

Ist Steuergestaltung ein Verbrechen?

*Juristische Ausarbeitung zur Gestaltungsfreiheit, zu § 42 AO und zum
Steuerstrafrecht*

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Inhalt

A. Ergebnis in Leitsätzen.....	4
B. Begriffliche Grundlegung: Gestaltung, Missbrauch, Hinterziehung	5
I. Drei Ebenen, drei Rechtsfolgen	5
II. Steuervermeidung als zulässige Rechtsausübung	6
III. Missbrauch als steuerrechtliche Korrektur	6
IV. Steuerhinterziehung als Erklärungs- und Erfolgsdelikt	7
C. § 42 AO im Aufbau	7
I. Prüfungsreihenfolge	7
II. Unangemessene rechtliche Gestaltung	8
III. Angemessene Vergleichsgestaltung	8
IV. Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil	9
V. Außersteuerliche Gründe	9
D. Abgrenzung zu anderen Missbrauchs-, Zurechnungs- und Korrekturinstrumenten	10
I. Warum die Abgrenzung für Rechtsfolge und Strafbarkeit entscheidend ist	10
II. Übersicht der Normtypen	10
III. § 39 AO vor § 42 AO: wirtschaftliches Eigentum und Zurechnung	11
IV. § 41 AO: Unwirksamkeit und Scheingeschäft	11
V. Spezialnormen und § 42 AO	11
VI. Umsatzsteuer und unionsrechtlicher Missbrauch	12
E. Wie weit reicht die Freiheit, nur aus steuerlichen Gründen zu gestalten?	12
I. Steuerliches Motiv ist erlaubt	12
II. Reine Steuerplanung kann zulässig sein	13
III. Die Rolle der Gesetzesbindung der Finanzverwaltung	13
F. Außersteuerliche Motive: Darstellen, argumentieren oder nur behaupten?	14
I. Nachweis statt Behauptung	14
II. Zeitpunkt und Form der Darstellung	14
III. Inhalt einer tragfähigen Begründung	15
IV. Defensive Disclosure als Risikosteuerung	15
G. Strafrechtliche Schwelle bei Gestaltungen	16
I. Objektiver Tatbestand des § 370 AO	16
II. Unrichtige Rechtsauffassung oder unvollständige Tatsachen?	16
III. Vorsatz	17
IV. Leichtfertige Steuerverkürzung	17
V. Berater, Geschäftsleiter und Organisationspflichten	17
H. Fallgruppen der Rechtsprechung	18

I. Zulässige Nutzung gesetzlicher Dispositionsräume	18
II. Missbrauch bei funktionsloser oder zweckwidriger Struktur.....	18
III. Strafbare Gestaltungen: nicht die Gestaltung, sondern die Lüge.....	19
I. Vertiefende Rechtsprechungsanalyse und Rechtsfolgenvergleich	19
I. BFH VIII R 21/19: steuerlich motivierte Verfügung über Dividendenansprüche.....	19
II. BFH IX R 12/22: Verlustrealisation und Dispositionsfreiheit	20
III. BFH IX R 8/22: Angehörigengestaltung und Funktionsprüfung.....	20
IV. BFH XI R 26/17: Umsatzsteuerliche Segmentierung und teleologische Reduktion.....	21
V. BFH I R 2/18: Spezialnormen ohne automatische Abschirmwirkung	21
VI. Cum/Ex und Cum/Cum: Zurechnung, Anrechnung und strafrechtliche Eskalation.....	21
J. Rechtsfolgen: steuerliche Korrektur, Zinsen, Berichtigung und Strafverfahren.....	22
I. Steuerliche Rechtsfolge des § 42 AO	22
II. Berichtigung nach § 153 AO.....	22
III. Selbstanzeige und Sperrgründe	23
IV. Betriebsprüfung und Steuerfahndung.....	23
K. Offenlegungs- und Dokumentationsstandard.....	24
I. Was in eine erklärungsbegleitende Anlage gehört	24
II. Risikoklassen	24
III. Beweismittel und Dokumentationsqualität	24
IV. Formulierungsdisziplin	25
L. Praktisches Prüfschema für Mandant und Berater	25
I. Materielle Prüfung	25
II. Erklärungsprüfung.....	26
III. Strafrechtliche Prüfung.....	26
M. Moral und Ethik als Begründung der Finanzverwaltung	27
I. Legitimer Kern der moralischen Argumentation	27
II. Grenze: Moral ersetzt keinen Tatbestand	27
III. Mandantenfähige Einordnung	28
N. Resümee.....	28
O. Rechtsprechungsregister	29
P. Kompakte Checkliste für die Aktennotiz.....	30
Abschließende Kurzformel	30

A. Ergebnis in Leitsätzen

Steuergestaltung ist nicht deshalb rechtswidrig und erst recht nicht deshalb strafbar, weil sie von Anfang an steuerlich motiviert ist. Das deutsche Steuerrecht knüpft an rechtliche und wirtschaftliche Tatbestände an; wer innerhalb dieser Tatbestände eine steuerlich günstigere Handlungsform wählt, nutzt zunächst Gestaltungsfreiheit. Die Grenze verläuft nicht zwischen steuerlichem und außersteuerlichem Motiv, sondern zwischen gesetzlich eröffneter Wahl, missbräuchlicher Umgehung und tatbestandsmäßiger Steuerhinterziehung.¹²

§ 42 AO ist eine steuerliche Korrekturvorschrift. Die Norm fingiert nicht rückwirkend einen verbotenen Lebenssachverhalt, sondern lässt den Steueranspruch so entstehen, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entstanden wäre. Das ist ein Besteuerungsbefehl, kein Straftatbestand.³⁴

Eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO setzt demgegenüber eigenständig voraus: steuerlich erhebliche Tatsachen werden unrichtig oder unvollständig erklärt, pflichtwidrig nicht erklärt oder der Finanzbehörde werden pflichtwidrig steuerlich erhebliche Tatsachen vorenthalten; dadurch tritt eine Steuerverkürzung oder ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil ein; der Täter handelt vorsätzlich. Keine dieser Voraussetzungen wird durch die bloße Anwendung des § 42 AO automatisch ersetzt.⁵

Spezielle Missbrauchs-, Zuordnungs- und Korrekturvorschriften sind von § 42 AO sorgfältig zu trennen. Greift eine spezielle einzelsteuergesetzliche Missbrauchsverhinderungsnorm tatbestandlich ein, bestimmen sich die steuerlichen Rechtsfolgen nach ihr. Greift sie nicht ein, ist § 42 AO nicht schon deshalb gesperrt; die Wertungen der Spezialnorm sind aber bei der Prüfung der Unangemessenheit zu berücksichtigen.⁶

Außersteuerliche Gründe dürfen nicht nur behauptet werden. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO spricht ausdrücklich vom Nachweis. Beachtlich sind Gründe, die im Gesamtbild der Verhältnisse ein eigenständiges, wirtschaftlich, organisatorisch, familienrechtlich, haftungsrechtlich oder finanzierungsbezogen nachvollziehbares Gewicht haben. Untergeordnete Nebenerwägungen genügen nicht.⁷

Strafrechtlich entscheidet häufig nicht die Qualität der Gestaltung, sondern die Qualität der Erklärung. Wer den Sachverhalt vollständig und richtig offenlegt, kann auch eine für ihn günstige, möglicherweise unzutreffende Rechtsauffassung vertreten. Wer hingegen aus einem einheitlichen

1 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 26 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114 = BStBl II 2021, 385, Rz. 15 ff.; BFH, Urt. v. 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1 = BStBl II 2011, 427.

2 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22: Freiheit zur Wahl der günstigsten steuerrechtlichen Gestaltung bei vollständiger Tatsachendarstellung.

3 § 42 Abs. 1 und 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 1 bis 3.

4 AEAO zu § 42 Nr. 3: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar; Strafbarkeit kommt nur bei pflichtwidrig unrichtigen oder unvollständigen Angaben zur Verschleierung in Betracht.

5 § 370 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.

6 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

7 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 22 ff.; BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 49 ff.

Gesamtvorgang nur die steuerlich günstigen Fragmente erklärt und die für die Gegenauffassung erheblichen Tatsachen verschweigt, eröffnet die § 370 AO-Risikozone.⁸

Für die Beratungspraxis folgt daraus: Die zulässige steuerliche Optimierung endet nicht bei steuerlicher Motivation, sondern bei künstlicher, Gesetzeszweckwidriger und nicht beachtlich außersteuerlich getragenen Gestaltung. Die Strafbarkeit beginnt nicht bei § 42 AO, sondern bei unrichtiger oder unvollständiger Tatsachenerklärung oder pflichtwidrigem Unterlassen mit Verkürzungsvorsatz.⁹¹⁰

B. Begriffliche Grundlegung: Gestaltung, Missbrauch, Hinterziehung

I. Drei Ebenen, drei Rechtsfolgen

Die Diskussion leidet regelmäßig daran, dass drei Ebenen vermennt werden. Erstens gibt es die legale Steuervermeidung durch Wahl unter mehreren rechtlich eröffneten Wegen. Zweitens gibt es den Gestaltungsmissbrauch, bei dem die gewählte Form steuerlich nicht anerkannt und durch eine angemessene Vergleichsgestaltung ersetzt wird. Drittens gibt es Steuerhinterziehung, bei der die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen getäuscht oder pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen wird.¹¹¹²¹³

Diese Ebenen sind rechtlich nicht deckungsgleich. Eine Gestaltung kann wirtschaftlich aggressiv wirken und dennoch tatbestandlich zulässig sein. Sie kann steuerlich nach § 42 AO zu korrigieren sein, ohne strafbar zu sein. Sie kann aber auch strafbar sein, wenn der Steuerpflichtige oder ein für ihn Handelnder die steuerlich maßgeblichen Tatsachen so darstellt, dass die Finanzbehörde den materiellen Steueranspruch nicht erkennen kann.¹⁴

Für Mandanten ist daher entscheidend, dass der Begriff „Steuergestaltung“ nicht als moralische Sammelkategorie verwendet wird. Juristisch ist zu fragen, welche Norm den Sachverhalt erfasst, ob sie eine materielle Steuerkorrektur anordnet, ob Erklärungspflichten verletzt wurden und ob ein Vorsatz nachweisbar ist. Erst diese Zuordnung entscheidet über Steuerfestsetzung, Zinsen, Bußgeld, Strafbarkeit und Reputationsfolge.¹⁵

⁸ BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

⁹ AEAO zu § 42 Nr. 3: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar; Strafbarkeit kommt nur bei pflichtwidrig unrichtigen oder unvollständigen Angaben zur Verschleierung in Betracht.

¹⁰ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

¹¹ BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 26 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114 = BStBl II 2021, 385, Rz. 15 ff.; BFH, Urt. v. 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1 = BStBl II 2011, 427.

¹² AEAO zu § 42 Nr. 3: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar; Strafbarkeit kommt nur bei pflichtwidrig unrichtigen oder unvollständigen Angaben zur Verschleierung in Betracht.

¹³ § 370 Abs. 1 AO.

¹⁴ AEAO zu § 42 Nr. 2.4 und Nr. 3; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.

¹⁵ §§ 90, 150, 169 ff., 233a, 235, 370, 378 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.

II. Steuervermeidung als zulässige Rechtsausübung

Der BFH formuliert den Ausgangspunkt eindeutig: Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Der Steuerpflichtige darf seine Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen, und darf dafür zivilrechtliche Gestaltungen frei verwenden, die das Gesetz bereitstellt.¹⁶

Dieser Rechtssatz ist keine bloße Liberalitätsformel. Er folgt aus Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, Privatautonomie und Rechtssicherheit. Solange das Gesetz an eine bestimmte Rechtsform, eine bestimmte Zurechnung, einen bestimmten Zeitpunkt, eine bestimmte Entgeltstruktur oder eine bestimmte Beteiligungsquote anknüpft, darf der Steuerpflichtige grundsätzlich entscheiden, ob er den auslösenden Tatbestand verwirklicht oder vermeidet.¹⁷

Besonders deutlich wird dies bei Wahlrechten und gesetzlichen Optionsräumen. Wer ein Wirtschaftsgut verkauft statt vererbt, eine Ausschüttung thesauriert, eine Umwandlung in einem begünstigten Zeitfenster vornimmt, eine Beteiligungsquote unterhalb einer Schwelle hält oder Verluste rechtzeitig realisiert, handelt nicht deshalb missbräuchlich, weil die Handlung steuerlich geplant ist. Entscheidend ist, ob der gewählte Weg den vom Gesetz vorausgesetzten wirtschaftlichen Gehalt trägt.¹⁸

Die Grenze ist nicht die „Steuerlastoptimierung“ als solche, sondern die zweckwidrige Formalisierung. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn sie im Verhältnis zu einem wirtschaftlichen Ziel einen vom Gesetzgeber nicht vorausgesetzten, ungewöhnlichen, funktionslosen oder gegenläufig neutralisierten Weg nutzt, der ohne steuerliche Wirkung vernünftigerweise nicht gewählt würde.¹⁹

III. Missbrauch als steuerrechtliche Korrektur

Der Gestaltungsmissbrauch ist im geltenden Recht keine Generalklausel zur Ahndung „unerwünschter“ Steuerplanung. § 42 AO verlangt vier Prüfungsschritte: eine unangemessene rechtliche Gestaltung, einen Vergleich mit einer angemessenen Gestaltung, einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil und das Fehlen beachtlicher außersteuerlicher Gründe. Die Rechtsfolge beschränkt sich auf den Steueranspruch nach der angemessenen Gestaltung.²⁰

Die Korrektur wirkt dabei nicht notwendig auf den gesamten Lebenssachverhalt. Sie ist steuerartspezifisch und normzweckspezifisch. Dass eine Konstruktion in der Einkommensteuer nicht missbräuchlich ist, beantwortet nicht automatisch die umsatzsteuerliche oder grunderwerbsteuerliche Frage. Ebenso kann eine Gestaltung auf Ebene der Steuerentstehung akzeptiert und auf Ebene eines Abzugs, einer Befreiung oder einer Zurechnung versagt werden.²¹

16 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 26 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114 = BStBl II 2021, 385, Rz. 15 ff.; BFH, Urt. v. 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1 = BStBl II 2011, 427.

17 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 35 ff.; BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.; BVerfG, Beschl. v. 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

18 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114, BStBl II 2021, 385, Rz. 19.

19 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 2.2.

20 § 42 Abs. 1 und 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 1 bis 3.

21 AEAO zu § 42 Nr. 2.2; BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 39 ff.; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax, Slg. 2006, I-1609, Rn. 74 ff.

§ 42 AO enthält auch keine Beweisvermutung für Vorsatz. Der Gesetzgeber wollte eine materiell-rechtliche Auffangnorm schaffen; die strafrechtlichen Erklärungspflichten, der objektive Tatbestand des § 370 AO und das Vorstellungsbild des Täters bleiben davon getrennt. Der AEAO stellt diese Trennung ausdrücklich klar.²²

IV. Steuerhinterziehung als Erklärungs- und Erfolgsdelikt

§ 370 AO sanktioniert nicht die steuerliche Kreativität, sondern die Einwirkung auf das Besteuerungsverfahren durch unrichtige oder unvollständige Angaben, durch pflichtwidriges Unterlassen oder durch pflichtwidrige Verwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern. Bei Gestaltungsfällen ist regelmäßig § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO einschlägig: Der Täter erklärt den Sachverhalt falsch oder lässt ihn unvollständig, obwohl die Finanzbehörde die Tatsachen für die zutreffende rechtliche Beurteilung benötigt.²³

Eine falsche Rechtsauffassung ist nicht ohne Weiteres eine falsche Tatsachenangabe. Strafrechtlich gefährlich wird sie, wenn die Erklärung nach außen als Tatsachenkomprimat wirkt und die steuerlich relevanten Umstände, die der abweichenden Rechtsauffassung zugrunde liegen, nicht offenlegt. Deshalb ist die formale Richtigkeit der Zahlenangabe kein Schutz, wenn die Zahl nur durch verdeckte Ausblendung wesentlicher Tatsachen zustande kommt.²⁴

Der Vorsatz muss sich auf den Steueranspruch und die Verkürzung beziehen. Der Bundesgerichtshof verlangt nicht sichere steuerrechtliche Subsumtionskenntnis; Eventualvorsatz reicht. Erforderlich ist aber, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder jedenfalls für möglich hält und die Verkürzung will oder billigend in Kauf nimmt.²⁵

Umgekehrt schließt ein Tatbestandsirrtum den Vorsatz aus, wenn der Steuerpflichtige irrtümlich annimmt, dass kein Steueranspruch entstanden ist. Diese Aussage ist im Gestaltungsrecht praktisch wichtig, weil komplexe Norminterpretationen häufig im Grenzbereich zwischen vertretbarer Rechtsauffassung, vermeidbarem Verbotsirrtum und bedingtem Hinterziehungsvorsatz liegen.²⁶

C. § 42 AO im Aufbau

I. Prüfungsreihenfolge

Die Prüfung beginnt nicht mit einem Gefühl der Unangemessenheit, sondern mit der Normenkonkurrenz. Zunächst ist zu prüfen, ob das Einzelsteuergesetz selbst eine Regelung enthält, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient. Ist deren Tatbestand erfüllt, bestimmt sich die Rechtsfolge nach dieser Vorschrift; ist er nicht erfüllt, bleibt § 42 AO als allgemeine Missbrauchsklausel prüfbar.²⁷

Die Prüfreihenfolge lautet daher: erst Subsumtion unter die materiellen Steuertatbestände und Zurechnungsnormen, dann Spezialnormen, dann § 42 AO als Auffangkorrektur, anschließend erst die

²² AEAO zu § 42 Nr. 3: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar; Strafbarkeit kommt nur bei pflichtwidrig unrichtigen oder unvollständigen Angaben zur Verschleierung in Betracht.

²³ § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.

²⁴ BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

²⁵ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

²⁶ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 18.08.2020 - 1 StR 296/19, wistra 2021, 71, juris Rz. 20 ff.

²⁷ BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

straft- oder bußgeldrechtliche Bewertung der Erklärung. Eine direkte Bewegung vom steuerlichen „Unbehagen“ zum Strafrecht ist methodisch unzulässig.²⁸

Praktisch bedeutsam ist, dass § 42 AO kein Tatbestandsersatz für Normen ist, deren Voraussetzungen bewusst eng gefasst sind. Gleichwohl gibt es keine automatische Sperrwirkung jeder Spezialnorm. Der BFH lehnt eine schematische Abschirmwirkung ab und verlangt, die gesetzgeberischen Wertungen der Spezialnorm in die § 42-Prüfung einzustellen.²⁹

II. Unangemessene rechtliche Gestaltung

Unangemessenheit ist keine bloße Ungewöhnlichkeit. Ungewöhnliche, komplexe oder seltene Gestaltungen können wirtschaftlich geboten sein. Maßgeblich ist, ob die gewählte Rechtsform im Verhältnis zum wirtschaftlichen Ziel nach den Wertungen des einschlägigen Steuergesetzes nicht vorgesehen ist und ohne den Steuervorteil nicht ernsthaft gewählt worden wäre.³⁰

Indizien sind nach Verwaltung und Rechtsprechung insbesondere funktionslose Zwischenschaltungen, rein gegenläufige Kompensationsgeschäfte, wirtschaftlich neutrale Kreisläufe, kurzfristige Hin- und Rückübertragungen, künstliche Segmentierungen, Angehörigen- oder Nahestehendenstrukturen ohne eigenständige Funktion und eine Gestaltung, die ein verständiger Dritter ohne Steuervorteil nicht gewählt hätte.³¹

Die Unangemessenheit ist dabei stets normativ, nicht ästhetisch. Eine Gestaltung ist nicht schon missbräuchlich, weil sie kompliziert wirkt. Sie ist missbräuchlich, wenn ihre Komplexität keinen beachtlichen Eigenzweck hat und gerade die gesetzliche Wertung unterläuft, an die der Steuervorteil gebunden ist.³²

III. Angemessene Vergleichsgestaltung

§ 42 AO verlangt eine Vergleichsbetrachtung. Die unangemessene Gestaltung wird nicht einfach „ignoriert“, sondern steuerlich durch diejenige rechtliche Gestaltung ersetzt, die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen ist. Ohne tragfähige Vergleichsgestaltung ist die Rechtsfolge des § 42 AO nicht präzise bestimmbar.³³

Die Vergleichsgestaltung ist keine freie Schätzung der Finanzverwaltung. Sie muss aus dem wirtschaftlichen Ziel, den tatsächlichen Abläufen, den einschlägigen gesetzlichen Wertungen und den realistischen Handlungsalternativen abgeleitet werden. Der Steuerpflichtige kann deshalb nicht nur den Missbrauchstatbestand, sondern auch die von der Verwaltung angenommene angemessene Gestaltung angreifen.³⁴

In der Beratung sollte die Vergleichsgestaltung frühzeitig mitgedacht werden. Wer eine aggressive Struktur dokumentiert, sollte nicht nur die gewählte Struktur, sondern auch die verworfenen

28 BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20, zur vorrangigen Zurechnung nach § 39 AO; AEAO zu § 42 Nr. 1 und Nr. 3.

29 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

30 AEAO zu § 42 Nr. 2.2; BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.

31 AEAO zu § 42 Nr. 2.2; BFH, Urt. v. 12.06.2018 - VIII R 32/16, BFHE 262, 74, BStBl II 2019, 221, Rz. 19; BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 40 ff.

32 BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 22 ff.; BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 49 ff.

33 § 42 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 1 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2 und 2.3.

34 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.

Alternativen und deren wirtschaftliche Nachteile festhalten. Diese Dokumentation wirkt materiellrechtlich bei § 42 AO und strafrechtlich bei der Vorsatzprüfung.³⁵

IV. Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil

Der Steuervorteil muss gesetzlich nicht vorgesehen sein. Das ist der zentrale Filter gegen eine uferlose Missbrauchskorrektur. Wo der Gesetzgeber eine Begünstigung bewusst gewährt, eine Optionsmöglichkeit eröffnet oder eine Typisierung hinnimmt, kann die Inanspruchnahme dieses Vorteils nicht allein deshalb als missbräuchlich bewertet werden, weil sie planvoll erfolgt.³⁶

Die Bestimmung des gesetzlich vorgesehenen Vorteils verlangt Auslegung. Bei Lenkungsnormen, Verschonungsnormen, Freibeträgen, Schwellenwerten und Wahlrechten ist der Zweck der Norm zu bestimmen. Eine Gestaltung ist nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil sie die Begünstigung bewusst auslöst; sie ist erst ausgeschlossen, wenn sie die Begünstigung außerhalb ihres gesetzgeberischen Zielkorridors beansprucht.³⁷

Für den Übergang zum Strafrecht ist wichtig: Der in § 42 AO verwendete „gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteil“ ist nach Verwaltungsauffassung nicht deckungsgleich mit dem „nicht gerechtfertigten Steuervorteil“ des § 370 AO. Das unterstreicht, dass die steuerliche Missbrauchsprüfung und die strafrechtliche Tatbestandsprüfung unterschiedliche Funktionen haben.³⁸

V. Außersteuerliche Gründe

Außersteuerliche Gründe müssen nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nachgewiesen werden. Eine bloße Behauptung genügt nicht. Ebenso genügt nicht, nachträglich beliebige Motive zu benennen, wenn sie im tatsächlichen Ablauf keine erkennbare Rolle gespielt haben oder gegenüber dem Steuervorteil nur untergeordnet sind.³⁹

Beachtliche Gründe können insbesondere sein: Finanzierung, Haftungsabschirmung, Nachfolgeplanung, Minderheitenschutz, regulatorische Anforderungen, operative Trennung von Geschäftsfeldern, Investorenvorgaben, Bankencovenants, arbeits- oder gesellschaftsrechtliche Zwänge, Markteintritt, Risikosteuerung, IP-Schutz, Exit-Fähigkeit oder familienrechtliche Versorgung. Entscheidend ist nicht die Kategorie, sondern ihr tatsächliches Gewicht im Gesamtbild.⁴⁰

Der Nachweis sollte nicht aus Schlagworten bestehen. Tragfähig sind Verträge, Gremienprotokolle, Finanzierungsmemos, Risikomatrizen, Due-Diligence-Berichte, Gutachten, Businesspläne, Kommunikationsdokumentation und eine nachvollziehbare Alternativeanalyse. Je künstlicher die Struktur und je größer der Steuervorteil, desto konkreter muss die Dokumentation sein.⁴¹

Die außersteuerlichen Gründe müssen nicht allein ausschlaggebend sein. § 42 AO verbietet nicht gemischte Motive. Steuerliche Motive dürfen mitlaufen und sogar erheblich sein. Sie dürfen nur nicht

35 § 90 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NSTZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 22 ff.

36 § 42 Abs. 2 Satz 1 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.5; BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.

37 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.; BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 40 ff.

38 AEAO zu § 42 Nr. 2.4; § 370 Abs. 1 AO.

39 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6.

40 BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 22 ff.; BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.

41 § 90 Abs. 1 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 25 ff.

den einzigen oder im Verhältnis zum objektiven Gestaltungsmissbrauch allein tragenden Grund bilden.⁴²

D. Abgrenzung zu anderen Missbrauchs-, Zurechnungs- und Korrekturinstrumenten

I. Warum die Abgrenzung für Rechtsfolge und Strafbarkeit entscheidend ist

Die Abgrenzung zwischen § 42 AO und anderen Normen ist keine akademische Vorfrage. Sie entscheidet über die Rechtsfolge. Manche Normen ordnen eine andere Zurechnung an, manche versagen eine Befreiung, manche fingieren einen Entgelt- oder Gewinnansatz, manche führen nur zu einer Korrektur der Bemessungsgrundlage. § 42 AO ordnet demgegenüber den Steueranspruch nach einer angemessenen Gestaltung an.⁴³

Für § 370 AO ist die richtige Abgrenzung deshalb wesentlich, weil sich die Erklärungspflicht an den steuerlich erheblichen Tatsachen orientiert. Wenn der Streit um wirtschaftliches Eigentum nach § 39 AO, um Scheingeschäft nach § 41 AO, um Verrechnungspreise, um unionsrechtlichen Missbrauch oder um § 42 AO geht, sind jeweils andere Tatsachen entscheidungserheblich.⁴⁴

II. Übersicht der Normtypen

Normtyp	Prüfungsgegenstand	typische Rechtsfolge	strafrechtliche Bedeutung
§ 39 AO	Wirtschaftliche Zurechnung; wer trägt Herrschaft, Chancen und Risiken?	Zurechnung an wirtschaftlichen Eigentümer statt formalen Rechtsträger.	Falsche Darstellung der tatsächlichen Herrschafts-, Risiko- und Verfügungslage kann § 370 AO-relevant sein.
§ 41 AO	Unwirksame Rechtsgeschäfte und Scheingeschäfte.	Besteuerung nach tatsächlicher Durchführung oder nach verdecktem Geschäft.	Scheingeschäftsbehauptungen sind strafrechtlich sensibel, wenn Schein und verdecktes Geschäft nicht offenliegen.
Spezialnormen	Einzelsteuergesetzliche Umgehungsverhinderung, z. B. § 50d Abs. 3 EStG, § 8c KStG, grunderwerbsteuerliche Ergänzungstatbestände.	Rechtsfolge der Spezialnorm; § 42 AO nur nach Maßgabe seines Konkurrenzverhältnisses.	Tatsachen zu Tatbestandsmerkmalen der Spezialnorm müssen vollständig erklärt werden.
Unionsrechtlicher Missbrauch	Vor allem Umsatzsteuer; formale Voraussetzungen werden zweckwidrig genutzt.	Versagung des unionsrechtlich missbräuchlich beanspruchten Vorteils.	Strafbarkeit nur bei § 370 AO-Tatbestand und Vorsatz; Missbrauch allein ersetzt keine Täuschung.
§ 42 AO	Unangemessene Gestaltung mit gesetzlich nicht vorgesehenem Vorteil ohne beachtliche außersteuerliche Gründe.	Steueranspruch wie bei angemessener Gestaltung.	Als solcher nicht strafbar; Strafbarkeit bei pflichtwidriger Verschleierung möglich.

Die Tabelle zeigt: Die steuerliche Rückabwicklung ist nicht automatisch strafrechtliche Vorwerfbarkeit. Für jede Norm ist gesondert zu prüfen, welche Tatsachen erklärt werden mussten, welche Rechtsfolge materiell eintritt und ob ein vorsätzliches Verkürzungsverhalten vorliegt.⁴⁵

⁴² BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 2.6.

⁴³ §§ 39, 41, 42 AO; BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20; BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535.

⁴⁴ §§ 39 bis 42, 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.

⁴⁵ §§ 39 bis 42, 90, 150, 370 AO; AEAO zu § 42 Nr. 3; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.

III. § 39 AO vor § 42 AO: wirtschaftliches Eigentum und Zurechnung

Viele vermeintliche Missbrauchsfälle sind zunächst Zurechnungsfälle. § 39 AO fragt, wem ein Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Wirtschaftliches Eigentum setzt voraus, dass der zivilrechtliche Eigentümer regelmäßig für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist und der andere die tatsächliche Herrschaft ausübt.⁴⁶

Die Cum/Ex-Rechtsprechung zeigt die praktische Tragweite. Bevor § 42 AO bemüht wird, ist zu prüfen, ob der Erwerber die maßgeblichen Rechte und Risiken überhaupt erlangt hat. Fehlt es schon an der steuerlichen Zurechnung, entsteht der geltend gemachte Erstattungs- oder Anrechnungsanspruch nicht; die Missbrauchsprüfung tritt dann zurück.⁴⁷

Strafrechtlich ist die Zurechnungsebene deshalb heikel, weil die tatsächliche Rechte-, Risiko- und Finanzierungsstruktur meist nur der Steuerpflichtige und seine Berater kennen. Wird ein Erstattungsanspruch aus einer Zurechnung abgeleitet, die tatsächlichen gegenläufigen Abreden oder Sicherungsmechanismen aber nicht offengelegt, liegt der Schwerpunkt des § 370 AO nicht in der abstrakten Rechtsmeinung, sondern in der unvollständigen Tatsachengrundlage.⁴⁸⁴⁹

IV. § 41 AO: Unwirksamkeit und Scheingeschäft

§ 41 AO ist von § 42 AO zu trennen. Bei zivilrechtlicher Unwirksamkeit kann ein Geschäft steuerlich gleichwohl beachtlich sein, wenn die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen. Bei Scheingeschäften ist dagegen das verdeckte Geschäft maßgeblich. § 42 AO setzt demgegenüber grundsätzlich eine wirksam gewählte rechtliche Gestaltung voraus, deren Nutzung steuerlich unangemessen ist.⁵⁰

Die strafrechtliche Differenz ist erheblich. Wer ein Scheingeschäft als reales Geschäft erklärt, macht regelmäßig eine Tatsachenangabe über den Vollzug und den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäfts. Wer ein reales, aber möglicherweise missbräuchliches Geschäft erklärt, ist zunächst im Bereich der Rechtsanwendung. Die Erklärungspflichten verschärfen sich aber, wenn der missbrauchsrelevante Gesamtzusammenhang verschwiegen wird.⁵¹

V. Spezialnormen und § 42 AO

Spezialnormen wie § 50d Abs. 3 EStG, § 8c KStG, § 4h EStG, § 1 AStG, Hinzurechnungsbesteuerung, grunderwerbsteuerliche Ergänzungstatbestände oder umsatzsteuerliche Sonderregeln enthalten eigene Tatbestände und Rechtsfolgen. Werden sie erfüllt, ist nicht § 42 AO die Rechtsgrundlage der Korrektur, sondern die Spezialnorm.⁵²

Umgekehrt bedeutet das Nichterfüllen einer Spezialnorm nicht automatisch, dass die Gestaltung zulässig ist. Der BFH lehnt eine automatische Sperrwirkung ab. § 42 AO bleibt im Grundsatz prüfbar,

46 § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO; BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20; BFH, Urt. v. 06.10.2009 - IX R 14/08, BFHE 228, 10.

47 BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - I StR 519/20, BGHSt 66, 182.

48 BGH, Urt. v. 28.07.2021 - I StR 519/20, BGHSt 66, 182; BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20.

49 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

50 § 41 Abs. 1 und 2 AO; BFH, Urt. v. 12.07.2012 - IV R 39/09, BFHE 238, 353; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195.

51 §§ 41, 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.

52 § 42 Abs. 1 Satz 2 AO; BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

wenn die Spezialnorm tatbestandlich nicht greift; allerdings darf § 42 AO nicht dazu dienen, die gesetzgeberische Entscheidung einer bewusst begrenzten Spezialnorm zu unterlaufen.⁵³

Für die Verteidigung gegen § 42 AO ist daher die gesetzgeberische Wertung der Spezialnorm oft das stärkste Argument. Wer zeigen kann, dass der Gesetzgeber bestimmte Gestaltungen gesehen, typisiert, zeitlich begrenzt oder bewusst nicht erfasst hat, kann den Vorwurf eines gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteils entkräften.⁵⁴

VI. Umsatzsteuer und unionsrechtlicher Missbrauch

Im Umsatzsteuerrecht wirkt neben § 42 AO das unionsrechtliche Missbrauchsverbot. Der EuGH verlangt für Missbrauch, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Einhaltung der Richtlinien- und Umsetzungsvorschriften zu einem Steuervorteil führen, dessen Gewährung dem Zweck dieser Vorschriften widerspricht, und dass aus objektiven Umständen hervorgeht, dass der wesentliche Zweck der Umsätze in der Erlangung dieses Vorteils besteht.⁵⁵

Der BFH wendet diesen Maßstab insbesondere bei zweckwidriger Inanspruchnahme unionsrechtlich geprägter Vorteile an. Im Fall der Aufspaltung von Buchführungsleistungen auf mehrere Kommanditgesellschaften zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung hat der BFH die missbräuchliche Berufung auf § 19 UStG über teleologische Reduktion und unionsrechtskonforme Auslegung behandelt, nicht über eine bloße Zurechnung nach § 42 AO.⁵⁶

Auch im Umsatzsteuerrecht bleibt die Strafbarkeit getrennt. Die Versagung eines Vorsteuerabzugs, einer Befreiung oder einer Kleinunternehmerstellung wegen Missbrauchs ist noch keine automatische Steuerhinterziehung. Entscheidend ist, ob der Unternehmer die tatsächlichen Umsätze, Leistungsbeziehungen, Beteiligungsverhältnisse, Vereinbarungen und Zahlungsflüsse unrichtig oder unvollständig erklärt hat und ob er die Verkürzung vorsätzlich in Kauf nahm.⁵⁷

E. Wie weit reicht die Freiheit, nur aus steuerlichen Gründen zu gestalten?

I. Steuerliches Motiv ist erlaubt

Die steuerliche Motivation ist als solche erlaubt. Das ist der Kern der BFH-Rechtsprechung. Ein Steuerpflichtiger darf Steuerfolgen antizipieren, modellieren und bei seiner Entscheidung gewichten. Er muss nicht die steuerlich ungünstigere Gestaltung wählen, nur weil sie einfacher oder für den Fiskus ertragreicher wäre.⁵⁸

Dieser Grundsatz gilt auch bei gezielten Dispositionen vor Stichtagen, Schwellenwerten oder Realisationszeitpunkten. Die Rechtsordnung arbeitet mit Tatbeständen; wer den Tatbestand nicht

53 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

54 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.; BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.

55 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax, Slg. 2006, I-1609, Rn. 68 ff., 73 ff.; EuGH, Urt. v. 22.11.2017 - C-251/16, Cussens, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 27 ff.

56 BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 2 ff., 40 ff.

57 § 370 Abs. 1 AO; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax, Slg. 2006, I-1609, Rn. 68 ff.; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - I StR 347/18, NSStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.

58 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 26 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114 = BStBl II 2021, 385, Rz. 15 ff.; BFH, Urt. v. 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1 = BStBl II 2011, 427.

verwirklicht, schuldet die daran geknüpfte Steuer nicht. Deshalb ist „bewusst nicht steuerbar“ nicht synonym mit „rechtswidrig“ und „bewusst steuermindernd“ nicht synonym mit „hinterzogen“.59

Gleichwohl schützt der Hinweis auf steuerliche Gestaltungsfreiheit nicht, wenn die gewählte Form den gesetzlichen Zweck gerade aushebelt. Gestaltungsfreiheit ist Freiheit innerhalb des Rechts, nicht Freiheit gegen den Zweck der angewendeten Norm. Der BFH spricht insoweit davon, dass der Steuerpflichtige nicht einen ungewöhnlichen Weg wählen darf, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das wirtschaftliche Ziel nicht erreichbar sein soll.60

II. Reine Steuerplanung kann zulässig sein

Reine Steuerplanung ist nicht per se unzulässig. Das Gesetz enthält zahlreiche Normen, deren Inanspruchnahme typischerweise steuerlich motiviert ist: Wahl der Veranlagungsform, Thesaurierungsentscheidungen, Abschreibungswahlrechte, Realisationsentscheidungen, Rechtsformwahl, Umwandlungsoptionen, erbschaftsteuerliche Verschonungsmodelle, Verlustnutzung im Rahmen gesetzlicher Grenzen. Der Umstand, dass der Steuervorteil vorher berechnet wird, nimmt ihm nicht die gesetzliche Legitimität.61

Anders ist es, wenn die Gestaltung keinen eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt hat. Geschäfte, die sich gegenseitig neutralisieren, Kreisläufe ohne Vermögensrisiko, kurzfristige Hin- und Rückübertragungen, künstliche Zwischenschaltungen oder funktionslose Gesellschaften können § 42 AO auslösen. Maßgeblich ist dabei, ob die steuerliche Wirkung die einzige tragende Funktion der Gestaltung ist.62

Die Grenze lässt sich daher als Funktionsfrage formulieren: Hätte die Struktur ohne Steuerersparnis eine nachvollziehbare Funktion? Trägt sie reale Risiken, Rechte, Pflichten, Finanzierung, Organisation, Marktzugang oder Nachfolgeziele? Ist sie nach außen und innen konsequent durchgeführt? Je eher diese Fragen bejaht werden, desto stärker die Gestaltungsfreiheit.63

III. Die Rolle der Gesetzesbindung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung ist nicht befugt, eine wirtschaftlich „gerechtere“ Steuer zu erheben, wenn der Tatbestand nicht trägt. Auch aggressive Gestaltungen sind zunächst am Gesetz zu messen. § 42 AO ist kein allgemeiner Billigkeitsvorbehalt zugunsten des Fiskus, sondern eine normativ gebundene Missbrauchsklausel.64

Das bedeutet nicht, dass die Verwaltung § 42 AO restriktiv ignorieren müsste. Ihre Aufgabe ist die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern. Wenn eine Struktur systematisch gesetzlich nicht vorgesehene Vorteile erzeugt, ist die Verwaltung gehalten, die Korrektur zu prüfen. Auch das

59 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22.

60 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114, Rz. 19.

61 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.; BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

62 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 2.2.

63 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195.

64 Art. 20 Abs. 3 GG; § 85 AO; § 42 AO; BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.

Bundesverfassungsgericht betont den Zusammenhang zwischen steuerlicher Gleichheit und Missbrauchsanfälligkeit.⁶⁵

Die rechtliche Leitlinie bleibt aber: Die Verwaltung darf aus moralischer Ablehnung keine Rechtsfolge schaffen. Sie muss den Missbrauchstatbestand subsumieren und die angemessene Vergleichsgestaltung begründen. Gelingt das nicht, bleibt die Gestaltung steuerlich anzuerkennen, selbst wenn sie fiskalisch unerwünscht erscheint.⁶⁶

F. Außersteuerliche Motive: Darstellen, argumentieren oder nur behaupten?

I. Nachweis statt Behauptung

§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO verwendet das Wort „nachweist“. Daraus folgt kein förmliches Beweisrecht eigener Art, aber eine klare materielle Darlegungslast des Steuerpflichtigen. Er muss die außersteuerlichen Gründe so konkret darlegen und belegen, dass sie im Gesamtbild der Verhältnisse überprüfbar und gewichtig erscheinen.⁶⁷

Eine reine Behauptung - etwa „es gab auch wirtschaftliche Gründe“ - reicht nicht. Auch allgemein gehaltene Schlagworte ohne Verbindung zum konkreten Entscheidungsprozess genügen nicht. Erforderlich ist eine Darstellung, weshalb gerade diese Gestaltung im Zeitpunkt der Entscheidung aus nichtsteuerlichen Gründen gewählt wurde und welche Nachteile die naheliegenden Alternativen hatten.⁶⁸

Der Nachweis muss nicht zwingend schon mit der Steuererklärung in Gutachtenform eingereicht werden. Materiell-rechtlich ist aber riskant, eine § 42-relevante Struktur ohne zeitnahe Dokumentation zu fahren. Strafrechtlich wird nachträgliche Motivkonstruktion besonders kritisch, wenn die objektiven Dokumente aus der Planungsphase nur steuerliche Erwägungen enthalten.⁶⁹

II. Zeitpunkt und Form der Darstellung

Die entscheidende Frage ist nicht nur, ob außersteuerliche Gründe existieren, sondern wann und gegenüber wem sie darzustellen sind. Eine gesetzliche Pflicht, zu jeder steuerlich günstigen Gestaltung unaufgefordert ein Motivgutachten einzureichen, besteht nicht. Bestehen aber objektive Zweifel an der steuerlichen Behandlung und hängt die Finanzbehörde von Informationen ab, die aus der Steuererklärung nicht ersichtlich sind, wächst die Pflicht zur vollständigen Tatsachendarstellung.⁷⁰

Die Rechtsprechung differenziert zwischen Rechtsauffassung und Tatsachen. Der Steuerpflichtige darf eine vertretbare Rechtsauffassung vertreten. Er darf aber nicht diejenigen Tatsachen verschweigen, die für eine abweichende Rechtsauffassung der Verwaltung erheblich sein können. Bei formalisierten Steuerklärungen kann gerade die Zahleneintragung eine verdeckte Tatsachenauswahl enthalten.⁷¹

65 § 85 AO; BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; BVerfG, Beschl. v. 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

66 § 42 Abs. 1 und 2 AO; BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.; BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.

67 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6.

68 AEAO zu § 42 Nr. 2.6; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 22 ff.

69 § 90 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 25 ff.

70 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

71 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

Für Gestaltungen im Grenzbereich empfiehlt sich daher eine Anlage zur Erklärung. Diese muss nicht die eigene Position „anklagen“, aber sie sollte die wesentlichen Strukturmerkmale, Beteiligten, Verträge, Zahlungsflüsse, Zeitpunkte, wirtschaftlichen Funktionen und die vertretene Rechtsauffassung klar benennen. Damit bleibt der Streit steuerrechtlich und wird nicht durch Intransparenz strafrechtlich aufgeladen.⁷²

III. Inhalt einer tragfähigen Begründung

Eine tragfähige Begründung enthält fünf Elemente: erstens das wirtschaftliche Ziel; zweitens die Handlungsalternativen; drittens die nichtsteuerlichen Gründe für die gewählte Struktur; viertens die steuerliche Rechtsauffassung; fünftens die Dokumente, aus denen sich tatsächliche Durchführung und Eigenfunktion ergeben. Diese Elemente sind nicht Formalismus, sondern die Verteidigung gegen den Vorwurf funktionsloser Gestaltung.⁷³

Beispielhaft kann eine Holdingstruktur durch Haftungsseparation, Finanzierung, Beteiligungsmanagement, Exit-Fähigkeit und Investorenerwartungen begründet sein. Eine Familiengesellschaft kann durch Nachfolge, Kontrolle, Versorgung, Streitvermeidung und Bündelung von Vermögen begründet sein. Eine IP-Struktur kann durch Schutz, Lizenzierung, Entwicklungskosten und internationale Marktbearbeitung begründet sein. In allen Fällen müssen die Gründe tatsächlich gelebt werden.⁷⁴

Die Darstellung sollte nicht überdehnt werden. Werden außersteuerliche Gründe künstlich aufgebläht, obwohl die Unterlagen sie nicht tragen, erhöht das die strafrechtliche Gefahr. Besser ist eine nüchterne Darstellung: Steuerliche Motive werden nicht geleugnet; sie werden in ein Gesamtbild eingeordnet, das hinreichend substantielle nichtsteuerliche Gründe zeigt.⁷⁵

IV. Defensive Disclosure als Risikosteuerung

Eine defensive disclosure ist kein Schuldeingeständnis. Sie ist eine verfahrensrechtliche Risikosteuerung. Wer den vollständigen Sachverhalt offenlegt und seine Rechtsauffassung vertretbar begründet, nimmt der Strafverfolgung regelmäßig den Ansatzpunkt, die Steuerfestsetzung sei durch Täuschung über Tatsachen beeinflusst worden.⁷⁶

Der Nutzen liegt auch in der Verjährung und Änderbarkeit. Vollständig offengelegte Gestaltungen sind für Außenprüfungen sichtbar; verdeckte Gestaltungen schaffen demgegenüber Risiken bei § 169 AO, § 171 AO, § 173 AO, Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und Selbstanzeigefragen. Die steuerliche Diskussion wird dadurch nicht gewonnen, aber strafrechtlich entdramatisiert.⁷⁷

Nicht jede Gestaltung verlangt eine umfassende Anzeige. Bei Standardgestaltungen im Rahmen gefestigter Rechtsprechung genügt die normale Erklärung. Bei neuartigen, erheblichen, modellhaften,

72 §§ 90, 150 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219.

73 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.2 und 2.6.

74 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195; § 90 Abs. 1 AO.

75 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 2.6.

76 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

77 §§ 169, 171, 173, 235, 371 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.

gesetzeszwecknahen oder bereits streitbefangenen Strukturen ist eine Anlage jedoch regelmäßig der bessere Weg.⁷⁸

G. Strafrechtliche Schwelle bei Gestaltungen

I. Objektiver Tatbestand des § 370 AO

Der objektive Tatbestand des § 370 AO verlangt eine Tathandlung, einen Verkürzungserfolg und Kausalität. In Gestaltungsfällen liegt die Tathandlung typischerweise in unvollständigen Angaben, nicht in der Gestaltung als solcher. Steuerlich erhebliche Tatsachen sind alle Umstände, die für Entstehen, Höhe, Fälligkeit, Ermäßigung, Befreiung, Vergütung, Anrechnung oder Erstattung einer Steuer bedeutsam sein können.⁷⁹

Bei § 42 AO sind steuerlich erhebliche Tatsachen insbesondere: Beteiligtenkreis, Nahestehen, Vertragsinhalte, wirtschaftliche Funktionen, Gegenläufigkeit, Zahlungs- und Finanzierungsströme, zeitliche Abfolge, Vorabreden, Rückabwicklungsoptionen, Risikoverteilung und außersteuerliche Gründe. Wer nur das rechtliche Endergebnis erklärt, kann die Tatsachen verschweigen, die die Missbrauchsprüfung erst ermöglichen.⁸⁰

Der Verkürzungserfolg kann auch darin liegen, dass Steuern nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Bei einem Gestaltungsfall kommt es daher auf den materiell richtigen Steueranspruch an, wie er sich nach der einschlägigen Korrektur- oder Missbrauchsnorm ergibt. Dennoch bleibt die Erklärungspflichtverletzung eigenständig zu prüfen.⁸¹

II. Unrichtige Rechtsauffassung oder unvollständige Tatsachen?

Der zentrale Verteidigungsansatz lautet: Rechtsirrtum ist nicht Tatsachenlüge. Nach der BGH-Rechtsprechung macht der Steuerpflichtige jedenfalls dann keine unrichtigen Angaben, wenn er steuerlich erhebliche Tatsachen richtig und vollständig vorträgt und die Finanzbehörde dadurch in die Lage versetzt, die Steuer abweichend festzusetzen.⁸²

Dieser Schutz endet, wenn die Rechtsauffassung die Tatsachendarstellung steuert und entscheidungserhebliche Details ausgeblendet werden. Wer weiß, dass die Finanzbehörde bei Kenntnis der Gesamtstruktur die steuerliche Behandlung anders beurteilen könnte, und gerade deshalb die Gesamtstruktur nicht offenlegt, bewegt sich in Richtung bedingten Vorsatzes.⁸³

Das gilt besonders, wenn die eigene Rechtsauffassung von Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung oder ständiger Verwaltungspraxis abweicht. Die Abweichung als solche ist erlaubt. Sie erhöht aber die Pflicht, die Tatsachenbasis offenzulegen, weil die Finanzbehörde sonst die Abweichung nicht erkennen kann.⁸⁴

78 §§ 90, 150 AO; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

79 § 370 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.; BGH, Urt. v. 06.04.2016 - 1 StR 523/15, wistra 2016, 363.

80 §§ 42, 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 25 ff.

81 § 370 Abs. 4 AO; BGH, Urt. v. 24.10.2002 - 5 StR 600/01, BGHSt 48, 52; AEAO zu § 42 Nr. 3.

82 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

83 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 25 ff.; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NSTZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.

84 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 25 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219.

III. Vorsatz

Der Vorsatz der Steuerhinterziehung verlangt nach ständiger Rechtsprechung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und die Verkürzung will oder billigend in Kauf nimmt. Das erfordert keine technische Kenntnis jeder steuerrechtlichen Norm. Eine Parallelwertung in der Laiensphäre kann genügen.⁸⁵

In Gestaltungsfällen wird Vorsatz häufig aus Indizien abgeleitet: künstliche Struktur, klare steuerliche Zielkommunikation, Warnungen von Beratern, Unterlassen empfohlener Offenlegung, Verschweigen von side letters, gegenläufige Finanzierungsabreden, unplausible Vertragsdurchführung, nachträgliche Dokumentenbereinigung oder bewusste Aufspaltung von Informationen zwischen Beratern und Finanzverwaltung.⁸⁶

Gegen Vorsatz sprechen vollständige Offenlegung, zeitnahe externe Beratung, ernsthafte rechtliche Prüfung, konsistente Durchführung, Dokumentation außersteuerlicher Gründe, keine Warnhinweise, keine Verdeckungshandlungen und eine objektiv vertretbare Rechtsauffassung. Diese Umstände schließen Vorsatz nicht mathematisch aus, bilden aber das Fundament der Verteidigung.⁸⁷

Ein Tatbestandsirrtum liegt vor, wenn der Steuerpflichtige irrtümlich annimmt, dass kein Steueranspruch entstanden ist. Ein Verbotsirrtum betrifft demgegenüber die Frage, ob das erkannte Verhalten verboten ist. In Gestaltungsfällen ist diese Unterscheidung wichtig, weil der Irrtum über den materiellen Steueranspruch den Vorsatz ausschließen kann, während ein vermeidbarer Verbotsirrtum nur die Schuld berührt.⁸⁸

IV. Leichtfertige Steuerverkürzung

Unterhalb des Vorsatzes liegt § 378 AO. Eine leichtfertige Steuerverkürzung kommt in Betracht, wenn der Steuerpflichtige die Sorgfalt in besonders schwerem Maße verletzt und dadurch eine Steuerverkürzung bewirkt. Bei Gestaltungen ist § 378 AO vor allem relevant, wenn die Strafbarkeit mangels Vorsatz ausscheidet, die Erklärung aber objektiv unvertretbar oder grob unvollständig war.⁸⁹

Auch § 378 AO knüpft nicht an die Gestaltung als solche an. Erforderlich ist eine Steuerverkürzung durch pflichtwidriges Verhalten. Eine sorgfältig dokumentierte und vollständig erklärte Gestaltung, die später steuerlich anders beurteilt wird, ist nicht automatisch leichtfertig.⁹⁰

V. Berater, Geschäftsleiter und Organisationspflichten

Bei juristischen Personen und Konzernstrukturen stellt sich die Zurechnung über Organhandeln, Beihilfe, Mittäterschaft und Aufsichtspflichten. Geschäftsleiter können sich nicht darauf zurückziehen, dass eine Struktur „vom Steuerbereich“ entworfen wurde, wenn sie deren steuerliches Ziel,

85 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

86 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182.

87 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 18.08.2020 - 1 StR 296/19, wistra 2021, 71.

88 §§ 16, 17 StGB; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

89 § 378 AO; BGH, Urt. v. 17.07.2007 - 5 StR 532/06, BGHSt 52, 1; BFH, Urt. v. 29.10.2013 - VIII R 27/10, BFHE 243, 116.

90 § 378 AO; AEAO zu § 42 Nr. 3; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.

Verdeckungsrisiken und Erklärungsauswirkungen kennen. Umgekehrt begründet Organstellung allein keinen Vorsatz.⁹¹

Berater geraten in Strafbarkeitsnähe, wenn sie nicht nur eine vertretbare Rechtsauffassung liefern, sondern an der unvollständigen oder irreführenden Tatsachendarstellung mitwirken. Die Grenze verläuft zwischen offener rechtlicher Argumentation und aktiver Verschleierung der tatsächlichen Funktionslosigkeit oder Gegenläufigkeit einer Gestaltung.⁹²

Organisatorisch ist deshalb ein dokumentierter Tax-Control-Prozess sinnvoll. Er soll nicht jede Gestaltung verhindern, sondern sicherstellen, dass steuerliche Motivlage, Sachverhalt, Normprüfung, Offenlegungsentscheidung und Verantwortlichkeiten nachvollziehbar festgehalten werden. Dies wirkt präventiv und im Konfliktfall beweissichernd.⁹³

H. Fallgruppen der Rechtsprechung

I. Zulässige Nutzung gesetzlicher Dispositionsräume

Der BFH hat die Veräußerung von Dividendenansprüchen in der Entscheidung VIII R 21/19 nicht als Gestaltungsmissbrauch angesehen. Er betont dort erneut, dass das Motiv der Steuerersparnis eine Gestaltung nicht unangemessen macht und der Steuerpflichtige zivilrechtliche Gestaltungen frei verwenden darf. Ein steuerlicher Vorteil wird nicht schon deshalb gesetzeswidrig, weil er durch eine gezielte Transaktion herbeigeführt wird.⁹⁴

Auch im Bereich des § 17 EStG hat der BFH eine Verlustrealisierung nicht allein deshalb als missbräuchlich qualifiziert, weil der Steuerpflichtige den Verlust durch zivilrechtliche Disposition herbeiführte. Die Freiheit, ob, wann und an wen Anteile veräußert werden, gehört zum steuerlichen Dispositionsraum, solange die Transaktion real ist und den gesetzlichen Wertungen nicht widerspricht.⁹⁵

Diese Entscheidungen zeigen: Steuerplanung mit echtem Transaktionsgehalt ist etwas anderes als funktionslose Simulation. Das gilt auch dann, wenn die Transaktion ohne Steuereffekt weniger attraktiv wäre. Das Steuerrecht verlangt keine Motivpurität.^{96,97}

II. Missbrauch bei funktionsloser oder zweckwidriger Struktur

Bei Angehörigenstrukturen prüft der BFH streng, ob der zwischengeschaltete Angehörige eine eigenständige wirtschaftliche Funktion trägt. In IX R 8/22 wurde die Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten von Kindern mit Rückvermietung an die Eltern als missbräuchlich beurteilt, soweit die Struktur im Ergebnis nur zur Verlagerung von Einkünften und Abzugspotential diene. Anders kann es liegen, wenn der Nießbraucher an Dritte vermietet und reale Vermieterfunktionen trägt.⁹⁸

91 §§ 25, 27 StGB; §§ 34, 69, 370 AO; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

92 § 27 StGB; § 370 AO; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

93 § 153 AO; BMF-Schreiben v. 23.05.2016 - IV A 3-S 0324/15/10001, BStBl I 2016, 490, Rz. 2.6; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

94 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 13 ff.

95 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.

96 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 26 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114 = BStBl II 2021, 385, Rz. 15 ff.; BFH, Urt. v. 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1 = BStBl II 2011, 427.

97 BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.

98 BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 20 ff.

Der Umsatzsteuerfall XI R 26/17 verdeutlicht die zweckbezogene Betrachtung. Die formale Aufteilung eines einheitlichen Geschäftsbetriebs auf mehrere Gesellschaften zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung kann missbräuchlich sein, wenn die Segmentierung wirtschaftlich nicht trägt und der wesentliche Zweck in der Steuervermeidung liegt.⁹⁹100

Die steuerliche Rechtsfolge bleibt auch hier eine Korrektur der beanspruchten steuerlichen Behandlung. Strafrechtlich kommt es zusätzlich darauf an, ob die Segmentierung, die tatsächliche Geschäftsführung, die personelle und sachliche Verflechtung sowie die wirtschaftliche Funktion vollständig erklärt wurden.¹⁰¹

III. Strafbare Gestaltungen: nicht die Gestaltung, sondern die Lüge

Cum/Ex ist kein Gegenbeispiel zur Gestaltungsfreiheit, sondern ein Beispiel für die Grenze. Strafrechtlich ging es nicht darum, dass Marktteilnehmer komplexe Kapitalmarktgeschäfte tätigten, sondern darum, dass Kapitalertragsteuer angerechnet oder erstattet werden sollte, obwohl sie in der beanspruchten Weise nicht erhoben worden war und die tatsächliche Zurechnungs- und Abzugsgrundlage nicht bestand.¹⁰²

Die BGH-Rechtsprechung zu unvollständigen Steuererklärungen zeigt denselben Punkt. Der Steuerpflichtige darf eine günstige Rechtsauffassung vertreten; er darf aber nicht den Gesamtvorgang selektiv so darstellen, dass die Finanzverwaltung die Gegenauffassung mangels Tatsachenkenntnis nicht prüfen kann. Strafbare ist die Manipulation der Tatsachengrundlage des Besteuerungsverfahrens.¹⁰³

In der Praxis wird der Übergang zur Strafbarkeit oft durch Verdeckungshandlungen markiert: side letters werden nicht vorgelegt, Rückabreden nicht erwähnt, wirtschaftliche Trägerfunktionen falsch beschrieben, Beteiligte als unabhängig dargestellt, obwohl sie koordiniert handeln, oder Zahlungsflüsse werden in ihrer Gegenläufigkeit verschleiert. Solche Umstände sind nicht bloß § 42-Indizien, sondern mögliche § 370-Tatsachen.¹⁰⁴

I. Vertiefende Rechtsprechungsanalyse und Rechtsfolgenvergleich

I. BFH VIII R 21/19: steuerlich motivierte Verfügung über Dividendenansprüche

Die Entscheidung VIII R 21/19 eignet sich als Referenzfall für zulässige Steuergestaltung. Der BFH prüft die Veräußerung von Dividendenansprüchen ausdrücklich unter § 42 AO und verneint Missbrauch. Zentral ist nicht, dass ein Steuervorteil fehlt, sondern dass die gewählte Verfügung rechtlich vorgesehen ist, einen realen Transaktionsgehalt hat und nicht schon durch das Steuermotiv unangemessen wird.¹⁰⁵

Für die Beratungspraxis folgt daraus ein wichtiger Verteidigungssatz: Ist die zivilrechtliche Transaktion real, werden Chancen und Risiken tatsächlich übertragen und passt die Rechtsfolge in das

99 BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 2 ff., 40 ff.

100 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax, Slg. 2006, I-1609, Rn. 68 ff., 73 ff.; EuGH, Urt. v. 22.11.2017 - C-251/16, Cussens, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 27 ff.

101 § 370 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 3.

102 BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182; BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20.

103 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

104 §§ 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

105 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 13 bis 18.

gesetzliche System, trägt § 42 AO nicht allein deshalb, weil die Transaktion steuerlich geplant war. Die Finanzverwaltung muss zusätzlich zeigen, weshalb der gesetzliche Zweck gerade durch diese Transaktion zweckwidrig unterlaufen wird.¹⁰⁶

Strafrechtlich wäre eine solche Gestaltung nur dann gefährlich, wenn die tatsächliche Übertragung, die Vertragsbedingungen, die Beteiligtenstellung oder die wirtschaftliche Risikoverteilung unrichtig dargestellt würden. Wird dagegen die Transaktion vollständig erklärt und nur rechtlich anders beurteilt, fehlt regelmäßig die Tatsachenunrichtigkeit im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.¹⁰⁷

II. BFH IX R 12/22: Verlustrealisation und Dispositionsfreiheit

Die Entscheidung IX R 12/22 zeigt die Grenze einer fiskalisch motivierten Missbrauchsthese bei Verlustgestaltungen. Der BFH akzeptiert, dass der Steuerpflichtige durch zivilrechtliche Disposition einen steuerlich beachtlichen Verlust realisieren kann, wenn die Transaktion real ist und der gesetzliche Verlusttatbestand genau diese Realisation voraussetzt. Die Steuerpflichtigenfreiheit umfasst nach der Entscheidung auch das Ob, Wann und Gegenüber einer Anteilsveräußerung.¹⁰⁸

Das Urteil ist besonders bedeutsam, weil es den Reflex vermeidet, selbstgeschaffene Verluste automatisch als Missbrauch zu behandeln. Ein Verlust ist nicht künstlich, nur weil er planvoll realisiert wird. Künstlich wird er erst, wenn der zugrunde liegende Vermögensabfluss, die Risikoänderung oder die rechtliche Transaktion im wirtschaftlichen Ergebnis nicht trägt.¹⁰⁹

Für § 370 AO bedeutet das: Eine später abweichende Auffassung der Finanzverwaltung zur Verlustanerkennung genügt nicht. Strafrechtlich relevant wären unvollständige Angaben über Veräußerer, Erwerber, Kaufpreis, Zahlungsfluss, Finanzierungsabreden, Rückerwerbsoptionen, gesellschaftsrechtliche Nebenabreden oder die tatsächliche Durchführung.¹¹⁰

III. BFH IX R 8/22: Angehörigengestaltung und Funktionsprüfung

IX R 8/22 zeigt die andere Seite der Linie. Der BFH beanstandet eine Gestaltung im Angehörigenbereich, wenn die Zwischenschaltung der Kinder im Ergebnis keine tragfähige Eigenfunktion hat und der steuerliche Effekt in der Verlagerung von Einkünften oder Werbungskostenpotential liegt. Entscheidend ist nicht die familiäre Nähe als solche, sondern der fehlende eigenständige wirtschaftliche Gehalt der konkreten Nutzung.¹¹¹

Zugleich ist die Entscheidung kein generelles Verdikt gegen Nießbrauchs-, Überlassungs- oder Familiengestaltungen. Der BFH differenziert nach der tatsächlichen Funktion. Vermietet der Nießbraucher an Dritte und trägt er reale Vermieterrechte und -pflichten, kann die Gestaltung steuerlich anzuerkennen sein. Die Missbrauchsprüfung bleibt konkret.¹¹²

Die strafrechtliche Lehre liegt in der Transparenz. Angehörigenverträge dürfen steuerlich günstig sein, müssen aber in Inhalt, Durchführung, Zahlungsfluss und wirtschaftlicher Funktion zutreffend dargestellt werden. Der Versuch, familiäre Nebenabreden, Rückflüsse oder fehlende Durchführung zu verdecken, verschiebt den Streit von § 42 AO zu § 370 AO.¹¹³

¹⁰⁶ BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 14 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114, Rz. 19.

¹⁰⁷ BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

¹⁰⁸ BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.

¹⁰⁹ BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.; BFH, Urt. v. 12.06.2018 - VIII R 32/16, BFHE 262, 74, Rz. 19.

¹¹⁰ §§ 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.

¹¹¹ BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 20 ff.

¹¹² BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195, Rz. 24 ff.; § 42 Abs. 2 AO.

¹¹³ §§ 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 23 ff.

IV. BFH XI R 26/17: Umsatzsteuerliche Segmentierung und teleologische Reduktion

XI R 26/17 ist methodisch wichtig, weil der BFH die missbräuchliche Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht schematisch über § 42 AO löst. Der Senat arbeitet mit unionsrechtskonformer Auslegung und teleologischer Reduktion. Damit wird deutlich, dass die Rechtsfolge einer missbräuchlichen Gestaltung nicht immer „§ 42 AO-Rückabwicklung“ lautet, sondern aus dem spezifischen Normzweck folgen kann.¹¹⁴

Für Mandanten ist daran zweierlei relevant. Erstens kann eine formal eingehaltene Schwelle, Befreiung oder Sonderregelung versagt werden, wenn der Zweck der Regelung durch künstliche Segmentierung unterlaufen wird. Zweitens folgt daraus noch nicht die strafrechtliche Bewertung; diese hängt davon ab, ob die tatsächliche Organisation des Geschäftsbetriebs, die Personal- und Sachmittelüberlassung, die Leitung und die Leistungsbeziehungen offengelegt wurden.¹¹⁵

Die Entscheidung verhindert eine zu einfache Formel. „Nicht § 42 AO“ bedeutet nicht „keine Missbrauchskorrektur“, und „umsatzsteuerlicher Missbrauch“ bedeutet nicht „automatisch Steuerhinterziehung“. Die zutreffende Rechtsfolge ist aus dem jeweiligen Normsystem zu entwickeln.¹¹⁶

V. BFH I R 2/18: Spezialnormen ohne automatische Abschirmwirkung

I R 2/18 ist die Leitentscheidung gegen eine mechanische Sperrwirkung spezieller Missbrauchsnormen. Der BFH stellt klar, dass § 42 AO nicht allein deshalb ausgeschlossen ist, weil das Einzelsteuergesetz eine Umgehungsverhinderungsnorm enthält, deren Tatbestand im konkreten Fall nicht erfüllt ist. Erforderlich ist eine echte Normenkollision; fehlt sie, bleibt § 42 AO grundsätzlich prüfbar.¹¹⁷

Gleichzeitig darf diese Aussage nicht in ein fiskalisches Auffangrecht umgedeutet werden. Wenn die Spezialnorm eine bewusste gesetzgeberische Grenze zieht, muss diese Wertung in der § 42-Prüfung berücksichtigt werden. § 42 AO darf nicht die Tatbestandsentscheidung des Gesetzgebers pauschal korrigieren.¹¹⁸

Für die Aktennotiz sollte deshalb immer dokumentiert werden, welche Spezialnormen geprüft wurden, weshalb sie tatbestandlich greifen oder nicht greifen und welche Wertung daraus für § 42 AO folgt. Diese Dokumentation ist materiell-rechtlich und strafrechtlich wichtig, weil sie zeigt, dass nicht eine verdeckte Steuerverkürzung, sondern eine vertretbare Normauslegung verfolgt wurde.¹¹⁹

VI. Cum/Ex und Cum/Cum: Zurechnung, Anrechnung und strafrechtliche Eskalation

Cum/Ex ist für das Thema deshalb unverzichtbar, weil hier die Grenze zwischen Gestaltung und Straftat exemplarisch überschritten wurde. Die strafrechtliche Bewertung knüpft nicht an die Komplexität kapitalmarktbezogener Gestaltung an, sondern an die Geltendmachung von

¹¹⁴ BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 39 ff.; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax, Slg. 2006, I-1609.

¹¹⁵ BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz. 40 ff.; § 370 Abs. 1 AO.

¹¹⁶ BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535; EuGH, Urt. v. 22.11.2017 - C-251/16, Cussens, ECLI:EU:C:2017:881.

¹¹⁷ BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.

¹¹⁸ BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

¹¹⁹ § 42 Abs. 1 Satz 2 AO; §§ 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

Kapitalertragsteueranrechnungen oder -erstattungen ohne entsprechende tatsächliche Erhebung und ohne tragfähige steuerliche Zurechnung.¹²⁰

Die dogmatische Reihenfolge ist entscheidend. Zunächst ist zu klären, wem die Aktien nach § 39 AO steuerlich zuzurechnen sind und ob die Voraussetzungen der Anrechnung oder Erstattung vorliegen. Erst wenn eine Zurechnung trotz formaler Gestaltung zu diskutieren wäre, stellt sich die Missbrauchsfrage. Strafrechtlich eskaliert der Sachverhalt, wenn auf Grundlage unzutreffender oder unvollständiger Tatsachen eine Steueranrechnung beansprucht wird.¹²¹

Für andere Gestaltungen bedeutet das nicht, dass Komplexität kriminalisiert wäre. Es bedeutet, dass Erstattungs- und Anrechnungsmodelle mit besonderer Tatsachenschärfe erklärt werden müssen. Wer einen Anspruch gegen den Fiskus aktiv geltend macht, muss die Anspruchsvoraussetzungen und die tatsächliche Grundlage der Anspruchsberechtigung vollständig offenlegen.¹²²

J. Rechtsfolgen: steuerliche Korrektur, Zinsen, Berichtigung und Strafverfahren

I. Steuerliche Rechtsfolge des § 42 AO

Die Rechtsfolge des § 42 AO ist präzise: Der Steueranspruch entsteht so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Die Norm ordnet keine Nichtigkeit der zivilrechtlichen Gestaltung an und keine pauschale Straf- oder Zuschlagszahlung. Sie wirkt im Steuerrecht, nicht im Zivilrecht.¹²³

Daraus folgt auch, dass die Rechtsfolge rechnerisch sauber hergeleitet werden muss. Die Finanzverwaltung muss die angemessene Gestaltung identifizieren, die Bemessungsgrundlage bestimmen und die Steuerfolgen nach den jeweils einschlägigen Einzelsteuergesetzen berechnen. Eine bloße Versagung des Vorteils ohne normative Vergleichsgrundlage genügt nicht.¹²⁴

Nebenfolgen wie Zinsen ergeben sich nicht aus § 42 AO selbst, sondern aus den allgemeinen Vorschriften. Hinterziehungszinsen nach § 235 AO setzen eine Steuerhinterziehung voraus. Wird nur § 42 AO angewendet, ohne dass eine Hinterziehung festgestellt wird, sind Hinterziehungszinsen nicht mit dem bloßen Missbrauchsbefund begründbar.¹²⁵

II. Berichtigung nach § 153 AO

§ 153 AO ist bei Gestaltungen relevant, wenn der Steuerpflichtige nach Abgabe der Erklärung erkennt, dass die Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig war und es dadurch zu einer Steuerverkürzung kommen kann oder gekommen ist. Die Berichtigungspflicht setzt keine vorsätzliche Hinterziehung voraus. Sie ist verfahrensrechtlich, kann aber strafrechtlich entlastend oder belastend wirken.¹²⁶

¹²⁰ BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182; BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20.

¹²¹ § 39 AO; § 36 EStG; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182; BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20.

¹²² § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182.

¹²³ § 42 Abs. 1 Satz 3 AO; BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.

¹²⁴ § 42 Abs. 1 Satz 3 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2 und 2.3.

¹²⁵ §§ 233a, 235 AO; AEAO zu § 42 Nr. 3; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

¹²⁶ § 153 AO; BMF-Schreiben v. 23.05.2016 - IV A 3-S 0324/15/10001, BStBl I 2016, 490.

Bei einer bloß geänderten rechtlichen Bewertung ist § 153 AO nicht automatisch ausgelöst. Erkennt der Steuerpflichtige aber, dass die Erklärung aus seiner Sicht entscheidungserhebliche Tatsachen nicht enthielt oder eine zuvor vertretene Tatsachengrundlage unzutreffend war, muss die Berichtigung geprüft werden. Die Abgrenzung zwischen Rechtsänderung, Erkenntnisfortschritt und Unrichtigkeit ist zu dokumentieren.¹²⁷

Strafrechtlich ist gefährlich, eine erkannte Unvollständigkeit aus taktischen Gründen nicht zu berichtigen. Wer nachträglich erkennt, dass die Finanzbehörde wesentliche Tatsachen nicht kennt, und gleichwohl untätig bleibt, kann jedenfalls für spätere Zeitpunkte oder Folgewirkungen in den Bereich von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO geraten.¹²⁸

III. Selbstanzeige und Sperrgründe

Die Selbstanzeige nach § 371 AO ist nicht das Instrument für jede streitige Gestaltung. Sie setzt eine Steuerhinterziehung oder zumindest das Risiko einer solchen voraus und verlangt vollständige Nachholung der unrichtigen oder unvollständigen Angaben für die betroffenen Steuerarten und Zeiträume. Wer lediglich eine vertretbare Rechtsauffassung verteidigt, braucht keine Selbstanzeige, sondern eine saubere steuerliche Korrektur- oder Einspruchsstrategie.¹²⁹

Umgekehrt darf eine Selbstanzeige nicht aus falsch verstandener Reputationsschonung unterlassen werden, wenn tatsächlich unvollständige Angaben mit Vorsatzrisiko vorliegen. Gestaltungsfälle sind insoweit besonders schwierig, weil die Entscheidung über § 371 AO häufig unter Zeitdruck, bei laufender Außenprüfung oder nach ersten Rückfragen der Finanzverwaltung fällt.¹³⁰

Die vorbereitende Aktennotiz sollte daher zwischen drei Lagen unterscheiden: erstens offener Rechtsstreit ohne Tatsachendefizit, zweitens objektives Tatsachendefizit ohne Vorsatzindizien, drittens Tatsachendefizit mit Vorsatz- oder Verdeckungsindizien. Nur in der dritten Lage steht § 371 AO typischerweise im Zentrum.¹³¹

IV. Betriebsprüfung und Steuerfahndung

In der Außenprüfung wird § 42 AO häufig als Argumentationsrahmen genutzt, um Informationsrechte zu aktivieren und den wirtschaftlichen Hintergrund einer Struktur aufzuklären. Der Steuerpflichtige sollte darauf nicht mit bloßen Rechtsbehauptungen reagieren, sondern die Tatsachenebene kontrolliert, vollständig und konsistent aufbereiten.¹³²

Der Übergang zur Steuerfahndung ist kein materiell-rechtlicher Automatismus. Er wird wahrscheinlicher, wenn die Prüfung auf Widersprüche, verdeckte Nebenabreden, unvollständige Unterlagen, bewusst selektive Kommunikation oder interne Warnhinweise stößt. Gerade deshalb ist es riskant, den Sachverhalt erst in der Prüfung „nachzuerfinden“. ¹³³

Berater sollten bei eskalierenden § 42-Fällen frühzeitig zwischen steuerlichem Einspruchsmandat und steuerstrafrechtlicher Verteidigung trennen. Die Argumente überschneiden sich, die Risiken aber

¹²⁷ § 153 AO; BGH, Urt. v. 17.03.2009 - 1 StR 627/08, wistra 2009, 318; BMF-Schreiben v. 23.05.2016 - IV A 3-S 0324/15/10001.

¹²⁸ § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 153 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

¹²⁹ § 371 AO; BGH, Beschl. v. 20.05.2010 - 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180; BGH, Beschl. v. 25.07.2011 - 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298.

¹³⁰ § 371 Abs. 2 AO; BGH, Beschl. v. 09.06.2015 - 1 StR 626/14, wistra 2015, 465.

¹³¹ §§ 153, 371 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409; BGH, Beschl. v. 20.05.2010 - 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180.

¹³² §§ 88, 90, 193 ff., 200 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6.

¹³³ § 208 AO; § 370 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

nicht: Eine steuerliche Plausibilisierung kann strafrechtlich belastend sein, wenn sie tatsächliche Unvollständigkeiten offenbart, ohne die Erklärungslage zu korrigieren.¹³⁴

K. Offenlegungs- und Dokumentationsstandard

I. Was in eine erklärungsbegleitende Anlage gehört

Eine erklärungsbegleitende Anlage sollte so knapp wie möglich und so vollständig wie nötig sein. Sie muss keine strafrechtliche Selbstbelastung enthalten und keine eigene Rechtsposition relativieren. Sie muss aber die Tatsachen offenlegen, die für die Subsumtion nach der eigenen und nach einer naheliegenden Gegenauffassung entscheidungserheblich sind.¹³⁵

Ein praxistauglicher Aufbau besteht aus: Sachverhalt in neutraler Reihenfolge, beteiligte Personen und Nahestehen, wesentliche Verträge und Zeitpunkte, Zahlungs- und Leistungsströme, wirtschaftlicher Zweck, außersteuerliche Gründe, steuerliche Behandlung, abweichende Auffassungsrisiken und beigelegte Dokumente. Diese Struktur vermeidet sowohl Untererklärung als auch unnötige argumentative Breite.¹³⁶

Die Anlage sollte nicht formularhaft behaupten, ein Missbrauch liege nicht vor. Besser ist eine Tatsachen- und Wertungsdarstellung: „Die Struktur wurde aus folgenden wirtschaftlichen Gründen gewählt ...; steuerlich wird sie aus folgenden Gründen wie erklärt behandelt ...“. Damit wird der Finanzbehörde die Prüfung ermöglicht, ohne die eigene Position aufzugeben.¹³⁷

II. Risikoklassen

Für interne Zwecke kann die Gestaltung in drei Risikoklassen eingeteilt werden. Grün sind Standardgestaltungen mit gefestigter Rechtsprechung, realer wirtschaftlicher Funktion und vollständiger Formularabbildung. Gelb sind Gestaltungen mit erheblichem Steuervorteil, Spezialnormnähe, Angehörigen- oder Nahestehendenbezug, ungewöhnlicher Struktur oder uneinheitlicher Verwaltungsauffassung. Rot sind Gestaltungen mit funktionslosen Zwischenschritten, gegenläufigen Abreden, Erstattungsansprüchen, fehlender Dokumentation oder bewusster Nichtoffenlegung.¹³⁸

Die Risikoklasse entscheidet nicht über Rechtmäßigkeit, sondern über Dokumentations- und Offenlegungsintensität. Eine rote Gestaltung kann im Einzelfall rechtlich vertretbar sein; sie darf dann aber nicht wie eine Routineposition erklärt werden. Eine grüne Gestaltung kann steuerlich falsch sein, wenn die tatsächliche Durchführung von der Dokumentation abweicht.¹³⁹

Die Ampel sollte vor Abgabe der Erklärung schriftlich festgelegt werden. Nachträgliche Risikobewertungen wirken regelmäßig weniger überzeugend, insbesondere wenn die Finanzverwaltung bereits Rückfragen gestellt hat oder interne Unterlagen ausschließlich steuerliche Ziele dokumentieren.¹⁴⁰

III. Beweismittel und Dokumentationsqualität

Die beste Verteidigung gegen § 42 AO ist eine Dokumentation, die vor Umsetzung entstanden ist. Zeitnahe Unterlagen zeigen, welche Gründe tatsächlich entscheidungsleitend waren. Nachträgliche

134 §§ 370, 371, 393 AO; BGH, Beschl. v. 20.05.2010 - 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180.

135 §§ 90, 150 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.

136 § 90 Abs. 1 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219.

137 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190; § 42 Abs. 2 Satz 2 AO.

138 AEAO zu § 42 Nr. 2.2 und 2.6; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

139 §§ 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

140 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; § 153 AO.

Memos können rechtlich hilfreich sein, ersetzen aber nicht den Beweis der ursprünglichen Motiv- und Funktionslage.¹⁴¹

Relevant sind nicht nur steuerliche Gutachten. Oft stärker sind operative Dokumente: Bankkorrespondenz, Investorenanforderungen, Board Minutes, Versicherungspolicen, Genehmigungsunterlagen, Marktanalysen, Organisationscharts, Arbeitsplatz- und Personelnachweise, IT- und IP-Dokumentation, Liefer- und Leistungsnachweise. Sie zeigen, dass die Struktur in der realen Organisation verankert war.¹⁴²

Dokumentationslücken sind nicht automatisch strafbar. Sie verschlechtern aber die Beweisposition im § 42-Verfahren und können in Verbindung mit weiteren Indizien den Vorsatzvorwurf stützen. Deshalb ist die Beweisvorsorge keine bloße Compliance-Übung, sondern materieller Bestandteil der Gestaltungsberatung.¹⁴³

IV. Formulierungsdisziplin

Interne Kommunikation wird in späteren Verfahren regelmäßig mitgelesen. Begriffe wie „Steuertrick“, „verstecken“, „durchschleusen“, „nur Papier“, „keine echte Funktion“ oder „Finanzamt soll es nicht sehen“ sind nicht nur unprofessionell, sondern können als Vorsatzindiz wirken. Gemeint ist damit keine Aktenkosmetik, sondern präzise Sprache.¹⁴⁴

Zulässige steuerliche Zielsetzung sollte offen als solche benannt werden. Problematisch ist nicht der Satz „die Struktur senkt die Steuerbelastung“, sondern der Satz „die wirtschaftliche Funktion ist egal, Hauptsache das Finanzamt erkennt es nicht“. Gute Dokumentation trennt steuerliche Zielsetzung, wirtschaftliche Funktion und Offenlegungsentscheidung.¹⁴⁵

In steuerlichen Gutachten sollte die Gegenauffassung nicht verschwiegen werden, wenn sie naheliegt. Ein Gutachten, das nur die Wunschauffassung darstellt und entscheidende Risiken ausblendet, kann im Streitfall weniger entlasten als eine knappe, aber ehrliche Risikoanalyse mit Offenlegungsempfehlung.¹⁴⁶

L. Praktisches Prüfschema für Mandant und Berater

I. Materielle Prüfung

1. Sachverhalt vollständig erfassen: Beteiligte, Nahestehen, Verträge, Zahlungsflüsse, Zeitpunkte, Rückabreden, Risiken, Finanzierung, Dokumente, wirtschaftliche Funktionen.¹⁴⁷
2. Steuertatbestand ohne Missbrauchsnorm prüfen: Entstehen, Zurechnung, Steuerbarkeit, Steuerpflicht, Bemessungsgrundlage, Befreiung, Abzug, Anrechnung, Erstattung.¹⁴⁸

141 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195.

142 § 90 Abs. 1 AO; BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330; AEAO zu § 42 Nr. 2.6.

143 §§ 42, 90, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

144 BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

145 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

146 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219.

147 § 90 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

148 §§ 38, 39, 40, 41 AO; BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20.

3. Spezialnormen prüfen: einzelsteuergesetzliche Missbrauchs-, Sperr-, Rückausnahme-, Zurechnungs- oder Korrekturvorschriften mit eigener Rechtsfolge.149
4. § 42 AO prüfen: unangemessene Gestaltung, angemessene Vergleichsgestaltung, gesetzlich nicht vorgesehener Vorteil, Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe.150
5. Rechtsfolge quantifizieren: Steueranspruch nach materieller Norm, Spezialnorm oder angemessener Gestaltung; Nebenfolgen getrennt prüfen.151

II. Erklärungsprüfung

6. Welche Tatsachen benötigt die Finanzbehörde, um die eigene Rechtsauffassung und eine naheliegende Gegenauffassung zu prüfen?152
7. Welche Tatsachen sind aus Formular und Anlagen bereits ersichtlich, welche nicht?153
8. Gibt es Abweichungen von veröffentlichter Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung, ständiger Praxis oder ausdrücklichen Hinweisen des Beraters?154
9. Soll eine Anlage zur Erklärung eingereicht werden, die Struktur, wesentliche Tatsachen und Rechtsauffassung offenlegt?155
10. Ist die Dokumentation so gefasst, dass sie nicht übertreibt und keine unzutreffenden außersteuerlichen Motive behauptet?156

III. Strafrechtliche Prüfung

11. Objektiver Tatbestand: Welche Angabe ist unrichtig oder unvollständig? Welche Tatsache wurde pflichtwidrig verschwiegen? Welche Steuer wäre bei zutreffender Kenntnis festgesetzt worden?157
12. Subjektiver Tatbestand: Wer kannte welche Tatsachen, welche steuerliche Gegenauffassung, welche Offenlegungsempfehlung und welches Verkürzungsrisiko?158
13. Irrtum: Handelt es sich um einen Irrtum über das Entstehen des Steueranspruchs, um einen bloßen Verbotsirrtum oder um bewusste Inkaufnahme?159
14. Rollen: Wer hat gestaltet, entschieden, erklärt, geprüft, freigegeben und kommuniziert?160

149 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

150 § 42 Abs. 1 und 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 1 bis 3.

151 § 42 Abs. 1 Satz 3 AO; §§ 233a, 235 AO.

152 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

153 § 150 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 24 ff.

154 BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219.

155 §§ 90, 150 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

156 § 370 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

157 § 370 Abs. 1 und Abs. 4 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

158 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

159 §§ 16, 17 StGB; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409.

160 §§ 25, 27 StGB; §§ 34, 370 AO; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182.

15. Verteidigungslinie: vollständige Tatsachen, vertretbare Rechtsauffassung, zeitnahe Dokumentation, externe Beratung, keine Verdeckungshandlungen.¹⁶¹¹⁶²

M. Moral und Ethik als Begründung der Finanzverwaltung

I. Legitimer Kern der moralischen Argumentation

Die Finanzverwaltung argumentiert bei aggressiver Steuergestaltung häufig mit Fairness, Gleichheit und Gemeinwohlfinanzierung. Dieser Ansatz hat einen legitimen Kern. Steuern finanzieren staatliche Aufgaben; die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist verfassungsrechtlich verankert; strukturell ausnutzbare Begünstigungen können den Gleichheitssatz berühren, wenn sie planwidrig und in erheblichem Umfang ausgehöhlt werden.¹⁶³

Moralische Argumente erklären auch, warum Verwaltung und Gesetzgeber auf modellhafte Gestaltungen reagieren. Wenn wenige Steuerpflichtige eine Norm systematisch anders nutzen können als der Gesetzgeber sie angelegt hat, entsteht ein Gleichheits- und Akzeptanzproblem. In diesem Sinne ist Missbrauchsabwehr nicht fiskalischer Neid, sondern Schutz der Belastungsgleichheit.¹⁶⁴¹⁶⁵

Auch aus Unternehmensperspektive ist Ethik nicht irrelevant. Steuerliche Aggressivität kann Reputationsrisiken, Governance-Fragen, ESG-Konflikte, Finanzierungskosten, Betriebsprüfungsintensität und strafrechtliche Eskalationsrisiken auslösen. Eine legale Gestaltung kann deshalb geschäftspolitisch unklug sein.¹⁶⁶

II. Grenze: Moral ersetzt keinen Tatbestand

Moral ist jedoch keine Rechtsgrundlage. Weder § 42 AO noch § 370 AO erlauben eine Steuererhöhung oder Strafbarkeit, weil eine Gestaltung „unanständig“ wirkt. Die Finanzverwaltung muss die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale nachweisen oder zumindest tragfähig begründen. Das Strafgericht muss Schuld, Vorsatz und Verkürzung feststellen.¹⁶⁷

Diese Grenze ist rechtsstaatlich notwendig. Steuergesetze sind vielfach technisch, typisierend und planungsanfällig. Wer eine gesetzliche Option nutzt, darf nicht nachträglich mit strafrechtlichen Kategorien belegt werden, weil die Option politisch missfällt. Der Gesetzgeber kann Normen ändern; Verwaltung und Strafgerichte dürfen sie nicht moralisch erweitern.¹⁶⁸

Die ethische Debatte ist deshalb auf zwei Ebenen richtig verortet: auf der politischen Ebene als Argument für Gesetzesänderungen und auf der Governance-Ebene als Risikofrage. Auf der Subsumtionsebene darf sie nur insoweit einfließen, wie sie in gesetzliche Wertungen übersetzt ist,

¹⁶¹ BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

¹⁶² BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

¹⁶³ Art. 3 Abs. 1 GG; § 85 AO; BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; BVerfG, Beschl. v. 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

¹⁶⁴ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; BVerfG, Beschl. v. 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

¹⁶⁵ EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax, Slg. 2006, I-1609, Rn. 71; EuGH, Urt. v. 12.09.2006 - C-196/04, Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, Rn. 51 ff.

¹⁶⁶ BMF, Monatsbericht Juni 2017, Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung und BEPS; OECD, Base Erosion and Profit Shifting, Final Reports 2015.

¹⁶⁷ Art. 20 Abs. 3 GG; Art. 103 Abs. 2 GG; § 42 AO; § 370 AO; BGH, Urt. v. 10.10.2017 - 1 StR 447/14, BGHSt 63, 1, Rz. 45 ff.

¹⁶⁸ Art. 103 Abs. 2 GG; BGH, Urt. v. 10.10.2017 - 1 StR 447/14, BGHSt 63, 1, Rz. 45 ff.; BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22, BFHE 280, 342, Rz. 34 ff.

etwa in den Zweck einer Begünstigungsnorm, in den Gleichheitssatz oder in das unionsrechtliche Missbrauchsverbot.¹⁶⁹

III. Mandantenfähige Einordnung

Für steuerlich vorgebildete Mandanten ist die belastbare Antwort daher zweistufig. Rechtlich ist zulässige Gestaltung von Missbrauch und Hinterziehung zu trennen. Strategisch ist zusätzlich zu entscheiden, ob eine formal zulässige Gestaltung mit dem eigenen Risikoprofil, den Governance-Standards und der erwarteten Außenwirkung vereinbar ist.¹⁷⁰

Eine Kanzlei sollte diese Ebenen nicht vermengen. Wer dem Mandanten eine Gestaltung wegen strafrechtlicher Risiken abrät, sollte die objektiven Erklärungslücken und Vorsatzindizien benennen. Wer wegen Reputation oder Betriebsprüfungsrisiko abrät, sollte dies als Governance- und Risikofrage kennzeichnen. Unschärfe erzeugt falsche Sicherheit oder unnötige Kriminalisierung.¹⁷¹

N. Resümee

Steuergestaltung ist kein Verbrechen. Sie ist Ausdruck der Tatbestandsgebundenheit der Besteuerung und der Freiheit, unter rechtlich eröffneten Alternativen die steuerlich günstigere zu wählen. Das gilt auch dann, wenn die steuerliche Wirkung von Beginn an gewollt und berechnet ist.¹⁷²¹⁷³

§ 42 AO zieht die steuerrechtliche Grenze. Er korrigiert unangemessene, gesetzeszweckwidrige Gestaltungen, die einen gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteil erzeugen und nicht durch beachtliche außersteuerliche Gründe getragen sind. Die Rechtsfolge ist der Steueranspruch nach angemessener Gestaltung, nicht Strafe.¹⁷⁴¹⁷⁵

§ 370 AO zieht die strafrechtliche Grenze. Strafbarkeit entsteht erst, wenn steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig erklärt oder pflichtwidrig verschwiegen werden, dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Vorteile erlangt werden und der Täter vorsätzlich handelt. § 42 AO ersetzt weder die Tathandlung noch den Vorsatz.¹⁷⁶

Außersteuerliche Gründe sind in § 42-Fällen kein rhetorisches Beiwerk. Sie müssen konkret, nachweisbar und beachtlich sein. Behauptungen genügen nicht; zugleich verlangt das Recht keine steuerliche Motivlosigkeit. Entscheidend ist das Gesamtbild aus wirtschaftlicher Funktion, gesetzlicher Wertung und tatsächlicher Durchführung.¹⁷⁷

169 BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax, Slg. 2006, I-1609, Rn. 68 ff.; § 42 AO.

170 § 42 AO; § 370 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

171 §§ 90, 150, 370 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409; AEAO zu § 42 Nr. 3.

172 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 26 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114 = BStBl II 2021, 385, Rz. 15 ff.; BFH, Urt. v. 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1 = BStBl II 2011, 427.

173 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22.

174 § 42 Abs. 1 und 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 1 bis 3.

175 AEAO zu § 42 Nr. 3: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar; Strafbarkeit kommt nur bei pflichtwidrig unrichtigen oder unvollständigen Angaben zur Verschleierung in Betracht.

176 § 370 Abs. 1 und Abs. 4 AO; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 3.

177 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6; BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22, BFHE 281, 195.

Der sichere Beratungssatz lautet: Gestalte offen, dokumentiere real, argumentiere juristisch und verschweige keine entscheidungserheblichen Tatsachen. Dann bleibt eine streitige Steuergestaltung regelmäßig ein steuerrechtlicher Konflikt. Gefährlich wird nicht die Steuergestaltung als solche, sondern ihre Verdeckung.¹⁷⁸¹⁷⁹

O. Rechtsprechungsregister

Das folgende Register verdichtet die für die Ausarbeitung tragenden Entscheidungen. Es ersetzt nicht die Fußnoten, erleichtert aber die Einordnung der jeweiligen Entscheidungslinie.

Entscheidung	Kernaussage	Bedeutung für die Abgrenzung
BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19	Steuersparmotiv macht eine Gestaltung nicht unangemessen; zivilrechtlich vorgesehene Gestaltungen dürfen grundsätzlich genutzt werden.	Grundsatzentscheidung zur Gestaltungsfreiheit und gegen eine Motivkriminalisierung.
BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22	Planvolle Verlustrealisation ist nicht schon deshalb Missbrauch, weil der Verlust durch Disposition ausgelöst wird.	Stärkt die Freiheit zur Realisation und zeigt Grenzen der § 42 AO-Korrektur.
BFH, Urt. v. 20.06.2023 - IX R 8/22	Angehörigengestaltungen sind nach ihrer realen Eigenfunktion zu prüfen; Rückvermietungsmodelle können missbräuchlich sein.	Belegt die Notwendigkeit tragfähiger außersteuerlicher Gründe und tatsächlicher Durchführung.
BFH, Urt. v. 11.07.2018 - XI R 26/17	Zweckwidrige Aufspaltung zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung kann unionsrechtlich missbräuchlich sein.	Zeigt, dass Rechtsfolgen nicht immer aus § 42 AO, sondern aus spezieller Normauslegung folgen.
BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18	Spezialnormen entfalten keine automatische Abschirmwirkung gegenüber § 42 AO, wenn sie tatbestandlich nicht greifen.	Zentral für das Konkurrenzverhältnis zwischen Spezialnormen und § 42 AO.
BFH, Urt. v. 02.02.2022 - I R 22/20	Bei Cum/Ex ist zunächst die steuerliche Zurechnung nach § 39 AO zu prüfen.	Zeigt Vorrang der Zurechnung vor einer abstrakten Missbrauchsrhetorik.
BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99	Günstige Rechtsauffassung ist strafrechtlich unschädlich, wenn steuerlich erhebliche Tatsachen vollständig erklärt werden.	Leitentscheidung zur Offenlegungspflicht in Gestaltungsfällen.
BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99	Abweichende Rechtsauffassung entbindet nicht von der Offenlegung entscheidungserheblicher Tatsachen.	Verschärft die Praxisanforderungen bei streitigen Erklärungsfragen.
BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18	Hinterziehungsvorsatz verlangt Kenntnis oder Förmöglichhalten des Steueranspruchs und Billigung der Verkürzung.	Maßstab für Vorsatz, Tatbestandsirrtum und Parallelwertung in der Laiensphäre.
BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20	Cum/Ex-Erstattungsverlangen ohne tragfähige Steuererhebung und Zurechnung ist strafrechtlich relevant.	Markiert die Grenze zwischen komplexer Gestaltung und unrichtiger Erstattungserklärung.
EuGH, Urt. v. 21.02.2006 - C-255/02, Halifax	Unionsrechtliches Missbrauchsverbot bei zweckwidriger Inanspruchnahme formaler Umsatzsteuervorteile.	Grundlage der umsatzsteuerlichen Missbrauchsdogmatik.

¹⁷⁸ BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

¹⁷⁹ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12	Steuerliche Gleichheit kann verletzt sein, wenn gesetzliche Begünstigungen strukturell zweckwidrig ausgehöhlt werden.	Verfassungsrechtlicher Hintergrund für Missbrauchsabwehr und Ethikdiskussion.
--	---	---

P. Kompakte Checkliste für die Aktennotiz

- Ist der vollständige Sachverhalt einschließlich Nebenabreden, Nahestehen, Zahlungsflüssen und Rückabwicklungsoptionen dokumentiert?180
- Welche materiellen Normen und Spezialnormen greifen vor § 42 AO?181
- Welche angemessene Vergleichsgestaltung würde die Finanzverwaltung voraussichtlich annehmen?182
- Welche außersteuerlichen Gründe sind zeitnah belegt und im Verhältnis zum Steuervorteil beachtlich?183
- Welche Tatsachen muss die Steuererklärung offenlegen, damit die Finanzbehörde auch eine Gegenauffassung prüfen kann?184
- Weicht die Rechtsauffassung von Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung oder ständiger Praxis ab?185
- Gibt es Indizien, die nach außen wie Verdeckung wirken könnten?186
- Ist entschieden und dokumentiert, ob eine erklärungsbegleitende Anlage eingereicht wird?187
- Sind Geschäftsleitung, Steuerabteilung und Berater über Tatsachengrundlage und Offenlegungsentscheidung konsistent informiert?188
- Ist die rechtliche, strafrechtliche und ethisch-reputative Bewertung getrennt dokumentiert?189

Abschließende Kurzformel

Erlaubt ist die bewusste Wahl einer steuerlich günstigen Gestaltung, wenn der gewählte Weg real durchgeführt wird und sich im gesetzlichen Wertungsrahmen bewegt.190

Steuerlich korrigierbar ist die Gestaltung, wenn sie unangemessen ist, einen gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteil erzeugt und nicht durch beachtliche außersteuerliche Gründe getragen wird.191

180 § 90 Abs. 1 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

181 BFH, Urt. v. 17.11.2020 - I R 2/18, BFHE 271, 330, Rz. 31 ff.; AEAO zu § 42 Nr. 1.

182 § 42 Abs. 1 und 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 1 bis 3.

183 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 2.6.

184 BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

185 BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219.

186 BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

187 §§ 90, 150 AO; BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190.

188 §§ 34, 370 AO; §§ 25, 27 StGB; BGH, Urt. v. 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182.

189 Art. 20 Abs. 3 GG; § 42 AO; § 370 AO; BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

190 BFH, Urt. v. 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501 = BStBl II 2023, 567, Rz. 26 ff.; BFH, Urt. v. 29.09.2020 - VIII R 9/17, BFHE 271, 114 = BStBl II 2021, 385, Rz. 15 ff.; BFH, Urt. v. 07.12.2010 - IX R 40/09, BFHE 232, 1 = BStBl II 2011, 427.

191 § 42 Abs. 1 und 2 AO; AEAO zu § 42 Nr. 1 bis 3.

Strafbar wird der Vorgang erst, wenn die steuerlich erheblichen Tatsachen unrichtig oder unvollständig erklärt oder pflichtwidrig verschwiegen werden und der Handelnde die Steuerverkürzung zumindest billigend in Kauf nimmt.¹⁹²¹⁹³

Die belastbare Beratungslinie lautet deshalb: nicht Steuern sparen ist das Delikt, sondern die verdeckte Verkürzung des gesetzlich entstandenen Steueranspruchs.¹⁹⁴

¹⁹² BGH, Urt. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99, BGHSt 45, 190, juris Rz. 22 ff.; BGH, Urt. v. 23.02.2000 - 5 StR 570/99, wistra 2000, 219, juris Rz. 11 ff.

¹⁹³ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, BGHSt 57, 1, Rz. 21 ff.

¹⁹⁴ § 370 Abs. 1 AO; AEAO zu § 42 Nr. 3; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, NStZ 2019, 409, juris Rz. 27 ff.