

KATHARINA GÖPFARTH

Die zivilrechtliche  
Korrektur steuerlicher  
Fehlplanung

*Tübinger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen*

129

---

**Mohr Siebeck**

TÜBINGER RECHTSWISSENSCHAFTLICHE ABHANDLUNGEN

Herausgegeben von  
Mitgliedern der Juristischen Fakultät  
der Universität Tübingen

Band 129





Katharina Göpfarth

# Die zivilrechtliche Korrektur steuerlicher Fehlplanung

Eine rechtsvergleichende Analyse des deutschen,  
englischen und kanadischen Rechts

Mohr Siebeck

*Katharina Göpfarth*, geboren 1994; Studium der Rechtswissenschaften an der Albert-Ludwigs-Universität in Freiburg; Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie der Universität Tübingen; Forschungsaufenthalt am Institute of European and Comparative Law an der Oxford University; 2023 Promotion (Tübingen); Rechtsreferendariat am Landgericht Leipzig; Richterin auf Probe am Amtsgericht in Grimma.  
orcid.org/0009-0001-7053-9250

Tübingen, Univ., Diss. [2025]

ISBN 978-3-16-170588-5 / eISBN 978-3-16-170589-2

DOI 10.1628/978-3-16-170589-2

ISSN 0082-6731 / eISSN 2569-4529 (Tübinger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2026 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Das Recht einer Nutzung der Inhalte dieses Werkes zum Zwecke des Text- und Data-Mining im Sinne von § 44b UrhG bleibt ausdrücklich vorbehalten.

Gedruckt auf alterungsbeständiges Papier.

Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, Wilhelmstraße 18, 72074 Tübingen, Deutschland  
[www.mohrsiebeck.com](http://www.mohrsiebeck.com), [info@mohrsiebeck.com](mailto:info@mohrsiebeck.com)

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Eberhard-Karls-Universität Tübingen als Dissertation angenommen. Für die Veröffentlichung wurden wesentliche Entwicklungen in Literatur, Rechtsprechung und Gesetzgebung bis zum Jahresanfang 2023 berücksichtigt.

Großer Dank gilt zunächst meiner akademischen Lehrerin Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad, die mit ihrem neugierigen Blick für Rechtsvergleichung, mit ihrer Freude am Nachdenken sowie mit ihren kritischen Anmerkungen und ihrem stetigen Vertrauen in mein eigenes Denkvermögen zum Gelingen dieser Arbeit in herausragender Weise beigetragen hat. Ihr Vorbild als Wissenschaftlerin war mir stets ein großer Ansporn.

Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Prof. Dr. Stefan Huber, LL.M. (Köln/Paris) für die ausgesprochen zügige Erstellung des Zweitgutachtens sowie die wertvollen Anmerkungen.

Prof. Dr. Dr. h.c. Birke Häcker, M.A. (Oxford) danke ich für den wertvollen Austausch und ihre Herzlichkeit, die sie mir während meines Forschungsaufenthalts am Institute of European and Comparative Law der Universität Oxford zuteilwerden ließ. Gleiches gilt für Dr. Simon Douglas; auch von seinen Anmerkungen hat diese Arbeit erheblich profitiert.

Dr. Johanna Starks kluge und kritische Kommentare zu meinem Vortrag im Rahmen der Max Planck European Postdoctoral Conference on Tax Law haben meine Forschung äußerst bereichert. Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei meinen zahlreichen Leserinnen und Lesern, Luise Seidel, Jannis Poetzsch-Hefter, Luca Silvani, Anne Papke, Samuel Hahn und Alec William. Ihre Anmerkungen und ihre Ideen haben mir vor allem in der Schlussphase meiner Promotionszeit noch einmal viel Motivation geschenkt.

Mein großer Dank gilt außerdem der Studienstiftung des Deutschen Volkes, die mich während meiner Promotionszeit mit einem großzügigen Stipendium gefördert hat, sowie der Juristischen Gesellschaft der Universität Tübingen, die diese Arbeit mit dem Jan-Schürnbrand-Promotionspreis 2025 ausgezeichnet hat.

Ganz besonders danke ich meinen Eltern – ihnen ist diese Arbeit gewidmet. Sie haben mich stets liebevoll unterstützt und mir den Glauben gegeben, dass ich alles schaffen kann und gleichzeitig nichts schaffen muss, um mir ihre Anerkennung und ihren Stolz zu verdienen.

Von Herzen danke ich auch meinem Mann, Finn Kissener, und meiner Tochter, Fernanda Lola. Sie haben mich durch jede Krise getragen, jeden Erfolg mit

mir gefeiert und vor allem immer dafür gesorgt, dass ich den Blick fürs Wesentliche nicht verliere.

Leipzig, 01. Oktober 2025

Katharina Göpfarth

# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	XI
<b>A. Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<i>I. Problemaufriss .....</i>	<i>1</i>
<i>II. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands .....</i>	<i>3</i>
<i>III. Zielsetzung und Gang der Untersuchung .....</i>	<i>4</i>
<i>IV. Darstellung des Rechtsvergleichs .....</i>	<i>6</i>
<b>B. Abstrakte und ökonomische Betrachtung .....</b>	<b>9</b>
<i>I. Komplexität, Unbeständigkeit und Rechtsunsicherheit im Steuerrecht .....</i>	<i>10</i>
<i>II. Ökonomische Auswirkungen von steuerlicher Fehlplanung .....</i>	<i>12</i>
<i>III. Ökonomische Betrachtung der zivilrechtlichen Steuerfolgenbeseitigung .....</i>	<i>15</i>
<b>C. Grundlagen der steuerlichen Folgenbeseitigung .....</b>	<b>21</b>
<i>I. Systematik der steuerlichen Folgenbeseitigung in Deutschland .....</i>	<i>21</i>
<i>II. Systematik der steuerlichen Folgenbeseitigung in England und Kanada .....</i>	<i>37</i>
<b>D. Die zivilrechtlichen Instrumente .....</b>	<b>49</b>
<i>I. Deutschland .....</i>	<i>49</i>
<i>II. England .....</i>	<i>93</i>
<i>III. Kanada .....</i>	<i>148</i>

E. Rechtsvergleichende Analyse .....	177
I. <i>Außerrechtliche Faktoren</i> .....	177
II. <i>Zum System der steuerlichen Folgenbeseitigung</i> .....	185
III. <i>Die zivilrechtlichen Instrumente der steuerlichen Folgenbeseitigung</i> .....	195
F. Folgerungen .....	217
I. <i>Der Einfluss außerrechtlicher Dynamiken</i> .....	217
II. <i>Steuerliche Implikationen als Störfaktoren für die Rechtsdogmatik</i> .....	218
III. <i>Zweckwidrige Belastung der Zivilgerichte</i> .....	219
IV. <i>Impulse für den Umgang mit dem Rechtsfolgenirrtum</i> .....	220
V. <i>Das Problem der Steuerumgehung</i> .....	221
VI. <i>Reformbedarf von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO?</i> .....	224
G. Schluss .....	229
Literaturverzeichnis .....	235
Register .....	245

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
<b>A. Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<i>I. Problemaufriss .....</i>	<i>1</i>
<i>II. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands .....</i>	<i>3</i>
<i>III. Zielsetzung und Gang der Untersuchung .....</i>	<i>4</i>
<i>IV. Darstellung des Rechtsvergleichs .....</i>	<i>6</i>
<b>B. Abstrakte und ökonomische Betrachtung .....</b>	<b>9</b>
<i>I. Komplexität, Unbeständigkeit und Rechtsunsicherheit im Steuerrecht .....</i>	<i>10</i>
<i>II. Ökonomische Auswirkungen von steuerlicher Fehlplanung .....</i>	<i>12</i>
1. Steigende Steuerbefolgungskosten (compliance costs) .....	12
2. Sinkende Investitionsbereitschaft und Nachteile im Standortwettbewerb .....	14
<i>III. Ökonomische Betrachtung der zivilrechtlichen Steuerfolgenbeseitigung .....</i>	<i>15</i>
1. Steuerfolgenbeseitigung zur Eingrenzung der Folgen von Steuerrechtsunsicherheit .....	15
2. Die zweckwidrige Inanspruchnahme der Zivilgerichte .....	16
3. Die Instrumentalisierung der Steuerfolgenbeseitigung zur Steuerumgehung .....	17
4. Die ökonomische Ambivalenz der steuerlichen Folgenbeseitigung .....	19
<b>C. Grundlagen der steuerlichen Folgenbeseitigung .....</b>	<b>21</b>
<i>I. Systematik der steuerlichen Folgenbeseitigung in Deutschland .....</i>	<i>21</i>
1. Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht .....	21
2. Entstehung des Steueranspruchs unabhängig vom Verwirklichungswillen .....	23

3.	Der Grundsatz der Unabänderlichkeit eines Steueranspruchs . . . . .	24
4.	Ausnahmen vom Grundsatz der Unabänderlichkeit . . . . .	25
	a) Steuerfolgenbeseitigung aufgrund von Billigkeitserwägungen . . .	25
	b) Die Aufhebung eines Steuerbescheids aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses . . . . .	26
	c) Fallgruppen der steuerlichen Rückwirkung . . . . .	28
	aa) Ertragsteuern . . . . .	29
	(1) Grundsätzlich keine steuerliche Rückwirkung bei periodisch veranlagten Steuern . . . . .	29
	(2) Ausnahme: Anknüpfung des Steuertatbestands an einen einmaligen Vorgang . . . . .	30
	bb) Umsatzsteuerrecht . . . . .	31
	cc) Grunderwerbsteuer . . . . .	32
	dd) Schenkungsteuerrecht . . . . .	33
5.	Verfahrensrechtliche Aspekte . . . . .	35
	a) Die Beseitigung unerwünschter Steuerfolgen in zwei Schritten . . .	35
	b) Die Verfahrensbeteiligten . . . . .	35
	c) Der Untersuchungsgrundsatz . . . . .	36
II.	<i>Systematik der steuerlichen Folgenbeseitigung in England und Kanada</i> . . . . .	37
1.	Parlamentsvorbehalt und Grundsatz der Unabänderlichkeit . . . . .	37
2.	Steuerfolgenbeseitigung durch die Equity-Rechtsprechung . . . . .	38
	a) Grundlagen der Equity-Rechtsprechung . . . . .	38
	aa) Historische Entwicklung . . . . .	38
	bb) Equity and Trust . . . . .	40
	cc) Irrtümer in der Equity . . . . .	41
	(1) Rescission . . . . .	41
	(2) Rectification . . . . .	42
	b) Das Verhältnis von Steuerrecht und Equity . . . . .	43
	aa) Die kanadische Position . . . . .	43
	bb) Die englische Position . . . . .	44
3.	Verfahrensrechtliche Aspekte . . . . .	45
	a) Kein Fall der Überprüfung von finanzbehördlichen Entscheidungen . . . . .	45
	b) Keine zwingende Beteiligung der Finanzverwaltung im Zivilprozess . . . . .	46
	c) Der Beibringungsgrundsatz im Zivilprozess . . . . .	46
D.	Die zivilrechtlichen Instrumente . . . . .	49
I.	<i>Deutschland</i> . . . . .	49
1.	Die Steuerklausel: Rückabwicklung aufgrund vertraglicher Vereinbarung . . . . .	50

a) Verschiedene Begrifflichkeiten und verschiedene Arten von Steuerklauseln .....	50
b) Historische Entwicklung in Literatur und Rechtsprechung .....	51
c) Verzicht auf eine gesetzliche Regelung in der Abgabenordnung	52
d) Die steuerliche Wirkung von Steuerklauseln .....	53
aa) Grundsätzlich keine steuerliche Wirkung .....	54
(1) Aussagen aus der Rechtsprechung .....	54
(2) Anknüpfungspunkte im Gesetzgebungsverfahren .....	55
(3) Auffassungen im Schrifttum .....	55
bb) Steuerliche Wirkung (un-)abhängig von zivilrechtlicher Qualifikation .....	57
cc) Rechtzeitige Offenbarung gegenüber der Finanzverwaltung .....	58
dd) Keine steuerliche Wirkung von missbräuchlichen Steuervermeidungsklauseln .....	60
ee) Fallbeispiele .....	61
(1) Steuerklauseln zur nachträglichen Veräußerungsauflösung .....	61
(2) Steuerklauseln zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung .....	62
(a) Steuerrechtlicher Hintergrund .....	62
(b) Finanzgerichtliche Beurteilung der Steuerklausel ...	63
(3) Steuerklauseln im Kontext angekündigter oder zu erwartender Rechtsänderungen .....	64
e) Zusammenfassung .....	65
2. Gesetzliche Instrumente zur Rückabwicklung steuerlich fehlgeplanter Rechtsgeschäfte .....	66
a) Die Anfechtung .....	67
aa) Die Anfechtungsberechtigung bei Steuerirrtümern .....	67
(1) Erklärungsirrtum i.S. des § 119 Abs. 1 Alt. 2 BGB .....	67
(2) Der Steuerirrtum als Rechtsfolgenirrtum .....	68
(a) Der Rechtsfolgenirrtum: Inhaltsirrtum oder unbeachtlicher Motivirrtum .....	68
(b) Der Steuerirrtum: Inhaltsirrtum oder unbeachtlicher Motivirrtum .....	70
(3) Anfechtungsrecht bei irrtümlich vollzogenen Schenkungen .....	71
bb) Eingeschränkter Anwendungsbereich der Anfechtung .....	72
cc) Zusammenfassung .....	72
b) Störung der Geschäftsgrundlage gemäß § 313 BGB .....	73
aa) Der Begriff der Geschäftsgrundlage .....	73
(1) Historische Entwicklung des Begriffs .....	74
(2) Vertragsgrundlage in Abgrenzung zum Vertragsinhalt und zu einseitigen Motiven .....	75

bb) Wegfall und Fehlen der Geschäftsgrundlage . . . . .	76
cc) Unzumutbarkeit und Risikoverteilung . . . . .	77
dd) Rechtsfolge . . . . .	77
ee) Der Irrtum über Steuerfolgen in der Rechtsprechungsanalyse . . . . .	78
(1) Gegensätzliche und gleichgerichtete Interessenlagen . . . . .	78
(2) Änderungen im Steuerrecht . . . . .	79
(a) Steuerrechtsänderungen in der Rechtsprechung des Reichsgerichts . . . . .	80
(b) Steuerrechtsänderung und Risikosphäre . . . . .	80
(c) Keine Rückabwicklung zur Sicherung nachträglich geschaffener Steuervorteile . . . . .	82
(3) Fehlerhafte Vorstellungen über Steuerfolgen . . . . .	83
(a) Geschäftsgrundlage nur bei ausdrücklicher Erörterung der Steuerfolgen . . . . .	83
(b) Geschäftsgrundlage auch bei eindeutiger Maßgeblichkeit der Steuerfolgen . . . . .	84
(aa) Parteien haben sich keine Gedanken über die Steuerfolgen gemacht . . . . .	85
(bb) Irrtum über die Höhe der Steuerfolgen . . . . .	86
(cc) Ausdrücklicher Verzicht auf eine steuerliche Beratung durch den Notar . . . . .	87
(4) Vertragsaufhebung bei Unzumutbarkeit der Vertragsanpassung . . . . .	88
(5) Feststellungslast . . . . .	89
ff) Zusammenfassung . . . . .	90
3. Schlussbemerkung . . . . .	92
<i>II. England</i> . . . . .	93
1. Das Hastings-Bass-Prinzip . . . . .	94
a) Der Ursprung des Hastings-Bass-Prinzips . . . . .	94
aa) Der Sachverhalt . . . . .	95
bb) Die richterliche Würdigung: Geburtsstunde des Hastings-Bass-Prinzips . . . . .	95
b) Die Entwicklung des Hastings-Bass-Prinzips . . . . .	96
aa) Mettoy: der Verzicht auf die treuhänderische Pflichtverletzung . . . . .	96
bb) Green v Cobham: Türöffner für die steuerliche Folgenbeseitigung . . . . .	97
(1) Der Sachverhalt . . . . .	98
(2) Die richterliche Würdigung . . . . .	98
cc) Burrell v Burrell . . . . .	99
(1) Der Sachverhalt . . . . .	99

(2) Die richterliche Würdigung .....	100
dd) Sieff v Fox .....	100
ee) Abacus v NSPCC .....	101
ff) Abacus v Barr: ein Versuch der Einschränkung .....	101
gg) Zwischenfazit .....	101
c) Kritik aus der Literatur .....	102
aa) Regressmöglichkeit durch Fahrlässigkeitsklage (tort of negligence) .....	103
bb) Unbillige Privilegierung von Treuhändern .....	103
cc) Anreizsetzung zur Steuerumgehung .....	104
(1) Grundsätzliche Judikatur zur Steuerumgehung in England .....	104
(2) Gegenteilige Herangehensweise bei der Anwendung des Hastings-Bass-Prinzips .....	105
dd) Die ausbleibende Verfahrensbeteiligung der Finanzverwaltung .....	106
d) Einschränkung des Hastings-Bass-Prinzips durch Pitt v Holt ...	107
aa) Das Erfordernis einer treuhänderischen Pflichtverletzung	107
bb) Reaktionen im Schrifttum .....	108
(1) Haftungsrisiko für fahrlässig handelnde Berater .....	108
(2) Kein Haftungsrisiko für fahrlässig handelnde Treuhänder .....	109
(3) Keine Anreizsetzung zur Steuerumgehung .....	110
e) Analyse der Rechtsprechung zum Hastings-Bass-Prinzip nach Pitt v Holt .....	110
(1) Der Bedeutungsverlust des Hastings-Bass-Prinzips .....	110
(2) Die Anforderungen der treuhänderischen Pflichtverletzung .....	111
f) Zusammenfassung .....	112
2. Das Rechtsinstitut der Rescission .....	113
a) Gibbon v Mitchell: Keine Aufhebung unentgeltlicher Übertragungen bei Steuerirrtümern .....	113
b) Pitt v Holt: Die Beseitigung von steuerlicher Fehlplanung bei Steuerirrtümern .....	114
aa) Der Sachverhalt .....	114
bb) Die richterliche Würdigung durch den High Court .....	115
cc) Die richterliche Würdigung durch den Court of Appeal ...	115
dd) Ein schmaler Grat: Abgrenzung zwischen Irrtum, Fehlprognose und Unwissenheit .....	116
(1) Irrtum vs. Fehlprognose .....	116
(2) Irrtum vs. Unwissenheit .....	117
ee) Die maßgeblichen Eigenschaften für die Korrektur eines Irrtums .....	118

(1) Die Aufgabe der Abgrenzung zwischen Wirkungen und Folgen	118
(2) Ogilvie v Littleboy: das Erfordernis eines hinreichend schwerwiegenden Fehlers	119
ff) Der Unzumutbarkeitstest	119
gg) Spezielle Erwägungen bei Irrtümern im Kontext steuerlicher Fehlplanung	120
(1) Grundsätzlich keine Sonderbehandlung von Steuerirrtümern	120
(2) Keine Beseitigung der Steuerfolgen in Konstellationen gescheiterter Steuerumgehung	121
hh) Zwischenfazit	121
c) Die Steuerfolgenbeseitigung durch das Rechtsinstitut der Rescission nach Pitt v Holt	122
aa) Irrtum vs. Unwissenheit	122
bb) Hinreichend schwerwiegender Irrtum	124
cc) Public Policy: Keine steuerliche Folgenbeseitigung bei künstlicher Steuerumgehung	125
(1) Reaktionen im Schrifttum	126
(a) Kritische Stimmen	126
(b) Befürwortende Stimmen	127
(2) Reaktionen in der Rechtsprechung	128
(a) Kennedy v Kennedy	128
(b) Freedman v Freedman	129
(c) Van der Merwe v Goldman	129
(3) Zwischenfazit	131
dd) Zusammenfassung	131
3. Das Rechtsinstitut der Rectification	133
a) Ursprünglicher Anwendungsbereich der Rectification	134
aa) Anwendungsbereich in Abgrenzung zur Rescission und zum Hastings-Bass-Prinzip	134
bb) Einschlägige Fallgruppen: Erklärungs- oder Inhaltsirrtümer	135
(1) Erklärungsirrtümer	135
(2) Inhaltsirrtümer	135
(3) Einschränkungen der Rectification und hohe Beweisanforderung	136
(4) Konsequenzen für den Umgang mit steuerlicher Fehlplanung	137
(a) Der Steuerirrtum als Motivirrtum	137
(b) Ursprüngliche Haltung der Rechtsprechung zur steuerlichen Fehlplanung	138
b) Paradigmenwechsel: Ein neuer Anwendungsbereich für die Rectification	138

aa) Prowting 1968 Trustee Ltd v Amos-Yeo .....	139
bb) Bullard v Bullard .....	140
cc) RBC Trustees v Stubbs .....	141
c) Reaktionen aus dem Schrifttum .....	141
aa) Umschreiben statt aufheben: Die Möglichkeit rückwirkender Steuerplanung .....	142
bb) Kein tatbestandliches Ermessen und keine Differenzierungsmöglichkeit .....	143
cc) Unbillige Verlagerung des Haftungsrisikos von Beratern auf die Gesellschaft .....	144
dd) Passive Rolle der Finanzverwaltung im Verfahren .....	145
d) Zusammenfassung .....	145
4. Schlussbemerkung .....	146
<i>III. Kanada</i> .....	148
1. Canada v Juliar: die Geburtsstunde der steuerlichen Folgenbeseitigung .....	149
2. Der ursprüngliche Anwendungsbereich der Rectification .....	150
3. Re Pallen Trust: ein weiteres Instrument zur steuerlichen Folgenbeseitigung .....	152
a) Der Sachverhalt .....	152
b) Die richterliche Würdigung: public policy-Erwägungen .....	153
4. Canada v Fairmont Hotels: die Einschränkung der Rectification ...	154
a) Der Sachverhalt .....	154
b) Die richterliche Würdigung .....	155
c) Sondervotum .....	156
5. Jean Coutu v Canada: die Haftung der Steuerberater .....	157
6. Analyse der instanzgerichtlichen Rechtsprechung nach Fairmont Hotels .....	158
a) Die Voraussetzung der definierten und hinreichend bestimmbaren Vereinbarung .....	158
aa) Buying .....	158
bb) Re 5551928 Manitoba Ltd. ....	159
cc) Crean v Canada .....	159
dd) Zwischenfazit .....	160
b) Der Einfluss von Fairmont Hotels auf die Equity- Rechtsprechung .....	161
aa) Harvest Operation .....	161
bb) Canada Life Insurance .....	162
dd) Zwischenfazit .....	163
7. Collins Family Trust: Das Ende der steuerlichen Folgenbeseitigung	164
a) Entscheidung der Vorinstanz .....	164
b) Mehrheitsvotum der Supreme Court Entscheidung .....	166

aa)	Kein Raum für Gerechtigkeitserwägungen .....	166
bb)	Das Verbot rückwirkender Steuerplanung .....	167
cc)	Gesetzesvorbehalt und Gleichheitssatz .....	168
c)	Sondervotum .....	168
8.	Die Anwendbarkeit der Rectification bei rückwirkenden Änderungen im Steuerrecht .....	169
a)	Rechtssicherheit vs. rückwirkende Änderungen im Steuerrecht .....	170
b)	Die dogmatische Herleitung einer Anwendbarkeit der Rectification .....	170
aa)	Rechtliche Prinzipien .....	171
bb)	Ökonomische Erwägungen .....	172
(1)	Umstrittene ökonomische Effekte von rückwirkenden Steuerrechtsänderungen .....	172
(2)	Differenzierung anhand der Vorhersehbarkeit der Rechtsänderung .....	172
9.	Schlussbemerkung .....	173
E.	Rechtsvergleichende Analyse .....	177
I.	<i>Außerrechtliche Faktoren</i> .....	177
1.	Diskursprägung durch Steuerberater .....	177
2.	Die Rolle der Finanzverwaltung .....	178
3.	Fundamentaler Unterschied hinsichtlich der Komplexität der Rechtsgestaltungen .....	179
a)	Analyse der Rechtsgestaltungen .....	180
b)	Erklärungsversuch: Ein Wechselspiel aus ökonomischen und rechtlichen Faktoren .....	180
4.	(K)eine ökonomische Perspektive .....	183
II.	<i>Zum System der steuerlichen Folgenbeseitigung</i> .....	185
1.	Die Entstehung von Steueransprüchen .....	185
2.	Der Grundsatz der Unabänderlichkeit .....	186
3.	Ausnahmen vom Grundsatz der Unabänderlichkeit: Gesetzliche Grundlage vs. Billigkeitsrechtsprechung .....	186
4.	Das Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht .....	188
a)	Abstrakte Verhältnisdebatte vs. konkrete Tatbestandsprüfung .....	188
b)	Systemunterschiede oder versteckte rechtspolitische Motivation? .....	190
5.	Verfahrensrechtliche Aspekte .....	192
a)	Steuerspezifisches Problembewusstsein .....	192
b)	Verfahrensbeteiligung der Finanzverwaltung .....	193
c)	Untersuchungs- vs. Beibringungsgrundsatz .....	194
III.	<i>Die zivilrechtlichen Instrumente der steuerlichen Folgenbeseitigung</i> .....	195
1.	Grundlegende Merkmale der zivilrechtlichen Instrumente .....	195

a) Die Instrumentalisierung zweckfremder Rechtsinstitute . . . . .	195
b) Billigkeitsrechtsprechung und unbestimmte Rechtsbegriffe . . . . .	196
aa) Großzügige Auslegungs- und Anwendungsspielräume der Gerichte . . . . .	196
bb) Auswirkungen in der Rechtspraxis . . . . .	197
c) Die Sonderstellung von unentgeltlichen Übertragungen . . . . .	199
2. Spezifische Voraussetzungen der zivilrechtlichen Instrumente . . . . .	200
a) Grundsätzlich keine Beseitigung von arg- bzw. sorgloser Steuerplanung . . . . .	200
aa) Die Ausgeprägtheit des Grundsatzes und die Ausnahmen von der Regel . . . . .	201
bb) Bewertung . . . . .	202
b) Irrtum über die Haupt- und Nebenfolgen bzw. effects and consequences . . . . .	203
c) Die Beachtlichkeit des scheinbar unbeachtlichen Motivirrtums	204
d) Hinreichend konkrete Vorstellungen von den eintretenden Steuerfolgen . . . . .	205
aa) Anforderungen an den Grad der Konkretisierung . . . . .	205
bb) Zurück zu den dogmatischen Wurzeln . . . . .	206
e) Das Merkmal der Unzumutbarkeit . . . . .	207
f) Sonderfallgruppe der Steuerrechtsänderung . . . . .	208
aa) Unterschiedliche Präsenz in der Judikatur . . . . .	208
bb) Verstoß gegen das Prinzip des Parlamentsvorbehalts . . . . .	209
cc) Auswirkungen auf die Rechtsprechungspraxis . . . . .	210
g) Die Problematik der Steuerumgehung . . . . .	211
aa) Spezifische Instrumente zur Begrenzung des missbräuchlichen Potenzials . . . . .	211
bb) Begrenzung der Steuerumgehung durch allgemeine zivilrechtliche Voraussetzungen . . . . .	212
cc) Begrenzung der Steuerumgehung durch allgemeine Grundsätze . . . . .	213
h) Rechtsfolgen . . . . .	214
F. Folgerungen . . . . .	217
I. <i>Der Einfluss außerrechtlicher Dynamiken</i> . . . . .	217
II. <i>Steuerliche Implikationen als Störfaktoren für die Rechtsdogmatik</i>	218
III. <i>Zweckwidrige Belastung der Zivilgerichte</i> . . . . .	219
IV. <i>Impulse für den Umgang mit dem Rechtsfolgenirrtum</i> . . . . .	220
V. <i>Das Problem der Steuerumgehung</i> . . . . .	221
1. <i>Ökonomische Erwägungen spiegeln sich in der Rechtspraxis         kaum wider</i> . . . . .	221

2. Gerichtliche Instrumente zur Missbrauchsbekämpfung .....	222
a) Kritik an der dogmatischen Fundierung .....	223
b) Die Ermöglichung transparenter Entscheidungen .....	223
<i>VI. Reformbedarf von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO?</i> .....	224
1. Maßstab: Die Abwägungsfunktion des Rechtsvergleichs .....	225
2. Relativierende Faktoren auf zivilrechtlicher Ebene .....	225
3. Relativierende Faktoren auf steuerlicher Ebene .....	227
4. Kein Änderungsbedarf von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO .....	227
G. Schluss .....	229
Literaturverzeichnis .....	235
Register .....	245

# A. Einleitung

## I. Problemaufriss

Im Steuerrecht gilt der Grundsatz der Gestaltungsfreiheit. Der Fiskus hat die Rechtsverhältnisse im Grundsatz so zu nehmen, wie sie die Steuerpflichtigen gestalten. Kehrseite dieser Prämisse ist, dass die Steuerpflichtigen, die sich einmal für eine Gestaltung entschieden haben, auf ihrer Grundlage besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn die Steuerpflichtigen bei ihrer Steuerplanung einem Irrtum unterlegen sind, der zu einer unerwünschten Steuerbelastung führt.

Haben sich die Steuerpflichtigen beispielsweise dafür entschieden, ein Grundstück durch eine Schenkung zu übertragen, und nicht berücksichtigt, dass hierdurch eine Schenkungsteuer anfällt, ändert dies zunächst nichts an der Tatsache, dass der Steueranspruch entstanden ist.

Gleichzeitig steht es den Steuerpflichtigen als Parteien eines zivilrechtlichen Vertrags jedoch frei, das steuerlich fehlgeplante Rechtsgeschäft mit Instrumenten des Zivilrechts anzupassen oder zu beseitigen. Schließlich existieren in allen Privatrechtsordnungen Rechtsinstitute, mit denen Gestaltungsfehler korrigiert werden können.

In Konstellationen von steuerlicher Fehlplanung tritt nun das ein, was regelmäßig passiert, wenn ein Sachverhalt an der Schnittstelle zweier Rechtsgebiete angesiedelt ist – Wertungen konfliktieren: Auf der einen Seite steht das Steuerrecht, das davon ausgeht, dass ein Steueranspruch durch Tatbestandserfüllung grundsätzlich unabänderlich entsteht, und auf der anderen Seite steht das Zivilrecht, das einer nachträglichen Fehlerkorrektur prinzipiell offen gegenübersteht.

Diese Beobachtung mündete in der Vergangenheit noch in einer grundsätzlichen Kontroverse zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht. Bis zum Ende der 1980er Jahre machte man sich in der deutschen Rechtswissenschaft viele Gedanken darüber, in welcher Beziehung die beiden Rechtsgebiete zueinander stehen.<sup>1</sup> Heutzutage darf man auf diesem Fundament aufbauen und ohne abstrakten Exkurs direkt zwei konkrete Fragen stellen. Auf zivilrechtlicher Ebene ist zunächst zu fragen, ob ein Irrtum über Steuerfolgen zur Aufhebung bzw. Anpassung eines Vertrags führen kann. Spiegelbildlich hierzu stellt sich auf steuerrecht-

---

<sup>1</sup> Vgl. nur *Tipke*, JuS 1970, 149 ff.; *Meincke*, JuS 1976, 693 ff.; *Walz*, ZHR 147 (1983), 281 ff.; *Schulze-Osterloh*, AcP 190 (1990), 139 ff.; *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht (1993); *Osterloh*, JuS 1994, 993 ff.

licher Ebene die Frage, ob die zivilrechtliche Korrektur eines Rechtsgeschäfts auch steuerliche Konsequenzen nach sich zieht.

Sucht man nach Antworten auf diese Fragen, dann nicht nur aus Freude am rechtsdogmatischen Gedankenspiel, sondern auch deshalb, weil mit der Lösung erhebliche ökonomische Konsequenzen einhergehen. Dies zeigt die Betrachtung des zuvor erwähnten Beispiels. Sollte sich die zivilrechtliche Aufhebung der Schenkung nicht auch steuerrechtlich auswirken, passiert das, was in der Literatur als der „größte anzunehmende Unfall“ beschrieben wird:<sup>2</sup> Die Rückübertragung des Grundstücks wird steuerrechtlich als zweite Schenkung gewertet, womit eine zusätzliche Steuerschuld entsteht.

Allein dieses Beispiel verdeutlicht, dass es sinnvoll sein kann, dass das Recht den Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, steuerliche Fehlplanung zu korrigieren. Dieser Eindruck verstärkt sich, wenn man bedenkt, dass es sich bei dem Steuerrecht um eine Rechtsmaterie handelt, die von enormer Komplexität, Unbeständigkeit und Rechtsunsicherheit geprägt ist. Es erscheint, wenn nicht vorprogrammiert, dann doch äußerst wahrscheinlich, dass sich die Steuerpflichtigen im „Steuerdschungel“<sup>3</sup> verirren und bei ihren Rechtsgestaltungen Fehler machen. Fehlende Steuerplanungssicherheit wird hierzulande daher auch als eines der „schwerwiegendsten Probleme“ der täglichen Steuerrechtspraxis beschrieben.<sup>4</sup>

Trotzdem spricht einiges dafür, der Möglichkeit zur Korrektur von steuerlicher Fehlplanung abwägend, möglicherweise sogar kritisch gegenüberzustehen. Schließlich ist die Beseitigung unerwünschter Steuerfolgen nicht nur in Konstellationen denkbar, in denen die Beteiligten im Einklang mit der Rechtsordnung Grundstücke verschenken, sondern auch in Fällen missbräuchlicher Steuerumgehung. Dies ist äußerst problematisch, weil es die Steuerpflichtigen in die Lage versetzt, ihre aggressiven Steuerplanungen völlig risikolos auszutesten. Stellt sich rückblickend heraus, dass die Umgehungsgestaltungen ihre Steuerziele verfehlt haben und somit unerwünschte Steuerfolgen erzeugen, könnten die Steuerpflichtigen diese Folgen durch Zuhilfenahme zivilrechtlicher Rechtsinstitute eliminieren oder ihre Rechtsgeschäfte so anpassen, dass diese gar die gewünschten Steuerziele verwirklichen. Ein Rechtssystem, das so verfährt, setzt seinen Steuerpflichtigen einen Anreiz zur Steuerumgehung.

Da sich alle Rechtsordnungen gleichermaßen fragen müssen, wie sich die Aufhebung bzw. Anpassung zivilrechtlicher Vereinbarungen steuerrechtlich auswirkt, bietet sich eine rechtsvergleichende Perspektive an. Die Untersuchung hat für den Vergleich die Rechtssysteme Deutschlands, Englands und Kanadas gewählt.

---

<sup>2</sup> Piltz, ZEV 2009, 70 ff.

<sup>3</sup> S. für diese Formulierung Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem (2002), S. 73.

<sup>4</sup> Aus dem Vorwort von Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem (2002).

Die Entscheidung für die beiden Rechtsordnungen aus dem *Common Law* beruht auf zwei Gründen: Erstens ist der Diskurs zur Beseitigung unerwünschter Steuerfolgen in diesen Ländern schon weit(er) fortgeschritten und durch diverse Leitentscheidungen der letzten Jahre hochaktuell.<sup>5</sup> Zweitens werden die rechtspolitischen Aspekte zum Problemkreis der Steuerumgehung in den Entscheidungen aus den beiden *Common Law*-Ländern offener thematisiert als in Deutschland. Dies hängt damit zusammen, dass der Weg zur steuerlichen Folgenbeseitigung in Kanada und England über den Pfad der Billigkeitsrechtsprechung (*equity*) führt. Damit werden rechtliche Instrumente eingesetzt, die maßgeblich von Fairnessüberlegungen geprägt sind.

Die Analyse der steuerlichen Folgenbeseitigung im deutschen Recht wird von der Debatte in England und Kanada erheblich profitieren. Schließlich stellen sich die gleichen Sachprobleme auch hierzulande, obwohl sie in den hiesigen Entscheidungen nicht immer gleichermaßen transparent zur Sprache kommen.<sup>6</sup>

## II. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands

Die vorliegende Untersuchung verwendet den Begriff der „steuerlichen Fehlplanung“ im engen Sinne. Hiervon umfasst sind lediglich Konstellationen, in denen die Steuerpflichtigen durch den Abschluss eines Rechtsgeschäfts Steuerfolgen erzeugen, deren Herbeiführung sie nicht intendiert haben. Damit klammert die Untersuchung Fallkonstellationen von vorneherein aus, in denen steuerliche Fehlplanung durch tatsächliches Geschehen eingetreten ist.

Innerhalb dieser Grenze versteht sie den Begriff wiederum weit und analysiert steuerliche Fehlplanung in zahlreichen verschiedenen Konstellationen. Beispielsweise zählen Fehlvorstellungen über die Höhe einer anfallenden Steuer gleichermaßen zum Gegenstand dieser Untersuchung wie ein Irrtum darüber, ob eine Steuerbefreiungsvorschrift einschlägig ist. Auch die schlichte Unkenntnis des Umstands, dass ein Rechtsgeschäft überhaupt eine Steuerpflicht auslöst, oder unerwünschte Steuerfolgen, die aufgrund einer rückwirkenden Rechtsänderung entstehen, fallen unter den Begriff der steuerlichen Fehlplanung, wie er in dieser Untersuchung verwendet wird.

Was die zivilrechtliche Reaktion auf steuerliche Fehlplanung anbelangt – dies gibt bereits der Titel dieser Arbeit vor –, wird sich die Untersuchung auf die Analyse von Konstellationen beschränken, in denen es den Steuerpflichtigen darum geht, die unerwünschten Steuerfolgen durch die Zuhilfenahme des Zivilrechts zu beseitigen.

---

<sup>5</sup> Vgl. nur *Pitt v Holt* [2013] 2 AC 108; *Attorney General of Canada v Fairmont Hotels Inc.*, 2016 SCC 56; *Canada (Attorney General) v Collins Family Trust*, 2022 SCC 26.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu unter F. V. 2. b)

Ausgeklammert ist damit die Untersuchung von Fallkonstellationen, in denen die Steuerfolgen durch zivilrechtliche Ausgleichsinstrumente im Innenverhältnis zwischen den Beteiligten des Vertrags verteilt werden. Diesem Problemkomplex hat sich *André Meyer* in seiner Habilitationsschrift aus dem Jahr 2013 gewidmet.<sup>7</sup> Die Thematik, die den internen Steuerausgleich zwischen Privatparteien betrifft, wird jedoch auf einer anderen Ebene verhandelt als die hier zu klärende Fragestellung. Diese Untersuchung interessiert sich ausschließlich dafür, ob Rechtsinstrumente aus dem Zivilrecht dazu eingesetzt werden können, einen Steueranspruch zwischen Staat und Bürger zu beseitigen. Es wird damit explizit nicht danach gefragt, wie unerwünschte Steuerfolgen zwischen privaten Parteien eines Rechtsgeschäfts zu verteilen sind, sondern lediglich danach, wie sich diese vollends beseitigen lassen.<sup>8</sup>

### III. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Zielsetzung dieser an der Schnittstelle von Zivil- und Steuerrecht angesiedelten Untersuchung ist es, herauszuarbeiten, unter welchen Voraussetzungen sich steuerliche Fehlplanung beseitigen lässt und welche Auswirkungen mit der steuerlichen Folgenbeseitigung einhergehen.

Den Kern der Forschung bildet dabei die Fragestellung, ob durch die Inanspruchnahme zivilrechtlicher Instrumente steuerlich fehlgeplante Rechtsgeschäfte beseitigt bzw. angepasst werden können. Dabei wird die Reaktion des Zivilrechts auf steuerliche Fehlplanung einerseits unter dem Aspekt der problematischen Anreizsetzung zur Steuerumgehung untersucht. Andererseits wird danach gefragt, ob es Gründe dafür gibt, dass das Recht den Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, unerwünschte Steuerfolgen rückwirkend zu beseitigen.

Weil die hiermit aufgeworfenen rechtspolitischen Fragestellungen insbesondere im englischen und kanadischen Recht schon seit längerem diskutiert werden, wird diese Untersuchung ihre Perspektive erweitern und den Umgang mit steuerlicher Fehlplanung rechtsvergleichend analysieren. Mit diesem Vorgehen bezweckt sie es, Gemeinsamkeiten und Unterschiede aufzuspüren und nach den Ursachen für Übereinstimmungen und Abweichungen zu forschen, um somit ein tieferes Verständnis der eigenen Rechtsordnung zu erlangen.

Der Vergleich mit Rechtsordnungen, die aus dem *Common Law*-System stammen, verspricht dabei einen besonderen Erkenntnisgewinn. Zum einen ist die Judikatur zu dieser Fragestellung in Kanada und England bereits besonders ausgeprägt und gleichzeitig auch recht ausdifferenziert. Die Gerichte haben sich in

---

<sup>7</sup> *Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem (2013); vgl. auch *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht (1993), S. 104 ff., der für diese Problematik den Begriff der „zivilrechtlichen Verteilung der Steuerlast“ geprägt hat.

<sup>8</sup> Vgl. auch die Abgrenzung zum Steuererstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) bei *Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem (2013), S. 21 f.

zahlreichen Leitentscheidungen – von denen die neueste im Frühjahr 2022 ergangen ist –,<sup>9</sup> bereits ausführlich mit der Frage auseinandergesetzt, wie mit steuerlicher Fehlplanung zu verfahren ist. Zum anderen werden unerwünschte Steuerfolgen in diesen beiden Rechtsordnungen durch Korrekturinstrumente der *equity*-Rechtsprechung beseitigt. Diese Instrumente haben die Aufgabe, Fairness- und Gerechtigkeitsüberlegungen in die rechtliche Lösung eines Sachverhalts mit hineinzutragen, und eignen sich somit hervorragend, um die Problematik der missbräuchlichen Ingebrauchnahme zivilrechtlicher Instrumente zur Beseitigung unerwünschter Steuerfolgen zu beleuchten.

Um sicherzustellen, dass bei der konkreten Entscheidungsanalyse und vor allem im Rahmen der eigenen Positionierung die übergeordneten und größeren Fragen, die hinter der Problematik der steuerlichen Folgenbeseitigung stehen, berücksichtigt werden können, wird der zweite Teil dieser Untersuchung eine abstrakt ökonomische Betrachtungsweise einnehmen (B.).

Wie bereits hervorgehoben, kann diese Untersuchung die zivilrechtliche Reaktion auf steuerliche Fehlplanung nicht isoliert betrachten, sondern muss die steuerlichen Zusammenhänge, die diesem Phänomen zugrunde liegen, stets mitdenken. Um zu gewährleisten, dass der Blick über den zivilrechtlichen Tellerrand gelingt, und um aufzuzeigen, welche Funktion die zivilrechtlichen Instrumente im Rahmen der steuerlichen Folgenbeseitigung einnehmen, wird die steuerrechtliche Systematik zunächst isoliert beleuchtet (C.).

Erst wenn dieses Fundament gelegt ist, wird sich die Arbeit der Frage widmen, wie das Zivilrecht auf steuerliche Fehlplanung reagiert (D.). An dieser Stelle angelangt, wird die Untersuchung zunächst die bestehende Rechtsprechung auswerten, um aufzuzeigen, welche zivilrechtlichen Folgen steuerliche Fehlplanung nach sich zieht. In diesem Teil wird eine beobachtende Perspektive eingenommen und der zivilrechtliche Umgang mit steuerlicher Fehlplanung deskriptiv dargestellt. Dabei soll die Judikatur insbesondere dahingehend analysiert werden, ob die zuvor aufgezeigten rechtspolitischen Erwägungen die Entscheidungsfindung der Gerichte beeinflussen.

Im darauffolgenden Teil werden die Ergebnisse aus den Länderberichten rechtsvergleichend analysiert (E.).

Diese Analyse bildet die Grundlage für die Schlussfolgerungen, die im vorletzten Kapitel gezogen werden (F.). Im Fokus steht neben allgemeinen Beobachtungen, die für alle Rechtsordnungen gleichermaßen gelten, insbesondere die Frage, wie sich die Ergebnisse aus dem Rechtsvergleich für das deutsche Recht furchtbar machen lassen. Zentral wird sich diese Untersuchung dabei mit der Frage auseinandersetzen, ob die Vorschrift zur steuerlichen Folgenbeseitigung im deutschen Recht dahingehend reformiert werden sollte, dass sie die Beseitigung unerwünschter Steuerfolgen in Fällen von Steuerumgehung untersagt.

---

<sup>9</sup> *Canada (Attorney General) v Collins Family Trust*, 2022 SCC 26.

Das letzte Kapitel dieser Arbeit bildet der Schlussteil (G.). In diesem Abschnitt werden zum einen die wichtigsten Ergebnisse zusammengefasst. Zum anderen wird der Versuch unternommen, die unterschiedlichen Argumentationsfäden nochmals in einem Gesamtbild zusammenzuführen, um darzustellen, wie die einzelnen Problematiken im System der steuerlichen Folgenbeseitigung zusammenhängen und aufeinander einwirken.

#### IV. Darstellung des Rechtsvergleichs

Wie jede rechtsvergleichende Untersuchung, sieht sich auch die vorliegende Studie mit der Frage konfrontiert, durch welchen Aufbau sich die zu analysierende Problematik am besten darstellen lässt. Die klassische Rechtsvergleichung kennt zwei verschiedene Aufbaumöglichkeiten: Die Darstellung anhand von Länderberichten und der Aufbau in Form eines verzahnten Vergleichs. Beide Varianten haben Vor- und Nachteile, deren Für und Wider im Kontext der jeweiligen Fragestellung sorgfältig abzuwägen sind.

Ist die Untersuchung in Länderberichten aufgebaut, wird zunächst rein deskriptiv dargestellt, wie das jeweilige Sachproblem in den einzelnen Rechtsordnungen konkret gehandhabt wird. Erst im Anschluss hieran wird der eigentliche Vergleich angestellt und nach Ursachen und Gründen für etwaige Unterschiede und Gemeinsamkeiten geforscht. Der Nachteil an diesem Aufbau ist, dass die Arbeit in dieser Darstellungsform nicht ohne Wiederholungen auskommt, denn für die rechtsvergleichende Analyse wird der Inhalt der Länderberichte naturgemäß kurz zusammengefasst werden müssen.

Diesem Problem entgeht der verzahnte Vergleich, bei dem Wiederholungen überflüssig sind. Hier verschränken die deskriptive Darstellung und der Vergleich, sodass keine Zusammenfassungen notwendig sind, was sich ungemein positiv auf den Lesefluss der rechtsvergleichenden Arbeit auswirkt.

Nichtsdestoweniger existieren problembezogene Besonderheiten, die es rechtfertigen, die Arbeit gleichwohl anhand von Länderberichten aufzubauen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Aufspaltung in einzelne Fallgruppen den Blick für größere Zusammenhänge versperrt und sich valide Erkenntnisse nur durch Querbezüge zum abstrakten System gewinnen lassen. Darüber hinaus wird sich die Darstellung in Form von Länderberichten auch dann als sinnvollere Alternative erweisen, wenn feststeht, dass die Behandlung des konkreten Sachproblems in den einzelnen Rechtsordnungen von besonderen Pfadabhängigkeiten (*path dependence*) geprägt ist. Um diese offenzulegen, bedarf es in erster Linie einer historischen und politischen Kontextualisierung.

Wie die nachfolgende Analyse zeigen wird, erfüllt die Untersuchung der steuerlichen Folgenbeseitigung beide Kriterien. Zum einen muss die zivilrechtliche Reaktion auf steuerliche Fehlplanung innerhalb des steuerlichen Kontexts dargestellt werden und kann nur in Relation zum abstrakten Zivil- und Steuerrechtssystem verständlich gemacht werden. Um den *status quo* zu verstehen, ist es zum

anderen notwendig, die historische Entwicklung der Rechtsprechung nachzuzeichnen sowie steuerpolitische Diskussionen zu erläutern.

Dabei bemüht diese Arbeit die historische Perspektive aber nicht nur, um ein besseres Verständnis der geschichtlich gewachsenen Rechtsinstitute zu erlangen, sondern insbesondere auch deshalb, weil sich aus den Begründungen der vergangenen Entscheidungen spannende Erkenntnisse ableiten lassen, die für den Rechtsvergleich an späterer Stelle fruchtbar gemacht werden können.

Aufgrund dieser Erwägungen wird die Darstellung der vorliegenden Untersuchung anhand von Länderberichten erfolgen.



## B. Abstrakte und ökonomische Betrachtung

Bevor diese Arbeit den Umgang mit steuerlicher Fehlplanung in den einzelnen Rechtsordnungen konkret analysiert, wird sie die Problematik vorerst abstrahiert beleuchten. Aus diesem Blickwinkel wird zunächst nach dem Ursprung steuerlicher Fehlplanung geforscht und ermittelt, welche systemimmanenten Faktoren dieses Phänomen bedingen. Sodann wird diese Studie eine ökonomische Betrachtungsweise einnehmen und aufzeigen, welche wirtschaftlichen Auswirkungen aus steuerlicher Fehlplanung und zivilrechtlicher Steuerfolgenbeseitigung resultieren.

Die ökonomische Untersuchung von rechtlichen Instituten, Phänomenen oder Regeln ist in der Rechtsvergleichung, die einen interdisziplinären Ansatz verfolgt und in der ein methodischer Pluralismus herrscht, weitverbreitet und erweist sich als besonders erkenntnisversprechend, um das Recht in seiner globalen Dimension zu verstehen.<sup>1</sup> *Florian Faust* beschreibt dies in seinem Beitrag aus dem *Oxford Handbook of Comparative Law* wie folgt: „[The] economic analysis can help to identify the larger questions underlying specific legal rules [...]“<sup>2</sup>

Genau zu diesem Zweck soll die ökonomische Betrachtung auch innerhalb dieser Untersuchung fruchtbar gemacht werden. Über einen theoretischen Ansatz soll aufgezeigt werden, in welchem ökonomischen Spannungsfeld die Beseitigung unerwünschter Steuerfolgen steht. Dies geschieht in der Überzeugung, dass die Entscheidungsfindung in den einzelnen Rechtsordnungen erst dann vollumfänglich durchdrungen werden kann, wenn klar ist, welche „großen Fragen“ mit der steuerlichen Folgenbeseitigung einhergehen.

---

<sup>1</sup> Vgl. etwa *MatteilCafaggi*, in: Newman (Hrsg.), *The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law*, Vol. 1 (2002), 346, 351, die dafür plädieren, sich verschiedenster wissenschaftlicher Methoden (aber insbesondere der ökonomischen Analyse) zu bedienen, um das Recht in seiner globalen Dimension zu verstehen. Oder auch *Kischel*, *Rechtsvergleichung* (2015), § 3 Rn. 95, der zwar ausführlich auf die Schwierigkeiten der ökonomischen Betrachtung in der Rechtsvergleichung eingeht, im Ergebnis allerdings resümiert, dass diese in einer „weichen Anwendung“ (d.h. in Aussparung zahlreicher technischer Details, striktem Modelldenken und einem zu engen Effizienzbegriff) durchaus überzeugt, und anregt bei dieser Anwendungsform dann jedoch nicht mehr auf den Begriff der „ökonomischen Analyse“ zu bestehen. S. zudem *Husa*, *A New Introduction to Comparative Law* (2015), S. 46.

<sup>2</sup> *Faust*, in: *Reimann/Zimmermann* (Hrsg.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*<sup>2</sup> (2019), 837, 856.

Die Ökonomik dient dazu, der Forschung einen wissenschaftlichen Referenzrahmen zu bieten, um bei der Auswertung des Rechtsvergleichs nicht auf vage Konzepte wie „Fairness“ und „Gerechtigkeit“ zurückgreifen zu müssen.<sup>3</sup>

Vorausgeschickt sei noch, dass die Ausführungen in diesem Abschnitt für alle in den Blick genommen Rechtsordnungen gleichermaßen gelten, somit vor die Klammer gezogen werden und die konkrete Analyse der zivilrechtlichen Reaktion auf steuerliche Fehlplanung an späterer Stelle beeinflussen.

## I. Komplexität, Unbeständigkeit und Rechtsunsicherheit im Steuerrecht

Möchte diese Untersuchung das Phänomen steuerrechtlicher Fehlplanung abstrakt beleuchten, so muss sie dieses zunächst in den größeren Kontext des Steuerrechts einordnen. Hierfür ist an erster Stelle zu untersuchen, welche dem Steuerrecht immanenten Faktoren steuerrechtliche Fehlplanung bedingen.

Werden Steuerrechtssysteme beschrieben, zählen Komplexität, Unbeständigkeit und Rechtsunsicherheit zu den am häufigsten genannten Attributen.<sup>4</sup> Auch wenn die Gründe für steuerliche Fehlplanung vielfältig sein können, sind Planungsunsicherheiten, wie die unsichere Rechtslage im Steuerrecht, die Komplexität und die Unbeständigkeit der Normen, häufig kausal für steuerliche Fehlplanung.

Dieser Umstand ist bereits vielfach kritisiert worden und mündete vor allem in der Vergangenheit oft in der Forderung, das Steuerrecht fundamental zu reformieren. Zu den vehementesten Verfechtern dieses Anliegens zählen in Deutschland *Joachim Lang* und *Klaus Tipke*, die in zahlreichen Schriften unermüdlich für die (Neu-)ordnung des Steuerrechts geworben haben.<sup>5</sup> In England versucht man, diese Problematik auf institutionalisierte Art und Weise zu lösen. Im Jahr 2010 wurde zu diesem Zweck das *Office of Tax Simplification* gegründet. Diese Organisation soll unabhängige Beratung zur Vereinfachung des englischen Steuersystems bieten.<sup>6</sup> Jedoch gibt es bisher keine Hinweise darauf, dass die konkret

<sup>3</sup> Vgl. *Faust*, in: Reimann/Zimmermann (Hrsg.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*<sup>2</sup> (2019), 837, 848 f.

<sup>4</sup> Vgl. für das deutsche Recht: *Schramm*, *Steuerliche Ungewißheitsanalyse* (1989), S. 12 ff.; *Voß*, *Ungewißheit im Steuerrecht* (1992), S. 27 ff.; *Rose*, in: *FS 40 Jahre der Betrieb* (1988), 93, 99; *Hey*, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem* (2002), S. 63 ff. Vgl. für das englische und kanadische Recht: *Faripo/Salter*, *Revenue Law: Principles and Practice*<sup>37</sup> (2019), S. 13. Vgl. für eine rechtsgebietsübergreifende Darstellung der Problematik: *Thuronyi/Brooks/Ko-lozs*, *Comparative Tax Law*<sup>2</sup> (2016), S. 15.

<sup>5</sup> Vgl. etwa: *Lang*, *Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes*. Münsteraner Symposion, Band II (1985); *Lang*, *Die einfache und gerechte Einkommensteuer* (1987); *Lang*, *StuW* 2013, 53 ff.; *Lang*, *StuW* 2016, 101 ff.; *Tipke*, *StuW* 1971, 2 ff.

<sup>6</sup> *James*, *The UK Tax System*<sup>4</sup> (2021), S. 6.

## Sachregister

- Anfechtung 67
- Erklärungsirrtum 67
  - im Schenkungsrecht 71 f.
  - Inhaltsirrtum 68–70
  - Rechtsfolgenirrtum 68, 220 f.
  - unbeachtlicher Motivirrtum 68–70, 204 f.
- Außerrechtliche Dynamiken 217 f.
- Canada v Fairmont Hotels 154–156, 158
- Rechtsprechungsanalyse 158–160
- Canada v Juliar 149–150
- Collins Family Trust 164–169
- Diskursprägung durch  
Steuerberater 177 f.
- Entstehung von Steueransprüchen im  
Rechtsvergleich 185
- Equity 38, 161, 166 f., 186–188
- historische Entwicklung 38 f.
  - Irrtümer 41
  - Verhältnis zum Steuerrecht 43
  - Verhältnis zum Trust 40
- Hastings-Bass-Prinzip 94
- Historische Entwicklung 96–101
  - Kritik aus der Literatur 102–107
  - Rechtsprechungsanalyse 110–113
  - treuhändische Pflichtverletzung 107
  - Ursprung 94–96
- Jean Coutu v Canada 157
- Komplexität 10 f., 179–183
- Ogilvie v Littleboy 119
- Ökonomische Betrachtungsweise 9,  
172 f., 183 f., 221 f.
- Pitt v Holt 107, 114
- Irrtum vs. Fehlerprognose 116
  - Irrtum vs. Unwissenheit 117, 122–124, 199 f
  - Kritik aus der Literatur
  - Rechtsprechungsanalyse 128–130
  - Rechtswirkungen- und Rechtsfolgen 118, 203 f
  - Unzumutbarkeitstest 119 f., 207 f.
- Re Pallen Trust 152–153
- Rechtsunsicherheit 10 f., 15, 170
- Rectification 42, 133
- Abgrenzung zu anderen Rechtsinstituten 134
  - Erklärungsirrtümer 135
  - Inhaltsirrtümer 135 f.
  - Kritik aus der Literatur 141–145
  - Motivirrtum 137, 204 f.
  - Steuerirrtum 137
  - Ursprünglicher Anwendungsbereich 134, 150
- Reformbedarf 224–228
- Rescission 41, 113
- Gibbon v Mitchell 113
  - Steuerirrtümer 120
- Rolle der Finanzverwaltung 106, 145,  
178 f., 193 f.
- Rückwirkende Steuerrechtsänderung 169–173, 208–211
- Schenkungsrecht 199–200
- Steuerbefolgungskosten 12 f.
- Steuerberaterhaftung 108 f., 144, 157
- Steuerklausel 50
- Definition 50 f.
  - historische Entwicklung 51–57
  - Offenbarungspflicht gegenüber der Finanzverwaltung 58

- Steuervermeidungsklauseln 60–63
- Steuerungsumgehung 17 f., 60, 104 f., 110, 121, 125, 142 f., 153, 167 f., 211–214, 221–224
- Störung der Geschäftsgrundlage 73
  - Definition 73 f.
  - Feststellungslast 89 f.
  - Historische Entwicklung 74 f.
  - Rechtsprechungsanalyse 78–90
  - Risikoverteilung 77, 80 f.
  - Unzumutbarkeit 77, 88, 207 f.
- Systematik der steuerlichen Folgebeseitigung
  - in Deutschland 21
  - in England und Kanada 37
  - im Rechtsvergleich 185
  - Fallgruppen der steuerlichen Rückabwicklung 28–34
- Unabänderlichkeit des Steueranspruchs 24 f. 37
  - Ausnahmen 25–28, 186
  - im Rechtsvergleich 186
- Verfahrensrecht 35, 192, 194 f.
  - in Deutschland 35 f.
  - in England und Kanada 45–47
- Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht 21, 43–45, 188
  - in Deutschland 21–23
  - in England und Kanada 43–45
  - im Rechtsvergleich 188–192
- Zweckwidrige Belastung der Zivilgerichte 16, 219