und die Freiheitsbeeinträchtigung *gleichheitsgerecht* ausgestaltet ist.

Danach hat der allgemeine Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG gleichzeitig eine wesentliche Bedeutung für die Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Missbrauchsnormen dienen grundsätzlich zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG (*Grund*), wenn sie ihrerseits gleichheitssatzkonform ausgestaltet sind (*Grenze*). Der allgemeine Gleichheitssatz wird steuerbereichsspezifisch durch das *Leistungsfähigkeitsprinzip* sowie das *Folgerichtigkeitsgebot* konkretisiert, die als „zwei eng miteinander verbundene Leitlinien“¹³⁰² den gleichheitsrechtlichen Vergleichsmaßstab bilden. Das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt in *horizontaler Richtung*, dass Steuerpflichtige mit gleicher (individueller) Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern sind. Zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Steuerbelastung an ausgewählten *objektiven Leistungsfähigkeitsindikatoren* zu messen. In der vorliegenden Arbeit wird das – am Markt erwirtschaftete –

¹³⁰² u. a. BVerfG (2002b): C. I. 1. b), BVerfG (2006a): C. I. 2., BVerfG (2010b): Rn.51.

(Netto-)Einkommen als objektiver Indikator horizontaler Leistungsfähigkeit herangezogen, der die in Geldwert bestehende, steuerbare *Ist-Leistungsfähigkeit* – hinreichend sicher – ausdrückt. Durch das Folgerichtigkeitsgebot wird die konsequente Durchsetzung einer bereichsspezifischen Sachgesetzlichkeit sowie die *folgerichtige* Verwirklichung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung sichergestellt.

Unter Rekurs auf *Steuerwirkungstheorien* lässt sich das Leistungsfähigkeitsprinzip *ökonomisch* fundieren. Im *neoklassischen* Theoriekontext wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als *Entscheidungsneutralität* (entscheidungsneutral definiertes Steuerrecht) expliziert, die aus der optimalen Ressourcenallokation (Pareto-Effizienz) als Ziel der neoklassischen Marktwirtschaftsordnung abgeleitet wird und in einer neoklassischen Modellwelt sowohl aus einzel- als auch aus gesamtwirtschaftlicher Sicht gerechtfertigt werden kann. Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung stellt einen *Nullpunkt* dar (keine Steuerwirkungen), von dem aus – vor dem Hintergrund der Normausgestaltung – durch die Einbeziehung der Missbrauchsvorschriften eine (isolierte) theoretische Beurteilung der normspezifischen Steuerwirkungen möglich ist. Die Gleichsetzung der horizontalen Leistungsfähigkeit und der neoklassisch explizierten Entscheidungsneutralität wird hier jedoch abgelehnt. Um den realitätsfernen Modellprämissen in der Neoklassik (Sicherheit, perfektes Wissen über die Welt, Marktvollkommenheit) zu begegnen, wird ein evolutorischer Theorieansatz herangezogen. Hierbei bilden – in Abgrenzung zum Wohlstandsmaximum in Form von Pareto-Effizienz – die *Entscheidungsfreiheit* und die *Rechtsgleichheit* als allgemeine Güter die (gemeinwohldienenden) Ziele der evolutorischen Marktwirtschaftsordnung. Um Steuerwirkungshypothesen auf Basis einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie formulieren und in Bezug auf Missbrauchsnormen beurteilen zu können, werden subjektiv-rationale Zielgrößen respektive individuelle Entscheidungskriterien als evolvierende *nachsteuerliche Ziel-Mittel-Heuristiken* klassifiziert. Zur Ableitung verallgemeinerbarer Steuerwirkungshypothesen im evolutorischen Theoriekontext werden neben den Ausführungen von *Schmiel* auch die Ergebnisse von *Sander* berücksichtigt.

Unter der – hier angenommenen – Bedingung, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eine ökonomische Fundierung zulässt, fordert die Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor dem Hintergrund eines „guten“ Steuerrechts die Vereinbarkeit der beiden Linien „horizontale Steuergerechtigkeit“ und „ökonomische Erkenntnisse“. Aufgrund der realitätsfernen Prämissen im neoklassischen Theoriekontext lässt sich eine Explikation der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Entscheidungsneutralität nicht verwirklichen. Dennoch soll das *Neutralitätspostulat* nicht gänzlich

versagt werden. Durch die Implementierung der (evolutorisch fundierten) Voraussetzung *realistischer respektive genuiner Unsicherheit* wird das Modell einer entscheidungsneutralen Besteuerung dergestalt ausgebaut, dass der Forderung nach einer *relativen Neutralität* nachgekommen werden kann. Unter Rekurs auf erfahrungswissenschaftliche Steuerwirkungshypothesen lässt sich bei realistischer Unsicherheit das *Periodeneinkommen* in Form des periodenweise realisierten Reinvermögenszugangs als Maßgröße einer gleichmäßigen Besteuerung und mithin als relevante subjektiv-rationale Zielgröße der Wirtschaftssubjekte heranziehen. Der festgelegte objektive Leistungsfähigkeitsindikator „Einkommen“ wird folglich als Periodeneinkommen operationalisiert und unter Berücksichtigung eines *realitätsgerechten Neutralitätsverständnisses* als *Gleichheitsindikator* dahin gehend expliziert, „dass sowohl an realisierte Reinvermögenszugänge Steuermehrbeträge als auch an Reinvermögensabgänge symmetrisch gleiche Steuerminderbeträge zu knüpfen sind“¹³⁰³. Das in der vorliegenden Arbeit zugrunde gelegte – ökonomisch fundierte – Verständnis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stellt sowohl eine gleichmäßige als auch eine relativ entscheidungsneutrale Besteuerung sicher, wodurch die Anforderungen an ein „gutes“ Steuerrecht erfüllt werden können.

Vor dem Hintergrund der Missbrauchsabwehr im Steuerrecht stehen sich indes die (steuerliche) Gestaltungsfreiheit, abgeleitet aus Art. 2 Abs. 1 GG, sowie die Besteuerungsgleichheit bereichsspezifisch konkretisiert aus Art. 3 Abs. 1 GG diametral gegenüber. Sie fungieren gleichwohl als Grundrechtskombinationen. Im Rahmen der Ausgestaltung spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften ist die *gegenläufige Grundrechtsverbindung* daher zu berücksichtigen. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wirkt im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Missbrauchsabwehr *funktionsambivalent*.

Neben (mittelbaren) Eingriffen in die Freiheitsrechte rufen spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften *gleichheitsrechtliche Ungleichbehandlungen* in Form von *Durchbrechungen* des *Folgerichtigkeitsgebots* und des *Leistungsfähigkeitsprinzips* hervor. In der vorliegenden Arbeit wird angenommen, dass der – grundsätzlich freiheitsrechtlich verankerte – Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch zur Überprüfung der (zumeist) rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG herangezogen wird. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung basiert auf einer *Zweck-Mittel-Relation*. Zur Übertragung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auf den allgemeinen Gleichheitssatz muss dieser gleichwohl als Zweck-Mittel-Relation verstanden werden. Dies bedeutet, dass die durch die speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften hervorgerufenen Ungleichbehandlungen in Form von Prinzipindurchbrechungen

¹³⁰³ Herborn (2017): 73.

in Bezug auf den Missbrauchsvermeidungszweck *geeignet, erforderlich* und *verhältnismäßig* sein müssen. Unter gemeinsamer Berücksichtigung verfassungsrechtlicher und ökonomischer Erkenntnisse werden *Verhältnismäßigkeitsanforderungen* an die Missbrauchsnormausgestaltung entwickelt, die einen am Missbrauchsvermeidungszweck orientieren Maßstab sowohl für die Tatbestands- als auch die Rechtsfolgende liefern. Um eine – gemessen am Verhältnismäßigkeitsprinzip – *potenzielle Verfassungswidrigkeit* einer spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm abzuwenden, können sowohl juristische Auslegungsmethoden, wie die *verfassungskonforme Auslegung* oder die *teleologische Reduktion*, als auch die *kritisch-rationale Steuerrechtsauslegung* herangezogen werden. Im Rahmen der kritisch-rationale Steuerrechtsauslegung werden evolutorische Steuerwirkungshypothesen in den Auslegungsprozess einbezogen, wodurch sich – vor dem Hintergrund der Zielsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung – ein adäquateres respektive angemesseneres Normverständnis ergeben kann.

Da in der vorliegenden Arbeit die Missbrauchsnormausgestaltung im Speziellen Umgehungsversuche in Umwandlungs- und Einbringungsfällen im Sinne der §§ 3-19 UmwStG und §§ 20-25 UmwStG fokussiert, ist der in den Kapiteln 4.2.1-4.2.3 erarbeitete Referenzmaßstab um umwandlungsbedingte Besonderheiten zu ergänzen. Nach heutiger herrschender Meinung wird die Auffassung vertreten, dass Umwandlungen und Einbringungen aufgrund ihres *tauschähnlichen Charakters* eine *steuerliche Gewinnrealisation* herbeiführen. Die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften zur Übertragung oder Einbringung von Betriebsvermögen ermöglichen über gesetzliche Tatbestandsmerkmale, dass Umstrukturierungen – unter bestimmten Voraussetzungen – im Wege der Buchwertfortführung (zumindest weitestgehend) *steuerneutral* durchgeführt werden können. Die Aufdeckung und Besteuerung der in dem übertragenden Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt beim übernehmenden Rechtsträger.

Stille Reserven werden hier als „latente steuerliche Leistungsfähigkeit“ angesehen, in der sich bereits eine Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes, dem die stillen Reserven zugerechnet werden, abzeichnet. Die Buchwertfortführungsvorschriften des UmwStG enthalten folglich für Umstrukturierungsvorgänge Ausnahmeregelungen von der grundsätzlich gebotenen Besteuerung, die somit gleichzeitig eine *Durchbrechung* des Subjektsteuer- sowie Realisationsprinzips hervorrufen. Als Prüfungsmaßstab zur verfassungsrechtlichen Würdigung der durch die Buchwertfortführung ausgelösten Prinzipindurchbrechungen dient der allgemeine Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG. Die durch die Prinzipindurchbrechungen aus-

gelösten Abweichungen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem Subjektsteuer- und Realisationsprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen – vor dem Hintergrund der im Wege der Buchwertfortführung gewährten Steuerneutralität – eines sachlichen Grundes. Als wesentlicher Rechtfertigungsgrund der Buchwertfortführung lässt sich das *Markteinkommensprinzip* heranziehen, da Umstrukturierungen grundsätzlich nicht auf die Erzielung von Markteinkommen, sondern – entsprechend dem *Kontinuitätsprinzip* als weitere Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips – auf die *Fortführung eines unternehmerischen Engagements in anderer Form* abzielen.

Missbrauchsnormen im UmwStG stellen eine Absicherung für die Anwendungsvoraussetzungen der Buchwertfortführung dar. Trotz unterschiedlicher Ausgestaltung der Tatbestands- und Rechtsfolgenseite verfolgen sie ihrerseits den gemeinsamen Zweck, die Kontinuität des unternehmerischen Engagements sicherzustellen und die Voraussetzungen der Buchwertfortführung abzusichern. Dabei stehen sich die Teleologie der Buchwertfortführungsregelungen, die als Ausnahmeregelungen den Zweck verfolgen, Unternehmensumstrukturierungen durch die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse zu erleichtern, und die Vermeidung missbräuchlicher Steuerumgehungen *diametral* gegenüber. Vor diesem Hintergrund geht die (zumeist) unwiderlegbare Missbrauchstypisierung im Zusammenhang mit einer an die ursprüngliche Umstrukturierung anschließenden (auch betriebswirtschaftlich sinnvollen und ggf. erforderlichen) Folgeumstrukturierung über den Missbrauchsvermeidungszweck hinaus. Der Missbrauchstatbestand der „Veräußerung“ ist folglich im Hinblick auf nicht missbräuchliche Folgeumstrukturierungen *teleologisch zu reduzieren*.

Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen bei Personen- und Kapitalgesellschaften könnte das Steuerrecht *de lege lata* von den Steuerpflichtigen als ungleichmäßig wahrgenommen werden. Vor dem Hintergrund der rechtsformabhängigen Gewerbebesteuerung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen könnte der Steuerpflichtige – missbräuchlicherweise – versuchen, die Gewerbebesteuerung im Wege einer zwischengeschalteten Umwandlung zu umgehen. Dabei würde die zu veräußernde Kapitalgesellschaft zunächst zu Buchwerten in ein Personenunternehmen umgewandelt, um im Anschluss an die Umwandlung die Veräußerung oder Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit vorzunehmen. Zur Vermeidung einer derartigen missbräuchlichen Umgehungsgestaltung dient die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG. Die Rechtsfolge des § 18 Abs. 3 UmwStG ordnet eine sondergesetzliche Gewerbebesteuerungspflicht für Aufgabe- und Veräußerungsgewinne innerhalb von fünf Jahren nach der ursprünglichen Umwandlung der Kapitalgesellschaft an.

Dabei stellt die Rechtsfolgenanordnung nicht auf die rückwirkende Aufdeckung und Besteuerung der zum Umwandlungszeitpunkt im übertragenden Betriebsvermögen bestehenden stillen Reserven ab, sondern sieht die gewerbsteuerliche Erfassung derjenigen stillen Reserven vor, die im Aufgabe- oder Veräußerungszeitpunkt im Betriebsvermögen der umgewandelten Personengesellschaft vorhanden sind. Die Missbrauchsnorm begründet – gegenüber § 7 Satz 2 GewStG – einen *neuen und eigenständigen Gewerbesteuerbestand*, der insbesondere im Hinblick auf die Besteuerung derjenigen stillen Reserven, die nicht im Zusammenhang mit der vorherigen Umwandlung stehen, über die Missbrauchsvermeidung und -korrektur hinausgeht.

Unter Anwendung des erarbeiteten *Referenzmaßstabs* wird die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG de lege lata vor dem Hintergrund ihrer Adäquanz als eingesetztes Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels der Missbrauchsvermeidung und mithin der Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung analysiert. Unter Rekurs auf eine evolutorische Steuerwirkungstheorie lassen sich (verallgemeinerbare) Steuerwirkungshypothesen anhand von nachsteuerlichen Ziel-Mittel-Heuristiken für § 18 Abs. 3 UmwStG – in Abhängigkeit von den Faktoren „Kenntnis über die Missbrauchsvorschrift“ und „Vorliegen einer Missbrauchsabsicht“ – ableiten. Die steuerlichen Belastungswirkungen der Missbrauchsnorm, die bei Anwendung von § 18 Abs. 3 UmwStG (Entstehung der Gewerbesteuer als Rechtsfolgenanordnung) hervorgerufen werden, könnten Steuerpflichtige mit Kenntnis über § 18 Abs. 3 UmwStG und ohne Missbrauchsabsicht gänzlich von der Durchführung der Umwandlung abhalten. Unter Berücksichtigung der Operationalisierung des objektiven Leistungsfähigkeitsindikators „Einkommen“ als periodenweise realisiertem Reinvermögenszugang, der hier als individuell verwandte Zielgröße der Wirtschaftssubjekte und mithin als Gleichheitsindikator festgelegt wird, stört § 18 Abs. 3 UmwStG die Verbindung von Reinvermögenszugängen und Steuermehrbeträgen. Aus ökonomisch-rationaler Sicht konterkariert die Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG wegen der Zugrundlegung ebendieser Verbindung als Gleichheitsindikator eine gleichmäßige Besteuerung.

Auch den verfassungsrechtlichen Vorgaben kann die Missbrauchsnorm nicht genügen. Die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG weist überschießende Tendenzen sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite auf. Die steuerlichen Belastungs- und Gestaltungswirkungen der Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG führen mehrfach Eingriffe in die grundrechtlich geschützten Freiheiten der Steuerpflichtigen herbei, die insgesamt wie eine Erdrosselung für die Steuerpflichtigen wirken. Überdies löst § 18 Abs. 3 UmwStG Ungleichbehandlungen in Form von Durchbrechungen des Folgerichtigkeits- und Leistungsfähigkeitsprinzips aus, die

nicht durch den zusammengesetzten Rechtfertigungsgrund der typisierenden Missbrauchsvermeidung legitimiert werden können. Die Missbrauchsnorm überschreitet aufgrund ihrer überschießenden Tendenzen auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite die verfassungsrechtlichen Grenzen einer zulässigen gesetzlichen Typisierung und verstößt durch den unbegrenzten Besteuerungszugriff sowohl gegen das Übermaßverbot als auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG. Die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG kann einer Überprüfung am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht standhalten. In der vorliegenden Arbeit werden – entgegen der *BVerfG*-Entscheidung – erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel angenommen. Letztlich bleibt festzuhalten, dass § 18 Abs. 3 UmwStG in seiner derzeitigen Ausgestaltung keinen Beitrag zu einem „guten“, d. h. gerechten sowie ökonomisch-rationalen Steuerrecht leisten kann.

Im Wege der *teleologischen Reduktion* der Tatbestandsmerkmale „Umwandlung“ und „Veräußerung“ sowie über die Reduktion des Gesetzeswortlauts – im Wege der *verfassungskonformen Auslegung* – hinsichtlich der gewerbsteuerlichen Erfassung derjenigen stillen Reserven, die in dem nach der Umwandlung angeschafften oder hergestellten Betriebsvermögens entstanden sind, könnte der Missbrauchsvorschrift Abhilfe geleistet werden. Überdies lässt sich unter Rekurs auf die kritisch-rationale Steuerrechtsauslegung gleichwohl im Hinblick auf die soeben genannten stillen Reserven ein angemesseneres Normverständnis herbeiführen.

Anhang

Anhang 1: Liste ausgewählter spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften

| Missbrauchsnorm | (Missbrauchs-)Tatbestand | Rechtsfolge |
|--|--|--|
| § 6 „Bewertung“ | | |
| § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG | Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger in einem Zeitraum von fünf Jahren (Sperrfrist) nach der betreffenden Übertragung | Rückwirkende Versagung der Übertragung des Mitunternehmeranteils zum Buchwert → Rückwirkender Ansatz (auf den Zeitpunkt der Übertragung) der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert |
| § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG | Veräußerung oder Entnahme eines zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb von drei Jahren (Sperrfrist) nach der betreffenden Übertragung | Rückwirkende Versagung der Übertragung des Wirtschaftsguts zum Buchwert → Rückwirkender Ansatz (auf den Zeitpunkt der Übertragung) des übergehenden Wirtschaftsguts mit dem Teilwert → Ausnahme: Die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden |
| § 16 „Veräußerung des Betriebs“ | | |
| § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG | Veräußerung oder Entnahme von im Rahmen einer Realteilung zum Buchwert übertragener Grund und Boden , übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nach der Übertragung | Rückwirkende Versagung der Übertragung bestimmter Einzel-Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Realteilung zum Buchwert → Für den jeweiligen Übertragungsvorgang ist rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen |
| § 17 EStG „Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft“ | | |
| § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG | Gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer | Wenn Beteiligung < 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre, dann keine Anwendung des TEV |

| | | |
|--|--|--|
| | <p>Kapitalgesellschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der veräußernde Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre unmittelbar oder mittelbar zu mind. 1 % am Gesellschaftskapital beteiligt war</p> | |
| <p>§ 32d „Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen“</p> | | |
| <p>§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c) Satz 1 sowie Satz 3 und 4 EStG</p> | <p>Soweit ein Dritter die Kapitalerträge schuldet und diese Kapitalanlage im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Gläubigers steht (Satz 1)</p> <p>Ein Zusammenhang ist anzunehmen, wenn die Kapitalanlage und die Kapitalüberlassung auf einem einheitlichen Plan beruhen (Satz 3)</p> <p>Hiervon ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Kapitalüberlassung in einem zeitlichen Zusammenhang mit einer Kapitalanlage steht oder die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind (Satz 4)</p> | <p>Ausschluss von der Abgeltungssteuer</p> |
| <p>§ 50d EStG „Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“</p> | | |
| <p>§ 50d Abs. 3 Nr. 2 EStG</p> | <p>Soweit die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufweist (Hs. 1)</p> <p>→Das Erzielen der Einkünfte, deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird,</p> | <p>Kein Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG (Grundlage: Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)</p> |

| | | |
|--|--|---|
| | gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit (Hs. 2) | |
| § 9 GewStG „Kürzungen“ | | |
| § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG | Gewerbeertrag enthält Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz , der innerhalb von drei Jahren (Sperrfrist) vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist und diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandenen stillen Reserven entfallen | Entfall der erweiterten Grundstückskürzung im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG |
| § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG i. V. m. § 7 Satz 7 und 8 GewStG | Gewinnanteil enthält Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 GewStG → § 7 Satz 7 GewStG: Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Abs. 1 AStG sind Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen → § 7 Satz 8 Hs. 1 GewStG: Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG gelten als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt | Versagung der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags |
| § 8c KStG „Verlustabzug bei Körperschaften“ | | |
| § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG | Übertragung von mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals , der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen innerhalb von fünf Jahren | Vollständiger Untergang nicht genutzter Verluste |

§ 15 UmwStG „Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)“

| | | |
|----------------------------------|--|---|
| <p>§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG</p> | <p>Erwerb oder Aufstockung eines Mitunternehmeranteils oder einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinen Teilbetrieb bilden, innerhalb von drei Jahren (Sperrfrist) vor dem steuerlichen Übertragungstichtag</p> | <p>Versagung des Ansatzes des übergehenden Vermögens mit dem Buchwert nach § 11 Abs. 2 UmwStG → Steuerneutrale Spaltung nach § 11 Abs. 2 UmwStG ausgeschlossen</p> |
|----------------------------------|--|---|

| | | |
|--|---|---|
| <p>§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG</p> | <p>Vollzug der Veräußerung an außenstehende Personen durch die Spaltung (Satz 2) Schaffung der Voraussetzungen für eine Veräußerung durch die Spaltung (Satz 3) Missbrauchstatbestände in Satz 2 und 3 erfüllt: Veräußerung innerhalb von fünf Jahren (Sperrfrist) nach dem steuerlichen Übertragungstichtag von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen (Satz 4)</p> | <p>Versagung des Ansatzes des übergehenden Vermögens mit dem Buchwert nach § 11 Abs. 2 UmwStG → Steuerneutrale Spaltung nach § 11 Abs. 2 UmwStG ausgeschlossen</p> |
|--|---|---|

§ 18 UmwStG „Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft“

| | | |
|---------------------------|--|--|
| <p>§ 18 Abs. 3 UmwStG</p> | <p>Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren (Sperrfrist) nach der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder natürliche Person im Sinne der §§ 3-9</p> | <p>Gewerbsteuerpflicht für den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, auch soweit dieser auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person vorhanden war (Satz 1 und 2)</p> |
|---------------------------|--|--|

| | | |
|---|--|--|
| | UmwStG und § 16 UmwStG (Satz 1 und 2) | →Versagung der Gewerbesteuer-Anrechnung gem. § 35 EStG (Satz 3) |
| § 22 UmwStG „Besteuerung des Anteilseigners“ | | |
| § 22 Abs. 1 UmwStG | Veräußerung der im Rahmen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erhaltenen Anteile durch den Einbringenden innerhalb von sieben Jahren (Sperrfrist) nach dem Einbringungszeitpunkt (Satz 1) | <p>Rückwirkende Besteuerung des Gewinns aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden im Sinne von § 16 EStG (Einbringungsgewinn I)</p> <p>→Keine Anwendung der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG (Satz 1, Hs. 2)</p> <p>→Einbringungsgewinn I wird jährlich um 1/7 des ermittelten Unterschiedsbetrags im Sinne von § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG vermindert (Satz 3)</p> <p>→Einbringungsgewinn I gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (Satz 4)</p> |

Literaturverzeichnis

- Albert, Hans* (1960): Wissenschaft und Politik. Zum Problem der Anwendbarkeit einer wertfreien Sozialwissenschaft. In: *Topitsch, Ernst* (Hrsg.): Probleme der Wissenschaftstheorie – Festschrift für Victor Kraft. Wien: Springer: 201-232.
- Albert, Hans* (1972): Erkenntnis und Recht. Die Jurisprudenz im Lichte des Kritizismus. In: *Albert, Hans/Luhmann, Niklas/Maihofer, Werner/Weinberger, Ota*: (Hrsg.): Rechtstheorie als Grundlagenwissenschaft der Rechtswissenschaft, Jahrbuch für Rechtssoziologie und Rechtstheorie, Bd. 2. Düsseldorf: Bertelsmann: 80-96.
- Albert, Hans* (1985): Treatise on Critical Reason. New Jersey: Princeton University Press.
- Albert, Hans* (1993): Rechtswissenschaft als Realwissenschaft; Das Recht als soziale Tatsache und die Aufgabe der Jurisprudenz. In: *Hofmann, Hasso/Wenz, Edgar Michael/Willoweit, Dietmar* (Hrsg.): Würzburger Vorträge zur Rechtsphilosophie, Rechtstheorie und Rechtssoziologie, Bd. 15: Baden-Baden: Nomos: 7-36.
- Albert, Hans* (2000): Kritischer Rationalismus – Vier Kapitel zur Kritik illusionären Denkens. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Albert, Hans* (2001): Die Möglichkeiten der Wissenschaft und das Elend der Prophetie. In: *Albert, Hans* (Hrsg.): Lesebuch. Tübingen: Mohr Siebeck: 166-184.
- Albert, Markus* (2009): Zur Abwehr von Steuerumgehungen aus deutscher und europäischer Sicht., IFSt-Schrift Nr. 455. Bonn: Institut „Finanzen und Steuern“ e. V.
- von Arnim, Hans Herbert* (1981): Zweiter Beratungsgegenstand: Besteuerung und Eigentum – 2. Mitbericht von Professor Dr. Hans Herbert von Arnim. In: *Bullinger, Martin* (Hrsg.): Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Innsbruck vom 1. bis zum 4. Oktober 1980, VVDStRL Bd. 39. Berlin, New York: de Gruyter: 287-357.
- Baldauf, Sina* (2009): Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung: Unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG. Frankfurt am Main: Peter Lang (zugl. Dissertation Universität Leipzig, 2008).
- Ballwieser, Wolfgang* (1996): Ein Überblick über Ansätze zur ökonomischen Analyse des Bilanzrechts. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 48(5): 503-527.

- Ballwieser, Wolfgang/Hachmeister, Dirk* (2021): Unternehmensbewertung: Prozess, Methoden und Probleme, 6. Aufl. Freiburg: Schäffer-Poeschel.
- Bambynek, Lucia H.* (2011): Grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften in der EU – Die Behandlung der stillen Reserven und der vorhandenen Verluste. Wiesbaden: Springer Gabler (zugl. Dissertation Universität Osnabrück, 2010).
- Bareis, Peter* (2000): Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? Analyse eines Rechtgutachtens Klaus Vogels. In: Steuer und Wirtschaft, 77(1): 81-90.
- Bareis, Peter* (2002): Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG“. In: Steuer und Wirtschaft, 79(2): 135-147.
- Bareis, Peter* (2007): Das Postulat der Werturteilsfreiheit in der Diskussion um die Steuerreform 2008. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 59(5): 421-442.
- Bareis, Peter* (2011): Änderungen der Verfügungsrechte bei Mitunternehmerschaften ohne oder mit Gewinnrealisierung? Zur Diskussion zwischen I. und IV. Senat des BFH. In: Finanz-Rundschau, 93(4): 153-165.
- Bartelt, Martin* (2006): Umfang der gewerbesteuerlich verhafteten stillen Reserven in Fällen des § 18 Abs. 4 UmwStG. In: Deutsches Steuerrecht, 44(26): 1109-1115.
- Bartsch, Gerrit* (2021): Von der Missbrauchsabwehr zur Strafbesteuerung: Die Wandlung des § 18 Abs. 3 UmwStG. In: Finanz-Rundschau, 103(20): 973-984.
- Bechtold, Ann-Katrin* (2015): Vermeidung von Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen – Überlegungen de lege ferenda für das deutsche internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Berlin: Erich Schmidt.
- Beinert, Stefanie* (2020): Umwandlungen von Personen- in Kapitalgesellschaften und umgekehrt. In: *Hennrichs, Joachim* (Hrsg.): Umstrukturierung und Steuerrecht, DStJG Bd. 43. Köln: O. Schmidt: 317-362.
- Beisse, Heinrich* (1981): Systematische Grundlegung; Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen. In: *Ruppe, Georg Hans* (Hrsg.): Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, DStJG Bd. 4. Köln: O. Schmidt: 13-44.

- Bethge, Herbert* (1998): Erster Beratungsgegenstand: Der Grundrechtseingriff. In: *Hoppe, Werner* (Hrsg.): Der Grundrechtseingriff. Öffentlich-rechtliche Rahmenbedingungen einer Informationsordnung – Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Osnabrück vom 1. bis 4. Oktober 1997, VVDStRL Bd. 57. Berlin, New York: de Gruyter: 7-157.
- Betting, Christoph/Wagner, Franz* (2013): Thematik, Methoden und Interdisziplinarität juristischer und ökonomischer Steuerforschung – Eine bibliometrische Analyse von 50 Jahren „Steuer und Wirtschaft“. In: *Steuer und Wirtschaft*, 90(3): 266-279.
- Beutel, David* (2021): Anhang 1 Gewerbesteuer und Umwandlungen nach dem UmwStG, Stand: September 2021 (138. Lfg.). In: *Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm* (Hrsg.): Gewerbesteuergesetz Kommentar, Stand: Februar 2023 (144. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Beyer, Tina* (2004): Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung – Zur Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Berlin: Duncker & Humblot.
- Birk, Dieter* (1983a): Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft. Erwiderung zu Walter Leisner, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung. In: *Steuer und Wirtschaft*, 60(4): 293-299.
- Birk, Dieter* (1983b): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner (zugl. Habil.-Schrift Universität München, 1981).
- Birk, Dieter* (1990): I. Besteuerung im System der Gewaltenteilung – Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht. In: *Steuer und Wirtschaft*, 67(4): 300-307.
- Birk, Dieter* (2009a): Ordnungsmuster im Steuerrecht – Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen. In: *Spindler, Wolfgang/Tipke, Klaus/Rödder, Thomas* (Hrsg.): Steuerzentrierte Rechtsberatung: Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag. Köln: Schmidt: 3-20.
- Birk, Dieter* (2009b): Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG. In: *Deutsches Steuerrecht*, 47(18): 877-882.
- Birkemeier, Karsten* (2019): Kommentierung zu § 15 UmwStG. In: *Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 3. Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-303.

- Birnbaum, Ralf* (2013): Die Auswirkung der aktuellen BFH-Entscheidungen auf die Frage des Gestaltungsmissbrauchs in Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen. In: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 99(1): 18-24.
- Blome, Thomas* (2011): Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 I GG) – ein ordentliches Grundrecht! In: *Juristische Arbeitsblätter*, 43(7): 486-492.
- Blumers, Wolfgang/Elicker Michael* (2009): Realisierungszeitpunkt und Bewertung beim Anteils-tausch im Rahmen der Einkünfte aus § 17 EStG. In: *Betriebs-Berater*, 64(22): 1156-1161.
- Böckli, Peter* (1990): Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und norma-tive Gegenprobe. In: *Höhn, Ernst/Vallender, Klaus A.* (Hrsg.): *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Bd. 56. Bern; Stuttgart: Haupt: 289-314.
- Bodden, Guido* (2014): Der Steuerstreit im Einkommensteuerrecht – Methodische Leitlinien für die steuerrechtliche Argumentation. In: *Finanz-Rundschau*, 96(23): 1053-1064.
- Bodden, Guido* (2021): Kommentierung zu § 2 EStG, Stand: August 2021 (133. Lfg.). In: *Klaus, Korn/Carlé, Dieter/Stahl, Rudolph/Strahl, Martin* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz Kommen-tar*, Stand: Oktober 2022 (141. Lfg.): Bonn: Stollfuß.
- Bode, Walter* (2020): Kommentierung zu § 15 EStG, Stand: Juli 2020 (154. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): *Ertragsteuerrecht Kommentar*, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Bohnhardt, Michael* (2019): Kommentierung zu § 18 UmwStG. In: *Haritz, Detlef/Menner, Ste-fan/Bilitewski, Andrea* (Hrsg.): *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*, 5. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-192.
- Borggreve, Carlo H.* (2007): Neue Dimension des Missbrauchs im Steuerrecht? In: *Der AO-Steuer-Berater*, 7(12): 333-337.
- Brandenberg, Hermann Bernwart* (2000): Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses? In: *Fi-nanz-Rundschau*, 82(22): 1182-1189.
- Brandt, Jürgen* (2008): 5 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Eine Zwischenbilanz. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 46(17): 3-7.
- Brealey, Richard A./Myers, Stewart C./Allen, Franklin* (2020): *Principles of corporate finance*, 14. ed. New York: McGraw-Hill Education.

- Breithecker, Volker* (2006): Meinungen zum Thema: Reform der Unternehmensbesteuerung. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 58(3): 289-302.
- Britz, Gabriele* (2014): Der allgemeine Gleichheitssatz in der Rechtsprechung des BVerfG – Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen durch Gesetz. In: Neue Juristische Wochenschrift, 67(6): 346-351.
- Buchanan, James M./Vanberg, Viktor J.* (1991): The Market as a Creative Process. In: Economics and Philosophy, 7(2): 167-186.
- Bydlinski, Frank* (1991): Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. Wien, New York: Springer.
- Carlé, Thomas* (2008): Die Anwendung des neugefassten § 42 AO aus Verwaltungssicht. In: Deutsche Steuer-Zeitung, 94(18): 653-656.
- Chiu, Chen* (2015): Die Steuerumgehung i. S. d. § 42 AO – Eine Untersuchung im Grenzbereich von Gewerbetrieb und privater Vermögensverwaltung. Frankfurt am Main: PL Academic Research (zugl. Dissertation Universität Münster, 2014).
- Costede, Jürgen* (1996): Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht. In: Steuer und Wirtschaft, 73(1): 19-25.
- Crezelius, Georg* (2000): Überlegungen zu einem Allgemeinen Teil des Umwandlungssteuerrechts. In: *Wassermeyer, Franz* (Hrsg.): Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Festschrift für Sigfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000. Bonn: Stollfuß: 241-263.
- Crezelius, Georg* (2002): Besteuerung aus Drittverhalten – Überlegungen zu sog. Behaltefristen. In: Finanz-Rundschau, 84(15): 805-811.
- Crezelius, Georg* (2007): Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO. In: Der Betrieb, 60(26): 1428-1430.
- Crezelius, Georg* (2009): Systeminkonsequenzen und Rückausnahmen. In: Finanz-Rundschau, 91(19): 881-890.
- Danz, Daniela* (2018): Das Steuersubjektprinzip – Begriff, Rechtfertigung und Auswirkungen. In: Finanz-Rundschau, 100(4): 160-169.
- Dautzenberg, Norbert* (1997): Anteilstausch aus vernünftigen wirtschaftlichen Gründen als Fusion; Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH bei mittelbarer Bedeutung von EG-Recht. In: Finanz-Rundschau, 79(18):685-692.

- Demleitner, Andreas* (2010): Das Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften (§ 42 AO). In: *Der AO-Steuer-Berater*, 10(6): 174-177.
- Desens, Marc* (2016): Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG. In: *Steuer und Wirtschaft*, 93(3): 240-255.
- Desens, Marc* (2019): Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerrechtliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen. In: *Hennrichs, Joachim* (Hrsg.): *Umstrukturierung und Steuerrecht*, DStJG Bd. 43. Köln: O. Schmidt: 73-143.
- Desens, Marc* (2020a): Einführung zum KStG, Stand: Februar 2020 (296. Lfg.). In: *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Desens, Marc* (2020b): Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen. In: *Hennrichs, Joachim* (Hrsg.): *Umstrukturierung und Steuerrecht*, DStJG Bd. 43. Köln: O. Schmidt: 73-143.
- Di Fabio, Udo* (2001): Kommentierung zu Art. 2 Abs. 1 GG, Stand: Juli 2001 (39. Lfg.). In: *Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert* (Hrsg.): *Grundgesetz-Kommentar*, Stand: September 2022 (99. Lfg.). München: C.H. Beck.
- Di Fabio, Udo* (2007): Steuern und Gerechtigkeit – Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht. In: *Juristen Zeitung*, 62(15/16): 749-755.
- Dorenkamp, Christian* (2004): *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen – Besteuerungsaufschub für investierte Reinvermögensmehrungen*. Berlin: Duncker & Humblot (zugl. Dissertation Universität Köln, 2002).
- Dorenkamp, Christian* (2010): Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung im Steuerrecht. In: *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.): *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, DStJG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 301-338.
- Dötsch, Franz* (2016): Gewerbesteuer bei Übergang des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft mit anschließender Vermögensübertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft. In: *jurisPR-SteuerR* 36/2016 Anm. 4.
- Dreßler, Daniel/Schwechel, Sören* (2018): Aufwärtsverschmelzung löst laut BFH Einbringungsgewinn II aus – Einordnung des enttäuschenden Urteils I R 48/15. In: *Die Unternehmensbesteuerung*, 11(8): 439-447.

- Droege, Michael* (2011): Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat? In: *Steuer und Wirtschaft*, 88(2): 105-112.
- Drüen, Klaus Dieter* (2005): Über konsistente Rechtsfortbildung – Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung – Zugleich Anmerkungen zum Vorlagebeschluß des BFH v. 12.5.2004 – X R 59/00. In: *GmbH-Rundschau*, 96(2): 69-81.
- Drüen, Klaus-Dieter* (2008a): Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung. In: *Steuer und Wirtschaft*, 85(2): 154-166.
- Drüen, Klaus Dieter* (2008b): „Präzisierung“ und „Effektuiierung“ des § 42 AO durch das Jahress-teuergesetz 2008? In: *Die Unternehmensbesteuerung*, 1(1): 31-38.
- Drüen, Klaus-Dieter* (2008c): Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel. In: *Steuer und Wirtschaft*, 85(1): 3-14.
- Drüen, Klaus Dieter* (2009a): Der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht der Finanzverwaltung –Fortsetzung der kritischen Anmerkungen zum AEAO zu § 42 AO (Teil 2). In: *Der AO-Steuer-Berater*, 9(8): 240-244.
- Drüen, Klaus Dieter* (2009b): Der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht der Finanzverwaltung – Kritische Anmerkungen zum AEAO zu § 42 AO (Teil 1). In: *Der AO-Steuer-Berater*, 9(7): 209-213.
- Drüen, Klaus Dieter* (2012): Rechtsfortbildung im Steuerrecht – Verfassungskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung durch die Finanzgerichte. In: *Steuer und Wirtschaft*, 89(3): 269-280.
- Drüen, Klaus-Dieter* (2018): Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts. In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den BFH. Köln: O. Schmidt: 1317-1348.
- Drüen, Klaus Dieter* (2019): Eigenständigkeit und Methodik des Steuerrechts. In: *Droege, Michael/Seiler, Christian* (Hrsg.): Eigenständigkeit des Steuerrechts. Tübingen: Mohr Siebeck: 95-113.
- Drüen, Klaus-Dieter* (2020a): Ein neuer Missbrauchs begriff im deutschen Internationalen Steuerrecht? In: *Internationale Steuer-Rundschau*, 7(3): 98-102.

- Drüen, Klaus-Dieter* (2020b): Kommentierung zu § 4 AO, Stand: Oktober 2020 (163. Lfg.). In: *Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm* (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Stand: November 2022 (173. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Drüen, Klaus Dieter* (2022): Kommentierung zu § 42 AO, Stand: September 2022 (172. Lfg.). In: *Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm* (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Stand: November 2022 (173. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Eichberger, Michael* (2018): Der Gleichheitssatz im Steuerrecht. In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den BFH. Köln: O. Schmidt: 501-518.
- Elschen, Rainer* (1991): Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaft? In: *Steuer und Wirtschaft*, 68(2): 99-115.
- Elschen, Rainer/Hüchtebrock, Michael* (1983): Steuerneutralität in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre – Diskrepanzen und Konsequenzen. In: *Finanzarchiv*, 41(2): 253-280.
- Engisch, Karl* (2018): Einführung in das juristische Denken, 12. Aufl. Stuttgart: W. Kohlhammer.
- Engisch, Joachim* (2009): Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzip. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 47(34): 92-100.
- Engisch, Joachim* (2011): Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: *Tipke, Klaus* (Hrsg.): Gestaltung der Steuerrechtsordnung: Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Köln: O. Schmidt: 167-220.
- Engisch, Joachim* (2021): § 5 Rechtsanwendung im Steuerrecht. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 219-264.
- Fischer, Lutz/Schneeloch, Dieter/Sigloch, Jochen* (1980): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: *Deutsches Steuerrecht*, 18(24): 699-705.
- Fischer, Peter* (2016): Steuerneutrale Buchwertfortführung trotz Auswechslung der Mitunternehmer vor Realteilung der Mitunternehmerschaft; IV. Senat des BFH verwirft die „Gesamtplan-Doktrin“. In: *jurisPR-SteuerR*, 19/2016 Anm. 1.
- Fischer, Peter* (2017): Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung und verfassungskonformer Rechtsauslegung im Steuerrecht; Verfassungsverstoß durch unzulässige einengende Auslegung eines steuerrechtlichen Ausnahmetatbestands. In: *JurisPR-SteuerR*, 3/2017 Anm. 1.

- Fischer, Peter* (2022): Kommentierung zu § 42 AO, Stand: November 2022 (271. Lfg.). In: *Hüb-schmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Stand: Januar 2023 (272. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Flick, Hans* (1994): Mißbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung. In: *Kirchhof, Paul* (Hrsg.): Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik – Festschrift für Franz Klein. Köln: O. Schmidt: 329-346.
- Flume, Werner* (1967): Ungelöste steuerliche Probleme der Unternehmenskonzentration – Vielbeachteter Vorschlag von Prof. Dr. Flume auf der Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft am 17. Nov. 1967. In: *Der Betrieb*, 15(48): 2050-2051.
- Flume, Werner* (1968): Ungelöste steuerrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentration. In: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 20: 90-103.
- Förster, Guido* (2016): Aktuelle Gefahrenbereiche des § 18 Abs. 3 UmwStG. In: *Der Betrieb*, 69(14): 789-794.
- Förster, Guido* (2019): 100 Jahre deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Vortrag auf der Tagung der Wiss. Kommission Steuern im VHB am 16.2.2019.
- Franke, Tobias/Möllmann, Peter/Schiffers, Joachim/Zantopp, Mirco* (2022a): Kommentierung zu § 7 GewStG. In: *Wendt, Michael/Suchanek, Markus/Möllmann, Peter/Heinemann, Peter* (Hrsg.): Gewerbesteuerengesetz Kommentar, 2. Aufl. Köln: O. Schmidt: 223-302.
- Franke, Tobias/Heinemann, Peter/Herbst, Christian /Kontny, Thorsten* (2022b): Kommentierung zu § 2 GewStG. In: *Wendt, Michael/Suchanek, Markus/Möllmann, Peter/Heinemann, Peter* (Hrsg.): Gewerbesteuerengesetz Kommentar, 2 Aufl. Köln: O. Schmidt: 24-124.
- Fuest, Clemens* (2014): Ökonomische Prinzipien gerechter und effizienter Besteuerung. In: *Jachmann, Monika* (Hrsg.): Erneuerung des Steuerrechts, DStJG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 65-82.
- Füger, Rolf/Norbert, Rieger* (2002): Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer. In: *Deutsches Steuerrecht*, 40(23): 933-939.
- Gabel, Monika* (2011a): Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht. Baden-Baden: Nomos (zugl. Dissertation Universität zu Köln, 2010).
- Gabel, Monika* (2011b): Spezielle Missbrauchsnormen und der allgemeine Gleichheitssatz. In: *Steuer und Wirtschaft*, 88(1): 3-17.

- Gast, Brigitte* (1957): Der Einfluss der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen – Ein Beitrag zur Auslegung des § 1 Absatz 2 StAnpG. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH.
- Geissler, Michael/Kobor, Hagen/Kulosa, Egmont/Patt, Joachim* (2019): Kommentierung zu § 16 EStG, Stand: September 2022 (313. Lfg.). In: *Herrman, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Gersch, Eva-Maria* (2022a): Kommentierung zu § 4 AO. In: *Klein, Franz* (Hrsg.): Abgabenordnung Kommentar, 16. Aufl. München: C. H. Beck: Rn. 1-79.
- Gersch, Eva-Maria* (2022b): Kommentierung zu § 3 AO. In: *Klein, Franz* (Hrsg.): Abgabenordnung Kommentar, 16. Aufl. München: C. H. Beck: Rn. 1-31.
- Glahe, Moritz* (2018): Anm. zu BFH-Urteil vom 24.01.2018 – IR 48/15 (Titelzeile: Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung). In: Finanz-Rundschau, 100(16): 752-755.
- Glorius-Rose, Cornelia* (2005): Gestaltungsmissbrauch und Steuerberatung – Die Bedeutung der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO und anderer allgemeiner Regeln zur Verhinderung von Steuerumgehungen für die Steuerberatung. Berlin: Erich Schmidt (zugl. Dissertation Europa-Universität Frankfurt (Oder), 2005.)
- Gosch, Dietmar* (2022): Kommentierung zu § 17 EStG. In: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Aufl. Köln: O. Schmidt: 1487-1549.
- Graw, Christian* (2009): Zur Europarechtswidrigkeit des § 22 UmwStG 2006. In: Finanz-Rundschau, 91(18): 837-846.
- Graw, Christian* (2015): Teilentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften – strenge vs. modifizierte Trennungstheorie. In: Finanz-Rundschau, 97(6): 260-267.
- Graw, Christian* (2018): Stille Reserven und Buchwertfortführung. In: *Driien, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den BFH. Köln: O. Schmidt: 1433-1456.
- Grunow, Stefan* (2018): Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und der Steuererhebung. Baden-Baden: Nomos.

- Günther, Karl-Heinz* (2023): Beiträge für die Beratungspraxis: Aktuelle FG-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht. In: *Der Ertrag-Steuer-Berater*, 25(1): 34-39.
- Haarmann, Wilhelm* (2018): Die Missbrauchsverwirrung. In: *Internationales Steuerrecht*, 27(15): 561-574.
- Häck, Nils* (2023): Kapitel 20 Internationales Umwandlungssteuerrecht. In: *Schaumburg, Harald* (Hrsg.): *Internationales Steuerrecht*, 5. Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 20.1-20.139.
- Hageböke, Jens* (2011): Sind alle Umwandlungen „Veräußerungen“? – Kritische Anmerkungen zur neuen Ausgangsthese der Finanzverwaltung im UmwStEE. In: *Die Unternehmensbesteuerung*, 4(9): 689-704.
- Hageböke, Jens* (2015): Kommentierung zu § 11 KStG. In: *Rödter, Thomas/Herlinghaus, Andreas/Neumann, Ralf* (Hrsg.): *Körperschaftsteuergesetz Kommentar*. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-167.
- Hahn, Hartmut* (2008): Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung? – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen –. In: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 96(14): 483-494.
- Hasenack, Wilhelm* (1953): Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (steuerlichen Betriebswirtschaftslehre). In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 5: 266-292.
- Heger, Karin* (2009): Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 47(34): 117-122.
- Heidecke, Björn/Süß, Andreas/Hoefler, Christine* (2017): Betriebswirtschaftliche Grundlagen zu Umstrukturierungen. In: *Heidecke, Björn/Schmidtke, Richard/Wilmanns, Jobst* (Hrsg.): *Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise: Rechtsgrundlagen, Bewertungen, Praxistipps*. Wiesbaden: Springer Gabler: 19-52.
- Heintzen, Markus* (2009): Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen (§ 42 AO). In: *Finanz-Rundschau*, 91(13): 599-606.
- Heitfeldt, Mark/Schmiel, Ute* (2017): Was spricht für das Besteuerungsziel „Gleichmäßigkeit der Besteuerung“? – zugleich ein Beitrag zum Problem der Begründung von Normen. In: *Nienhüser, Werner/Schmiel, Ute* (Hrsg.): *Ökonomie und Gesellschaft, Steuern und Gesellschaft*, Bd. 29. Marburg: Metropolis: 95-126.

- Hemmerich, Kristina/Kiesewetter, Dirk* (2014): Entscheidungsneutrale, gleichmäßige und rechts-sichere Einkommensbesteuerung unter Unsicherheit. In: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 66(2): 98-119.
- Hennrichs, Joachim* (2020): Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen. In: *Hennrichs, Joachim* (Hrsg.): *Umstrukturierung und Steuerrecht*, DStJG Bd. 43. Köln: O. Schmidt: 145-184.
- Hennrichs, Joachim* (2021a): § 10 Besteuerung von Mitunternehmerschaften. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): *Steuerrecht*, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 717-776.
- Hennrichs, Joachim* (2021b): § 9 Steuerrechtliche Gewinnermittlung (Bilanzsteuerrecht). In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): *Steuerrecht*, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 565-716.
- Hennrichs, Joachim* (2021c): § 14 Umwandlungssteuer. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): *Steuerrecht*, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 923-946.
- Herbort, Marcel* (2017): Internationale Steuerneutralität bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Union. Köln: Josef Eul (zugl. Dissertation Universität Duisburg-Essen, 2017).
- Herdegen, Matthias* (2021): Kommentierung zu Art. 1 Abs. 3 GG, Stand: Januar 2021 (94. Lfg.). In: *Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert* (Hrsg.): *Grundgesetz-Kommentar*, Stand: September 2022 (99. Lfg.). München: C.H. Beck.
- Herkens, Jens* (2020): Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft – Folgen für Gesellschaft und die Gesellschafter. In: *Der GmbH-Steuer-Berater*, 24(10): 333-338.
- Herlinghaus, Andreas* (2011): Umstrukturierungen bei Personengesellschaften. In: *Dötsch, Franz* (Hrsg.): *Die Personengesellschaft im Steuerrecht: Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk*. Köln: O. Schmidt: 67-94.
- Herlinghaus, Andreas* (2019): Kommentierung zu § 19 UmwStG. In: *Rödter, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.): *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*, 3. Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-505.

- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (2021): Kommentierung zu § 6 EStG, Stand: August 2021 (305. Lfg.). In: *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Herzig, Norbert* (2000): Das Ende des Tauschgutachtens? In: *Wassermeyer, Franz* (Hrsg.): Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Festschrift für Sigfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000. Bonn: Stollfuß: 393-412.
- Herzig, Norbert/Watrin, Christoph* (2000): Betriebswirtschaftliche Anforderungen an eine Unternehmenssteuerreform. In: *Steuer und Wirtschaft*, 77(4): 378-388.
- Heun, Werner* (2013): Kommentierung zu Art. 3 GG. In: *Dreier, Horst* (Hrsg.): Grundgesetz: Kommentar. 1. Prämabel, Artikel 1-19. 3. Aufl. Tübingen: Mohr Siebeck: 457-543.
- Hey, Johanna* (2001): Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität. In: *Ebling, Iris* (Hrsg.): Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24. Köln: O. Schmidt: 155-223.
- Hey, Johanna* (2007): Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. In: *Betriebs-Berater*, 62(24): 1303-1309.
- Hey, Johanna* (2008): Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht. In: *Steuer und Wirtschaft*, 85(2): 167-183.
- Hey, Johanna* (2009a): Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass. In: *Betriebs-Berater*, 64(20): 1044-1048.
- Hey, Johanna* (2009b): Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 47(34): 109-117.
- Hey, Johanna* (2010a): Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch. In: *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.): Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 139-176.
- Hey, Johanna* (2010b): Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung. In: *Kessler, Wolfgang/Herzig, Norbert* (Hrsg.): Unternehmensbesteuerung: Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag. München: C.H. Beck: 7-22.
- Hey, Johanna* (2014): Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit – Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvorschriften – Münchener Unternehmenssteuerforum am 23.10.2013. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 52(3): 8-13.

- Hey, Johanna* (2016): Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik. In: *Sieker, Susanne* (Hrsg.): Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, DStJG Bd. 39. Köln: O. Schmidt: 11-52.
- Hey, Johanna* (2018): Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts. In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den BFH. Köln: O. Schmidt: 451-500.
- Hey, Johanna* (2019): Steuergesetzgebungslehre. In: *Steuer und Wirtschaft*, 96(1): 3-21.
- Hey, Johanna* (2021a): § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 71-156.
- Hey, Johanna* (2021b): § 13 Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 877-921.
- Hey, Johanna* (2021c): § 12 Gewerbesteuer. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 843-876.
- Hey, Johanna* (2021d): § 19 Arten und Rechtfertigung von Steuervergünstigungen. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 1329-1342.
- Hey, Johanna* (2021e): § 8 Einkommensteuer. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 329-564.
- Hey, Johanna/Englisch, Joachim* (2021): § 7 Einführung in das besondere Steuerschuldrecht. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 289-328.
- Hey, Johanna/Kirchhof, Gregor/Ismer, Roland* (2020): Einführung zum EStG, Stand: April 2020 (297. Lfg.). In: *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.).
- Hick, Christian* (2022): Kommentierung zu § 4h EStG, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.). In: *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.).
- Höffe, Otfried* (2008): Lexikon der Ethik, 7. Aufl. München: C.H. Beck.
- Hoheisel, Michael/Tippelhofer, Michael* (2015): Endgültiges Ende der Gesamtplanrechtsprechung bei Umstrukturierungen. In: *Unternehmensteuern und Bilanzen*, 17(9): 334-336.
- Homburg, Stefan* (2015): Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. München: Franz Vahlen.
- Höpfner, Clemens* (2008): Die systemkonforme Auslegung. Tübingen: Mohr Siebeck.

- Hörger, Helmut* (1995): Die neue Gewerbesteuerpflicht bei Betriebsveräußerung und -aufgabe nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995. In: Deutsches Steuerrecht, 33(24/25): 905-913.
- Horn, Norbert* (2016): Einführung in die Rechtswissenschaft und Rechtsphilosophie, 6. Aufl. Heidelberg: C.F. Müller.
- Hörtnagl, Robert* (2020): Einführung in das Umwandlungssteuergesetz. In: *Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert* (Hrsg.): Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 9. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-30.
- Hruschka, Joachim* (1972): Das Verstehen von Rechtstexten: zur hermeneutischen Transpositivität des positiven Rechts, Bd. 22. München: C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung.
- Hundsdoerfer, Jochen* (2002): Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum – Eine einzelwirtschaftliche Analyse. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag (zugl. Habil.-Schrift Universität Frankfurt (Oder), 2001).
- Hundsdoerfer, Jochen/Kiesewetter, Dirk/Sureth, Caren* (2008): Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 78(1): 61-139.
- Hüttemann, Rainer* (2002): Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl. In: *Seeger, Siegbert F.* (Hrsg.): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 25. Köln: O. Schmidt: 123-144.
- Hüttemann, Rainer* (2015): Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung. In: Deutsches Steuerrecht, 53(22): 1146-1152.
- Ipsen, Jörn* (2021): Staatsrecht II – Grundrechte, 24. Aufl. München: Franz Vahlen.
- Jachmann, Monika* (2000): Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem – Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht. In: *Pelka, Jürgen* (Hrsg.): Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 23. Köln: O. Schmidt: 9-66.
- Jachmann, Monika* (2009): Objektives Nettoprinzip als tragendes Element im Gesamtsystem des Steuerrechts und Grenze für die Steuerpolitik. In: Deutsches Steuerrecht-Beihefter, 47(34): 129-132.
- Jachmann-Michel, Monika* (2017): Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat – Anknüpfend an Paul Kirchhof, StuW 2017, 3 ff. – In: Steuer und Wirtschaft, 94(3): 209-216.

- Jachmann-Michel, Monika* (2018): Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz, zu Paul Kirchhof, *StuW* 2018, 1. In: *Steuer und Wirtschaft*, 95(1): 6-8.
- Jacobs, Otto H.* (2004): Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: *Steuer und Wirtschaft*, 81(3): 251-259.
- Jacobs, Otto H.* (2015): Unternehmensbesteuerung und Rechtsform – Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 5. Aufl. München: C. H. Beck.
- Jahndorf, Christian* (2016): Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: *Steuer und Wirtschaft*, 93(3): 256-263.
- Jakob, Wolfgang/Gies, Reinhold* (1987): Rechtsnatur der gewinnneutralen Realteilung von Mitunternehmenschaften. In: *Betriebs-Berater*, 42(25): 1710-1716.
- Jansen, Harald* (2006): Erbschaftsteuerliche Wirkungen bei Vermögensübertragungen – Entscheidungswirkungen und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Berlin: Erich Schmidt (zugl. Habilitationsschrift Universität Bochum, 2005).
- Jarass, Hans D.* (2022): Kommentierung zu Art. 12 GG. In: *Jarass, Hans D./Pieroth, Bodo* (Hrsg.): *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland Kommentar*, 17. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-122.
- Jebens, Carsten Thomas* (2009): Einwendungsmöglichkeiten gegen Gesamtplan-Besteuerungen. In: *Betriebs-Berater*, 64(41): 2172-2177.
- Jebens, Carsten Thomas* (2010): Müssen die Gesamtplan-Tatbestandsmerkmale wegen divergierender Auffassungen im BFH gesetzlich fixiert werden? In: *Betriebs-Berater*, 65(34): 2025-2027.
- Jehke, Christian* (2012): Umstrukturierungen und steuerlicher Gestaltungsmissbrauch. In: *Deutsches Steuerrecht*, 50(14): 677-682.
- Kanzler, Hans-Joachim* (2006): Keine „Infizierung“ vorhandener stiller Reserven beim aufnehmenden Rechtsträger nach § 18 Abs. 4 GewStG 1995. In: *Finanz-Rundschau*, 88(9): 422-425.
- Kanzler, Hans-Joachim* (2007): Die „Gesetzesbegründung“ im Steuerrecht – Einige Gedanken zu einem beliebten Strohalm. In: *Finanz-Rundschau*, 89(11): 525-533.
- Kempny, Simon* (2014): Steuerrecht und Verfassung. In: *Steuer und Wirtschaft*, 91(3): 185-199.
- Kessler, Wolfgang* (2020): Checkliste potenziell verfassungswidriger Normen im deutschen Steuerrecht. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 58(14): 1-12.

- Kessler, Wolfgang/Spengel, Christoph* (2022): Checkliste direkte Steuern: Checkliste potenziell EU-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts. In: *Der Betrieb*, 75(5); Beilage 01: 1-38.
- Keß, Thomas* (2020): Kommentierung zu § 2 Abs. 2 GewStG, Stand: Juni 2020 (132. Lfg.). In: *Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm* (Hrsg.): *Gewerbesteuergesetz Kommentar*, Stand: Februar 2023 (144. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Kingreen, Thorsten/Poscher, Ralf* (2021): *Grundrechte*, 37. Aufl. Heidelberg: C.F. Müller.
- Kirchhof, Ferdinand* (2017): Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundsatz – Zustand und Zukunft. In: *Betriebs-Berater*, 72(12): 662-667.
- Kirchhof, Gregor* (2006): Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen. In: *Neue Juristische Wochenschrift*, 59(11): 732-736.
- Kirchhof, Gregor* (2013): Die lenkende Abgabe – Maßstäbe, Erscheinungsformen und Perspektiven der rechtfertigungsbedürftigen Ausnahme. In: *Die Verwaltung*, 46(3): 349-381.
- Kirchhof, Paul* (1981): Besteuerung und Eigentum. In: *Bullinger, Martin* (Hrsg.): *Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Innsbruck 1.-4. Oktober 1980*, VVDStRL Bd. 39. Berlin, New York: de Gruyter: 214-285.
- Kirchhof, Paul* (1983): Steuerumgehung und Auslegungsmethoden. In: *Steuer und Wirtschaft*, 60(2): 173-183.
- Kirchhof, Paul* (1987): Die Kunst der Steuergesetzgebung. In: *Neue Juristische Wochenschrift*, 40(51): 3217-3226.
- Kirchhof, Paul* (2000): *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Kirchhof, Paul* (2001): Standortbestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht. In: *Kirchhof, Paul/Neumann, Manfred J.M.* (Hrsg.): *Freiheit, Gleichheit, Effizienz: ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlage der Steuergesetzgebung*. Bad Homburg: Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik: 13-21.
- Kirchhof, Paul* (2006): Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung – Ein Verfassungstest für Steuerreformen. In: *Steuer und Wirtschaft*, 83(1): 3-21.
- Kirchhof, Paul* (2010): § 181 Allgemeiner Gleichheitssatz. In: *Isensee, Josef* (Hrsg.): *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 8. Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit. Heidelberg: Müller: 697-838.

- Kirchhof, Paul* (2018): Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz, zu Monika Jachmann-Michel, *StuW* 2017, 209. In: *Steuer und Wirtschaft*, 95(1): 1-5.
- Kischel, Uwe* (2008): Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs. In: *Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): Gleichheit im Verfassungsstaat: Symposium aus Anlass des 65. Geburtstags von Paul Kirchhof: Heidelberg: Müller: 175-193.
- Kischel, Uwe* (2022): Kommentierung zu Art. 3 GG. In: *Epping, Volker/Hillgruber, Christian* (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, 53. Edition: München: Beck: Rn. 1-246.
- Klingberg, Dietgard* (2020a): Kommentierung zu § 18 Abs. 3 UmwStG, Stand: November 2020 (155. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): Ertragsteuerrecht Kommentar, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Klingberg, Dietgard* (2020b): Kommentierung zu § 3 UmwStG, Stand: Juni 2020 (153. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): Ertragsteuerrecht Kommentar, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Klingebliel, Jörg/Patt, Joachim/Krause, Torsten* (2020): Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl. Planegg: Schäffer-Poeschel.
- Knobbe-Keuk, Brigitte* (1993a): Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln: O. Schmidt.
- Knobbe-Keuk, Brigitte* (1993b): Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den Bundesfinanzhof. In: *Der Präsident des Bundesfinanzhofs* (Hrsg.): 75 Jahre Reichsfinanzhof-Bundesfinanzhof: Festschrift. Bonn: Stollfuß: 303-324.
- Koll, Carina E.* (2021): Die zunehmende wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht – Eine noch verfassungsgemäße Entwicklung? Berlin: Duncker & Humblot (zugl. Dissertation Technische Universität Cottbus-Senftenberg, 2021).
- König, Rolf/Wosnitza, Michael* (2004): Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre. Heidelberg: Physica-Verlag.
- Kraft, Gerhard* (2014): Ökonomische und Internationale Aspekte des Verhältnisses allgemeiner zu speziellen Missbrauchsklauseln – Betriebswirtschaftliche und Internationale Aspekte des Verhältnisses zu speziellen Missbrauchsklauseln. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 50(3): 14-16.

- Kraft, Gerhard* (2018): Generalthema I: Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: Do we need them, and what should they be like? In: *Internationales Steuerrecht*, 27(16): 614-622.
- Kraft, Gerhard* (2020): Ökonomische Grundlagen von Umstrukturierungen. In: *Hennrichs, Joachim* (Hrsg.): *Umstrukturierung und Steuerrecht*, DStJG Bd. 43. Köln: O. Schmidt: 33-68.
- Kratzsch, Alexander* (2023): Kommentierung zu § 2 GewStG, Stand: Februar 2022 (140. Lfg.). In: *Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm* (Hrsg.): *Gewerbsteuergesetz Kommentar*, Stand: Februar 2022 (144. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Kredig, Alexander* (2013): Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen. Berlin: Duncker & Humblot (zugl. Dissertation Universität Bayreuth, 2012).
- Krömker, Ulrich* (2016): Kommentierung zu § 42 AO, Stand: Februar 2016 (94. Lfg.). In: *Lippross, Otto-Gerd/Seibel, Wolfgang* (Hrsg.): *Basiskommentar Steuerrecht*, Stand: Dezember 2022 (135. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Kruschwitz, Lutz/Husmann, Sven/Schneider, Dirk* (2003): Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Diskussion um Einkommen oder Konsum als Steuerbemessungsgrundlage. In: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, 32(7): 394-398.
- Krüger, Elmar* (2014): Die Gesamtplanrechtsprechung des BFH und das verkannte subjektive Tatbestandsmerkmal im Steuerrecht: Eine vergleichende Analyse zum Strafrecht. In: *Deutsche Steuerzeitung*, 100(6): 194-205
- Kube, Hanno* (2004): *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck (zugl. Habil.-Schrift Universität Heidelberg, 2004).
- Kugelmüller-Pugh, Anette* (2007): Der „Gesamtplan“ im deutschen Steuerrecht – mehr als nur ein plastischer Name? In: *Finanz-Rundschau*, 89(24): 1139-1148.
- Küpper, Hans-Ulrich* (2005): Unternehmensrechnung und Ethik. In: *Schneider, Dieter/Rückle, Dieter/Küpper, Hans-Ulrich/Wagner, Franz W.* (Hrsg.): *Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung*. Berlin: Duncker & Humblot: 23-44.
- Küpper, Hans-Ulrich* (2006): Kommentar zum Beitrag: Steuern, Ethik und Ökonomie. In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 59(6): 647-649.
- Küpper, Hans Ulrich* (2011): *Unternehmensethik: Hintergründe, Konzepte, Anwendungsbereiche*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

- Kußmaul, Heinz/Bieg, Hartmut/Weber, Claus-Peter/Waschbusch, Gerd/Baumeister, Alexander/Wegener, Wolfgang/Olbrich, Michael/Knobloch, Paul Alois/Schäfer, René/Tcherveniachki, Vassil* (2017): Normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre – Methodenpluralismus am Beispiel der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Rechnungslegung. In: *Der Betrieb*, 70(24): 1337-1343.
- Küting, Karlheinz/Kußmaul, Heinz/Bieg, Hartmut/Weber, Claus-Peter/Waschbusch, Gerd/Baumeister, Alexander/Wegener, Wolfgang/Olbrich, Michael/Knobloch, Alois Peter* (2013): Saarbrücker Plädoyer für eine normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre. In: *Der Betrieb*, 66(38): 2097-2099.
- Lang, Joachim* (1988): Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht. Köln: O. Schmidt (zugl. Habil.-Schrift Universität zu Köln, 1981).
- Lang, Joachim* (1990): Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit. In: *Steuer und Wirtschaft*, 67(2): 107-129.
- Lang, Joachim* (2000): Wider Halbteilungsgrundsatz und BVerfG – Der BFH verbleibt an der Grenze konfiskatorischer Besteuerung. In: *Neue Juristische Wochenschrift*, 53(7): 457-460.
- Lang, Joachim* (2007): Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht. In: *Steuer und Wirtschaft*, 84(1): 3-15.
- Lang, Joachim* (2013): Das Anliegen der Kölner Schule: Prinzipientreue des Steuerrechts. In: *Steuer und Wirtschaft*, 90(1): 53-60.
- Lang, Joachim* (2016): Steuergerechtigkeit. In: *Steuer und Wirtschaft*, 93(2): 101-117.
- Langlois, Richard N.* (1986): Rationality, institutions, and explanation. In: *Langlois, Richard N.* (Hrsg.): *Essays in the New Institutional Economics*: 225-255.
- Larenz, Karl* (1991): *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Aufl. Berlin: Springer.
- Leisner-Egensperger, Anna* (2008): Das Verbot der Steuerumgehung nach der Reform des § 42 AO – Kein Freibrief für ein mangelhaftes Steuerrecht. In: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 96(11): 358-365.
- Leisner-Egensperger, Anna* (2018): Verhältnismäßigkeit als freiheitsrechtliche Grenze der Steuerbelastung. In: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 106(24): 909-921.

- Lenz, Christofer/Gerhard, Torsten* (2007): Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ – Ist der Regierungsentwurf zu § 42 AO mit der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen vereinbar? In: *Betriebs-Berater*, 62(45): 2429-2434.
- Lenz, Martin* (2010): Alternativen zu § 8c KStG – internationaler Vergleich. In: *Kessler, Wolfgang* (Hrsg.): *Unternehmensbesteuerung: Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag*. München: Beck: 131-146.
- Levedag, Christian* (2018): Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer bei den Veräußerungskosten eines Veräußerungsgewinns gemäß § 18 Abs. 3 UmwStG. In: *GmbH-Rundschau*, 109(10): R152-R153.
- Levedag, Christian* (2022): Kommentierung zu § 18 UmwStG. In: *Widmann, Siegfried/Bauschatz, Peter* (Hrsg.): *Umwandlungssteuergesetz eKommentar*. Rn. 1-74.
- Lienicke, Clara* (2017): Die ertragsteuerlichen Behaltefristen bei Unternehmensumstrukturierungen. Baden-Baden: Nomos (zugl. Dissertation Bucerius Law School Hamburg, 2015).
- Link, Cornelius* (2020): Umstrukturierung und Missbrauchsabwehr. In: *Hennrichs, Joachim* (Hrsg.): *Umstrukturierung und Steuerrecht*, DStJG Bd. 43. Köln: O. Schmidt: 391-419.
- Loewens, Lars* (2021): Kommentierung zu § 4h EStG, Stand: Dezember 2021 (160. Lfg.). In: *Heusermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): *Ertragsteuerrecht Kommentar*, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Luckey, Günter* (1977): *Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter*. Wiesbaden: Gabler (zugl. Dissertation Universität zu Köln, 1976).
- Luckey, Günter* (1979): Gewinnrealisierung bei Unternehmungsumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter – Zugleich ein Beitrag zu Prinzipienfragen der steuerlichen Gewinnrealisierung. In: *Steuer und Wirtschaft*, 56(2): 129-148.
- Lüdicke, Jürgen* (2018): Missbrauch und grenzüberschreitende Sachverhalte. In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den BFH*. Köln: O. Schmidt: 1053-1076.
- Lusga, Günther* (2006): *Die Verhinderung von Steuerumgehungen bei Unternehmensumstrukturierungen unter besonderer Berücksichtigung des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO*. Hamburg: Dr. Kovac (zugl. Dissertation Universität Osnabrück, 2005).

- Luttermann, Claus* (1999): Kein Herabsetzen des unter Nahestehenden vereinbarten Entgelts auf niedrigeren Marktpreis. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 20(3): 116-123.
- Mack, Alexandra/Wollweber, Markus* (2008): § 42 AO – Viel Lärm um nichts? In: *Deutsches Steuerrecht*, 46(5): 182-186.
- Maetz, Philipp* (2017): *Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip*, Baden-Baden; Nomos (zugl. Dissertation Universität zu Köln, 2017).
- Maetz, Philipp* (2022): Kommentierung zu § 16 EStG, Stand: Mai 2022 (445. Lfg.). In: *Bordewin, Arno/Brandt, Jürgen* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (450. Lfg.). Heidelberg: C.F. Müller.
- Märkle, Rudi* (1995): Gestaltungen zur Vermeidung oder Minderung der Gewerbesteuer. In: *Deutsches Steuerrecht*, 33(27): 1001-1010.
- Maßbaum, Alexandra/Sureth-Sloane, Caren* (2021): *Besteuerung und Rechtsformwahl*, 8. Aufl. Herne: NWB.
- Meier, Richard* (2021): Das Verhältnis von spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften am Beispiel der (kapitalistischen) Verschmelzung einer Gewinn- auf die Verlustgesellschaft. In: *Deutsches Steuerrecht*, 59(38): 2231-2235.
- Mellinghoff, Rudolf* (2012): Der Beitrag der Rechtsprechung zur Systematisierung des Steuerrechts am Beispiel des Gebots der Folgerichtigkeit. In: *Die Unternehmensbesteuerung*, 5(6): 369-420.
- Meßbacher-Hönsch, Christine* (2022): Kommentierung zu § 1 GrEStG. In: *Viskorf, Herrmann-Ulrich* (Hrsg.): *Grunderwerbsteuergesetz Kommentar*, 20. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-1385.
- Meyering, Stephan/Müller-Thomczik, Sandra* (2020): 100 Jahre Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Eine Analyse zentraler Kritikpunkte an analytisch-normativer Forschung. In: *Steuer und Wirtschaft*, 97(3): 263-275.
- Micker, Lars* (2009): Typisierungsbefugnis versus Folgerichtigkeit bei § 1 Abs. 2a GrEStG. In: *Deutsche Steuerzeitung*, 97(8): 286-291.
- Micker, Lars* (2021): Kommentierung zu § 11 KStG. Stand: Juni 2021 (304. Lfg.). In: *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.). Köln: O. Schmidt.

- Mielke, Hendrik* (2015): Gesamtplanbetrachtung bei der Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Bestandsaufnahme. In: *Deutsches Steuerrecht*, 53(13): 673-677.
- Mosler, Ralf/Münzner, Matthias/Schulze, Michael* (2021): § 42 i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2008 – Keine Änderung durch die erneute Gesetzesfassung? Auslegung der Generalklausel zur effizienten Missbrauchsabwehr. In: *Deutsches Steuerrecht*, 59(4): 193-201.
- Moxter, Adolf* (1993): Entwicklung der Theorie der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung. In: *Wagner, Franz W.* (Hrsg.): *Ökonomische Analyse des Bilanzrechts: Entwicklungslinien und Perspektiven – Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 12. und 13. März 1993*. Düsseldorf [u. a.]: Verlags-Gruppe Handelsblatt: 61-84.
- Musil, Andreas/Volmering, Björn* (2008): Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke. In: *Der Betrieb*, 61(1-2): 12-16.
- Musil, Andreas* (2019): Kommentierung zu § 2 EStG, Stand: Januar 2019 (290. Lfg.). In: *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.).
- Mutscher, Axel* (2013): Steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen auf eine Personengesellschaft: Zuordnung stiller Reserven über Ergänzungsbilanzen im Spannungsfeld zwischen Steuerneutralität und Subjektsteuerprinzip. In: *Lüdicke, Jürgen* (Hrsg.): *Das Steuerrecht der Unternehmen: Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag*. Freiburg [u. a.]: Haufe Gruppe. 479-493.
- Neu, Norbert/Hamacher, Stefan* (2012): Die Gewerbesteuerfalle des § 18 Abs. 3 UmwStG nach dem UmwSt-Erlass. In: *GmbH-Rundschau*, 103(5): 280-290.
- Neu, Norbert/Hamacher, Stefan* (2013): Gewerbesteuer: Im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 Gewerbesteuerpflicht auch bei Betriebsveräußerung gegen Leibrente. In: *GmbH-Rundschau*, 104(21): 1154-1165.
- Neumann, Steffen* (2002): Der Teilbetrieb – Gründe für seine Reformbedürftigkeit. In: *Der Ertragsteuer-Berater*, 4(11): 437-441.
- Neumann, Steffen* (2020): Kommentierung zu § 4 AO, Stand: Juli 2020 (154. Lfg.). In: *Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas* (Hrsg.): *Grüne Kommentar-Reihe Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Stand: Januar 2023 (172. Lfg.).
- Neumark, Fritz* (1970): *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr Siebeck.

- Niehus, Ulrich* (2010): Einbringungen in PersGes: Systematische Überlegungen zum Anwendungsbereich von § 24 UmwStG unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 3 UmwStG. In: *Finanz-Rundschau*, 92(1): 1-10.
- Nitzschke, Dirk* (2020a): Kommentierung zu § 22 UmwStG, Stand: Juni 2020 (153. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): *Ertragsteuerrecht Kommentar*, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Nitzschke, Dirk* (2020b): Kommentierung zu § 15 UmwStG, Stand: November 2020 (155. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): *Ertragsteuerrecht Kommentar*, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Nöcker, Gregor* (2011): Verfassungskonforme Auslegung – Gibt es eine neue Grenzziehung durch den BFH? In: *Der AO-Steuer-Berater*, 11(1): 22-24.
- Oenings, Christoph/Lienicke, Clara* (2014): Betriebliche Umstrukturierungen nach Einschränkung der Gesamtplan-Argumentation durch den BFH. In: *Deutsches Steuerrecht*, 52(41): 1997-2004.
- Offerhaus, Klaus* (1997): Negative Ergänzungsbilanzen bei Einbringung eines Betriebs zu Buchwerten (§ 24 UmwStG). In: *Schön, Wolfgang* (Hrsg.): *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*. Köln: O. Schmidt: 499-513.
- Osterloh, Lerke* (2004): Besteuerungsneutralität – ökonomische und verfassungsrechtliche Aspekte. In: *Osterloh, Lerke/Schmidt, Karsten/Weber, Hermann* (Hrsg.): *Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung – Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag*. Berlin: Duncker & Humblot: 875-887.
- Osterloh-Konrad, Christine* (2019): *Die Steuerumgehung: eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse*. Tübingen: Mohr Siebeck (zugl. Habil.-Schrift Universität München, 2019).
- Osterloh-Konrad, Christine/Heber, Carolin/Beuchert, Tobias* (2017): *Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland – Verfassungs- und europarechtliche Grenzen sowie Überlegungen zur Ausgestaltung*. Berlin, Heidelberg: Springer.
- Ott, Hans* (2010): 30 Jahre Spaltung von Kapitalgesellschaften – Gelöste und ungelöste ertragsteuerliche Probleme. In: *Kessler, Wolfgang/Herzig, Norbert* (Hrsg.): *Unternehmensbesteuerung: Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag*. München: C.H. Beck: 729-747.
- Ott, Hans* (2022): Umwandlungssteuerrecht: Verstoß gegen steuerliche Sperrfristen als gefährliche Steuerfalle – Teil 3. In: *Gestaltende Steuerberatung*, 22(4): 124-131.

- Paetsch, Ralf* (2009): „Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht“ – Tagungsbericht zum 2. Steuerwissenschaftlichen Symposium im Bundesfinanzhof. In: *Deutsches Steuerrecht Beihefter*, 47(34): 78-87.
- Pahlke, Armin* (2011): Typusbegriff und Typisierung. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 49(31): 66-71.
- Palm, Ulrich* (2013): *Person im Ertragsteuerrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Palm, Ulrich* (2016): Das Steuerverfassungsrecht als dogmatisches Referenzgebiet des allgemeinen Verfassungsrechts. In: *Baer, Susanne/Lepsius, Oliver/Schönberger, Christoph/Waldhoff, Christian* (Hrsg.): *Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart*, Bd. 64. Tübingen: Mohr Siebeck: 457-475.
- Patt, Joachim F.* (2000): Gewerbesteuerpflichtige Veräußerung oder Aufgabe „umwandlungsgereborener“ (Teil-)Betriebe oder Mitunternehmeranteile. In: *Finanz-Rundschau*, 82(21): 1115-1122.
- Pezzer, Heinz-Jürgen* (2006): Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun? Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 18.1.2006 2 BvR 2194/99. In: *Der Betrieb*, 59(17): 912-913.
- Pfaffmann, Volker* (2020): Kommentierung zu § 11 KStG, Stand: November 2020 (155. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): *Ertragsteuerrecht Kommentar*, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Popper, Karl R.* (2005): *Logik der Forschung*, 11. Aufl. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Ratschow, Eckert* (2011): Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip. In: *Hey, Johanna* (Hrsg.): *Einkünfteermittlung*, DStJG Bd. 34. Köln: O. Schmidt: 65-82.
- Ratschow, Eckert* (2021): Kommentierung zu § 2 EStG, Stand: August 2021 (158. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): *Ertragsteuerrecht Kommentar*, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Ratschow, Eckert* (2022): Kommentierung zu § 42 AO. In: *Klein, Franz* (Hrsg.): *Abgabenordnung Kommentar*, 16. Aufl. München: C. H. Beck: Rn. 1-182.
- Riedel, Lisa* (2018a): Zur (fehlenden) Systematik bei der Umwandlungsbesteuerung von Mitunternehmenschaften. In: *Die Unternehmensbesteuerung*, 11(3): 148-156.
- Riedel, Lisa* (2018b): Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmenschaft: Eine Analyse der § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung anhand der Prinzipien der Umwandlungs-

und Mitunternehmerbesteuerung. Köln: O. Schmidt (zugl. Dissertation Universität zu Köln, 2017).

Riedel, Lisa (2019): Umwandlungsbesteuerung – Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien sowie deren Umsetzung bei der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften. In: *Steuer und Wirtschaft*, 96(3): 225-240.

Reiß, Wolfram (2001): Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF. In: *Betriebs-Berater*, 56(24): 1225-1232.

Rödder, Thomas (2002): Steuerliche Behandlung von Unternehmensumwandlung. In: *Seeger, Siegbert F.* (Hrsg.): *Perspektiven der Unternehmensbesteuerung*, DStJG Bd. 25. Köln: O. Schmidt: 253-280.

Rödder, Thomas (2010): Steuergestaltung aus der Sicht der Beratungspraxis. In: *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.): *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, DStG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 93-106.

Rödder, Thomas (2019a): Einführung in das Umwandlungssteuergesetz. In: *Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.): *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*, 3, Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-200.

Rödder, Thomas (2019b): Kommentierung zu § 11 UmwStG. In: *Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.): *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*, 3, Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-420.

Röhrig, Alfred P./Doege, Mirko (2006): Die Einkommensteuer-Richtlinien 2005. In: *Deutsches Steuerrecht*, 44(5): 161-169.

Rose, Gerd (1966): Über den gegenwärtigen Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die Steuerpraxis. In: *Finanz-Rundschau*, 48(22): 467-470.

Roser, Frank (2005): Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“ – Inwieweit können derartige Vorschriften Steueransprüche begründen? – In: *Finanz-Rundschau*, 87(4): 178-184.

Roser, Frank (2006): Missbrauchsbestimmungen und ihre Auslegung. In: *Rautenberg, Hans Gün-ter* (Hrsg.): *Sächsische Steuertagung 2005. Aktuelle Entwicklungen der Besteuerung: Steuerrecht, Steuerreform, Entwicklungen für den Mittelstand*. Stuttgart [u. a.]: Boorberg: 43-58.

- Roser, Frank* (2020): Kommentierung zu § 7 GewStG, Stand: September 2020 (133. Lfg.). In: *Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm* (Hrsg.): Gewerbesteuergesetz Kommentar, Stand: Februar 2023 (144. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Rüsken, Reinhart* (2022): Kommentierung zu § 227 AO. In: *Klein, Franz* (Hrsg.): Abgabenordnung Kommentar, 16. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-68.
- Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel* (2021): Rechtstheorie mit juristischer Methodenlehre, 12. Aufl. München: C.H. Beck.
- Sachs, Michael* (2017): Ist es sinnvoll, von Gleichheitssätzen „in Verbindung mit“ anderen Vorschriften (insbesondere Freiheitsgrundrechten) zu sprechen? In: *Kempny, Simon/Reimer, Philipp* (Hrsg.): Gleichheitssatzdogmatik heute: Beiträge und Ergebnisse des Gleichheitsrechtlichen Arbeitsgesprächs vom 3. bis 5. April 2016 in der Fritz-Thyssen-Stiftung, Köln 2017. Tübingen: Mohr Siebeck: 107-132.
- Sagasser, Bernd* (2017): 1. Teil. Einführung. In: *Sagasser, Bernd/Bula, Thomas/Brünger, Thomas R.* (Hrsg.): Umwandlungen, 5. Aufl. 2017. München: C.H. Beck: Rn. 1-9.
- Sander, Hendrik* (2018): Methodologische Adäquanz von Steuerwirkungstheorien. Wiesbaden: Springer Gabler (zugl. Dissertation Universität Duisburg-Essen, 2017).
- Sander, Hendrik/Schmiel, Ute* (2016): Steuerliche Behandlung von Liquidationsverlusten nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG: Eine Steuerrechtsauslegung unter Berücksichtigung von Steuerwirkungshypothesen. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 68(4): 335-358.
- Sandner, Julia* (2019): Verstärkungswirkungen unter Grundrechten. Berlin: Duncker & Humblot (zugl. Dissertation Universität Heidelberg, 2017).
- Sarrazin, Viktor* (2021): Kommentierung zu § 5 GewStG, Stand: Mai 2021 (136. Lfg.). In: *Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm* (Hrsg.): Gewerbesteuergesetz Kommentar, Stand: Februar 2023 (144. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Sarrazin, Viktor* (2022): Kommentierung zu § 11 GewStG, Stand: Februar 2022 (140. Lfg.). In: *Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm* (Hrsg.): Gewerbesteuergesetz Kommentar, Stand: Februar 2023 (144. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Schallmoser, Ulrich* (2021): Kommentierung zu § 16 EStG, Stand: August 2021 (158. Lfg.). In: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): Ertragsteuerrecht Kommentar, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.

- Schanz, Deborah* (2018): Steuerrechtsprechung und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den BFH. Köln: O. Schmidt: 679-698.
- von Schanz, Georg* (1896): Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. In: *Finanzarchiv*, 13(1): 1-87.
- Schaumburg, Harald* (2010): Die Entstrickungsklauseln im Umwandlungssteuerrecht. In: *Kessler, Wolfgang/Herzig, Norbert* (Hrsg.): Unternehmensbesteuerung: Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag. München: C.H. Beck: 711-728.
- Schenke, Ralf P.* (2011): Auslegung und Rechtsfortbildung – Überlegungen zu Grundfragen der rechtmethoischen Systembildung am Beispiel der „Auslegung gegen den Wortlaut“. In: *Deutsches Steuerrecht-Beihefter*, 49(31): 54-59.
- Schießl, Harald* (2015): Anmerkung zum BFH-Urteil vom 26.03.2015 (II R 8/14). In: *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung*, 54(8): 773-776.
- Schießl, Harald* (2019): Kommentierung zu § 18 UmwStG, Stand: November 2019 (181. Lfg.). In: *Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter* (Hrsg.): Umwandlungsrecht, Stand: Februar 2023 (203. Lfg.). Bonn: Stollfuß.
- Schindler, Frank* (2022): Kommentierung zu § 6 EStG. In: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 650-753.
- Schmid, Sabine* (2012): Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse – Eine interdisziplinäre Analyse der Wirkungen menschlicher Informationsverarbeitung auf Steuersysteme: Wiesbaden: Springer-Gabler (zugl. Dissertation Universität Bielefeld, 2012).
- Schmidtman, Dirk* (2015): Normative Verankerung der Gesamtplanrechtsprechung. In: *Finanzrundschau*, 97(2): 57-66.
- Schmiel, Ute* (2005a): Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Berlin: Erich Schmidt (zugl. Habil.-Schrift Universität Duisburg-Essen, 2005).
- Schmiel, Ute* (2005b): Werturteilsfreiheit als Postulat für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre? In: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 6(57): 525-545.
- Schmiel, Ute* (2006): Rechtsformneutralität als Leitlinie für eine Neukonzeption der Unternehmensbesteuerung? In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 58(3): 246-261.

- Schmiel, Ute* (2008): Werturteilsfreiheit – ein ungeeignetes Gebot für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre? Replik zum Aufsatz von Peter Bareis, BFuP 2007, S. 421-442. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 60(2): 177-181.
- Schmiel, Ute* (2009a): Benötigt die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre empirische Forschung? In: *Scherer, Andreas Georg* (Hrsg.): Methoden in der Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden: Gabler: 149-165.
- Schmiel, Ute* (2009b): Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in der Kritik. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 38(79): 1193-1214.
- Schmiel, Ute* (2011a): Entspricht eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip? In: Zeitschrift für Steuern & Recht, 8(8): 119-125.
- Schmiel, Ute* (2011b): Erwiderung auf Theodor Siegel „Zur Beziehung zwischen Maßgeblichkeitsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip“. In: Zeitschrift für Steuern & Recht, 8(8): 251-255.
- Schmiel, Ute* (2013): Gleichmäßigkeit der Ertragsbesteuerung – ein ökonomisch fundiertes Besteuerungsziel? In: ORDO – Jahrbuch für die Ordnung und Wirtschaft und Gesellschaft, 64. Bd. Stuttgart: Lucius & Lucius: 137-162.
- Schmiel, Ute* (2016): Evolutionary Analysis of Tax Law: A Methodological Approach. In: Modern Economy, 8(7): 377-390.
- Schmiel, Ute* (2018): Unternehmenstheorien in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und unternehmenstheoretische Ansätze von Dieter Schneider. In: *Matiaske, Wenzel/Weber, Wolfgang* (Hrsg.): Ideengeschichte der BWL. Wiesbaden: Springer Gabler: 171-190.
- Schmiel, Ute/Wagenknecht, Michael* (2016): Evolutorische Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Ertragsbesteuerung der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Schwesterpersonengesellschaften. In: *Eckert, Stefan/Trautnitz, Georg* (Hrsg.): Internationales Management und die Grundlagen des globalisierten Kapitalismus. Wiesbaden: Springer Gabler: 523-542.
- Schmitt, Joachim* (2018): Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft. In: Steuer und Wirtschaft, 95(2): 147-156.
- Schmitt, Joachim* (2020a): Kommentierung zu § 22 UmwStG. In: *Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert* (Hrsg.): Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 9. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-196.

- Schmitt, Joachim* (2020b): Kommentierung zu § 3 UmwStG. In: *Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert* (Hrsg.): Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 9. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-153.
- Schmitt, Joachim* (2020c): Kommentierung zu § 18 UmwStG. In: *Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert* (Hrsg.): Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 9. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-61.
- Schneeloch, Dieter* (2005): Gedanken zum Stand und zum Selbstverständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: *Siegel, Theodor/Kirchhof, Paul/Schneeloch, Dieter/Schramm, Uwe* (Hrsg.): Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis. Planegg: Schäffer-Poeschel: 251-274.
- Schneeloch, Dieter* (2011a): Gedanken zu einer normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: *Nguyen, Tristan* (Hrsg.): Mensch und Markt: Die ethische Dimension wirtschaftlichen Handelns. Wiesbaden: Gabler: 419-451.
- Schneeloch, Dieter* (2011b): Zum Stand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – Eine kritische Bestandaufnahme. In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 63(3): 243-260.
- Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido* (2016): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern, 7. Aufl. München: C.H. Beck.
- Schneider, Dieter* (1992): Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. Wiesbaden: Gabler.
- Schneider, Dieter* (2000): Mängel in der ökonomischen Begründung einer Steuerfreiheit für Kapitaleinkünfte. In: *Steuer und Wirtschaft*, 77(4): 421-430.
- Schneider, Dieter* (2002): Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre. München, Wien: R. Oldenbourg.
- Schneider, Dieter* (2005): Vertikale Gerechtigkeit wider Rechtsformneutralität und Lebenseinkommensbesteuerung. In: *Siegel, Theodor/Kirchhof, Paul/Schneeloch, Dieter/Schramm, Uwe* (Hrsg.): Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis: Festschrift für Peter Bareis zum 65. Geburtstag. Planegg: Schäffer-Poeschel: 275-291.
- Schneider, Dieter* (2006): Reform der Unternehmensbesteuerung: Niedrigere Steuersätze für zurückbehaltene Gewinne oder höhere Finanzierung aus Abschreibungen? In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 58(3): 262-274.

- Schneider, Dieter* (2008): Steuerbetriebswirtschaftliche Gewinnermittlung statt des Entwurfs einer BilMoG-elpackung! In: *Schmiel, Ute/Breithecker, Volker* (Hrsg.): Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Berlin: Erich Schmidt: 283-300.
- Schneider, Dieter* (2011): Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen. Wiesbaden: Gabler.
- Schneider, Dieter/Bareis, Peter/Siegel, Theodor* (2013): Für normative Steuerlehre – wider eine Beseitigung des gesellschaftlich-verpflichteten Fundaments der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: *Deutsches Steuerrecht*, 51(22): 1145-1151.
- Schneider, Stefan* (2015): Kommentierung zu § 15 EStG, Stand: Juni 2015 (259. Lfg.). In: *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, Stand: Februar 2023 (Lfg. 331). Heidelberg: C.F. Müller.
- Schön, Wolfgang* (2000): Betriebliche Einzelwirtschaftsgüter bei Einbringung, Realteilung und Erbaueinandersetzung – eine Gedankenskizze. In: *Wassermeyer, Franz* (Hrsg.): Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Festschrift für Sigfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000. Bonn: Stollfuß: 531-538.
- Schön, Wolfgang* (2010): Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.) Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 29-63.
- Schön, Wolfgang* (2018): Grenzüberschreitungen der Steuerrechtswissenschaft. In: *Steuer und Wirtschaft*, 95(3): 201-215.
- Schreiber, Ulrich* (2019): Das Steuerrecht der Unternehmen aus ökonomischer Sicht – Neutralität der Besteuerung und Steuerwettbewerb. In: *Droege, Michael/Seiler, Christian* (Hrsg.): Eigenständigkeit des Steuerrechts. Tübingen: Mohr Siebeck: 213-243.
- Schreiber, Ulrich/Kahle, Holger/Ruf, Martin* (2021): Besteuerung der Unternehmen. Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 5. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Schreiber, Ulrich/Stellpflug, Thomas* (1999): Einkommen oder Konsum als Steuerbasis? In: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, 28(4): 186-192.
- Schumacher, Andreas* (2019): Kommentierung zu § 15 UmwStG. In: *Rödter, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 3. Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-293.

- Schumpeter, Joseph A.* (1908): Das Wesen und der Hauptinhalt der theoretischen Nationalökonomie. Leipzig: Duncker & Humblot.
- Seer, Roman* (2021): § 1 Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung. In: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hrsg.): Steuerrecht, 24. Aufl. Köln: O. Schmidt: 1-38.
- Seer, Roman* (2022): Kommentierung zu § 16 EStG. In: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Aufl. Köln: O. Schmidt: 1390-1484.
- Seer, Roman/Schneider, Norbert* (1999): Die Behandlung der sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften nach dem neuen § 2b EStG – Anmerkungen zu einer konturenlosen Vorschrift. In: *Betriebs-Berater*, 54(17): 872-878.
- Seiler, Christian* (2016): Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen: Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen im Steuerrecht. In: *Volkman, Uwe* (Hrsg.): Verfassung als Ordnungskonzept – Referate und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Speyer vom 7. bis zum 10. Oktober 2015, VVDStRL Bd. 75. Berlin, New York: de Gruyter: 333-372.
- Siegel, Theodor* (2001): Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil? In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 53(3): 271-280.
- Siegel, Theodor* (2007a): Rechtsformneutralität – ein klares und begründetes Ziel. In: *Winkeljohann, Norbert/Bareis, Peter/Volk, Gerrit* (Hrsg.): Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung – Entwicklungstendenzen. München: Vahlen: 271-290.
- Siegel, Theodor* (2007b): Steuern, Ethik und Ökonomie. In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 59(6): 625-646.
- Siegel, Theodor* (2008): Leistungsfähigkeitsprinzip und steuerliche Gewinnermittlung. In: *Schmiel, Ute/Breithecker, Volker* (Hrsg.): Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Berlin: Erich Schmidt: 301-331.
- Siegel, Theodor* (2011a): Zuordnungsänderungen in Personengesellschaften – Zur Klärung der steuerlichen Gewinnrealisierung mit dem Konzept der Individualbilanz. In: *Finanz-Rundschau*, 93(2): 45-61.
- Siegel, Theodor* (2011b): Zur Beziehung zwischen Maßgeblichkeitsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip. In: *Zeitschrift für Steuern & Recht*, 8(8): 247-251.
- Siegel, Theodor* (2011c): Maßgeblichkeitsprinzip, Individualbilanz und Steuerpause: Kommentar. In: *Zeitschrift für Steuern & Recht*, 8(8): 255-257.

- Siegel, Theodor/Kirchner, Christian/Elschen, Rainer/Küpper, Hans-Ulrich/Rückle, Dieter* (2000): Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau? In: *Steuer und Wirtschaft*, 77(3): 257-260.
- Siegel, Theodor/Bareis, Peter/Förster, Guido/Kraft, Gerhard/Schneeloch, Dieter* (2013): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Scheideweg? In: *Finanz-Rundschau*, 95(24): 1128-1132.
- Sieker, Susanne* (2001): Umgehungsgeschäfte: typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung. Tübingen: Mohr-Siebeck.
- Sieker, Susanne* (2002): Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen. In: *Seeger, Siegbert F.* (Hrsg.): *Perspektiven der Unternehmensbesteuerung*, DStJG Bd. 25. Köln: O. Schmidt: 145-193.
- Sieker, Susanne* (2018): Missbrauchsabwehr. In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den BFH*. Köln: O. Schmidt: 385-398.
- Simons, Henry C.* (1938): *Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*. Chicago, Illinois: The University of Chicago Press.
- Söffing, Günter* (2004): Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans. In: *Betriebs-Berater*, 59(51): 2777-2787.
- Söffing, Günter* (2005): Der zu weitgehende Wortlaut des § 18 Abs. 4 UmwStG. In: *Finanz-Rundschau*, 87(20): 1007-1012.
- Spengel, Christoph/Wendt, Carsten* (2007): Europäische Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. In: *Steuer und Wirtschaft*, 84(4): 297-307.
- Spindler, Wolfgang* (2005): Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH. In: *Deutsches Steuerrecht*, 43(1):1-5.
- Stangl, Ingo* (2019): Kommentierung zu § 22 UmwStG. In: *Rödler, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.): *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*, 3. Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-592.
- Stengel, Arndt* (2021): Kommentierung zu § 2 UmwG. In: *Semler, Johannes/Stengel, Arndt/Lenard, Nina* (Hrsg.): *Umwandlungsgesetz*, 5. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-83.
- Stöber, Michael* (2021): Kommentierung zu § 42 AO, Stand: März 2021 (159. Lfg.). In: *Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas* (Hrsg.): *Grüne Kommentar-Reihe Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*, Stand: Januar 2023 (172. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

- Strahl, Martin* (2003): „Gestaltungssperre“ Gesamtplanrechtsprechung. In: *Kölner Steuerdialog*, 36(10): 13918-13927.
- Suchanek, Markus* (2021): Kommentierung zu § 8c KStG, Stand: November 2021 (307. Lfg.). In: *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.): *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (315. Lfg.).
- Sureth, Caren* (2006): *Steuerreformen und Übergangsprobleme bei Beteiligungsinvestitionen*. Wiesbaden: DUV Deutscher Universitäts-Verlag (zugl. Habil.-Schrift Universität Bielefeld, 2003).
- Tanzer, Michael* (2010): Der Gesamtplan im Rahmen steuerlicher Tatbestände. In: *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.): *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, DStJG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 189-209.
- Tappe, Henning* (2016): Festlegende Gleichheit – folgerichtige Gesetzgebung als Verfassungsgebot? In: *Juristenzeitung*, 71(1): 27-33.
- Thiel, Jochen* (2007): Die steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungen im Unternehmen. In: *Finanz-Rundschau*, 89(15): 729-733.
- Tiedchen, Susanne* (2022): Anmerkung zum Urteil 11.08.2021 (2 K 194/17). In: *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung*, 61(6): 453-456.
- Tipke, Klaus* (1980): Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit – Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung. In: *Steuer und Wirtschaft*, 57(4): 281-297.
- Tipke, Klaus* (1981): Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung. In: *Ruppe, Georg Hans* (Hrsg.): *Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs*, DStJG Bd. 4. Köln: O. Schmidt: 1-12.
- Tipke, Klaus* (2000): *Die Steuerrechtsordnung. Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*, 2. Aufl. Köln: E. Schmidt.
- Tipke, Klaus* (2007): Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebot. In: *Steuer und Wirtschaft*, 84(3): 201-220.
- Treich, Corinna* (2000): Entscheidungsneutralität der Besteuerung – Ökonomische Anforderungen an ein „gutes“ Steuersystem. In: *Steuer + Studium*, 21(8): 368-374.

- Troost, Klaus* (1995): Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Wege zu einem allgemeinen Rechtsprinzip (zugl. Dissertation Universität Münster, 1994).
- Trossen, Nils* (2019): Kommentierung zu § 18 UmwStG. In: *Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo* (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 3. Aufl. Köln: O. Schmidt: Rn. 1-102.
- Trzaskalik, Christoph* (1981): Aufschiebung der Gewinnrealisierung; Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts. In: *Ruppe, Georg Hans* (Hrsg.): Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschiebungs, DStJG Bd. 4. Köln: O. Schmidt: 145-162.
- Vanberg, Viktor* (1997): Die normativen Grundlagen von Ordnungspolitik. In: *ORDO – Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft*, Bd. 48: Stuttgart: Lucius & Lucius: 707-726.
- Vanberg, Viktor* (2003): Evolutorische Ökonomik: Homo Oeconomicus, Markt und Institutionen. In: *Diekmann, Andreas* (Hrsg.): Evolution in den Natur-, Sozial- und Geisteswissenschaften: Referate einer Vorlesungsreihe des Collegium Generale der Universität Bern im Sommersemester 2000, Bd. 46. Bern: Berner Universitätsschriften: 117-137.
- Vanberg, Viktor* (2004): Bürgersouveränität und wettbewerblicher Föderalismus: Das Beispiel der EU. In: *Schäfer, Wolf* (Hrsg.): Zukunftsprobleme der europäischen Wirtschaftsverfassung. Berlin: Duncker & Humblot: 51-86.
- Vanberg, Viktor* (2005): Rationalitätsprinzip und Rationalitätshypothesen: Zum methodologischen Status der Theorie rationalen Handelns. In: *Siegenthaler, Hansjörg* (Hrsg.): Rationalität im Prozess kultureller Evolution, Rationalisierungsunterstellungen als eine Bedingung der Möglichkeit substantieller Rationalität des Handelns. Tübingen: Mohr Siebeck: 33-63.
- Vanberg, Viktor* (2006): Marktwirtschaft und Gerechtigkeit – Zu F. A. Hayeks Kritik am Konzept der „sozialen Gerechtigkeit“. In: *Held, Martin/Kubon-Gilke, Gisela/Sturn, Richard* (Hrsg.): Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik, Bd. 5: Soziale Sicherung in Marktgemeinschaften. Marburg: Metropolis: 39-69.
- Vanberg, Viktor* (2007): Privatrechtsgesellschaft und Ökonomische Theorie. In: *Riesenhuber, Karl* (Hrsg.): Privatrechtsgesellschaft – Entwicklung, Stand und Verfassung des Privatrechts. Tübingen: Mohr Siebeck: 131-162.

- Vanberg, Viktor* (2010): Marktgerechtigkeit und Soziale Marktwirtschaft. In: Kluth, Winfried (Hrsg.): Facetten der Gerechtigkeit. Baden-Baden: Nomos: 94-121.
- Viskorf, Stephan/Wegener, Jan-Eckhard* (2020): Endgültiges Ende der Gesamtplanrechtsprechung – Neues BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG. In: Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, 27(2): 85-90.
- Viskorf, Hermann-Ulrich* (2022): Kommentierung zu § 5 GrEStG. In: *Viskorf, Herrmann-Ulrich* (Hrsg.): Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. München: C.H. Beck: Rn. 1-132.
- Vogel, Klaus* (2000): Erwiderung. In: Steuer und Wirtschaft, 77(1): 90.
- Vogt, Gabriele* (2022): Kommentierung zu § 17 EStG, Stand: August 2022 (163. Lfg.). In: *Heusermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): Ertragsteuerrecht Kommentar, Stand: November 2022 (164. Lfg.). München: Franz Vahlen.
- Völker, Dietmar/Ardizzoni, Marco* (2004): Rechtsprechungsbrechende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht – neue bedenkliche Gesetzgebungspraxis. In: Neue juristische Wochenschrift, 57(34): 2413-2420.
- Voßkuhle, Andreas/Kaiser, Anna-Bettina* (2009): Grundwissen – Öffentliches Recht: Der Grundrechtseingriff. In: Juristische Schulung, 49(4): 313-315.
- Wacker, Roland* (2022a): Kommentierung zu § 16 EStG. In: *Schmidt, Ludwig; Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 41. Aufl. München: C.H. Beck: 1274-1397.
- Wacker, Roland* (2022b): Kommentierung zu § 35 EStG. In: *Schmidt, Ludwig; Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 41. Aufl. München: C.H. Beck: 1975-1991.
- Wagenknecht, Michael* (2016): Der Einfluss der Besteuerung auf Finanzierungsentscheidungen; Eine methodologische Untersuchung. Wiesbaden: Springer Gabler (zugl. Dissertation Universität Duisburg-Essen, 2015).
- Wagner, Franz W.* (1992): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik. In: Steuer und Wirtschaft, 69(1): 2-13.
- Wagner, Franz W.* (2000): Unternehmenssteuerreform und Corporate Governance. In: Steuer und Wirtschaft, 77(2): 109-120.
- Wagner, Franz W.* (2004): Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung. In: Steuer und Wirtschaft, 81(3): 237-250.

- Wagner, Franz W.* (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen. In: *Steuer und Wirtschaft*, 82(2): 93-108.
- Wagner, Franz W.* (2006): Was bedeutet und wozu dient Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung? In: *Steuer und Wirtschaft*, 83(2): 101-114.
- Wagner, Franz W.* (2010): Warum haben Ökonomen das objektive Nettoprinzip erfunden, aber nicht erforscht? In: *Steuer und Wirtschaft*, 77(1): 24-32.
- Wagner, Franz W.* (2012): Steuerreformen: Warum der „Große Wurf“ weder möglich noch nötig ist. In: *Finanz-Rundschau*, 94(14): 653-667.
- Wagner, Franz W.* (2014): „Message follows Method“ – Wie beeinflussen Forschungsmethoden Perspektiven und Programm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre? In: *Steuer und Wirtschaft*, 91(3): 200-215.
- Wagner, Franz W.* (2015): Die Wissenschaft von der Unternehmensbesteuerung – eine ökonomische Disziplin. In: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 67(4): 522-548.
- Watkins, John W. N.* (1978): *Freiheit und Entscheidung*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Weber, Klaus* (1996): Ausgewählte Zweifelsfragen zum Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (II). In: *GmbH-Rundschau*, 87(5): 334-347.
- Weber, Max* (1913/1964): Gutachten zur Werturteilsdiskussion im Ausschuss des Vereins für Sozialpolitik 1913. In: *Weber, Max/Baumgarten, Eduard* (Hrsg.): *Max Weber, Werk und Person: Dokumente*. Tübingen: Mohr Siebeck: 102-139.
- Weckerle, Thomas* (2010): Diskussion zu den Referaten von *Michael Wendt* und Prof. Dr. *Johanna Hey*. In: *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.): *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, DStJG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 177-188.
- Weckerle, Thomas* (2012): Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht. In: *Steuer und Wirtschaft*, 89(3): 281-296.
- von Wedelstädt, Alexander* (2007): Die Änderungen der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2008 – Gewinnbegriffe nach IFRS und ihre empirische Bedeutung in der aktuellen Rechnungslegungspraxis sowie nach den neuen IAS 1 (rev. 2007). In: *Der Betrieb*, 60(47): 2558-2561.
- Wegner, Gerhard* (2012): *Ökonomischer Liberalismus als politische Theorie: Befund, Kritik, Rekonstruktion*. Tübingen: Mohr Siebeck.

- Weiss, Martin* (2016): Aktuelle Rechtsprechung zum gewerbsteuerlichen Missbrauchstatbestand des § 18 Abs. 3 UmwStG – Vorschrift mit erheblichem Haftungspotential. In: *Der Ertrag-Steuer-Berater*, 18(1): 20-27.
- Weitz, Alexander* (2016): Der gesetzliche Zweck als Maßstab zur Beurteilung der IAS/IFRS im Rahmen einer Zweckmäßigkeitanalyse. Berlin: Erich Schmidt.
- Wendt, Michael* (2002): Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“. In: *Finanz-Rundschau*, 84(2): 53-66.
- Wendt, Michael* (2010): § 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung. In: *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.): *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, DStJG Bd. 33. Köln: O. Schmidt: 117-138.
- Wendt, Michael* (2011): Umfang der Feststellungen gem. § 35 EStG – keine Steuerermäßigung für Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001. In: *Finanz-Rundschau*, 93(1): 34-38.
- Wendt, Michael* (2016): Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – die „unechte“ Realteilung der Personengesellschaft. In: *Finanz-Rundschau*, 98(12): 536-542.
- Wenger, Ekkehard* (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften. In: *Finanzarchiv*, 41(2): 207-252.
- Wenhardt, Christoph* (2007): Kettenschenkungen in der Gestaltungspraxis. In: *Der Erbschaft-Steuer-Berater*, 5(2): 40-43.
- Wernsmann, Rainer* (2006): Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung? In: *Neue Juristische Wochenschrift*, 59(17): 1169-1174.
- Wernsmann, Rainer* (2020): Kommentierung zu § 4 AO, Stand: Oktober 2020 (260. Lfg.). In: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.): *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Stand: Januar 2023 (272. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Wernsmann, Rainer* (2021): Kommentierung zu § 3 AO, Stand: April 2021 (262. Lfg.). In: *Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.): *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Stand: Januar 2023 (272. Lfg.). Köln: O. Schmidt.
- Wernsmann, Rainer/Desens, Marc* (2008): Gleichheitswidrige Gewerbesteuernachbelastung durch ein Nichtanwendungsgesetz – Zur Verfassungswidrigkeit des § 18 Abs. 3 UmwStG i. d. F. JStG 2008. In: *Deutsches Steuerrecht*, 46(6): 221-228.

- Widmann, Siegfried* (2007): Vorbemerkungen zu § 1 UmwStG, Stand: Februar 2007 (93. Lfg.).
In: *Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter* (Hrsg.): Umwandlungsrecht, Stand: Februar 2023 (203. Lfg.). Bonn: Stollfuß.
- Wieland, Joachim* (2001): Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen. In:
Ebling, Iris (Hrsg.): Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24. Köln: O. Schmidt: 29-47.
- Wienands, Hans-Gerd/Schneider, Norbert* (2001): Gewerbesteuerpflicht von Auflösungs- oder Veräußerungsgewinnen bei Personenunternehmen nach einem Vermögensübergang gem. § 18 Abs. 4 UmwStG. In: *Finanz-Rundschau*, 83(21): 1081-1089.
- Wienbracke, Mike* (2008): Die Genese fiskalischen Misstrauens – Von § 5 RAO zu § 42 AO i. d. F. des JStG 2008. In: *Der Betrieb*, 61(13): 664-669.
- Witt, Ulrich* (1987): Individualistische Grundlagen der evolutorischen Ökonomik. Tübingen: Mohr Siebeck (zugl. Habil.-Schrift Universität Mannheim, 1985).
- Wittkowski, Ansas* (2008): Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Deutschland und Europa – Eine ökonomische, europa- und verfassungsrechtliche Analyse. Wiesbaden: Gabler (zugl. Dissertation Universität Münster, 2008).
- Zippelius, Reinhold/Würtenberger, Thomas* (2020): *Deutsches Staatsrecht*, 33. Aufl. München: C.H. Beck.

Rechtsprechungsregister

BayObLG (1983): Beschluss vom 17.10.1983 – BReg. 3 Z 153/83. In: Neue juristische Wochenschrift, 37(31): 1691-1692.

BFH (1958): Gutachten vom 16.12.1958 – I D 1/57 S. In: BStBl. III 1959, 9: 30-39.

BFH (1960): Urteil vom 27.06.1960 – I 113/59 S. In: BStBl. III 1960, 10: 351-356.

BFH (1961): Urteil vom 05.07.1961 – II 226/59 U. In: BStBl. III 1961, 11: 389-390.

BFH (1963): Urteil vom 20.12.1963 – VI 336/62 U. In: BStBl. III 1964, 14: 248-249.

BFH (1965a): Urteil vom 14.12.1965 – I 246/62 U. In: BStBl. III 1966, 16: 152-153.

BFH (1965b): Urteil vom 13.07.1965 – I 167/59 U. In: BStBl. III 1965, 15: 640-644.

BFH (1968a): Urteil vom 18.12.1968 – III R 71/68. In: BStBl. II 1969, 19: 232-233.

BFH (1968b): Urteil vom 16.10.1968 – I 85/65. In: BStBl. II 1969, 19: 147-151.

BFH (1969a): Urteil vom 03.12.1969 – II 162/65. In: BStBl. II 1970, 20: 279- 289.

BFH (1969b): Urteil vom 02.12.1969 – II 120/64. In: BStBl. II 1970, 20: 119-121.

BFH (1971): Urteil vom 09.11.1971 – VI R 96/70. In: BStBl. II 1972, 22: 134 137.

BFH (1972a): Urteil vom 09.02.1972 – I R 205/66. In: BStBl. II 1972, 22: 455-458.

BFH (1972b): Urteil vom 29.03.1972 – I R 43/69. In: BStBl. II 1972, 22: 537-538.

BFH (1975a): Urteil vom 09.10.1975 – V R 88/74. In: BStBl. II 1976, 26: 105-108.

BFH (1975b): Urteil vom 30.04.1975 – I R 41/73. In: BStBl. II 1975, 25: 706-708.

BFH (1977): Urteil vom 28.04.1977 – IV R 165/76. In: BStBl. II, 1977, 27: 666-667.

BFH (1979): Urteil vom 01.02.1979 – IV R 219/75. In: BStBl. II 1979, 29: 444-447.

BFH (1980a): Urteil vom 24.04.1980 – IV R 68/77. In: BStBl. II, 1980, 30: 658-660.

BFH (1980b): Urteil vom 20.11.1980 – IV R 81/77. In: BStBl. II 1981, 31: 223-225.

BFH (1980c): Urteil vom 24.01.1980 – IV R 154-155/77. In: BStBl. II 1980, 30: 269-271.

BFH (1980d): Urteil vom 20.03.1980 – IV R 22/77. In: BStBl. II 1980, 30: 439-441.

BFH (1982a): Beschluss vom 29.11.1982 – GrS 1/81. In: BStBl. II 1983, 33: 272-277.

BFH (1982b): Vorlagebeschluss vom 03.11.1982 – I R 3/79. In: BStBl. II 1983, 33: 259-269.

BFH (1984): Urteil vom 10.10.1984 – II R 28/84. In: BStBl. II 1985, 35: 101-103.

BFH (1988a): Urteil vom 12.07.1988 – IX R 149/83. In: BStBl. II, 1988, 38: 942-944.

BFH (1988b): Urteil vom 13.04.1988 – II R 134/86. In: BStBl. 1988, 38: 735-737.

BFH (1988c): Urteil vom 14.04.1988 – IV R 219/85. In: BStBl. II 1988, 38: 711-713.

BFH (1988d): Urteil vom 22.04.1988 – III R 85/84. In: BStBl. 1988, 38: 738-739.

BFH (1990a): Urteil vom 20.03.1990 – VIII R 47/86. In: BFH/NV 1990, 6: 799-801.

BFH (1990b): Urteil vom 05.12.1990 – I R 87/89. In: BStBl. II 1992, 42: 16-19.

BFH (1991): Urteil vom 21.02.1991 – VI R 93/89. In: BStBl. II 1991, 41: 455-456.

BFH (1992): Urteil vom 10.06.1992 – I R 105/89. In: BStBl. II 1992, 42: 1029-1032.

BFH (1993a): Urteil vom 03.05.1993 – GrS 3/92 S. In: BStBl. II, 1993, 43: 616-628.

BFH (1993b): Beschluss vom 03.02.1993 – I B 90/92. In: BStBl. II 1993, 43: 426-430.

BFH (1993c): Urteil vom 09.06.1993 – I R 81/92. In: BStBl. II 1993, 43: 790-792.

BFH (1994a): Beschluss vom 21.10.1994 – VI R 15/94. In: BStBl. II 1995, 45: 142-150.

BFH (1994b): Urteil vom 04.11.1994 – VI R 81/93. In: BStBl. II 1995, 45: 338-340.

BFH (1995): Urteil vom 26.07.1995 – II R 68/92. In: BStBl. II 1995, 45: 736-739.

BFH (1996a): Urteil vom 12.06.1996 – XI R 56, 57/95. In: BStBl. II, 1996, 46: 527-529.

BFH (1996b): Urteil vom 23.10.1996 – I R 55/95. In: BStBl. II 1998, 49: 90-92.

BFH (1997a): Urteil vom 03.06.1997 – IX R 24/96. In: BFH/NV 1998, 46: 155-157.

BFH (1997b): Urteil vom 15.10.1997 – I R 22/96. In: BStBl. II 1998, 49: 168-169.

BFH (1999a): Beschluss vom 18.10.1999 – GrS 2-98. In: BStBl. II 2000, 50: 123-129.

BFH (1999b): Urteil vom 19.8.1999 – I R 77/96. In: BStBl. II 2001, 51: 43-55.

BFH (1999c): Urteil vom 17.11.1999 – I R 11/99. In: BStBl. II 2001, 51: 822-825.

BFH (2000a): Urteil vom 11.10.2000 – I R 99/96. In: BStBl. II 2001, 51: 22-24.

BFH (2000b): Urteil vom 06.09.2000 – I R 18/99. In: BStBl. II 2001, 51: 229-231.

BFH (2000c): Urteil vom 20.06.2000 – VIII R 5/99. In: BStBl. 2001, 51: 35-37.

BFH (2000d): Urteil vom 12.04.2000 – XI R 35/99. In: BStBl. II 2001, 51: 26-28.

BFH (2001a): Urteil vom 01.02.2001 – IV R 3/00. In: BStBl. II 2001, 51: 520-524.

BFH (2001b): Urteil vom 11.12.2001 – VIII R 23/01. In: BStBl. II 2004, 54: 474-482.

BFH (2001c): Beschluss vom 24.01.2001 – I R 81/99. In: BStBl. II 2001, 51: 290-291.

BFH (2002): Urteil vom 22.01.2002 – VIII R 46/00. In: BStBl. II 2002, 52: 685-688.

BFH (2004a): Urteil vom 18.03.2004 – III R 25/02. In: BStBl. II 2004, 54: 787-795.

BFH (2004b): Urteil vom 05.05.2004 – II R 45/01. In: BStBl. II 2004, 54: 1036-1041.

BFH (2004c): Urteil vom 21.07.2004 – X R 33/03. In: BStBl. II 2004, 54: 1063-1068

BFH (2005a): Urteil vom 27.10.2005 – IX R 76/03. In: BStBl. II 2006, 56: 359-361.

BFH (2005b): Urteil vom 16.11.2005 – X R 6/04. In: BStBl. II 2008, 58: 62-65.

BFH (2006): Urteil vom 20.11.2006 – VIII R 47/05. In: BStBl. II 2008, 58: 69-73.

BFH (2007a): Urteil vom 30.08.2007 – IV R 47/05. In: BStBl. II 2008, 58: 200-202.

BFH (2007b): Beschluss vom 17.12.2007 – GrS 2/04. In: BStBl. II 2008, 58: 608-618.

BFH (2007c): Urteil vom 14.02.2007 – II R 66/05. In: BStBl. II 2007, 57: 621-624.

BFH (2007d): Urteil vom 30.08.2007 – IV R 22/06. In: BFH-NV 2008, 24: 109-111.

BFH (2007e): Urteil vom 26.06.2007 – IV R 58/06. In: BStBl. II 2008, 58: 73-75.

BFH (2009a): Urteil vom 11.02.2009 – I R 73/08. In: BStBl. II 2009, 59: 516-518.

BFH (2009b): Urteil vom 07.10.2009 – II R 58/08. In: BStBl. II 2010, 60: 302-303.

BFH (2009c): Urteil vom 16.12.2009 – IV R 22/08. In: BStBl. II 2010, 60: 736-738.

BFH (2010a): Beschluss vom 10.02.2010 – IX B 163/09. In: BFH/NV 2010, 26: 887-888.

BFH (2010b): Urteil vom 15.04.2010 – IV R 5/08. In: BStBl. II 2010, 60: 912-916.

BFH (2010c): Beschluss vom 15.04.2010 – IV B 105/09. In: BStBl. II 2010, 60: 971-973.

BFH (2010d): Urteil vom 21.10.2010 – IV R 23/08. In: BStBl. II 2011, 61: 277-281.

BFH (2011a): Urteil vom 14.04.2011 – IV R 52/09. In: BStBl. II 2011, 61: 929-932.

BFH (2011b): Urteil vom 18.01.2011 – X R 13/10. In: BFH/NV 2011, 27: 974-976.

BFH (2011c): Urteil vom 03.03.2011 – X R 28/09. In: BStBl. II 2011, 61: 753-758.

BFH (2011d): Urteil vom 29.06.11 – XI R 15/10. In: BStBl. II 2011, 61: 839-842.

BFH (2012a): Urteil vom 12.07.2012 – I R 23/11. In: BFH/NV 2012, 28: 1901-1904.

BFH (2012b): Urteil vom 30.08.2012 – IV R 54/10. In: BStBl. II 2012, 62: 927-932.

BFH (2012c): Urteil vom 02.02.2012 – IV R 41/11. In: BStBl. II 2019, 69: 715-723.

BFH (2012d): Urteil vom 18.04.2012 – X R 5/10. In: BStBl. II 2013, 63: 785-791.

BFH (2012e): Urteil vom 18.04.2012 – X R 7/10. In: BStBl. II 2013, 63: 791-799.

BFH (2012f): Urteil vom 26.04.2012 – IV R 24/09. In: BStBl. II 2012, 62: 703-707.

BFH (2013a): Urteil vom 11.04.2013 – III R 11/12. In: BStBl. II 2013, 63: 665-668.

BFH (2013b): Urteil vom 25.09.2013 – XI R 41/42. In: BStBl. II 2014, 64: 135-139.

BFH (2013c): Vorlagebeschluss vom 10.04.2013- I R 80/12. In: BStBl. II 2013, 63:1004-1011.

BFH (2013d): Urteil vom 28.02.2013 – IV R 33/09. In: BFH/NV 2013, 29: 1122-1125

BFH (2014a): Urteil vom 18.12.2014 – IV R 59/11. In: BFH/NV 2015, 31: 520-521.

BFH (2014b): Urteil vom 05.02.2014 – I R 34/12. In: BFH/NV 2014, 30: 1014-1016.

BFH (2014c): Urteil vom 09.12.2014 – IV R 29/14. In: BStBl. II 2019, 69: 723-726.

BFH (2014d): Urteil vom 04.12.2014 – IV R 27/11. In: BStBl. II 2015,65: 279-282.

BFH (2014e): Urteil vom 24.06.2014 – VIII R 35/10. In: BStBl. II 2016, 66: 916-919.

BFH (2015a): Urteil vom 22.01.2015 – IV R 10/12. In: BFH/NV 2015, 31: 678-683.

BFH (2015b): Urteil vom 28.05.2015 – IV R 26/12. In: BStBl. II 2015, 65: 797-800.

BFH (2015c): Urteil vom 16.12.2015 – IV R 8/12. In: BStBl. II 2017, 33: 766-768.

BFH (2015d): Urteil vom 30.09.2015 – II R 13/14. In: BFH/NV 2016, 32: 362-364.

BFH (2015e): Urteil vom 28.07.2015 – VIII R 2/09. In: BStBl. II 2016, 66: 447-456.

BFH (2015f): Urteil vom 15.04.2015 – I R 54/13. In: BStBl. II 2017, 67: 136-150.

BFH (2015g): Urteil vom 28.05.2015 – IV R 27/12. In: BStBl. II 2015, 65: 837-840.

BFH (2015h): Urteil vom 24.09.2015 – IV R 30/13. In: BStBl. II 2019, 69: 591-595.

BFH (2015i): Urteil vom 26.03.2015 – IV R 3/12. In: BStBl. II 2016, 66: 553-557.

BFH (2016a): Urteil vom 12.05.2016 – IV R 1/13. In: BStBl. II 2017, 67: 489-494.

BFH (2016b): Urteil vom 07.09.2016 – IV R 31/13. In: BStBl. II 2017, 67: 482-489.

BFH (2016c): Urteil vom 15.06.2016 – VI R 54/15. In: BStBl. II 2016, 66: 1010-1013.

BFH (2016d): Urteil vom 22.9.2016 – IV R 2/13. In: BStBl. II 2017, 67: 165-171.

BFH (2016e): Urteil vom 28.04.2016 – IV R 6/13. In: BStBl. II 2016, 66: 725-727.

BFH (2017a): Urteil vom 22.06.2017 – IV R 42/13. In: *BFH/NV* 2018, 34: 265-271.

BFH (2017b): Urteil vom 20.03.2017 – X R 11/16. In: *BStBl. II*, 2017, 67: 992-997.

BFH (2017c): Urteil vom 19.01.2017 – IV R 50/14. In: *BStBl. II* 2017, 67: 456-466.

BFH (2017d): Urteil vom 17.01.2017 – VIII R 7/13. In: *BStBl. II* 2017, 67: 700-704.

BFH (2018a): Urteil vom 12.06.2018 – VIII R 32/16. In: *BStBl. II* 2019, 69: 221-224.

BFH (2018b): Urteil vom 24.01.2018 – I R 48/15. In: *BStBl. II* 2019, 69: 45-47.

BFH (2019a): Beschluss vom 20.03.2019 – VIII B 81/18. In: *BFH/NV* 2019, 35: 712-714.

BFH (2019b): Urteil vom 06.08.2019 – VIII R 12/16. In: *BStBl. II* 2020, 70: 378-383.

BFH (2019c): Urteil vom 10.07.2019 – X R 21-22/17. In: *BFH/NV* 2020, 36: 177-181.

BFH (2019d): Urteil vom 14.08.2019 – I R 44/17. In: *BFH/NV* 2020, 36: 807-814.

BFH (2019e): Urteil vom 26.06.2019 – V R 70/17. In: *BStBl. II* 2019, 69: 654-655.

BFH (2019f): Urteil vom 11.07.2019 – II R 38/16- In: *BStBl. II* 2020, 70: 314-319.

BFH (2019g): Urteil vom 22.05.2020 – X R 19/17. In: *BStBl. II* 2019, 69: 795-802.

BFH (2020a): Urteil vom 17.11.2020 – I R 2/18. In: *BStBl. II* 2021, 71: 580-584.

BFH (2020b): Urteil vom 06.02.2020 – IV R 5/18. In: *BStBl. II* 2020, 70: 448-452.

BFH (2021): Urteil vom 23.04.2021 – IX R 8/20. In: *BStBl. II* 2021, 71: 743-746.

BVerfG (1952): Urteil vom 21.05.1952 – 2 BvH 2/52. In: *BVerfGE*, 1: 299-322.

BVerfG (1953): Beschluss vom 07.05.1953 – 1 BvL 104/52. In: *BVerfGE*, 2: 266-286.

BVerfG (1957a): Urteil vom 16.01.1957 – 1 BvR 253/56. In: *BVerfGE*, 6: 32-45.

BVerfG (1957b): Urteil vom 17.01.1958 – 1 BvL 4/54. In: *BVerfGE*, 6: 55-84.

BVerfG (1958a): Beschluss vom 03.12.1958 – 1 BvR 488/57. In: *BVerfGE*, 9: 3-20.

BVerfG (1958b): Beschluss vom 10.07.1958 – 1 BvF 1/58. In: *BVerfGE*, 8: 71-81.

BVerfG (1958c): Urteil vom 11.06.1958 – 1 BvR 596/56. In: *BVerfGE*, 7: 377-444.

BVerfG (1959): Beschluss vom 14.04.1959 – 1 BvL 23/57. In: *BVerfGE*, 9: 237-250.

BVerfG (1962): Beschluss vom 19.12.1962 – 1 BvR 163/56. In: *BVerfGE*, 15: 226-235.

BVerfG (1967): Beschluss vom 15.03.1967 – 1 BvR 575/62. In: *BVerfGE*, 21: 227-239.

BVerfG (1968): Beschluss vom 05.03.1968 – 1 BvR 579/67. In: *BVerfGE*, 23: 127-135.

BVerfG (1969a): Beschluss vom 13.05.1969 – 1 BvR 25/65. In: BStBl. II 1969, 19: 424-427.

BVerfG (1969b): Beschluss vom 15.07.1969 – 1 BvL 22/65. In: BVerfGE, 26: 321-327.

BVerfG (1971): Beschluss vom 07.07.1971 – 1 BvR 775/66. In: BVerfGE, 31: 255-270.

BVerfG (1977): Beschluss vom 11.10.1977 – u. a. 1 BvR 343/73. In: BStBl. II 1978, 28: 174-183.

BVerfG (1978a): Beschluss vom 09.05.1978 – 2 BvR 952/75. In: BVerfGE, 48: 246.

BVerfG (1978b): Beschluss vom 05.04.1978 – 1 BvR 117/73. In: BVerfGE, 48: 102-118.

BVerfG (1979): Urteil vom 01.03.1979 – 1 BvR 532, 533/77, 419/78, 1 BvL 21/78. In: BVerfGE, 50: 290-381.

BVerfG (1980a): Beschluss vom 07.10.1980 – 1 BvL 50/79. In: BVerfGE, 55: 72-95.

BVerfG (1980b): Urteil vom 01.07.1980 – 1 BvR 247/75. In: BVerfGE, 54: 237-251.

BVerfG (1983a): Urteil vom 15.12.1983 – 1 BvR 209/83. In: BVerfGE, 65: 1-71.

BVerfG (1983b): Beschluss vom 08.03.1983 – 2 BvL 27/81. In: BStBl. II 1983, 33: 779-785.

BVerfG (1985): Beschluss vom 14.05.1985 – 1 BvR 449/82, 1 BvR 523/82, 1 BvR 728/82, 1 BvR 700/82. In: BVerfGE 70, 1-35.

BVerfG (1986a): Beschluss vom 14.05.1986 – 2 BvL 2/83. In: BVerfGE, 72: 200-278.

BVerfG (1986b): Beschluss vom 13.05.1986 – 1 BvR 1542/84. In: BVerfGE, 72: 155-175.

BVerfG (1987a): Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83. In: BVerfGE, 76: 1-83.

BVerfG (1987b): Beschluss vom 08.04.1987 – 2 BvR 909/82. In: BVerfGE, 75: 108-165.

BVerfG (1987c): Kammerbeschluss vom 08.07.1987 – 1 BvR 623/86. In: juris.

BVerfG (1988a): Beschluss vom 09.11.1988 – 1 BvR 243/86. In: BVerfGE, 79: 106.

BVerfG (1988b): Beschluss vom 31.05.1988 – 1 BvL 22/85. In: BVerfGE, 78: 232-249.

BVerfG (1988c): Beschluss vom 10.05.1988 – 1 BvR 111/77. In: BVerfGE, 78: 155-164.

BVerfG (1988d): Beschluss vom 31.05.1988 – 1 BvL 22/85. In: BVerfGE, 78: 232-249.

BVerfG (1990a): Beschluss vom 27.11.1990 – 1 BvR 402/87. In: BVerfGE, 83: 130.

BVerfG (1990b): Urteil vom 22.05.1990 – 2 BvG 1/88. In: BVerfGE, 81: 310-347.

BVerfG (1990c): Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84. In: BVerfGE, 82: 60-105.

BVerfG (1991a): Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89. In: *BVerfGE*, 84: 239-285.

BVerfG (1991b): Beschluss vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90. In: *BStBl. II* 1992, 42: 212-215.

BVerfG (1993a): Urteil vom 28.05.1993 – 2 BvF 2/90, 2 BvF 4/92, 2 BvF 5/92. In: *Neue juristische Wochenschrift*, 46(28): 1751-1779.

BVerfG (1993b): Beschluss vom 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, u. a. In: *BVerfGE*, 88: 87-103.

BVerfG (1995a): Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91. In: *BVerfGE*, 93: 121-165.

BVerfG (1995b): Beschluss vom 07.11.1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93. In: *BVerfGE*, 93: 319-352.

BVerfG (1997a): Beschluss vom 07.04.1997 – 1 BvL 11/96. In: *Neue Juristische Wochenschrift*, 50(34): 2230 f.

BVerfG (1997b): Beschluss vom 10.04.1997 – 2 BvL 77/92. In: *BVerfGE*, 96: 1-10.

BVerfG (1997c): Beschluss vom 26.02.1997 – 1 BvR 1864/94. In: *BVerfGE*, 95: 193-219.

BVerfG (1997d): Urteil vom 08.04.1997 – 1 BvR 48/94. In: *BVerfGE*, 95: 267-322.

BVerfG (1998a): Urteil vom 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95. In: *BVerfGE*, 98: 106-134.

BVerfG (1998b): Urteil vom 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97. In: *BVerfGE*, 98: 218-264.

BVerfG (1998c): Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91. In: *BVerfGE*, 99: 88-100.

BVerfG (1998d): Beschluss vom 27.01.1998 – 1 BvL 22/93. In: *BVerfGE*, 97: 186-197.

BVerfG (2000a): Beschluss vom 19.07.2000 – 1 BvR 539/96. In: *BVerfGE*, 102: 197-224.

BVerfG (2000b): Urteil vom 13.12.2000 – 1 BvR 335/97. In: *BVerfGE*, 103: 1-20.

BVerfG (2001): Beschluss vom 04.04.2001 – 2 BvL 7/98. In: *BVerfGE*, 103: 310-332.

BVerfG (2002a): Beschluss vom 26.06.2002 – 1 BvR 670/91. In: *BVerfGE*, 105: 279-312.

BVerfG (2002b): Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98. In: *BVerfGE*, 107: 27-58.

BVerfG (2003): Beschluss vom 03.07.2003 – 1 BvR 238/01. In: *BVerfGE*, 108: 150-169.

BVerfG (2004a): Urteil vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02. In: *BStBl. II* 2005, 55: 56-72.

BVerfG (2004b): Urteil vom 09.06.2004 – 1 BvR 636/02. In: *BVerfGE* 111, 10-54.

BVerfG (2005a): Beschluss vom 11.01.2005 – 2 BvR 167/02. In: *BVerfGE*, 112: 164-185.

BVerfG (2005b): Urteil vom 26.07.2005 – 1 BvR 782/94, 1 BvR 957/96. In: *BVerfGE*, 114: 1-72.

BVerfG (2006a): Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99. In: *BVerfGE*, 116: 164-202.

BVerfG (2006b): Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02. In: *BStBl. II* 2007, 57: 192-215.

BVerfG (2006c): Beschluss vom 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99. In: *BVerfGE*, 115: 97-118.

BVerfG (2007): Urteil vom 04.07.2007 – 2 BvE 1/06 u. a. In: *BVerfGE*, 118: 277-401.

BVerfG (2008a): Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04. In: *BVerfGE*, 120: 1-55.

BVerfG (2008b): Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, u. a. In: *BVerfGE*, 122: 210-248.

BVerfG (2008c): Urteil vom 27.02.2008 – 1 BvR 370/07. In: *BVerfGE*, 120: 274-350.

BVerfG (2008d): Kammerentscheidung vom 11.11.2008 – 1 BvR 2360/07. In: *Neue juristische Wochenschrift*, 62(8): 499-501.

BVerfG (2009a): Beschluss vom 10.06.2009 – 1 BvR 825/08. In: *BVerfGE*, 124: 25-43.

BVerfG (2009b): Beschluss vom 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05. In: *BVerfGE*, 125: 1-39.

BVerfG (2009c): Beschluss vom 07.07.2009 – 1 BvR 1164/07. In: *BVerfGE*, 124: 199-235.

BVerfG (2009d): Urteil vom 10.06.2009 – 1 BvR 706/08. In: *BVerfGE*, 123: 186-267.

BVerfG (2009e): Beschluss vom 13.10.2009 – 2 BvL 3/05. In: *BVerfGE*, 124: 282-299.

BVerfG (2010a): Beschluss vom 12.10.2010 – 2 BvL 59/06. In: *BVerfGE*, 127: 335-363.

BVerfG (2010b): Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07. In: *BVerfGE*, 127: 224-263.

BVerfG (2011): Urteil vom 04.05.2011 – 2 BvR 2365/09. In: *BVerfGE*, 128: 326-409.

BVerfG (2012a): Beschluss vom 18.07.2012 – 1 BvL 16/11. In: *BVerfGE*, 132: 179-194.

BVerfG (2012b): Urteil vom 25.07.2012 – 2 BvE 9/11, 2 BvF 3/11, 2 BvR 2670/11. In: *BVerfGE*, 131: 316-376.

BVerfG (2012c): Beschluss vom 27.03.2012 – 2 BvR 2258/09. In: *BVerfGE*, 130: 372-403.

BVerfG (2013): Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, u. a. In: *BVerfGE*, 133: 377-443.

BVerfG (2014a): Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12. In: *BVerfGE*, 138: 136-255.

BVerfG (2014b): Urteil vom 05.11.2014 – 1 BvF 3/11. In: *BVerfGE*, 137: 350-378.

BVerfG (2014c): Beschluss vom 15.01.2014 – 1 BvR 1656/09. In: *BVerfGE*, 135: 126-154.

BVerfG (2015a): Beschluss vom 19.05.2015 – 2 BvR 1170/14. In: Zeitschrift für das gesamte Familienrecht, 54(15), 1263-1268.

BVerfG (2015b): Beschluss vom 23.06.2015 – 1 BvL 13/11, u. a. In: BVerfGE 139, 285-321.

BVerfG (2015c): Beschluss vom 15.12.2015 – 2 BvL 1/12. In: BVerfGE 141, 1-56.

BVerfG (2015d): Beschluss vom 24.03.2015 – 1 BvR 2880/11. In: BVerfGE 139, 1-19.

BVerfG (2016a): Beschluss vom 23.05.2016 – 1 BvR 2230/15, 1 BvR 2231/15. In: Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht, 31(22): 1366-1371.

BVerfG (2016b): Nichtannahmebeschluss vom 14.06.2016 – 2 BvR 290/10. In: BStBl. II 2016, 66: 801-812.

BVerfG (2016c): Beschluss vom 29.06.2016 – 1 BvR 1015/15. In: BVerfGE, 142: 268-302.

BVerfG (2017): Beschluss vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11. In: BStBl. II 2017, 67: 1082-1103.

BVerfG (2018a): Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11. In: BStBl. II 2018, 68: 303-320.

BVerfG (2018b): Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14, u. a. In: BVerfGE, 148: 147-217.

BVerfG (2018c): Urteil vom 24.07.2018 – 2 BvR 309/15. In: BVerfGE, 149: 293-345.

BVerfG (2021): Beschluss vom 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14. In: BVerfGE, 158: 282-388.

EuGH (2000): Urteil vom 14.12.2000 – C-110/99. In: Beck-Rechtsprechung 2004: 74133.

EuGH (2006a): Urteil vom 12.09.2006 – C-196/04. In: Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2006, 46(11): 1164-1167.

EuGH (2006b): Urteil vom 21.02.2006 – C-255/02. In: Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2006, 46(4): 411-414.

FG Düsseldorf (2004): Urteil vom 27.04.2004 – 6 K 5068/01. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2004, 52(21): 1647-1648.

FG Düsseldorf (2006): Urteil vom 25.10.2006 – 7 K 4565/04 F. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 55(9): 698-700.

FG Düsseldorf (2019): Urteil vom 29.03.2019 – 1 K 2163/16 E, F. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 67(16): 1389-1393.

FG Hamburg (1996): Beschluss vom 17.06.1996 – II 40/96. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 1997, 45(1): 17-19.

FG Hamburg (2015): Urteil vom 25.11.2015 – 2 K 258/14. In: juris.

FG Hamburg (2017): Urteil vom 27.06.2017 – 6 K 127/16. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 65(21): 1718-1725.

FG Hamburg (2020): Urteil vom 20.02.2020 – 2 K 293/15. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 68(10): 713-716.

FG Hessen (2004): Urteil vom 09.09.2004 – 8 K 5053/00. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 53(1): 59-62.

FG Hessen (2009): Urteil vom 24.03.2009 – 8 K 399/02. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 57(22): 1885-1888.

FG Hessen (2017): Urteil vom 29.11.2017 – 4 K 127/15. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 65(6): 486-490.

FG Hessen (2019): Urteil vom 06.11.2019 – 10 K 1104/18. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 68(4): 290-294.

FG Köln (2009): Urteil vom 27.10.2009 – 8 K 3437/07. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 58(5) 433-435.

FG Mecklenburg-Vorpommern (2021): Urteil vom 11.08.2021 – 2 K 194/17. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 69(6): 453-456.

FG Münster (2006): Urteil vom 25.10.2006 – 1 K 538/03 F. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 55(9): 722-725.

FG Münster (2016): Urteil vom 09.06.2016 – 6 K 1314/15 G, F. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 63(1): 42-47.

FG Niedersachsen (2005): Urteil vom 30.06.2005 – 5 K 796/01. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 53(22): 1813-1816.

FG Niedersachsen (2010): Urteil vom 08.12.2010 – 2 K 295/08. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 59(10): 870-878.

FG Nürnberg (2013): Urteil vom 25.01.2013 – 7 K 1688/10. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 61(19): 1562-1565.

FG Nürnberg (2022): Urteil vom 30.03.2022 – 3 K 1470/19, Revision eingelegt (Az. des BFH – VIII R 9/22). In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 70(21): 1681-1686.

FG Rheinland-Pfalz (1998): Urteil vom 23.09.1998 – 1 K 1613/98. In: Umsatzsteuer-Rundschau, 20(3): 116-123.

FG Saarland (2017): Urteil vom 16.11.2017 – 1 K 1441/15. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 66(3): 201-205.

FG Schleswig-Holstein (2019): Urteil vom 19.09.2019 – 1 K 139/18. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 68(3): 209-214.

FG Thüringen (2011): Urteil vom 28.09.2011 – 3 K 1806/09. In: Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 61(4): 274-279.

Verzeichnis sonstiger Quellen

BMF (2008): Schreiben vom 17.07.2008 – IV A 3-S 0062/08/10006. In: BStBl. I 2008, 58.: 694-696.

BMF (2011): Schreiben vom 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002. In: BStBl. I 2011, 61: 1279-1286.

BMF (2016): Schreiben vom 03.11.2016 – IV C 6-S 2296-a/08/10002:003. In: BStBl. I 2016, 66: 1187-1192.

BMF (2019): Schreiben vom 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003. In: BStBl. I 2019, 69: 1291-1299.

Bundestag (1994): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 24.02.1994. In: BT-Drs. 12/6885.

Bundestag (2000): Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) vom 15.02.2000. In: BT-Drs. 14/2683.

Bundestag (2001): Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG). In: BT-Drs. 14/6882.

Bundestag (2006): Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SE-StEG) vom 25.09.2006. In: BT-Drs. 16/2710.

Bundestag (2007a): Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschusses) a) zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 vom 08.11.2007. In: BT-Drs. 16/7036.

Bundestag (2007b): Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 vom 04.09.2007. In: BT-Drs. 16/6290.

Bundestag (2007c): Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 27.03.2007. In: BT-Drs. 16/4841.

Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts (1995): Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994. In: BGBl. I 1994, 77: 3267-3275.

JStG (2008): Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007. In: BGBl. I 2007, 69: 3150-3188.

SEStEG (2006): Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006. In: BGBl. I 2006, 57: 2782-2806.

StSenkG (2000): Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 23.10.2000. In: BGBl. I 2000, 46: 1433-1466.

OFD Frankfurt am Main (2017): Verfügung betr. Gewerbesteuerpflicht von Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnen des übernehmenden Rechtsträgers innerhalb von 5 Jahren nach Umwandlung; Aktuelle Rechtsprechungen zu § 18 UmwStG vom 15.11.2017 – G 1421 A-7-St 525(ersetzt durch OFD Frankfurt am Main vom 13.04.2022 (G 1421 A-007), aber nicht veröffentlicht). In: BeckVerw 350157.

OFD Karlsruhe (2006): Leitfaden zur Bearbeitung von Fällen mit Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG vom 20.06.2006 – S 2241/27 – St 111. In: BeckVerw150365.

UmwStE (1998): Schreiben betr. Umwandlungssteuergesetz 1995 (UmwStG 1995); Zweifels- und Auslegungsfragen vom 25.03.1998 – IV B 7 – S 1978-21/98. In: BStBl. I 1998, 48: 268-343.

UmwStE (2011): Schreiben betr. Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i. d. F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) – Umwandlungssteuererlass 2011 (UmwStE 2011) vom 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001. In: BStBl. I 2011, 61. 1314-1415.

UntStReformG (2008): Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007. In: BGBl. I 2007, 40: 1912-1938.

DuEPublico

Duisburg-Essen Publications online

UNIVERSITÄT
DUISBURG
ESSEN

Offen im Denken

ub | universitäts
bibliothek

Diese Dissertation wird via DuEPublico, dem Dokumenten- und Publikationsserver der Universität Duisburg-Essen, zur Verfügung gestellt und liegt auch als Print-Version vor.

DOI: 10.17185/duepublico/81255

URN: urn:nbn:de:hbz:465-20231124-112213-6

Alle Rechte vorbehalten.