

## Vorwort

Seit vielen Jahren beschäftigen mich die Probleme des Gestaltungsmissbrauchs im Steuerrecht hinsichtlich seiner Konsequenzen für die Steuerplanung. Von 1992 bis 2004 habe ich vor allem die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Vorschrift des § 42 AO in sechs Aufsätzen und in drei Auflagen eines praxisorientierten kleinen Buches erörtert. Dadurch angeregt entstand die hier vorliegende Monographie, die die Bedeutung des Gestaltungsmissbrauches für die Steuerberatung vertiefend und erweiternd behandelt.

Ich hatte das Glück, in Herrn Prof. Dr. Stephan Kudert, Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina, dessen Grundlagenwerk „Steuerberatung“ mir bekannt war, einen auch auf dem speziellen Gebiet der institutionellen Steuerberatungslehre forschenden Förderer meines Anliegens zu finden; er war bereit, mich als Doktorandin anzunehmen und das Erstgutachten über meine Arbeit zu erstellen. Das sehr angenehme menschliche und wissenschaftliche Klima an dieser kleinen, aber feinen Universität ermöglichte ferner eine reibungslose Kooperation mit der Juristischen Fakultät, wo sich in Herrn Prof. Dr. Stephan Breidenbach, Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Zivilprozessrecht und Internationales Wirtschaftsrecht, ein Rechtswissenschaftler mit viel wirtschaftlichem Verständnis fand, der zudem als Verfasser beachtlicher Veröffentlichungen zum Mediationsverfahren auch meiner Spezialausbildung als Mediatorin Sympathie entgegenbrachte; er verfasste das erforderliche Zweitgutachten und ermöglichte so die Annahme meiner Arbeit und schließlich meine Promotion im November 2004. Beiden Herren habe ich sehr für die Mühen zu danken, die sie sich mit meiner Arbeit – auch in Gestalt wertvoller Anregungen – gegeben haben.

Großer Dank gebührt auch meinem Mann, dem emeritierten Universitätsprofessor Dr. Dr. h.c. Gerd Rose, der mir in unserer harmonischen Ehe und gemeinsamen Berufstätigkeit durch sein

Vorbild Interesse und Liebe an wissenschaftlicher Arbeit vermittelte. Seine menschliche Unterstützung hat mir sehr geholfen, die Anstrengungen, die mit einer solchen Aufgabe verbunden sind, neben meinem Anwaltsberuf und der Betreuung meiner Familie freudig zu bewältigen. Ich danke auch Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz, der Cheflektorin des Erich Schmidt Verlages für den Bereich Steuern, die diese Veröffentlichung kenntnisreich und tatkräftig gefördert hat. Schließlich kann dieses Vorwort nicht ohne einen herzlichen Dank an meine Sekretärin, Frau Birgit Renner, abgeschlossen werden, die sich klaglos mit großer Sorgfalt um die Erstellung meiner Manuskripte sehr verdient gemacht hat.

Ich hoffe, dass das Buch nicht nur wissenschaftlich mit der Steuerberatungslehre befassten Lesern Erkenntnisse und Anregungen liefern, sondern auch einschlägig in der Praxis tätigen Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten eine Hilfe für ihre Berufsarbeit bieten kann.

Köln, im Januar 2005

*Cornelia Glorius-Rose*

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	5
Inhaltsverzeichnis .....	7
Abkürzungsverzeichnis .....	11
<b>A. Problemstellung, Zielsetzung und Aufbau der Arbeit ...</b>	<b>15</b>
I. Problemstellung .....	15
II. Zielsetzung .....	18
III. Aufbau der Arbeit .....	19
<b>B. Rechtsgrundlagen .....</b>	<b>21</b>
I. Die Vorschrift des § 42 AO .....	21
1. Entstehung der Vorschrift .....	21
2. Rechtlicher Inhalt der Vorschrift .....	23
3. Zur Frage der Reichweite der Rechtsfolgenan-	
ordnung in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO .....	25
4. Missbrauchsdefinitionen der Rechtsprechung	
zu § 42 AO .....	30
5. Zur Frage der Erfüllung des rechtsstaatlichen	
Bestimmtheitserfordernisses .....	33
II. Nicht kodifizierte Missbrauchsannahmen	
im Steuerrecht .....	37
1. Die sog. Innentheorie .....	37
2. Die Gesamtplan-Judikatur .....	39
3. Die Unüblichkeits-Argumentation .....	41
III. Als kritisch zu wertende Anwendungsbereiche der	
Umgehungsverhinderungsvorschriften bzw. -regeln ..	43
IV. Missbräuchliche Steuerumgehung im Umfeld von	
nicht missbräuchlicher Steuerlastgestaltung und von	
strafbarer Steuerhinterziehung .....	48
1. Grundsätzliche Zulässigkeit von steuersparenden	
Gestaltungen .....	48

2.	Steuerlastgestaltung als Steuerdelikt .....	49
3.	Maßnahmen zum Schutz vor der Annahme einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit .....	50
V.	Das einschlägige Steuerberatungsrecht .....	53
1.	Berufsausübungsvorschriften des Steuerberatungsgesetzes .....	53
2.	Haftungsvorschriften für Steuerberater .....	54
<b>C.</b>	<b>Betriebswirtschaftliche Bedeutung der Umgehungsverhinderungsregeln</b> .....	<b>61</b>
I.	Spezielle betriebswirtschaftliche Aufgaben hin- sichtlich der Subsumierbarkeit des Vorgangs unter einer der Umgehungsverhinderungsregeln .....	61
1.	Analyse des Sachverhalts .....	61
2.	Ermittlung der „den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung“ .....	63
3.	Ermittlung der wirtschaftlichen Gründe für umgehungsverdächtige Gestaltungen .....	63
	<b>Exkurs: Zum Begriff „wirtschaftlich“</b> .....	65
II.	Spezielle Planungsunsicherheiten durch die Vorschrift des § 42 AO und andere allgemeine Steuerumgehungs- verhinderungsregeln .....	75
1.	Zum Gewicht steuerlicher Gesichtspunkte bei Unternehmerentscheidungen .....	75
2.	Inhalt und Aufgaben der Steuerplanung im Allgemeinen .....	77
3.	Steuerplanungssicherheit als betriebswirtschaft- liches und rechtliches Problem .....	80
III.	Risiken steuerbezogener Gestaltungen .....	83
<b>D.</b>	<b>Steuerberatungs-Relevanzbereiche im Hinblick auf die Umgehungsverhinderungsregeln</b> .....	<b>87</b>
I.	Bereich Steuerdeklarationsberatung .....	87
1.	Sachverhaltsermittlung vor Erstellung der Steuererklärung .....	87
2.	Steuererklärungserstellung .....	87
3.	Überprüfung abgegebener Steuererklärungen .....	88

II.	Bereich Steuerrechtsdurchsetzungsberatung .....	90
1.	Zurückweisung von Missbrauchsannahmen der Finanzverwaltung im Veranlagungs- und Betriebsprüfungsstadium .....	90
	<b>Exkurs: Zur Eignung der Mediation als Mittel einer Streitverhinderung in Umgehungs- verdachtsfällen .....</b>	<b>92</b>
2.	Zurückweisung von Missbrauchsannahmen der Finanzverwaltung im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren .....	96
3.	Zurückweisung von Missbrauchsannahmen der Finanzverwaltung im gerichtlichen Rechts- behelfs und Rechtsmittelverfahren .....	96
III.	Bereich Steuerlastgestaltungsberatung .....	99
1.	Anregungs-, Such- und Auswahlphase .....	99
2.	Wirkungs- und Vollzugsphase .....	101
3.	Kontrollphase .....	101
<b>E.</b>	<b>Spezielle Steuerberatungs-Gefahren beim fehlerhaften Umgang mit § 42 AO und anderen steuerbezogenen Umgehungsverhinderungsregeln .....</b>	<b>103</b>
I.	Harte Gefahren für den Steuerberater .....	103
1.	Gefahren aus der Haftung .....	103
2.	Gefahren aus dem Berufsrecht .....	106
3.	Gefahren aus dem Steuerstrafrecht .....	107
II.	Weiche Gefahren für den Steuerberater .....	110
1.	Gefahren aus Nachteilen des Mandanten .....	110
2.	Gefahren aus einem Ansehensverlust .....	110
<b>F.</b>	<b>Steuerberatungs-Bearbeitungsprobleme im Zusammenhang mit § 42 AO und anderen steuerbezogenen Umgehungsverhinderungsregeln .....</b>	<b>113</b>
I.	Zur Problematik der Mitwirkung des Steuerberaters bei umgehungsverdächtigen Gestaltungen .....	113
1.	Berufsrechtliche Problematik von Missbrauchs- empfehlungen .....	113

2.	Pflicht zur Aufklärung des Mandanten und zur Abgabe von Missbrauchswarnungen .....	115
II.	Probleme beim Übersehen eines Umgehungsverdachts durch den Steuerberater .....	118
1.	Ursachen und Stadien eines Übersehens .....	118
2.	Heilungsmöglichkeiten .....	119
<b>G.</b>	<b>Maßnahmen zur Verhinderung von umgehungsbezogenen Steuerberatungsfehlern .....</b>	<b>121</b>
I.	Einbau der Missbrauchsprüfung in den Beratungsablauf .....	121
1.	Instrumente zur Sicherstellung einer automatisch erfolgenden Missbrauchsprüfung .....	121
2.	Zeitliche Lozierung der Missbrauchsprüfung in den Beratungsablauf .....	123
3.	Dokumentation der Missbrauchsprüfung .....	124
II.	Kanzleiorganisation mit dem Ziel der ausreichenden Wahrnehmung umgehungsverdächtiger Risiken .....	125
1.	Festlegung zwingender Zuständigkeiten .....	125
2.	Mitarbeiterschulungen .....	126
III.	Maßnahmen im Verhältnis zu den Mandanten .....	129
1.	Aufklärung im Stadium der Auftragsannahme ....	129
2.	Laufende Informationsvermittlungen .....	130
3.	Honorierungsfragen .....	130
<b>H.</b>	<b>Gesamtergebnis der Untersuchung .....</b>	<b>135</b>
	Literaturverzeichnis .....	139
	Rechtsprechungsregister .....	147
	Liste der verwerteten BFH-Urteile zum Begriff „wirtschaftlich“ in der Missbrauchsrechtsprechung .....	151
	Stichwortverzeichnis .....	153