

Es gibt keine Gesetzeslücke !

*Steuerliche Gestaltung zwischen Freiheit, Gesetzesbindung und
Missbrauchskontrolle*

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Stand: Mai 2026

Inhalt

1. Ausgangspunkt: Die suggestive Kraft des Wortes „Gesetzeslücke“	4
2. Grundgesetzliche Ausgangslage: Freiheit ist der Normalfall	5
3. Steuerrechtliche Belastung nur durch Tatbestand, nicht durch Erwartung	6
4. Zulässige Steuerplanung und der falsche Verdacht des „Ausnutzens“	7
5. § 42 AO: gesetzliche Grenze, nicht Ersatzgesetzgeber	8
6. Steuerstrafrecht: Keine Strafbarkeit aus einer gefühlten Lücke	9
7. Rechtsprechung zur steuerlichen Gestaltungsfreiheit	10
7.1 Steuerersparnis als legitimes Motiv	10
7.2 Gestaltung der Rechtsverhältnisse mit niedriger Steuerbelastung	10
7.3 Nutzung zivilrechtlicher Strukturen	11
7.4 Der vom Gesetz vorgezeichnete Weg	11
7.5 Gegenbeispiele: Wenn § 42 AO tatsächlich eingreift	11
7.6 Gesetzlich angelegte Gestaltung und Abgrenzung im Einzelfall	12
8. Die „Gesetzeslücke“ als methodische Kategorie der Gerichte	12
9. Beispiele außerhalb des Steuerrechts	13
9.1 Abgabenrecht und Bestimmtheit: VG Hannover	13
9.2 Arbeitsrecht: Nicht jede Nichtregelung ist eine Lücke	13
9.3 Öffentliches Recht: Analogie nur als Ausnahme	14
10. Sonderkapitel: Vormerkliste, Beobachtung und Gesetzgebung pro futuro	14
11. Philosophische Betrachtung: Schweigen des Gesetzes, Freiheit des Bürgers	15
12. Hinweise für Beratung, Betriebsprüfung und Streitführung	16
12.1 Sprache disziplinieren	16
12.2 Tatbestände zuerst, Wertungen danach	16
12.3 Außersteuerliche Gründe dokumentieren	16
12.4 Offenlegung und Erklärungssorgfalt	17
12.5 Vormerkung nicht mit Verbot verwechseln	17
12.6 Argumentationsbausteine	17
13. Ergebnisthesen	17
Anmerkungen und Nachweise	19
Ausgewählte Rechtsprechung nach Themen	20
A. Verfassungsrechtliche Ausgangslage und Gesetzesbindung	20
B. Steuerliche Gestaltungsfreiheit und § 42 AO	20

C. Methodische Gesetzeslücke, Analogie und rechtspolitischer Fehler	20
---	----

1. Ausgangspunkt: Die suggestive Kraft des Wortes „Gesetzeslücke“

Die Formulierung „Gesetzeslücke“ klingt zunächst technisch. Sie scheint lediglich zu beschreiben, dass der Gesetzgeber einen Lebenssachverhalt nicht ausdrücklich geregelt hat. In steuerlichen Diskussionen entfaltet der Begriff jedoch eine andere, deutlich stärkere Wirkung. Er stellt den Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Licht. Wer eine „Lücke“ nutzt, erscheint nicht als Bürger, der innerhalb geltender Gesetze handelt, sondern als jemand, der sich an einem vermeintlichen Sinn des Gesetzes vorbeidrückt. Das Wort erzeugt ein Narrativ: Da sei etwas nicht gewollt gewesen; der Bürger habe es erkannt; er habe die Unvollkommenheit der Norm ausgenutzt; und dieses Ausnutzen sei jedenfalls rechtlich verdächtig, moralisch anstößig oder strafrechtlich nahe liegend.

Dieses Narrativ ist besonders im Steuerrecht attraktiv, weil Steuerrecht als Massenrecht auf Gleichmäßigkeit und Planbarkeit angelegt ist. Wo der eine Steuerpflichtige eine geringere Belastung erreicht als der andere, wird schnell gefragt, ob dies „gerecht“ sei. Aus der Gerechtigkeitsfrage wird dann mitunter eine Legalitätsfrage. Aus der Legalitätsfrage wird eine Frage der Gesinnung. Der Begriff der Gesetzeslücke ist dabei das Scharnier: Er erlaubt, das Nichtgeregelter als defizitäre Regelung zu behandeln und dem Bürger zuzurechnen, dass er dieses Defizit bemerkt und genutzt hat.

Die nachfolgende Ausarbeitung wendet sich gegen diese Verschiebung. Sie behauptet bewusst pointiert: Es gibt keine Gesetzeslücke. Gemeint ist damit nicht, dass die juristische Methodenlehre den Ausdruck der planwidrigen Regelungslücke nicht kennt. Gemeint ist auch nicht, dass Gerichte niemals im Wege der Analogie oder teleologischen Reduktion arbeiten dürften. Gemeint ist vielmehr: Es gibt keine Gesetzeslücke als steuerbegründende, strafbegründende oder moralisch delegitimierende Kategorie zulasten des Bürgers. Das Schweigen des Gesetzes ist im freiheitlichen Verfassungsstaat nicht automatisch ein Fehler, den der Bürger zu seinen Lasten berichtigen müsste. Das Schweigen des Gesetzes ist zunächst Freiheit.

Diese Unterscheidung ist für die steuerliche Beratung zentral. Der Berater schuldet keine Teilnahme am populären Verdachtsdiskurs. Er schuldet die präzise Prüfung der geltenden Normen: Gibt es einen steuerbegründenden Tatbestand? Gibt es eine Sondervorschrift? Gibt es eine Missbrauchsnorm? Gibt es eine Mitteilungs-, Dokumentations- oder Erklärungspflicht? Gibt es eine strafrechtlich relevante Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit? Wird eine dieser Fragen bejaht, ist die Rechtsfolge aus dem Gesetz zu entwickeln. Wird sie verneint, bleibt es bei der Freiheit des Steuerpflichtigen, seine Angelegenheiten so zu ordnen, dass keine oder eine geringere Steuer entsteht.

Die steuerliche Beratung nutzt keine „Lücken“. Sie arbeitet mit Tatbeständen. Wo kein Tatbestand erfüllt ist, fehlt nicht die Steuerpflicht; vielmehr fehlt dem Staat die gesetzliche Grundlage für die Belastung.

Der Satz „Es gibt keine Gesetzeslücke“ ist deshalb kein Slogan gegen das Recht. Er ist ein Slogan für das Recht. Er erinnert daran, dass der Gesetzgeber entscheidet, nicht die nachträgliche Empörung. Er erinnert daran, dass Steuerpflichtige ihre Dispositionen nicht an einem unsichtbaren Normzweck ausrichten müssen, der erst nachträglich formuliert wird. Und er erinnert daran, dass ein Rechtsstaat nicht schon dadurch stärker wird, dass er nicht geregelte Sachverhalte moralisch besetzt. Er wird stärker, wenn er klar sagt, was er besteuert, was er verbietet und was er für mitteilungspflichtig hält.

2. Grundgesetzliche Ausgangslage: Freiheit ist der Normalfall

Die freiheitliche Grundordnung des Grundgesetzes beginnt nicht mit der Erlaubnis. Sie beginnt mit der Freiheit. Art. 2 Abs. 1 GG gewährleistet jedem das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit, soweit nicht Rechte anderer, die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verletzt werden. In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist dies seit der Elfes-Entscheidung als allgemeine Handlungsfreiheit verstanden worden: Der Einzelne darf grundsätzlich tun, was er tun will, solange eine verfassungsmäßige Schranke eingreift.¹

Dieser Ausgangspunkt ist für das Steuerrecht nicht bloße Staatsbürgerkunde. Er ist methodisch entscheidend. Der Bürger benötigt keine steuerrechtliche Sondererlaubnis, um eine GmbH statt eines Einzelunternehmens zu wählen, eine Personengesellschaft statt einer Bruchteilsgemeinschaft zu errichten, Vermögen zu übertragen, Verträge zu schließen, Fremdfinanzierung einzusetzen, eine Umwandlung vorzunehmen, einen Gewinnrealisierungszeitpunkt zu gestalten oder eine steuerliche Option auszuüben. Die Privatautonomie und die allgemeine Handlungsfreiheit bilden den Normalzustand. Einschränkungen bedürfen einer gesetzlichen Grundlage.

Art. 20 Abs. 3 GG ergänzt diesen freiheitlichen Ausgangspunkt durch die institutionelle Seite. Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung sind an die verfassungsmäßige Ordnung sowie an Gesetz und Recht gebunden.² Für die Exekutive bedeutet dies: Finanzverwaltung und Steuerfahndung dürfen nicht nach einem außerrechtlichen Gerechtigkeitsempfinden besteuern. Für die Rechtsprechung bedeutet es: Richterliche Rechtsfortbildung darf gesetzgeberische Entscheidungen nicht ersetzen. Für den Gesetzgeber bedeutet es: Er darf den steuerlichen Zugriff ändern, aber er muss dies normativ, in der dafür vorgesehenen Form, tun.

Das Steuerrecht zeigt diese Struktur in besonders klarer Weise. § 3 Abs. 1 AO definiert Steuern als Geldleistungen, die auferlegt werden, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.³ Die Steuer entsteht damit nicht, weil ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich leistungsfähig ist, weil eine Gestaltung steuerlich günstig wirkt oder weil die Finanzverwaltung eine Regelungslücke empfindet. Sie entsteht, wenn der gesetzliche Tatbestand erfüllt ist. Die Rechtsordnung kann sehr weitgehende Steuerpflichten schaffen; sie muss dies aber in Tatbeständen tun.

Die verfassungsrechtliche Seite dieser Tatbestandsbindung ist nicht auf das Strafrecht beschränkt. Das Bundesverfassungsgericht hat in jüngerer Zeit erneut betont, dass die allgemeine Handlungsfreiheit auch das Recht einschließt, nur aufgrund solcher Gesetze steuerlich belastet zu werden, die der Verfassung entsprechen.⁴ Steuerrecht ist also Freiheitsrecht. Eine Steuerpflicht ist ein Eingriff in die Vermögens- und Dispositionsfreiheit. Sie ist legitimierbar, aber nicht aus einem bloßen Gefühl des „Das kann doch nicht gewollt sein“ ableitbar.

Aus dieser Konzeption folgt eine Umkehrung der üblichen Lückenrhetorik. Nicht der Bürger muss erklären, warum er etwas darf, obwohl es steuerlich günstig ist. Der Staat muss erklären, auf welcher gesetzlichen Grundlage er die günstige Wirkung beseitigen will. Wo diese Grundlage fehlt, liegt nicht ein Makel im Verhalten des Bürgers, sondern die Grenze staatlicher Belastungsmacht. Das ist keine Schwäche des Rechtsstaats, sondern sein Funktionsprinzip.

Im Rechtsstaat ist das nicht Geregelte nicht automatisch verdächtig. Das nicht Geregelte ist zunächst dem Bürger zugeordnet. Erst das Gesetz verschiebt Freiheit in Bindung.

Diese Überlegung wird in der steuerlichen Praxis häufig unterschätzt. Betriebsprüfung und Veranlagung arbeiten naturgemäß retrospektiv. Sie sehen das Ergebnis einer Gestaltung und fragen, ob die Steuerfolge „passt“. Der steuerliche Berater muss demgegenüber den normativen Prüfungsmaßstab bewahren: Nicht das Ergebnis ist verdächtig, sondern allenfalls die Tatbestandsverfehlung, die Unangemessenheit im Sinne des § 42 AO oder die unrichtige Erklärung. Ein günstiges Ergebnis allein ist kein Rechtsverstoß.

3. Steuerrechtliche Belastung nur durch Tatbestand, nicht durch Erwartung

Das Steuerrecht ist kein Recht der allgemeinen fiskalischen Erwartung. Es ist ein Recht der gesetzlichen Tatbestände. Diese Unterscheidung klingt selbstverständlich, ist es in der Anwendung aber nicht. Denn steuerliche Normen sind häufig zweckorientiert formuliert, nutzen unbestimmte Rechtsbegriffe und stehen in komplexen Systemzusammenhängen. Gerade deshalb ist die Versuchung groß, aus dem unterstellten Zweck einer Norm eine zusätzliche, nicht geschriebene Belastungsentscheidung abzuleiten.

Dagegen ist einzuwenden: Der Normzweck ist ein Auslegungsinstrument, nicht der Ersatz des Normtextes. Der Wille des Gesetzgebers kann helfen, eine unklare Norm zu verstehen; er kann aber nicht eine fehlende Norm schaffen. Steuerpflichtige schulden nicht die Verwirklichung eines fiskalischen Idealplans. Sie schulden die Befolgung des geltenden Rechts. Wo der Gesetzgeber eine Gestaltung nicht erfassen wollte, bleibt sie frei. Wo er sie erfassen wollte, dies aber nicht in eine tragfähige Norm umgesetzt hat, ist dies kein Vorwurf an den Steuerpflichtigen, sondern ein Gesetzgebungsproblem.

In der steuerrechtlichen Diskussion wird diese Differenz oft verwischt, weil „Steuerumgehung“, „aggressive Steuergestaltung“, „Steuersparmodell“, „Gestaltungsmissbrauch“ und „Gesetzeslücke“ nebeneinander verwendet werden. Juristisch sind diese Begriffe jedoch nicht austauschbar. „Steuerumgehung“ ist ohne gesetzliche Anknüpfung zunächst Beschreibung, nicht Rechtsfolge. „Aggressiv“ ist kein Tatbestandsmerkmal der Abgabenordnung. Ein „Steuersparmodell“ kann mitteilungspflichtig, missbräuchlich, wirtschaftlich riskant, politisch unerwünscht oder völlig zulässig sein. Erst die konkrete Norm entscheidet.

Die grundlegende steuerrechtliche Frage lautet daher nicht: Hat der Steuerpflichtige eine Lücke entdeckt? Sie lautet: Welche Rechtsnorm ordnet für den verwirklichten Sachverhalt welche Rechtsfolge an? Ist die Norm eindeutig, folgt die Rechtsanwendung. Ist sie auslegungsbedürftig, wird ausgelegt. Enthält sie eine Generalklausel, wird deren Tatbestand geprüft. Enthält sie eine Mitteilungspflicht, wird diese erfüllt. Fehlt eine Norm, kann die Finanzverwaltung nicht unter Berufung auf einen „eigentlichen“ Regelungsplan besteuern.

Das bedeutet nicht, dass der Gesetzgeber passiv bleiben müsste. Er kann steuerliche Vergünstigungen streichen, Missbrauchstatbestände verschärfen, Sperrfristen verlängern, Qualifikationskonflikte regeln, hybride Gestaltungen erfassen, Hinzurechnungsbesteuerung ausweiten, Abzugsverbote schaffen oder Optionsrechte neu ordnen. Er kann dies grundsätzlich auch

als Reaktion auf erkannte Gestaltungen tun. Entscheidend ist der Zeitpunkt und die Form: Der neue Zugriff entsteht durch Gesetz, nicht durch rückwirkende moralische Umetikettierung der vorangegangenen Freiheit.

Gerade im Unternehmensteuerrecht lässt sich dies plastisch beobachten. Viele spätere Spezialvorschriften sind Reaktionen auf Gestaltungspraxis. Daraus folgt jedoch nicht, dass die Gestaltung vor der Gesetzesänderung schon rechtswidrig war. Das Gegenteil liegt näher: Wäre sie bereits von der geltenden Norm erfasst gewesen, hätte es der neuen Norm nicht bedurft. Die Neuregelung ist häufig Beleg dafür, dass der Gesetzgeber die bisherige Rechtslage ändern will, nicht Beleg dafür, dass der Steuerpflichtige zuvor eine verbotene Lücke genutzt hat.

Natürlich gibt es echte Fälle rückwirkender Gesetzgebung. Sie sind verfassungsrechtlich besonders sensibel und unterliegen eigenen Grenzen. Für die hier interessierende These genügt: Auch rückwirkende Normen sind Normen. Sie müssen beschlossen, verkündet und verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden. Die „Gesetzeslücke“ selbst trägt die Belastung nicht.

4. Zulässige Steuerplanung und der falsche Verdacht des „Ausnutzens“

Steuerplanung ist kein Fremdkörper im Steuerrecht. Sie ist eine notwendige Folge der gesetzgeberischen Entscheidung, unterschiedliche Rechtsformen, Zeitpunkte, Finanzierungsarten, Transaktionswege und Zuordnungsentscheidungen unterschiedlich zu besteuern. Sobald das Recht Alternativen eröffnet, entsteht Auswahl. Sobald Auswahl besteht, wird der rationale Steuerpflichtige auch steuerliche Folgen berücksichtigen. Dies ist nicht Ausnutzung, sondern Rechtsanwendung.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat diese Selbstverständlichkeit mehrfach ausgesprochen. Der Große Senat hat bereits entschieden, dass das Motiv, Steuern zu sparen, eine Gestaltung nicht schon unangemessen macht.⁵ Der Steuerpflichtige darf seine rechtlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, dass die steuerliche Belastung möglichst gering ist.⁶ Er darf die vom Zivilrecht bereitgestellten Gestaltungsformen nutzen und sich innerhalb der gesetzlichen Ordnung für die steuerlich günstigere Alternative entscheiden.⁷

Diese Rechtsprechung ist nicht als Einladung zu künstlicher Verschleierung zu missverstehen. Sie ist vielmehr Ausdruck des Tatbestandsprinzips. Das Steuerrecht knüpft an rechtliche und wirtschaftliche Strukturen an. Wer zwischen mehreren zulässigen Strukturen wählt, verwirklicht nicht die Struktur, die die Finanzverwaltung nachträglich für steuerlich ergiebiger hält, sondern die tatsächlich gewählte Struktur. Besteuerung folgt der Rechtswirklichkeit, soweit das Gesetz sie anerkennt und keine Korrekturvorschrift eingreift.

Besonders wichtig ist die Aussage des BFH, dass für § 42 AO grundsätzlich kein Raum ist, wenn der Steuerpflichtige einen vom Steuergesetz selbst vorgezeichneten Weg wählt.⁸ Diese Formel trifft den Kern. Wenn das Gesetz eine Option, einen Freibetrag, eine Befreiung, eine Frist, eine Buchwertfortführung, eine Pauschalierung oder eine besondere Zuordnung eröffnet, kann die Nutzung dieser Möglichkeit nicht ohne Weiteres als Missbrauch diskreditiert werden. Der Steuerpflichtige folgt dann dem Gesetz, statt es zu umgehen.

Das Lückennarrativ arbeitet demgegenüber mit einer doppelten Unterstellung. Erstens unterstellt es, der Gesetzgeber habe den steuerlich günstigen Weg eigentlich nicht gewollt. Zweitens unterstellt es,

der Steuerpflichtige hätte dies erkennen und seine Disposition daran ausrichten müssen. Beide Unterstellungen sind gefährlich. Der Wille des Gesetzgebers ist nicht das, was im Nachhinein fiskalisch wünschenswert erscheint. Und der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, die steuerlich ungünstigste oder staatlich ertragreichste Gestaltung zu wählen.

Die Beratungspraxis sollte deshalb sprachlich präzise bleiben. Es ist ein Unterschied, ob man sagt: „Der Mandant nutzt eine Gesetzeslücke“, oder ob man sagt: „Der Mandant wählt eine gesetzlich vorgesehene Struktur mit günstiger Steuerfolge.“ Die erste Formulierung übernimmt das Verdachtsnarrativ. Die zweite benennt den juristischen Vorgang. Ebenso ist es ein Unterschied, ob man von „Umgehung“ spricht oder von „Tatbestandsvermeidung“. Eine Steuer wird nicht dadurch umgangen, dass ihr Tatbestand nicht verwirklicht wird. Wer keinen steuerbaren Umsatz ausführt, umgeht nicht die Umsatzsteuer. Wer keinen Veräußerungstatbestand erfüllt, umgeht nicht die Veräußerungsbesteuerung. Er verwirklicht den Tatbestand nicht.

Das gilt auch für Mandantenkommunikation. Der steuerlich versierte Mandant sollte verstehen, dass Legalität nicht mit Risikofreiheit identisch ist. Eine Gestaltung kann rechtlich zulässig und dennoch prüfungsanfällig sein. Sie kann gesetzlich möglich und dennoch dokumentationsbedürftig sein. Sie kann mitteilungs pflichtig sein, ohne verboten zu sein. Sie kann im Grenzbereich des § 42 AO liegen, ohne steuerstrafrechtlich relevant zu sein. Der Begriff der „Lücke“ hilft in keiner dieser Differenzierungen. Er vernebelt sie.

5. § 42 AO: gesetzliche Grenze, nicht Ersatzgesetzgeber

Wer die These „Es gibt keine Gesetzeslücke“ vertritt, muss § 42 AO ernst nehmen. Die Vorschrift ist die zentrale allgemeine Missbrauchsnorm des deutschen Steuerrechts. Sie bestimmt, dass durch Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten das Steuergesetz nicht umgangen werden kann. Liegt Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehen würde.⁹

Diese Regelung widerlegt die hier vertretene These nicht. Im Gegenteil: Sie bestätigt sie. Denn § 42 AO zeigt, dass die Rechtsordnung dort, wo sie eine Korrektur für missbräuchliche Gestaltungen will, eine Norm schafft. Die Rechtsfolge folgt nicht aus der bloßen Existenz einer Lücke, sondern aus dem Tatbestand der Missbrauchsnorm. § 42 AO ist Gesetz, nicht Lückenhypothese.

Daraus ergeben sich mehrere Konsequenzen. Erstens darf § 42 AO nicht zur allgemeinen Unzufriedenheitsklausel werden. Die Vorschrift verlangt eine unangemessene rechtliche Gestaltung, die im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt, und sie lässt die Rechtfertigung durch beachtliche außersteuerliche Gründe zu. Die Prüfung ist tatbestandlich, nicht intuitiv. Ein steuerlich günstiges Ergebnis reicht nicht. Ein steuerliches Motiv reicht ebenfalls nicht. Entscheidend ist, ob die konkrete Gestaltung nach Struktur, Zweck und wirtschaftlichem Gehalt unangemessen ist und ob der erlangte Vorteil vom Gesetz nicht vorgesehen ist.

Zweitens ist § 42 AO subsidiär gegenüber spezialgesetzlichen Wertungen. Enthält das Steuergesetz eine spezielle Missbrauchsregel, Sperrfrist, Haltefrist, Zurechnungsvorschrift oder Ausschlussnorm, ist zunächst diese Wertung maßgeblich. Das allgemeine Missbrauchsverbot darf nicht dazu benutzt werden, gesetzliche Spezialentscheidungen zu verschärfen, die der Gesetzgeber gerade anders austariert hat. Auch dies ist eine Folge der Gesetzesbindung.

Drittens kann § 42 AO nicht jede gesetzgeberische Ungenauigkeit korrigieren. Eine Steuervorschrift mag aus Sicht der Verwaltung zu eng sein; sie mag nachträglich als fiskalisch unergiebig erscheinen; sie mag Gestaltungen ermöglichen, die politisch unerwünscht sind. Daraus folgt noch kein Missbrauch. Der Missbrauchstatbestand ist nicht erfüllt, weil der Steuerpflichtige klüger disponiert als der Gesetzgeber formuliert hat. Er ist erfüllt, wenn die gesetzlich bestimmten Voraussetzungen der Missbrauchsnorm vorliegen.

Viertens ist die Missbrauchsprüfung von der strafrechtlichen Bewertung zu trennen. Die Finanzverwaltung selbst weist im Anwendungserlass zur Abgabenordnung darauf hin, dass ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO als solcher nicht strafbar ist. Steuerstrafrechtliche oder bußgeldrechtliche Fragen stellen sich insbesondere dann, wenn unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden oder steuerlich erhebliche Tatsachen verschwiegen werden.¹⁰

Diese Differenzierung ist für die Beratungspraxis von erheblicher Bedeutung. Eine Gestaltung kann zivilrechtlich wirksam, steuerlich nach § 42 AO zu korrigieren und strafrechtlich gleichwohl nicht relevant sein, wenn sie vollständig und zutreffend offen gelegt wurde und die Rechtsfrage vertretbar war. Umgekehrt kann eine materiell wenig spektakuläre Gestaltung strafrechtlich relevant werden, wenn Tatsachen falsch dargestellt oder verschwiegen werden. Das Lückennarrativ verwischt diese Ebenen; § 42 AO trennt sie.

§ 42 AO ist nicht die gesetzliche Anerkennung eines allgemeinen Lückenverdachts. § 42 AO ist die gesetzliche Grenze bestimmter missbräuchlicher Gestaltungen. Gerade deshalb muss sein Tatbestand präzise geprüft werden.

6. Steuerstrafrecht: Keine Strafbarkeit aus einer gefühlten Lücke

Noch schärfer ist die Trennung im Steuerstrafrecht. Art. 103 Abs. 2 GG bestimmt, dass eine Tat nur bestraft werden kann, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde.¹¹ Dieser Grundsatz schützt nicht nur vor rückwirkender Strafbarkeit. Er schützt vor einer Strafbegründung aus Analogie, Moral, Empörung oder fiskalischer Zweckmäßigkeit. Für § 370 AO bedeutet dies: Strafbar ist nicht die steuerliche Gestaltung als solche, sondern insbesondere die unrichtige oder unvollständige Angabe steuerlich erheblicher Tatsachen oder das pflichtwidrige Unterlassen solcher Angaben bei dadurch eintretender Steuerverkürzung.

Der Vorwurf, eine Gesetzeslücke ausgenutzt zu haben, trägt keine Strafbarkeit. Er kann allenfalls Anlass sein zu prüfen, ob die Erklärung objektiv unrichtig war, ob der Sachverhalt vollständig offen gelegt wurde, ob eine Rechtsauffassung vertretbar war, ob Vorsatz vorlag und ob die Steuer nach materieller Rechtslage verkürzt wurde. Die Strafbarkeit entsteht nicht aus der Lücke, sondern aus dem strafrechtlichen Tatbestand.

Dies ist nicht nur Dogmatik, sondern Verteidigungslinie. In steuerstrafrechtlichen Ermittlungen wird die Sprache häufig unscharf. Von „Gestaltungsmodellen“, „Umgehung“, „Scheinstrukturen“, „Steuersparsystemen“ oder „Lücken“ wird gesprochen, bevor sauber zwischen Tatsachen, rechtlicher Würdigung und Vorsatz differenziert wurde. Der Verteidiger und der steuerliche Berater müssen darauf bestehen: Eine nachträglich streitige Rechtsauffassung ist keine falsche Tatsache. Eine günstige Tatbestandswahl ist keine Täuschung. Eine gesetzlich nicht untersagte Gestaltung ist kein strafbegründender Makel.

Besonders bedeutsam ist die vollständige Sachverhaltsdarstellung. Wer eine steuerliche Gestaltung offenlegt, die zugrunde liegenden Verträge einreicht, wirtschaftliche Gründe dokumentiert und die steuerliche Rechtsauffassung nachvollziehbar macht, reduziert nicht jede steuerliche Unsicherheit, aber er verändert die strafrechtliche Ausgangslage grundlegend. Streit über Rechtsanwendung ist dann regelmäßig etwas anderes als Täuschung über Tatsachen. Die Grenze verläuft dort, wo Sachverhalte konstruiert, verdeckt, falsch datiert, nur scheinbar vollzogen oder wirtschaftlich entleert werden.

Auch in diesem Sinne ist die Rede von der Gesetzeslücke schädlich. Sie suggeriert, der Steuerpflichtige habe eine verborgene Pflicht verletzt, obwohl die eigentliche strafrechtliche Frage lautet, ob eine gesetzlich bestimmte Erklärungspflicht verletzt wurde. Ein freiheitlicher Steuerstaat darf den Bürger nicht deshalb kriminalisieren, weil er eine günstigere, offene und rechtlich vertretbare Gestaltung gewählt hat. Er darf ihn kriminalisieren, wenn er die gesetzlichen Straftatbestände erfüllt. Das ist ein fundamentaler Unterschied.

7. Rechtsprechung zur steuerlichen Gestaltungsfreiheit

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bietet mehrere Leitlinien, die in der Beratung und in streitigen Verfahren gegen das Lückennarrativ nutzbar gemacht werden können. Sie zeigen nicht, dass jede Gestaltung zulässig wäre. Sie zeigen aber, dass die steuerliche Gestaltungsfreiheit ein anerkannter Ausgangspunkt ist und dass Missbrauch die Ausnahme ist, die begründet werden muss.

7.1 Steuerersparnis als legitimes Motiv

Ausgangspunkt ist die Entscheidung des Großen Senats vom 29. November 1982. Dort wird der Gedanke deutlich, dass das Motiv der Steuerersparnis eine rechtliche Gestaltung nicht schon unangemessen macht.⁵ Diese Aussage ist bis heute tragfähig. Steuerersparnis ist kein illegitimes Motiv. Sie ist in einem komplexen Steuersystem ein naheliegendes Motiv. Der Steuerpflichtige darf die steuerlichen Folgen verschiedener Gestaltungen vergleichen und sich für die günstigere entscheiden.

Wer dies bestreitet, müsste konsequenterweise auch alltägliche Dispositionen diskreditieren: die Wahl der Zusammenveranlagung, die Inanspruchnahme von Abschreibungen, die Nutzung von Freibeträgen, die Wahl des Investitionszeitpunkts, die Ausübung eines Optionsrechts, die Gestaltung von Vergütungsbestandteilen oder die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform. All diese Entscheidungen sind steuerlich motiviert oder steuerlich mitmotiviert. Niemand würde ernsthaft sagen, sie seien bereits deshalb verwerflich. Entscheidend ist nicht das Motiv, sondern die gesetzliche Anerkennung der gewählten Struktur.

7.2 Gestaltung der Rechtsverhältnisse mit niedriger Steuerbelastung

In der Entscheidung vom 17. März 2010 hat der BFH erneut betont, dass es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt ist, seine rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe steuerliche Belastung ergibt.⁶ Diese Formulierung ist für Beratungsschreiben und Einspruchsbegründungen besonders wertvoll, weil sie die Normalität der Steuerplanung ausdrücklich anerkennt.

Die Aussage darf allerdings nicht isoliert werden. Der BFH prüft stets, ob die gesetzlichen Grenzen, insbesondere § 42 AO, überschritten sind. Gerade darin liegt die praktische Stärke der Linie: Man

muss nicht behaupten, steuerliche Gestaltung sei grenzenlos. Man muss nur die richtige Reihenfolge einhalten. Zuerst steht die Gestaltungsfreiheit. Danach kommt die Prüfung konkreter gesetzlicher Grenzen. Nicht umgekehrt.

7.3 Nutzung zivilrechtlicher Strukturen

In der Entscheidung vom 22. Juni 2017 hat der BFH die freie Nutzung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten hervorgehoben.⁷ Das ist im Steuerrecht besonders relevant, weil steuerliche Tatbestände häufig an zivilrechtliche Rechtsformen und Rechtsakte anknüpfen. Die Wahl einer zivilrechtlich anerkannten Struktur ist nicht schon deshalb verdächtig, weil sie steuerlich günstiger ist als eine andere. Vielmehr muss die Steuerrechtsordnung entscheiden, ob sie diese Struktur anerkennt, korrigiert oder ignoriert.

Dieser Gedanke hat hohe Bedeutung bei Gesellschaftsstrukturen, Familiengesellschaften, Nießbrauchsgestaltungen, Finanzierungsbeziehungen, Umwandlungen und Übertragungen. Die zivilrechtliche Gestaltung ist nicht bloße Fassade, solange sie wirksam vereinbart, durchgeführt und wirtschaftlich getragen ist. Wer eine andere Besteuerung will, benötigt eine steuerrechtliche Norm, die die zivilrechtliche Form durchbricht oder korrigiert.

7.4 Der vom Gesetz vorgezeichnete Weg

Besonders prägnant ist die Rechtsprechung, wonach für § 42 AO grundsätzlich kein Raum ist, wenn der Steuerpflichtige einen vom Steuergesetz vorgezeichneten Weg wählt.⁸ Diese Aussage ist die juristische Antithese zum Lückenvorwurf. Wenn das Gesetz selbst einen Weg eröffnet, kann dessen Nutzung nicht ohne weiteres als Umgehung qualifiziert werden. Ein gesetzlich vorgesehener Weg ist keine Lücke. Er ist Gesetz.

Dies gilt nicht nur für ausdrücklich so bezeichnete Optionen. Auch das Zusammenspiel von Tatbeständen, Ausnahmen, Fristen und Rechtsfolgen kann einen gesetzlich angelegten Weg bilden. Der Berater muss deshalb herausarbeiten, ob die Gestaltung im System des Gesetzes angelegt ist. Je deutlicher dies gelingt, desto schwächer wird der Vorwurf des Missbrauchs. Die Argumentation sollte lauten: Der Mandant hat nicht eine Regelung umgangen, sondern eine im Gesetz erkennbare Alternative gewählt.

7.5 Gegenbeispiele: Wenn § 42 AO tatsächlich eingreift

Die Gegenbeispiele sind ebenso wichtig. Der BFH hat Gestaltungen als missbräuchlich beurteilt, wenn sie nach ihrer Struktur unangemessen waren und im Wesentlichen der Erlangung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils dienten, etwa in Fällen zwischengeschalteter nahestehender Personen oder gestaffelter Übertragungen, die einen steuerlichen Tatbestand vermeiden sollten, ohne eigenständige wirtschaftliche Funktion zu entfalten.²⁵

Solche Entscheidungen widerlegen die Gestaltungsfreiheit nicht. Sie markieren ihre Grenze. Sie zeigen, dass die Rechtsordnung nicht jedes formale Arrangement hinnimmt. Aber auch hier lautet die Begründung nicht: Es wurde eine Lücke genutzt. Die Begründung lautet: Der Tatbestand des § 42 AO ist erfüllt. Genau darin liegt der Unterschied zwischen juristischer Analyse und moralischer Etikettierung.

7.6 Gesetzlich angelegte Gestaltung und Abgrenzung im Einzelfall

Die Entscheidung vom 23. April 2021 zeigt, wie fein die Abgrenzung sein kann. Der Steuerpflichtige berief sich auf seine Freiheit, seine Angelegenheiten innerhalb des rechtlich Möglichen so einzurichten, dass sich eine möglichst geringe Steuerbelastung ergibt; der BFH prüfte gleichwohl den Anwendungsbereich des § 42 AO und die Frage, ob ein gesetzlich angelegter Gestaltungsweg vorlag.²⁶ Für die Beratung folgt daraus: Die Berufung auf Gestaltungsfreiheit ist ein starkes Argument, ersetzt aber nicht die Subsumtion. Sie ist Ausgangspunkt, nicht Ergebnisgarantie.

8. Die „Gesetzeslücke“ als methodische Kategorie der Gerichte

Die These „Es gibt keine Gesetzeslücke“ verlangt eine methodische Präzisierung. Juristische Methodenlehre und Rechtsprechung kennen den Begriff der planwidrigen Regelungslücke. Gerichte dürfen unter bestimmten Voraussetzungen eine Norm analog anwenden oder teleologisch reduzieren. Diese methodische Kategorie ist jedoch etwas anderes als die steuerpolitische Rede von der „Lücke“, die der Bürger angeblich ausnutzt.

Eine planwidrige Regelungslücke liegt nicht schon vor, weil ein Sachverhalt nicht geregelt ist. Sie setzt voraus, dass das Gesetz gemessen an seinem eigenen Plan unvollständig ist. Es muss also erkennbar sein, dass der Gesetzgeber bei Verfolgung seiner Regelungskonzeption gerade diesen Fall hätte erfassen müssen, ihn aber versehentlich nicht erfasst hat. Hinzutreten muss regelmäßig eine vergleichbare Interessenlage. Der BFH formuliert dies in jüngerer Rechtsprechung zur Analogie entsprechend: Erforderlich sind eine planwidrige Regelungslücke und eine vergleichbare Interessenlage.¹⁴

Diese Anforderungen sind streng.²³ Sie verhindern, dass Gerichte aus einem rechtspolitischen Wunsch eine Norm machen. Das Bundesverfassungsgericht hat mehrfach betont, dass richterliche Rechtsfortbildung die gesetzgeberische Grundentscheidung respektieren muss. In der Entscheidung zur Dreiteilungsmethode im Unterhaltsrecht beanstandete es, dass die Fachrechtsprechung eine gesetzliche Systementscheidung durch ein eigenes Modell ersetzte.¹² In der Delisting-Rechtsprechung hob es hervor, dass Rechtsfortbildung zwar planwidrige Lücken schließen darf, aber nicht den klaren Willen des Gesetzgebers übergehen und eigene Gerechtigkeitsvorstellungen an die Stelle des Gesetzes setzen darf.¹³

Für das Steuerrecht ist diese Grenze besonders wichtig. Steuerrechtliche Belastungen greifen in die Freiheit und in das Vermögen ein. Analogie zulasten des Steuerpflichtigen ist deshalb mit besonderer Vorsicht zu handhaben. Zwar ist die Aussage, im Steuerrecht sei jede Analogie zulasten des Steuerpflichtigen schlechthin ausgeschlossen, in dieser Absolutheit zu grob. Die Rechtsprechung kennt auch im Steuerrecht methodische Lückenschließung. Aber sie verlangt gerade deshalb eine sorgfältige Begründung, dass die Lücke planwidrig ist und die Ergänzung dem gesetzgeberischen Plan entspricht. Eine bloße fiskalische Unzufriedenheit genügt nicht.

Die jüngere BFH-Rechtsprechung zeigt diese Differenz. In mehreren Entscheidungen lehnt der BFH eine planwidrige Lücke ab, wenn keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Gesetzgeber die Fallgruppe vergessen hat, oder wenn allenfalls ein rechtspolitischer Fehler vorliegt.^{15/16/17} Zugleich zeigt eine Entscheidung aus dem Erbschaftsteuerrecht, dass der BFH eine planwidrige Lücke ausnahmsweise annehmen kann, wenn die methodischen Voraussetzungen erfüllt sind.¹⁸

Damit bestätigt die Rechtsprechung die hier vertretene These in ihrem präzisen Sinn. Es gibt die planwidrige Regelungslücke als Werkzeug richterlicher Methodik. Es gibt aber keine „Gesetzeslücke“ als selbständige Grundlage einer Steuerbelastung oder als pauschaler Vorwurf gegen den Steuerpflichtigen. Die Lücke, die ein Gericht methodisch schließt, ist eine Lücke im Gesetz gemessen am Gesetz. Die Lücke, die in steuerpolitischen Debatten behauptet wird, ist häufig nur eine Lücke zwischen fiskalischem Wunsch und normativer Wirklichkeit.

Methodisch schließbar ist nur die planwidrige Unvollständigkeit eines Gesetzes. Nicht schließbar durch Vorwurf ist die Differenz zwischen dem, was der Staat gern besteuern würde, und dem, was der Gesetzgeber tatsächlich besteuert hat.

Diese Unterscheidung muss in Schriftsätzen ausdrücklich gemacht werden. Es genügt nicht, der Gegenseite vorzuwerfen, sie verwende den Begriff „Lücke“ unjuristisch. Besser ist es, die Prüfungsfrage zu drehen: Welche gesetzgeberische Konzeption soll unvollständig sein? Woraus ergibt sich die Planwidrigkeit? Worin liegt die vergleichbare Interessenlage? Warum widerspricht die begehrte Ergänzung nicht einer bewussten gesetzgeberischen Entscheidung? Diese Fragen zwingen die Diskussion zurück in die juristische Methode.

9. Beispiele außerhalb des Steuerrechts

Die Problematik der Gesetzeslücke ist nicht auf das Steuerrecht beschränkt. Gerade Entscheidungen außerhalb des Steuerrechts zeigen, dass die Rechtsprechung zwischen echter planwidriger Lücke und bloßer Nichtregelung unterscheidet.

9.1 Abgabenrecht und Bestimmtheit: VG Hannover

Das Verwaltungsgericht Hannover hatte in einer abgabenrechtlichen Konstellation darauf hinzuweisen, dass eine hinreichend bestimmte gesetzliche Grundlage erforderlich ist und dass Abgabepflichtige die auf sie zukommende Belastung einschätzen können müssen.¹⁹ Das Gericht behandelte eine unvollständige Regelung nicht als Einladung, die fehlenden Belastungsentscheidungen richterlich zu ergänzen. Es stellte vielmehr heraus, dass die Lücke nicht ohne weiteres durch Auslegung oder Rechtsfortbildung geschlossen werden darf.

Diese Linie ist für das Steuerrecht unmittelbar anschlussfähig. Je belastender eine Norm wirkt, desto wichtiger sind Bestimmtheit, Tatbestand und gesetzgeberische Entscheidung. Der Staat darf nicht unter dem Etikett der Lückenschließung das nachholen, was als Normsetzungsakt hätte erfolgen müssen. Die Abgabe verlangt Gesetz, nicht bloße Plausibilität.

9.2 Arbeitsrecht: Nicht jede Nichtregelung ist eine Lücke

Auch das Landesarbeitsgericht Düsseldorf hat in einer arbeitsrechtlichen Entscheidung betont, dass eine planwidrige Gesetzeslücke nicht schon deshalb besteht, weil eine konkrete Frage ungeregelt ist.²⁰ Entscheidend ist vielmehr, ob der gesetzliche Regelungsplan eine Ergänzung verlangt. Diese Aussage ist methodisch allgemein. Sie schützt die Grenze zwischen Gesetzesauslegung und Gesetzgebung.

Übertragen auf das Steuerrecht bedeutet dies: Der Umstand, dass eine Gestaltung nicht ausdrücklich erfasst ist, beweist nichts. Er kann auf ein Versehen hindeuten, auf eine bewusste Entscheidung, auf ein Abwarten des Gesetzgebers, auf europarechtliche Rücksichtnahmen, auf Vollzugserwägungen

oder schlicht auf die Tatsache, dass der Gesetzgeber nicht jeden Lebenssachverhalt regeln muss. Aus Nichtregelung folgt nicht Planwidrigkeit. Aus Planwidrigkeit folgt noch keine beliebige Rechtsfolge. Aus einer beliebigen Rechtsfolge folgt keine Steuerstrafbarkeit.

9.3 Öffentliches Recht: Analogie nur als Ausnahme

Auch die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung hält bei der Analogie an der planwidrigen Regelungslücke fest.²⁴ Im öffentlichen Recht ist dies besonders konsequent, weil staatliches Handeln grundsätzlich einer Ermächtigungsgrundlage bedarf. Eine nicht geregelte Belastung kann nicht ohne Weiteres aus Gleichbehandlung oder Zweckmäßigkeit konstruiert werden. Gerade dort, wo der Staat in Freiheit oder Vermögen eingreift, muss er seine Befugnisse normativ ausweisen.

Die steuerliche Bedeutung ist offensichtlich. Der Steueranspruch ist ein öffentlicher Anspruch. Er ist nicht das Ergebnis einer richterlichen oder administrativen Gesamtgerechtigkeitsbetrachtung, sondern die Rechtsfolge eines Steuergesetzes. Die Gesetzesbindung gilt im Abgabenrecht nicht schwächer, sondern stärker.

10. Sonderkapitel: Vormerkliste, Beobachtung und Gesetzgebung pro futuro

Der vom Nutzer angesprochene Begriff der „Vormerkliste“ lässt sich im Kontext der Gesetzeslücke in zwei Richtungen verstehen. Zum einen kann er praktisch-administrativ gemeint sein: Fälle, Gestaltungen oder Themen werden für Betriebsprüfung, Gesetzgebung oder Verwaltungspraxis vorgemerkt. Zum anderen kann er normativ verstanden werden: Eine Gestaltung steht gewissermaßen auf einer politischen oder fachlichen Beobachtungsliste, weil sie als künftig regelungsbedürftig erscheint. Beide Verständnisse sind für die These dieser Ausarbeitung fruchtbar.

Eine Vormerkung ist kein Verbot. Sie ist Beobachtung. Sie kann ein legitimes Instrument der Verwaltung oder des Gesetzgebers sein, um wiederkehrende Sachverhalte zu erkennen, Risikofelder zu analysieren und gesetzgeberischen Handlungsbedarf vorzubereiten. Aber sie ersetzt die Norm nicht. Wer eine Gestaltung beobachtet, hat sie noch nicht besteuert. Wer sie auf eine Liste setzt, hat sie noch nicht verboten. Wer sie politisch kritisiert, hat noch keine steuerliche Rechtsfolge geschaffen.

Dieses Verhältnis zeigt sich besonders klar an den Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen. § 138d AO ff. setzen die europäische DAC6-Konzeption um und verpflichten Intermediäre bzw. unter bestimmten Voraussetzungen Nutzer, bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen mitzuteilen, wenn gesetzlich definierte Kennzeichen erfüllt sind.²¹²² Diese Mitteilungspflichten sind ein Transparenzregime. Sie sollen Informationen liefern. Sie qualifizieren die gemeldete Gestaltung nicht automatisch als rechtswidrig, missbräuchlich oder steuerstrafrechtlich relevant.

Gerade darin liegt die rechtsstaatliche Bedeutung solcher Regime. Der Gesetzgeber darf Informationen sammeln, um künftige Gesetzgebung zu ermöglichen. Er darf Gestaltungen beobachten, auswerten und später normativ reagieren. Aber die Schwelle von der Beobachtung zur Belastung ist das Gesetz. Die Vormerkliste ist politisch-administratives Gedächtnis; sie ist kein Tatbestand.

Für die Beratungspraxis ist dies doppelt relevant. Erstens darf eine Mitteilungspflicht nicht verharmlost werden. Wer eine gesetzlich angeordnete Mitteilung unterlässt, kann eigenständige Risiken auslösen. Zweitens darf die Mitteilung nicht überinterpretiert werden. Die Tatsache, dass eine Gestaltung mitteilungs pflichtig ist oder in der Betriebsprüfung als risikobehaftet vorgemerkt wird, bedeutet nicht, dass sie materiell unzulässig ist. Die richtige Beratung trennt Transparenzpflicht, materielle Steuerfolge, Missbrauchsprüfung und Strafrechtsrisiko.

Die Vormerkliste ist die Vorstufe des Gesetzgebers, nicht die Nachstufe des Rechts. Sie zeigt, dass der Staat etwas wissen oder künftig regeln möchte. Sie beweist nicht, dass der Bürger heute rechtswidrig handelt.

Man kann die Vormerkliste deshalb als Gegenbild zur falschen Gesetzeslücke verstehen. Eine behauptete Lücke tut so, als sei der Normmangel bereits eine Rechtsfolge. Die Vormerkliste erkennt demgegenüber an, dass zwischen Erkenntnis und Norm ein Schritt liegt: Gesetzgebung. Wer diesen Schritt überspringt, macht aus Beobachtung Besteuerung. Wer ihn respektiert, bewahrt die demokratische Zuständigkeit des Gesetzgebers.

Philosophisch formuliert: Die Vormerkliste ist ein Zeichen legislativer Zeitlichkeit. Das Recht ist nicht vollständig. Es reagiert. Es lernt. Es korrigiert sich. Gerade deshalb muss man die Gegenwart des geltenden Rechts von der Zukunft des möglichen Rechts unterscheiden. Ein künftiges Verbot ist kein gegenwärtiges Verbot. Eine künftige Besteuerung ist keine gegenwärtige Steuerpflicht. Eine künftige Missbrauchsregel ist kein heutiger Schuldvorwurf.

11. Philosophische Betrachtung: Schweigen des Gesetzes, Freiheit des Bürgers

Die Rede von der Gesetzeslücke ist eine Metapher. Eine Lücke ist ein Loch, ein Mangel, etwas, das geschlossen werden muss. Wer ein Loch sieht, denkt an Reparatur. Diese Metapher prägt die juristische Intuition stärker, als man zunächst meint. Sie macht das Nichtgeregelterte zum Defekt. Sie legt nahe, dass Vollständigkeit der Normalzustand des Rechts wäre und Freiheit nur die Folge unvollkommener Normsetzung.

Ein freiheitlicher Rechtsstaat muss die Metapher umkehren. Das Recht ist nicht der lückenhafte Mantel, der jede Handlung umschließen müsste. Das Recht ist die begrenzende Form, die bestimmte Handlungen belastet, ordnet oder verbietet. Alles andere bleibt nicht deshalb frei, weil der Gesetzgeber unaufmerksam war, sondern weil Freiheit vor der Regel steht. Die Lücke ist nicht im Gesetz. Die Grenze ist im Staat.

Diese Sicht hat eine demokratische Dimension. Wenn ein Verhalten künftig verboten oder besteuert werden soll, ist dies eine Aufgabe des Gesetzgebers. Der Gesetzgeber muss Mehrheiten organisieren, Interessen abwägen, Übergangsregeln schaffen, Verfassungsgrenzen beachten, Normtext formulieren und Verantwortung übernehmen. Die Lückenrhetorik entlastet ihn davon. Sie ermöglicht, dem Bürger das Defizit des Normtextes anzulasten und nachträglich so zu tun, als habe die richtige Regel schon existiert.

Sie hat auch eine erkenntnistheoretische Dimension. Der angebliche „eigentliche Wille“ des Gesetzes ist häufig erst nach dem Gestaltungsfall sichtbar. Vor der Gestaltung hätte niemand den Fall benannt; nach der Gestaltung erscheint er selbstverständlich. Diese Rückschauverzerrung ist im Steuerrecht

ausgeprägt. Komplexe Gestaltungen zeigen, was ein Gesetz kann und was es nicht kann. Sie offenbaren Regelungsentscheidungen und Regelungsgrenzen. Daraus folgt ein Lernprozess des Gesetzgebers. Aber der Lernprozess darf nicht rückwirkend in einen Schuldvorwurf gegen denjenigen verwandelt werden, der die Grenze sichtbar gemacht hat.

Schließlich hat die These eine ethische Dimension. Steuerpflicht ist Teil der Solidarordnung. Wer Steuern schuldet, muss sie zahlen. Wer Tatsachen erklären muss, muss sie vollständig erklären. Wer missbräuchlich gestaltet, muss die gesetzliche Korrektur hinnehmen. Aber Ethik im Steuerrecht darf nicht bedeuten, dass der Bürger freiwillig mehr Steuer schuldet, als das Gesetz verlangt. Der moralische Appell kann politische Gesetzgebung begründen; er ersetzt nicht die Rechtsnorm.

Die philosophische Pointe lautet daher: Gesetzeslücken gibt es nur für den Gesetzgeber und, in engen Grenzen, für die richterliche Methode. Für den Bürger gibt es Freiheit, Pflichten und Risiken. Freiheit dort, wo keine Norm bindet. Pflichten dort, wo Normen es anordnen. Risiken dort, wo Auslegung, Missbrauchskontrolle oder Gesetzesänderung möglich sind. Der Begriff der Lücke ist für diese Dreiteilung zu grob.

12. Hinweise für Beratung, Betriebsprüfung und Streitführung

Die These „Es gibt keine Gesetzeslücke“ soll nicht nur theoretisch überzeugen. Sie soll die Beratungspraxis ordnen. Der steuerliche Berater kann aus ihr mehrere Arbeitsregeln ableiten.

12.1 Sprache disziplinieren

Die erste Regel dieser Kanzlei lautet: keine freiwillige Übernahme des Lückenbegriffs. In Gutachten, Aktennotizen, E-Mails und Besprechungen sollte nicht formuliert werden, der Mandant nutze eine Gesetzeslücke. Besser sind präzise Begriffe: gesetzlich vorgesehene Option, Tatbestandsvermeidung, Rechtsformwahl, steuerneutrale Umstrukturierung, Befreiungstatbestand, Fristgestaltung, Zuordnungsentscheidung, Buchwertfortführung, tarifliche Begünstigung, Mitteilungspflicht oder Missbrauchsrisiko. Sprache ist im Steuerstreit nicht Dekoration. Sie strukturiert den Vorwurf.

12.2 Tatbestände zuerst, Wertungen danach

Die zweite Regel lautet: zunächst Tatbestand, dann Wertung. Eine Gestaltungsprüfung sollte nicht mit der Frage beginnen, ob das Ergebnis „zu gut“ ist. Sie sollte mit der Norm beginnen: Welcher steuerliche Tatbestand könnte erfüllt sein? Welche Rechtsfolge ordnet die Norm an? Gibt es eine Sondernorm? Gibt es eine Sperrfrist? Gibt es eine Zurechnung? Gibt es eine Missbrauchsnorm? Gibt es Mitteilungspflichten? Erst wenn diese Fragen beantwortet sind, ist Raum für eine Risikobewertung.

12.3 Außersteuerliche Gründe dokumentieren

Die dritte Regel betrifft § 42 AO. Wenn eine Gestaltung steuerlich günstig und strukturell ungewöhnlich ist, sollten außersteuerliche Gründe früh dokumentiert werden. Dazu können Nachfolgeplanung, Haftungsbegrenzung, Finanzierung, Governance, Minderheitenschutz, Investorenanforderungen, Familienfrieden, regulatorische Vorgaben, Transaktionssicherheit oder Verwaltungsvereinfachung gehören. Die Dokumentation ersetzt keine Subsumtion, aber sie verhindert, dass der Fall im Nachhinein auf das Steuermotiv reduziert wird.

12.4 Offenlegung und Erklärungssorgfalt

Die vierte Regel betrifft das Steuerstrafrecht. Je anspruchsvoller die Gestaltung, desto wichtiger ist die vollständige und geordnete Sachverhaltsdarstellung. Verträge, Zahlungsflüsse, Beschlüsse, Bewertungen, wirtschaftliche Gründe und Rechtsauffassung sollten nachvollziehbar sein. Wo eine Rechtsfrage streitig ist, kann eine offene Darstellung den Unterschied zwischen Rechtsstreit und Strafvorwurf markieren. Das Ziel ist nicht, jeden Streit zu vermeiden. Das Ziel ist, den Streit auf die richtige Ebene zu zwingen: Rechtsanwendung statt Tatsachenverschleierung.

12.5 Vormerkung nicht mit Verbot verwechseln

Die fünfte Regel betrifft Prüfungs- und Meldekontexte. Eine Gestaltung kann auf einer internen Risikoliste stehen, in DAC6-Schemata auftauchen, von der Finanzverwaltung beobachtet werden oder im politischen Diskurs kritisiert werden. Das ist ernst zu nehmen, aber es ist keine materielle Rechtsfolge. In Stellungnahmen sollte ausdrücklich zwischen Beobachtung, Mitteilungspflicht, materieller Steuerpflicht, § 42 AO und Steuerstrafrecht unterschieden werden.

12.6 Argumentationsbausteine

Für Einspruch, Klage oder Betriebsprüfung können folgende Argumentationslinien hilfreich sein: Der Steuerpflichtige hat keine Lücke genutzt, sondern eine gesetzlich vorgesehene Gestaltungsmöglichkeit gewählt. Das Steuergesetz knüpft die Belastung an Tatbestände, nicht an fiskalische Erwartungen. § 42 AO ist nicht eröffnet, weil die Gestaltung im Gesetz angelegt ist, beachtliche außersteuerliche Gründe trägt oder der geltend gemachte Vorteil gesetzlich vorgesehen ist. Eine Analogie zulasten des Steuerpflichtigen scheidet aus, weil eine planwidrige Regelungslücke nicht dargelegt ist. Eine Mitteilungspflicht oder Vormerkung begründet keine materielle Unzulässigkeit. Strafrechtliche Erwägungen sind von der materiell-rechtlichen Prüfung zu trennen, solange der Sachverhalt vollständig und zutreffend erklärt wurde.

Diese Bausteine sind keine Formeln, die den Einzelfall ersetzen. Sie sind ein Raster. Ihr Nutzen liegt darin, die Debatte aus dem moralischen Raum in den juristischen Raum zurückzuführen. Dort gehört sie hin.

13. Ergebnisthesen

Erstens: Der Begriff der Gesetzeslücke ist im steuerlichen Diskurs regelmäßig irreführend. Er legt nahe, dass das Nichtgeregelte ein Mangel sei, den der Steuerpflichtige nicht nutzen dürfe. Verfassungsrechtlich ist das Gegenteil richtig. Das Nichtgeregelte ist zunächst Freiheit.

Zweitens: Steuerliche Belastung entsteht durch Gesetz. § 3 AO knüpft die Steuerpflicht an gesetzliche Tatbestände. Weder ein fiskalischer Wunsch noch ein nachträglich behaupteter Normzweck noch die moralische Missbilligung einer Gestaltung begründen eine Steuer.

Drittens: Steuerplanung ist legitim. Der Steuerpflichtige darf unter mehreren zulässigen Gestaltungen die steuerlich günstigere wählen. Das Motiv der Steuerersparnis macht die Gestaltung nicht per se unangemessen.

Viertens: § 42 AO ist ernst zu nehmen, aber präzise. Die Vorschrift ist eine gesetzliche Grenze bestimmter missbräuchlicher Gestaltungen. Sie ist nicht die Ermächtigung, jedes günstige Ergebnis als Lückenausnutzung zu behandeln.

Fünftens: Steuerstrafrecht entsteht nicht aus der Lücke. Strafbarkeit verlangt die Erfüllung eines gesetzlichen Straftatbestands, insbesondere unrichtige oder unvollständige Angaben bzw. pflichtwidriges Unterlassen. Vollständig offen gelegte, rechtlich vertretbare Gestaltung ist nicht deshalb strafbar, weil sie steuerlich günstig ist. Strafrechtlich ist erst recht jede Analogie zu Lasten des Angeklagten zu verwerfen. Es können Unterschiede zwischen dem Strafrecht und der steuerlichen ergänzenden Auslegung entstehen.

Sechstens: Die planwidrige Regelungslücke existiert als methodische Kategorie. Sie ist eng, gesetzesbezogen und gerichtlich kontrolliert. Sie ist nicht gleichbedeutend mit politisch unerwünschter Nichtbesteuerung.

Siebtens: Vormerkliste, DAC6-Meldung oder Prüfungsrisiko sind Transparenz- und Beobachtungskategorien. Sie können Gesetzgebung vorbereiten oder Verwaltungshandeln strukturieren. Sie ersetzen keine materielle Steuerrechtsnorm.

Achtens: Die angemessene professionelle Haltung lautet daher: Keine Lückenrhetorik, sondern Tatbestandsprüfung. Keine moralische Vorverurteilung, sondern Gesetzesbindung. Keine Strafrechtsnähe ohne Straftatbestand, sondern saubere Trennung von Gestaltung, Missbrauch, Mitteilung und Erklärung.

Es gibt keine Gesetzeslücke als Vorwurf gegen den Bürger. Es gibt nur geltendes Recht, künftiges Recht und den steuer-politischen Wunsch, beides zu verwechseln. Die Aufgabe der steuerlichen Beratung ist es, diese Verwechslung zu verhindern.

Anmerkungen und Nachweise

Die folgenden Nachweise sind als Arbeitsapparat angelegt. Sie ersetzen keine einzelfallbezogene Prüfung, enthalten aber die wesentlichen Normen und Entscheidungen, auf denen die Ausarbeitung aufbaut.

1. Art. 2 Abs. 1 GG; grundlegend BVerfG, Urt. v. 16.01.1957 - 1 BvR 253/56 (Elfes), BVerfGE 6, 32, zur allgemeinen Handlungsfreiheit.
2. Art. 20 Abs. 3 GG: Bindung von Gesetzgebung, vollziehender Gewalt und Rechtsprechung an die verfassungsmäßige Ordnung bzw. an Gesetz und Recht.
3. § 3 Abs. 1 AO: Steuern sind Geldleistungen, die auferlegt werden, wenn der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.
4. BVerfG, Beschl. v. 30.06.2022 - 2 BvR 737/20, zur freiheitsrechtlichen Dimension, nur aufgrund verfassungsgemäßer Gesetze steuerlich belastet zu werden.
5. BFH, Beschl. des Großen Senats v. 29.11.1982 - GrS 1/81, BStBl II 1983, 272: Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine Gestaltung für sich genommen nicht unangemessen.
6. BFH, Urt. v. 17.03.2010 - IV R 25/08, zur Zulässigkeit, rechtliche Verhältnisse möglichst steuergünstig zu gestalten.
7. BFH, Urt. v. 22.06.2017 - IV R 42/13, zur freien Nutzung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten und zur steuerlichen Gestaltungsfreiheit.
8. BFH, Urt. v. 30.08.2012 - III R 40/10: Für § 42 AO ist grundsätzlich kein Raum, wenn der Steuerpflichtige einen vom Steuergesetz vorgezeichneten Weg wählt.
9. § 42 AO in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Missbrauchsbekämpfung: Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten führt zu einer Besteuerung, wie sie bei angemessener rechtlicher Gestaltung entstünde.
10. AEAO zu § 42 AO, dort ausdrücklich: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar; straf- oder bußgeldrechtliche Fragen stellen sich bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben.
11. Art. 103 Abs. 2 GG; § 370 AO. Strafbarkeit setzt eine gesetzlich bestimmte Strafnorm und im Steuerstrafrecht insbesondere unrichtige oder unvollständige Angaben bzw. pflichtwidriges Unterlassen voraus.
12. BVerfG, Beschl. v. 25.01.2011 - 1 BvR 918/10, zur Grenze richterlicher Rechtsfortbildung und zur Bindung an die gesetzgeberische Grundentscheidung.
13. BVerfG, Beschl. v. 11.07.2012 - 1 BvR 3142/07, 1 BvR 1569/08 (Delisting), zu planwidriger Regelungslücke, Gesetzesbindung und demokratischer Legitimation richterlicher Rechtsfortbildung.
14. BFH, Urt. v. 11.07.2023 - X R 17/22, zu den Voraussetzungen einer Analogie: planwidrige Regelungslücke und vergleichbare Interessenlage.
15. BFH, Urt. v. 30.07.2025 - X R 7/23, zur Ablehnung einer planwidrigen Regelungslücke, wenn keine Anhaltspunkte bestehen, dass der Gesetzgeber eine Fallgruppe vergessen hat.
16. BFH, Urt. v. 04.09.2024 - I R 12/22, zur Abgrenzung zwischen planwidriger Regelungslücke und rechtspolitischem Fehler.
17. BFH, Urt. v. 11.12.2024 - XI R 1/22, zur bewussten gesetzgeberischen Entscheidung und zur Ablehnung einer ergänzenden Rechtsfortbildung.
18. BFH, Urt. v. 26.02.2025 - II R 54/22, als Beispiel für eine im Steuerrecht ausnahmsweise angenommene planwidrige Lücke und deren methodisch begrenzte Schließung.
19. VG Hannover, Urt. v. 08.03.2013 - 3 A 2347/11, zum Erfordernis hinreichender gesetzlicher Grundlage bei Abgaben und zur Unzulässigkeit, eine unvollständige Regelung durch richterliche Rechtsfortbildung zu ersetzen.
20. LAG Düsseldorf, Urt. v. 15.10.2021 - 7 Sa 857/21, zur planwidrigen Gesetzeslücke im Arbeitsrecht; eine bloße Nichtregelung begründet noch keine Lücke.
21. § 138d AO ff.; Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Sie knüpfen an gesetzlich definierte Kennzeichen an und begründen Transparenzpflichten, keine materiellen Verbote.
22. Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.05.2018 (DAC6) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU im Hinblick auf den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung.

23. Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, zur Unterscheidung zwischen methodisch schließbarer Gesetzeslücke und rechtspolitischem Fehler; sinngemäß auch in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Rechtsfortbildung angelegt.

24. BVerwG, Urt. v. 15.01.2019 - 1 C 15.18, zur planwidrigen Regelungslücke im öffentlichen Recht und zur restriktiven Handhabung der Analogie.

25. BFH, Urt. v. 10.07.2019 - X R 21/17 und X R 22/17, als Beispiel einer Gestaltung, die unter den Voraussetzungen des § 42 AO als missbräuchlich beurteilt werden kann.

26. BFH, Urt. v. 23.04.2021 - IX R 8/20, zur Prüfung des § 42 AO im Kontext eines gesetzlich angelegten Gestaltungswegs und zur Abgrenzung zwischen Tatbestandswahl und Missbrauch.

Ausgewählte Rechtsprechung nach Themen

A. Verfassungsrechtliche Ausgangslage und Gesetzesbindung

- BVerfG, Urt. v. 16.01.1957 - 1 BvR 253/56 (Elfes), BVerfGE 6, 32: allgemeine Handlungsfreiheit als freiheitlicher Ausgangspunkt.
- BVerfG, Beschl. v. 30.06.2022 - 2 BvR 737/20: steuerliche Belastung nur auf Grundlage verfassungsgemäßer Gesetze.
- BVerfG, Beschl. v. 25.01.2011 - 1 BvR 918/10: Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung; keine Ersetzung gesetzgeberischer Grundentscheidungen.
- BVerfG, Beschl. v. 11.07.2012 - 1 BvR 3142/07, 1 BvR 1569/08 (Delisting): Rechtsfortbildung nur bei planwidriger Lücke und unter Achtung des Gesetzgeberwillens.

B. Steuerliche Gestaltungsfreiheit und § 42 AO

- BFH, Beschl. des Großen Senats v. 29.11.1982 - GrS 1/81, BStBl II 1983, 272: Steuerersparnis motiv allein begründet keine Unangemessenheit.
- BFH, Urt. v. 17.03.2010 - IV R 25/08: rechtliche Verhältnisse dürfen grundsätzlich steueroptimierend gestaltet werden.
- BFH, Urt. v. 22.06.2017 - IV R 42/13: Nutzung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.
- BFH, Urt. v. 30.08.2012 - III R 40/10: kein Raum für § 42 AO bei einem vom Gesetz vorgezeichneten Weg.
- BFH, Urt. v. 10.07.2019 - X R 21/17 und X R 22/17: Beispiel einer missbrauchsrechtlichen Korrektur.
- BFH, Urt. v. 23.04.2021 - IX R 8/20: Einzelfallprüfung zwischen Gestaltungsfreiheit und Missbrauch.

C. Methodische Gesetzeslücke, Analogie und rechtspolitischer Fehler

- BFH, Urt. v. 11.07.2023 - X R 17/22: Analogie setzt planwidrige Regelungslücke und vergleichbare Interessenlage voraus.
- BFH, Urt. v. 30.07.2025 - X R 7/23: keine planwidrige Lücke ohne Anhaltspunkte für ein gesetzgeberisches Versehen.
- BFH, Urt. v. 04.09.2024 - I R 12/22: bloßer rechtspolitischer Fehler ist keine planwidrige Lücke.
- BFH, Urt. v. 11.12.2024 - XI R 1/22: bewusste gesetzgeberische Entscheidung sperrt ergänzende Rechtsfortbildung.
- BFH, Urt. v. 26.02.2025 - II R 54/22: Beispiel einer ausnahmsweise angenommenen planwidrigen Lücke im Steuerrecht.
- VG Hannover, Urt. v. 08.03.2013 - 3 A 2347/11: Belastungsnormen müssen hinreichend bestimmt sein; unvollständige Regelung nicht ohne Weiteres richterlich ersetzbar.
- LAG Düsseldorf, Urt. v. 15.10.2021 - 7 Sa 857/21: bloße Nichtregelung ist keine planwidrige Gesetzeslücke.
- BVerwG, Urt. v. 15.01.2019 - 1 C 15.18: planwidrige Lücke als restriktive Voraussetzung der Analogie im öffentlichen Recht.