

CHRISTINE OSTERLOH-KONRAD

Die Steuerumgehung

*Veröffentlichungen zum
Steuerrecht*

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von

Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

7



Christine Osterloh-Konrad

Die Steuerumgehung

Eine rechtsvergleichende
und rechtstheoretische Analyse

Mohr Siebeck

Christine Osterloh-Konrad, geboren 1976; Studium in Paris, München und Bonn; 2002 Erstes juristisches Staatsexamen; 2002–2004 Wiss. Mitarbeiterin am Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht in München; 2006 Promotion; Referendariat in Köln, Bonn und London; 2006 Zweites juristisches Staatsexamen; 2008–2018 Wiss. Referentin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München; 2017 Habilitation; seit 2018 Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Eberhard Karls Universität Tübingen.
orcid.org/ 0000-0003-3512-0195

ISBN 978-3-16-155810-8 / eISBN 978-3-16-156174-0
DOI 10.1628/978-3-16-156174-0

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

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

© 2019 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

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 Buch wurde von epline in Böblingen aus der Stempel Garamond gesetzt, von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Printed in Germany.

*Für meinen Lehrer
Wolfgang Schön
in dankbarer Verbundenheit*

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch

Das Steuerrecht ist öffentliches Eingriffsrecht von großer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Relevanz; es durchdringt alle Lebensbereiche und knüpft dabei vielfach an zivilrechtlich vorstrukturierte und gestaltete Vorgänge an. Dessen ungeachtet folgt es einer eigenständigen Teleologie, ist darüber hinaus Untersuchungsgegenstand nicht nur der Steuerrechtswissenschaft, sondern zahlreicher weiterer wissenschaftlicher Disziplinen und zudem rechtspolitisch ein von hoher Dynamik geprägtes Rechtsgebiet. Grundlegende, nicht selten von der tagespolitischen Diskussion überdeckte Probleme zu identifizieren, sie in den Gesamtkontext der Steuerrechtswissenschaft einzuordnen, sie methodisch wie auch verfassungsrechtlich rückzubinden und zukunftsweisende Lösungsansätze zu entwickeln, stellt deshalb eine besondere Herausforderung dar. Arbeiten, die steuerrechtswissenschaftlichen Forschungsfragen in dieser Weise auf den Grund gehen, bietet die Reihe eine gemeinsame Plattform. Willkommen sind Arbeiten mit öffentlich-rechtlichem, privatrechtlichem oder auch strafrechtlichem Hintergrund, doch ist die Reihe auch offen für interdisziplinäre Ansätze, vornehmlich aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften, der Soziologie und der Politikwissenschaften.

Die vorliegende Arbeit unternimmt es, die Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch vor dem Hintergrund zweier divergierender Pole – Rechtssicherheit und materielle Belastungsgleichheit – abzustecken. Sie entwickelt auf Basis einer vergleichenden Betrachtung, die die Rechtslagen in Deutschland, Frankreich, den USA und Großbritannien beleuchtet, einzelrechtsordnungsübergreifende Kriterien zur Bewältigung des vorzufindenden Optimierungsproblems. Dazu wird das rechtstheoretische Modell der regelbasierten Entscheidungsfindung fruchtbar gemacht. Die Arbeit trägt nicht nur in grundlegender Weise zum Verständnis des Phänomens der Steuerumgehung bei, sondern enthält auch wesentliche Folgerungen für die Auslegung von § 42 AO und die Verhältnisbestimmung zum Zivilrecht. Ferner verleiht sie der steuerlichen Methodendiskussion neue Impulse, indem sie § 42 AO als Methodennorm begreift, der sie zusätzliche Kriterien für die Durchbrechung des Wortsinns der Einzelsteuergesetze im Dienste ihrer Teleologien entnimmt. Die bekannte Frage nach der Zulässigkeit belastender Analogien auf dem Gebiet des Steuerrechts erscheint damit in einem neuen Licht. Wir haben die Schrift daher mit großer Freude in unsere Reihe aufgenommen.

Die Herausgeber

Vorwort

Das Vorhaben, sich trotz der Fülle an Literatur zur Steuerumgehung erneut mit dem Umgang des Rechts mit diesem Phänomen auseinanderzusetzen, nimmt seinen Ausgangspunkt in zweierlei Ratlosigkeit. Zum einen hat sich die Debatte in der Gegenüberstellung „Besteuerungsgleichheit vs. Rechtssicherheit“ festgefahren, und das bereits seit langem und nicht nur in Deutschland. Zum anderen scheint es bislang nicht gelungen zu sein, in befriedigender Weise zu definieren, was den Gestaltungsmissbrauch eigentlich ausmacht. Insbesondere sind die Funktion und der Stellenwert der Kriterien, anhand derer verschiedene Rechtsordnungen Gestaltungsmissbräuche zu identifizieren versuchen, alles andere als klar.

Ziel dieser Studie ist es, den rechtswissenschaftlichen Diskurs in beiden Punkten voranzubringen. Dieses Ziel verfolgt sie nicht, indem sie eine einzig richtige Lösung zur Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch propagiert. Vielmehr klärt sie auf der Basis einer kritischen Analyse des normativen *status quo* und der Rechtspraxis, worum es bei dieser Grenzziehung im Kern geht und welche Funktion verschiedene Merkmale hierbei erfüllen, welche Wertungen eine Rolle spielen, welche Instrumente dem Gesetzgeber, aber auch anderen staatlichen Institutionen im Umgang mit der Steuerumgehung zur Verfügung stehen und wie das Zusammenspiel dieser Instrumente und Institutionen funktioniert und optimiert werden könnte.

Die Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität als Habilitationsschrift angenommen. Für die Veröffentlichung wurden wesentliche Entwicklungen insbesondere in der Judikatur bis einschließlich Frühjahr 2018 berücksichtigt. Das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München hat die Publikation durch einen großzügigen Druckkostenzuschuss gefördert, für den ich mich herzlich bedanke.

Das vorliegende Buch ist während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Referentin an diesem Institut entstanden. Dort konnte ich unter Bedingungen arbeiten, wie sie besser nicht hätten sein können. Mein herzlichster Dank dafür gilt dem Direktor der dortigen Abteilung für Unternehmens- und Steuerrecht, meinem akademischen Lehrer Wolfgang Schön, dem diese Schrift gewidmet ist. Er hat mich seit dem Ende meines Studiums immer optimal gefördert und über weite Strecken meiner wissenschaftlichen Lehrjahre sicherlich mehr an mich geglaubt als ich selbst. Für sein Vertrauen, für unzählige anregende

Gespräche, für kluge Ratschläge und nicht zuletzt für ein gutes Beispiel in vielerlei Lebenslagen werde ich ihm immer dankbar sein.

Herzlich bedanken möchte ich mich auch bei den beiden anderen Mitgliedern meines Fachmentorats, Mathias Habersack und Klaus-Dieter Drüen. Letzterem verdanke ich eine Reihe hilfreicher Anregungen für diese Arbeit und das sehr zügig erstellte Zweitgutachten. Nicht nur sie, sondern auch die übrigen Mitglieder der Juristischen Fakultät der LMU München haben mich als externe Habilitandin sehr freundlich aufgenommen; ihnen allen dafür ein herzliches Dankeschön!

Ein großer Gewinn und ein besonderes Vergnügen war es für mich, in den vergangenen Jahren am MPI mit vielen großartigen Menschen zusammenarbeiten zu dürfen. Eine Reihe davon sind inzwischen enge Freunde geworden. Von ihren Anmerkungen und ihrer Kritik hat dieses Buch enorm profitiert. Das gilt insbesondere für Alexander Hellgardt sowie für Birke Häcker, Johanna Stark, Caroline Heber, Erik Röder und Tobias Beuchert. Hinzu kommt als „MPI-Externe“ Luitgard Mayer, die Teile dieser Arbeit mit dem kritischen Blick der Philosophin durchgesehen hat. Eine große Hilfe waren ferner die studentischen Hilfskräfte am MPI, vor allem Jan Rausch, Moritz Rehm, Alexander Rothstein, Vera Gentner, Antonia Haaks und Florian Striefler. Bei der Durchsicht der Druckfahnen haben mich schließlich meine Tübinger Mitarbeiter Björn Staudinger, Katharina Göpfarth, Anne Mauz, Lena Widmann, Mia Weber, Dominic Wolf, Niko Schneider und Nadja Grambow tatkräftig unterstützt, bei denen ich mich ebenfalls herzlich bedanke.

Dafür, dass das MPI für mich ein in jeder Hinsicht idealer Ort war, hat wesentlich außerdem Gabriele Auer gesorgt. Dass sie nicht nur enorm hilfsbereit ist, sondern auch in organisatorischen Fragen stets allen einen Schritt vorausseilt, ist ein großes Geschenk für alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Abteilung.

In meine Habilitationszeit fielen die Geburten meiner Kinder Martin und Julia, der beiden größten Geschenke, die mir bisher bereitet wurden. Meinem Mann Michael, der diese Freude mit mir teilt, danke ich von Herzen dafür, dass er die Entstehung dieser Schrift im Spagat zwischen wissenschaftlicher Tätigkeit und Familienleben immer tatkräftig unterstützt hat.

München, im Sommer 2019

Christine Osterloh-Konrad

Inhaltsübersicht

Geleitwort	VII
Vorwort.....	IX
Inhaltsverzeichnis	XV
A. Einleitung.....	1
I. Problemaufriss	1
1. Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch	1
2. Das Problem der Grenzziehung.....	2
3. Zwei Grundpositionen	2
4. Das Problem der methodologischen Einordnung	3
5. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	4
II. Terminologische und inhaltliche Klarstellungen	6
1. Steuerumgehung und Gestaltungsmissbrauch	6
2. Wortsinn(grenze), Wortlaut und buchstabengetreue Gesetzesanwendung	9
3. Der Sinn und Zweck des Gesetzes und der Wille des Gesetzgebers ...	10
4. Rechtliche Instrumente zur Frustration von Umgehungsversuchen ..	12
5. Gestaltungsmissbrauch und Steuerhinterziehung	14
6. Legitime und illegitime Steuerplanung	15
7. Steuerumgehung, Moral und Akzeptanz des Steuersystems	16
III. Zur Abgrenzung: aggressive Steuerplanung im internationalen und europäischen Kontext	18
1. BEPS und das Thema dieser Untersuchung	18
2. Der Missbrauch im europäischen Steuerrecht	20
B. Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht: eine rechtsvergleichende Bestandsaufnahme.....	25
I. Vorbemerkungen	25
1. Die Darstellung in Länderberichten	25
2. Zum Aufbau der Länderberichte	27
3. Theorie und Praxis der Umgehungsbekämpfung	28
II. Umgehungsbekämpfung in Deutschland: der Gestaltungsmissbrauch als methodologischer Zankapfel	29
1. Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgehungsgestaltungen ..	29
2. Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	59
3. Schlussbemerkung	141

III.	Umgebungsbekämpfung in Frankreich: subjektive Vorwerfbarkeit und Sanktion	142
1.	Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgestaltungsgestaltungen ..	143
2.	Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	161
3.	Schlussbemerkung	210
IV.	Umgebungsbekämpfung in den USA: der Siegeszug der wirtschaftlichen Substanz	211
1.	Die US-amerikanische <i>tax shelter industry</i>	212
2.	Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgestaltungsgestaltungen ..	216
3.	Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	240
4.	Schlussbemerkung	344
V.	Umgebungsbekämpfung in Großbritannien: zwischen teleologischer Auslegung und <i>General Anti-Abuse Rule</i>	344
1.	Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgestaltungsgestaltungen ..	347
2.	Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	358
3.	Schlussbemerkung	458
C.	Rechtsvergleichende Analyse	461
I.	Abstrakt formulierter Rechtssatz und gelebtes Recht	462
1.	Richterlicher Aktivismus als Reaktion auf rechtspolitischen Bedarf ..	462
2.	Richterlicher Aktivismus als Reaktion auf zu weit geratene Antimissbrauchsinstrumente	464
3.	Frustration gesetzgeberischer Bemühungen durch die Gerichte	465
4.	Externe Einflüsse auf die Entwicklung der Judikatur	466
5.	Ergebnis	467
II.	Zum rechtlichen Rahmen der Missbrauchsbekämpfung	468
1.	Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	468
2.	Methodik der Rechtsanwendung	469
3.	Verfassungsrechtliche Vorgaben	475
III.	Die Technik der Missbrauchsbekämpfung und ihre Auswirkungen	480
1.	Requalifikation	481
2.	Scheingeschäft	481
3.	Allgemeine Instrumente zur Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs	484
4.	Institutionelle Zuständigkeiten und verfahrensrechtliche Besonderheiten	530
IV.	Fazit	539
1.	Eigenheiten und Parallelen	539
2.	Verschiedene methodologische Ebenen der Umgebungsbekämpfung ..	540
3.	Die Grenzziehung zwischen Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch	541
4.	Weiteres Vorgehen	542

D. Die Steuerumgehung als Rechtsproblem	545
I. Ökonomische Überlegungen	545
1. Argumente für die Bekämpfung der Steuerumgehung	545
2. Legitime und illegitime Steuerplanung	547
3. Die Sanktionsfrage bei der Steuerumgehung	552
4. Ökonomische Überlegungen zum umgehungsresistenten Steuergesetz	554
5. Ergebnis	557
II. Rechtstheoretische Überlegungen	557
1. Rechtfertigung und Ziel des rechtstheoretischen Ansatzes	557
2. Rechtstheoretische Analyse des Umgehungsproblems	559
3. Die Perspektive des Rechtsetzers	603
III. Die Grenzziehung zwischen Gestaltungsmissbrauch und legitimer Steuerplanung als Optimierungsproblem	612
1. Die der Besteuerungsgleichheit entsprechende Lösung – eine problematische Zielvorstellung	613
2. Verlässlichkeit der Rechtsanwendung: Planungssicherheit im Steuerrecht	615
3. Missbrauchsbekämpfung und Wahrung der Kompetenzgrenzen	616
4. Die Deutung als Optimierungsproblem	618
5. Das Problem der Risikosphärenabgrenzung	620
IV. Das Spiel der Steuerumgehung	626
1. Die Teilnehmer des Spiels	627
2. Wechselwirkungen	634
V. Die Merkmale korrekturbedürftiger Umgehungsgestaltungen	639
1. Konzeptionelle Unklarheiten bei der Identifikation von Umgehungsgestaltungen	640
2. Ein funktionales Verständnis der Merkmale missbräuchlicher Steuergestaltungen	641
3. Fazit	655
VI. Zwischen Sachverhalt und Norm – vom Hin- und Herwandern des Blicks und seiner Fokussierung	655
1. Transaktions- und normbasierte Denkmodelle	656
2. Die angemessene Gestaltung als Referenzpunkt	662
3. Die Rechtsfolgenfrage	665
VII. Zur Wortsinndurchbrechung zugunsten des Steuerpflichtigen	666
VIII. Der Werkzeugkasten des Gesetzgebers: verfahrens- und materiellrechtliche Aspekte	669
IX. Die wirtschaftliche Substanz als Argumentationstopos in Umgehungsfällen	671
1. Die Dichotomie Form-Substanz als Indiz für ein Divergenzphänomen	672
2. Wirtschaftliche Substanz als Referenzpunkt der angemessenen Besteuerung?	673

3. Substanzorientiertes Verständnis der Steuergesetze? Steuerrecht und Zivilrecht <i>revisited</i>	678
E. Folgerungen	685
I. Zum Umgang eines Steuersystems mit Umgehungsgestaltungen	685
1. Die Sinnhaftigkeit einer GAAR im nationalen Steuerrecht	685
2. Zur begrifflichen Harmonisierung nationaler GAARs	691
II. Der Umgang des deutschen Steuerrechts mit Umgehungsgestaltungen ..	694
1. Zur Zurückweisung pauschaler Argumentationstopoi	694
2. Verfassungsrechtliche Vorgaben	698
3. Anmerkungen zur Diskussion um die Rechtsanwendung im Steuerrecht	720
4. Zur Deutung von §42 AO	726
5. Zum Gesamtplan	732
6. Die Aufgabenverteilung zwischen Gesetzgeber und Judikatur	734
7. §42 AO und spezielle Antimissbrauchsbestimmungen	736
8. Die Rechtsfolgenfrage	737
9. Rechtssicherheit durch Verfahren	740
F. Schluss	743
Literaturverzeichnis	751
Sachregister	775

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	VII
Vorwort	IX
Inhaltsübersicht	XI
A. Einleitung	1
I. Problemaufriss	1
1. Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch	1
2. Das Problem der Grenzziehung	2
3. Zwei Grundpositionen	2
4. Das Problem der methodologischen Einordnung	3
5. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	4
II. Terminologische und inhaltliche Klarstellungen	6
1. Steuerumgehung und Gestaltungsmissbrauch	6
2. Wortsinn(grenze), Wortlaut und buchstabengetreue Gesetzesanwendung	9
3. Der Sinn und Zweck des Gesetzes und der Wille des Gesetzgebers ...	10
4. Rechtliche Instrumente zur Frustration von Umgehungsversuchen ..	12
5. Gestaltungsmissbrauch und Steuerhinterziehung	14
6. Legitime und illegitime Steuerplanung	15
7. Steuerumgehung, Moral und Akzeptanz des Steuersystems	16
III. Zur Abgrenzung: aggressive Steuerplanung im internationalen und europäischen Kontext	18
1. BEPS und das Thema dieser Untersuchung	18
2. Der Missbrauch im europäischen Steuerrecht	20
a. Fallgruppen	21
aa. Gestaltungsmissbrauch und Grundfreiheiten	21
bb. Ausdrückliche Missbrauchsvorbehalte in Richtlinien	23
cc. Allgemeine Grundsätze zur Missbrauchsbekämpfung	23
b. Missbrauchsfragen im Mehrebenensystem	23
c. Ergebnis	24
B. Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht: eine rechtsvergleichende Bestandsaufnahme	25
I. Vorbemerkungen	25
1. Die Darstellung in Länderberichten	25
2. Zum Aufbau der Länderberichte	27

3. Theorie und Praxis der Umgehungsbekämpfung	28
II. Umgehungsbekämpfung in Deutschland: der Gestaltungsmissbrauch als methodologischer Zankapfel	29
1. Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgehungsgestaltungen ..	29
a. Das Prinzip der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	30
b. Die Gesetzesanwendung im Steuerrecht	32
aa. Steuerumgehung und Gesetzesanwendung	32
bb. Die Methodik der Steuerrechtsanwendung	34
i. Die Sachverhaltsrekonstruktion	34
ii. Steuerrecht und Zivilrecht	35
iii. Die Auslegung der Steuergesetze	37
(1) Buchstabentreue und Zivilrechtsorientierung	37
(2) Primat der Teleologie: die wirtschaftliche und die steuerjuristische Betrachtungsweise	37
(3) Unterschiede zwischen den Steuerarten	39
(4) Entwicklung der Auslegungspraxis in der Judikatur	40
(5) Aktuelle Herangehensweise der Rechtsprechung	44
iv. Rechtsfortbildung im Steuerrecht, insbesondere: die belastende Analogie	46
(1) Für die steuerverschärfende Analogie	47
(2) Wider die steuerverschärfende Analogie	48
(3) Die Haltung der Judikatur	50
v. Die Auslegung gegen den Wortlaut	51
vi. Keine Bindung der Gerichte an die Verwaltungsauffassung	51
cc. Die Umgehung als Rechtsanwendungsproblem	52
c. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	52
aa. Der Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht	53
bb. Der Bestimmtheitsgrundsatz	54
cc. Die Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung	56
dd. Der Gleichheitssatz	58
ee. Zusammenfassung	59
2. Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	59
a. § 42 AO – die deutsche <i>General Anti-Avoidance Rule</i>	59
aa. Rechtsentwicklung	60
i. Die Behandlung der Steuerumgehung vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung	60
(1) „Wirtschaftliche Betrachtungsweise“ in der Rechtsprechung des Reichsgerichts	60
(2) Formalistische Rechtsanwendung in der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts und des Reichsfinanzhofs ...	61
ii. Die Einführung von § 5 RAO in die Reichsabgabenordnung	62
iii. Die weitere Entwicklung	64
(1) Intensive Umgehungsbekämpfung bis 1945	64
(2) Die Gegenbewegung nach dem Ende des 2. Weltkriegs .	65

(3) Umgehungsbekämpfung unter der Abgabenordnung . . .	66
(4) Die Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2008 . . .	68
bb. Gestaltungsmissbrauch, Gesetzesumgehung und Rechtsmissbrauch	69
i. Die Gesetzesumgehung	70
ii. Der Rechtsmissbrauch	71
iii. Dogmatische Verortung des Gestaltungsmissbrauchs im Steuerrecht	71
(1) Die Steuerumgehung als unselbständiger Teilbereich der Gesetzesumgehung	72
(2) Die Steuerumgehung als spezifisch steuerrechtliches Problem	73
(3) Zwischenfazit	74
(4) Innen- und Außentheorie	75
(5) Die Judikatur	76
b. Der Gesamtplan	77
aa. Der Gesamtplan und § 42 AO	78
bb. Der Gesamtplan als Element der Auslegung der Einzelsteuergesetze	79
cc. Insbesondere: Gesamtplan und Übertragung betrieblicher Einheiten	80
dd. Dogmatische Einordnung	82
ee. Derzeitiger Stand	85
c. Weitere rechtliche Instrumente zur Umgehungsbekämpfung und ihr Verhältnis zu § 42 AO	85
aa. Spezielle Antimissbrauchsbestimmungen	85
bb. Das Scheingeschäft	88
i. Die dogmatische Trennung der Umgehung vom Scheingeschäft	88
ii. Überlegungen zu einem spezifisch steuerrechtlichen Scheingeschäftsbegriff	90
iii. Die Bedeutung der dogmatischen Trennung für das Verständnis des Umgehungproblems	91
cc. Requalifikation auf zivilrechtlicher Ebene	92
d. Die Merkmale missbräuchlicher Steuergestaltungen	93
aa. Die rechtliche Gestaltung	95
bb. Der Steuervorteil	96
cc. Attribute von Umgehungsgestaltungen	98
i. Die Unangemessenheit einer Gestaltung	98
(1) Der Umweg als unangemessene Gestaltung	99
(2) Unangemessene Gestaltungen ohne Umwegcharakter . .	100
(3) Der schmale Grat zwischen Angemessenheit und Unangemessenheit	102
(4) Das Erfordernis wirtschaftlicher Äquivalenz der angemessenen Gestaltung	102

(5) Hindernisse bei der Umsetzung der angemessenen Gestaltung	103
ii. Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung	103
iii. Die Künstlichkeit	106
dd. Der Sinn und Zweck des er- bzw. umgangenen Gesetzes	106
i. Die normative Verankerung des Kriteriums	107
ii. Die Relevanz der Teleologie der Einzelsteuergesetze in der Judikatur	108
(1) Überprüfung des erstrebten Steuervorteils anhand der Zielsetzung des Gesetzes	109
(2) Kein Missbrauch bei einer Reaktion auf gezielt gesetzte Steueranreize	109
(3) Kein Missbrauch bei der Nutzung eines vom Gesetz vorgezeichneten Weges	110
(a) Anerkannte Wahlfreiheiten im Steuerrecht	110
(b) Im System angelegte Gestaltungsspielräume	111
(c) Vielfältige Unklarheiten	112
(d) Klare Regeln und Gestaltungsmissbrauch	113
(e) Zwei Wege zum gleichen Ergebnis	114
(f) Kein Missbrauch ohne kohärente Teleologie	115
ee. Außersteuerliche Gründe für die Gestaltung	115
i. Umstrittene Relevanz des Merkmals im Schrifttum	116
ii. Die außersteuerlichen Gründe in der Judikatur des Bundesfinanzhofs	117
(1) Wirtschaftliche und andere Gründe	118
(2) Keine Akzeptanz von Schutzbehauptungen	119
(3) Tendenzen zur Marginalisierung des Merkmals	120
(4) Einfluss der Kodifizierung in §42 Abs. 2 S. 2 AO?	121
iii. Die Beachtlichkeit der außersteuerlichen Gründe	122
ff. Außersteuerliche Effekte der Gestaltung	123
gg. Die Steuervermeidungsabsicht	125
hh. <i>Form vs substance</i>	127
e. Die Behandlung mehraktiger Gestaltungen	128
aa. Subjektive Voraussetzungen für eine Verklammerung	128
bb. Der zeitliche Zusammenhang zwischen den Einzelakten	128
cc. Der sachliche Zusammenhang zwischen den Einzelakten	129
dd. Die fehlende eigenständige Bedeutung der Einzelakte	130
f. Die Rechtsfolgen von §42 AO	131
aa. Die steuerliche Behandlung des Umgehungsgeschäfts	131
i. Die Wahl zwischen mehreren angemessenen Varianten	131
ii. Korrektur auf Sachverhalts- oder auf Normebene	132
iii. Die Reichweite der „Fiktion“	133
(1) Auffassungen im Schrifttum	134
(2) Die Judikatur des Bundesfinanzhofs	135
bb. Weitere Sanktionen	137

g. Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen?	137
aa. § 42 AO	137
bb. Der Gesamtplan	138
h. Beweislast	139
i. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	140
aa. Entscheidungskompetenz und Verfahren bei Anwendung der GAAR	140
bb. Verbindliche Auskunft bei Umgehungsgestaltungen	140
3. Schlussbemerkung	141
III. Umgehungsbekämpfung in Frankreich: subjektive Vorwerfbarkeit und Sanktion	142
1. Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgehungsgestaltungen ..	143
a. Das Prinzip der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	143
b. Die Gesetzesanwendung im Steuerrecht	144
aa. Gewaltenteilung und Gesetzesauslegung	144
bb. Die Auslegung der Steuergesetze	145
i. Traditioneller Ansatz: <i>interprétation stricte</i>	145
ii. Neuere Ansätze zur freieren teleologischen Auslegung ...	146
iii. Differenzierung zwischen verschiedenen Steuerarten	147
c. Steuerrecht und Zivilrecht	147
aa. Die Autonomiedebatte	147
bb. Der Realismus des Steuerrechts	149
i. Die Korrektur unzutreffender Parteibezeichnungen (<i>requalification</i>)	149
ii. Der Realismus des Steuerrechts als wirtschaftliche Betrachtungsweise	150
cc. Fazit: Zivilrechtliche Qualifikation und steuerliche Belastung..	150
d. Abstraktes Prinzip und gelebtes Recht I: ein <i>caveat</i> aus rechtsvergleichender Sicht	151
e. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	153
aa. Institutionelle Vorbemerkungen	153
bb. Tatbestandsmäßigkeit und Gesetzesvorbehalt	154
cc. Bestimmtheit und Verständlichkeit der Steuergesetze	155
dd. Das Vertrauensschutzprinzip	156
ee. Verfassungsrechtliche Anforderungen an Straftatbestände	157
ff. Besteuerungsgleichheit und Unausweichlichkeit der Steuer ...	158
gg. Die französische GAAR in der verfassungsrechtlichen Kritik ..	159
2. Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	161
a. Rechtsentwicklung	161
aa. Die Simulation und ihre Kodifizierung in der französischen GAAR	161
bb. Richterlicher Aktivismus I: Erfassung der Steuerumgehung (<i>fraude à la loi</i>)	163
cc. Richterlicher Aktivismus II: Umgehungsbekämpfung jenseits der GAAR	166

dd. Reaktion des Gesetzgebers	167
ee. Zusammenfassung	168
b. Aktuelle Rechtslage	169
aa. Die französische GAAR	169
bb. Spezielle Antimissbrauchsbestimmungen	169
cc. Requalifikation auf zivilrechtlicher Ebene	169
c. Dogmatische Einordnung der GAAR und Verhältnis zu verwandten Rechtsinstituten	170
aa. Umgehung und Scheingeschäft	170
bb. Gestaltungsmissbrauch, Gesetzesumgehung und Rechtsmissbrauch	172
cc. Das Verhältnis zwischen Art. L. 64 LPF und speziellen Antimissbrauchsbestimmungen	174
dd. Gestaltungsmissbrauch und Requalifikation	175
i. Bewusste und unbewusste Falschbezeichnung von Rechtsgeschäften	175
ii. Requalifikation nur für steuerrechtliche Zwecke?	177
ee. Der <i>acte anormal de gestion</i>	179
d. Die Merkmale missbräuchlicher Steuergestaltungen	180
aa. Die rechtliche Gestaltung	180
bb. Der Steuervorteil	181
cc. Subjektive Elemente des Gestaltungsmissbrauchs	182
dd. Außersteuerliche Gründe für die Gestaltung	184
ee. Außersteuerliche Effekte einer Gestaltung	185
i. <i>RMC France</i> : die <i>effets multiples</i> -Rechtsprechung	185
ii. Gestaltungsmissbrauch trotz <i>effets multiples</i> : <i>Sté Audit</i> <i>Sud Est</i> und <i>Sté Distribution Casino France</i>	186
iii. Unklare Relevanz der <i>effets multiples</i>	187
iv. Erklärungsversuch	188
ff. Der Sinn und Zweck des er- bzw. umgangenen Gesetzes	189
gg. Umgehungsfähige Rechtstexte und Entscheidungen	192
hh. Attribute von Umgehungsgestaltungen	194
ii. Die fehlende Substanz einer Gestaltung	196
jj. <i>Form vs substance</i>	197
e. Die Behandlung mehraktiger Gestaltungen	197
f. Die Rechtsfolgen	199
aa. Die steuerliche Behandlung des Umgehungsgeschäfts	199
bb. Weitere Sanktionen	200
g. Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen?	201
h. Beweislast	202
i. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	203
aa. Entscheidungskompetenz und Verfahren bei Anwendung der GAAR	203
i. Beschränkung auf höhere Finanzbeamte	203
ii. Konsultation des <i>Comité de l'abus de droit fiscal</i>	204

(1) Rechtsentwicklung	204
(2) Aktuelle Rechtslage	205
(3) Die Zusammensetzung des Gremiums	206
(4) Die Bedeutung des <i>Comité de l'abus de droit fiscal</i> für die Rechtssicherheit	207
bb. Der „schleichende Rechtsmissbrauch“	207
cc. Verbindliche Auskunft bei Umgehungsgestaltungen	209
j. Abstraktes Prinzip und gelebtes Recht II: die praktische Bedeutung der französischen GAAR	209
3. Schlussbemerkung	210
IV. Umgebungsbekämpfung in den USA: der Siegeszug der wirtschaftlichen Substanz	211
1. Die US-amerikanische <i>tax shelter industry</i>	212
a. Entwicklungsstadien	213
b. Zum Begriff <i>tax shelter</i>	215
2. Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgehungsgestaltungen	216
a. Das Prinzip der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	216
b. Die Gesetzesanwendung im Steuerrecht	216
aa. Rechtsauslegung und Rechtsfortbildung im Allgemeinen	216
i. Die Methodendiskussion im Schrifttum	216
ii. Die Auslegungspraxis der Judikatur	217
iii. Buchstabengetreue und freie Auslegung	218
iv. Charakteristika der Diskussion	219
bb. Die Auslegung der Steuergesetze	220
i. Ausgangspunkt: <i>in dubio contra fiscum</i>	220
ii. Der Paradigmenwechsel	221
iii. Gegenwärtiger Stand	223
cc. Steuerrecht und Zivilrecht	225
dd. Bindung an die Auslegung der Verwaltung	226
i. Die Rechtsetzungsbefugnisse der Verwaltung im Steuerrecht	226
ii. Norminterpretierende und normsetzende Vorschriften	227
iii. Die Bindung der Gerichte an die Verwaltungsauffassung	228
iv. Insbesondere: die Bindung an die Verwaltungsauffassung im Steuerrecht	228
(1) Ausgangspunkt: der <i>National Muffler</i> -Standard	228
(2) Der <i>Chevron</i> -Standard im Verwaltungsrecht	229
(3) Die Übernahme des <i>Chevron</i> -Standards in das Steuerrecht	230
(4) Gegenwärtige Rechtslage	232
c. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	233
aa. Geringe Relevanz der verfassungsrechtlichen Vorgaben	233
bb. Das Gewaltenteilungsprinzip	234
cc. Der Bestimmtheitsgrundsatz	235
dd. Vertrauensschutz im Steuerrecht	237

ee. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung	239
ff. Fazit	240
3. Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	240
a. Rechtsentwicklung	241
aa. Die Rechtsprechung des <i>US Supreme Court</i> zur Steuerungsumgehung	243
i. <i>Substance over form</i> als Grundprinzip der Steuerrechtsanwendung	243
ii. <i>Gregory v Helvering</i> : Geburtsstunde der <i>business purpose doctrine</i>	244
iii. Die Begründung der <i>step transaction doctrine</i>	246
iv. Die Instrumentalisierung von <i>substance over form</i> zur Umgebungsbekämpfung	247
v. <i>Sham</i> als Antimissbrauchsinstrument: <i>Knetsch v United States</i>	247
vi. <i>Frank Lyon Co. v United States</i> : Anerkennung der <i>economic substance doctrine</i> ?	248
vii. <i>Cottage Savings</i> : Anerkennung des <i>wash sale</i>	250
bb. Überblick über die Entwicklung der instanzgerichtlichen Rechtsprechung	251
cc. Maßnahmen des Gesetzgebers	253
i. Spezielle Antimissbrauchsbestimmungen und verfahrensrechtliche Mechanismen	253
ii. Die Debatte um die gesetzliche Fixierung allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente	254
iii. Die Kodifizierung der <i>economic substance doctrine</i>	256
b. Aktuelle Rechtslage	258
aa. Die durch Richterrecht geprägten allgemeinen Antimissbrauchsinstrumente	258
i. <i>Substance over form</i>	258
ii. <i>Sham transactions</i>	259
iii. Die <i>step transaction doctrine</i>	261
iv. Die <i>business purpose doctrine</i>	262
v. Die <i>economic substance doctrine</i>	262
(1) Das Verhältnis zwischen objektivem und subjektivem Element	263
(2) Der Inhalt des objektiven Elements	265
(3) Klarstellungen durch den Gesetzgeber	266
bb. Abgrenzungsfragen	266
i. Unklare Abgrenzung in der Rechtspraxis	267
ii. Keine Klarstellung durch den Gesetzgeber	268
iii. Verzicht auf eigene Systematisierung	269
cc. Vereinzelt Kritik im Schrifttum	269
dd. Spezielle Antimissbrauchsbestimmungen	271
ee. Requalifikation auf zivilrechtlicher Ebene	271

c.	Dogmatische Einordnung und Verhältnis zu verwandten Rechtsinstituten	274
aa.	Sachverhaltsermittlung, Auslegung, eigenständige Rechtssätze	274
bb.	Gesetzesumgehung und Steuerumgehung	275
cc.	Gestaltungsmisbrauch und Rechtsmissbrauch	276
dd.	Gestaltungsmisbrauch und Scheingeschäft	277
ee.	Das Verhältnis zwischen allgemeinen und speziellen Antimissbrauchsinstrumenten	277
d.	Die Merkmale missbräuchlicher Steuergestaltungen	279
aa.	Die rechtliche Gestaltung	280
bb.	Der Steuervorteil	280
cc.	Die Steuervermeidungsabsicht	280
dd.	Außersteuerliche Gründe für die Gestaltung	282
i.	Motivtest oder objektives Kriterium	282
ii.	Das Gewinnpotential einer Gestaltung	283
iii.	Sonstige außersteuerliche Gründe	284
iv.	Die Relevanz der Motive verschiedener Beteiligter	284
v.	Ein anderes Verständnis von <i>business purpose</i>	285
vi.	Kritik am subjektiv verstandenen <i>business purpose</i> -Kriterium	286
ee.	Außersteuerliche Effekte der Gestaltung	287
i.	Die Judikatur zum objektiven Element der <i>economic substance doctrine</i>	287
ii.	Das objektive Element der <i>economic substance doctrine</i> nach § 7701(o)(1)(A) IRC	290
iii.	Die Berücksichtigung ausländischer Steuern	290
iv.	Die Berücksichtigung einzelstaatlicher oder örtlicher Steuern	291
ff.	Der Sinn und Zweck des er- bzw. umgangenen Gesetzes	292
i.	Relevanz des Kriteriums in der Rechtsprechung	292
ii.	Das <i>telos</i> der Norm – eine Frage der Anwendbarkeit der <i>economic substance doctrine</i>	294
iii.	Auffassungen im Schrifttum	296
gg.	Attribute von Umgehungsgestaltungen	297
i.	Die Unangemessenheit einer Gestaltung	298
ii.	Künstliche und zirkuläre Strukturen	298
iii.	Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung	299
hh.	<i>Form vs substance</i>	299
i.	Zwei Wege zum gleichen Ergebnis	299
ii.	Form und Substanz bei Darlehensgestaltungen	300
iii.	Komplexe Form, einfache Substanz	301
iv.	<i>Form vs substance</i> und <i>substance over form</i>	301
e.	Die Behandlung mehraktiger Gestaltungen	302
aa.	Die <i>step transaction doctrine</i>	302

i.	Die Judikatur des <i>US Supreme Court</i> zur Gesamtbetrachtung mehraktiger Gestaltungen	303
ii.	Die drei <i>step transaction</i> -Tests	303
(1)	Der <i>end result test</i>	304
(2)	Der <i>interdependence test</i>	304
(3)	Der <i>binding commitment test</i>	304
iii.	Die Relevanz der drei Varianten in der Rechtspraxis	305
iv.	Die zwei Funktionen der <i>step transaction doctrine</i>	306
v.	Rückbindung der <i>step transaction doctrine</i> an den Sinn und Zweck des Gesetzes	307
bb.	Elemente der <i>economic substance doctrine</i> in der <i>step transaction</i> -Analyse	309
cc.	Die <i>economic substance</i> -Prüfung mehraktiger Gestaltungen: das <i>framing</i> -Problem	310
i.	<i>Slicing and dicing</i> : der <i>Federal Circuit</i> in <i>Coltec</i>	311
ii.	Ein weites <i>framing</i> : <i>UPS</i> und <i>Black & Decker</i>	312
iii.	Vermittelnde Auffassungen	313
iv.	Das <i>framing</i> und die Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	313
v.	Keine Klärung durch den Gesetzgeber	314
f.	Die steuerliche Anerkennung der juristischen Person.	316
aa.	Das <i>sham entity</i> -Konzept: die <i>Moline doctrine</i> des <i>US Supreme Court</i>	317
bb.	Die Behandlung von <i>conduit</i> -Gesellschaften	318
i.	Transaktionsbezogene Argumentation	318
ii.	Entitätsbezogene Argumentation	318
iii.	Rückführung auf das <i>business purpose</i> -Kriterium	320
iv.	Erklärungsversuch	320
g.	Die Rechtsfolgen	321
aa.	Negation oder Umqualifizierung des Umgehungsgeschäfts.	321
bb.	Die Reichweite der steuerlichen Negation einer komplexen Steuergestaltung	322
i.	Die Abzugsfähigkeit von Zinsen im Zusammenhang mit Steuersparmodellen	322
(1)	Der Zinsabzug als angestrebter Steuervorteil	323
(2)	Zinsen auf wirtschaftlich irrelevante Verbindlichkeiten	324
(3)	Zinsen auf Darlehen zur Finanzierung eines Steuersparmodells	324
(4)	Zusammenfassung	326
ii.	Andere abtrennbare Elemente komplexer Gestaltungen.	326
iii.	Keine Negation realer Gewinne bei Nichtanerkennung irrealer Verluste	327
cc.	Weitere Sanktionen	327
i.	Ausgangspunkt: Strafzuschläge wegen Steuerverkürzung	328
ii.	Ausnahmen zugunsten des Steuerpflichtigen	328
(1)	Die <i>substantial authority defense</i>	328

	(2) Die <i>reasonable cause exception</i>	329
iii.	Das Problem der <i>reasonable cause exception</i> bei Steuersparmodellen	329
iv.	Die rechtspolitische Diskussion um die Verschärfung des Strafzuschlagsregimes	330
v.	Die Neuregelung von 2010	331
	(1) Änderungen des Strafzuschlagsregimes	331
	(2) Das Problem der <i>similar rule of law</i>	332
h.	Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen?	333
aa.	Die Ausnahme: <i>substance over form</i> zugunsten des Steuerpflichtigen	334
bb.	Die Regel: Bindung des Steuerpflichtigen an die gewählte zivilrechtliche Form	335
i.	Beweislast	337
j.	Verfahrensrechtliche Besonderheiten	338
aa.	Entscheidungskompetenz und Verfahren bei Anwendung der GAAR	338
bb.	Verbindliche Auskunft bei Umgehungsgestaltungen	339
cc.	Besondere verfahrensrechtliche Instrumente zur Missbrauchsbekämpfung	339
i.	Anzeigepflichten für Steuergestaltungen	339
ii.	Spezielle Vorschriften für steuerberatende Berufe	340
	(1) Beraterpflichten im Anzeigepflichtregime	340
	(2) Eingriffe in den Markt für Steurgutachten	341
	(3) Strafrechtliche Verfolgung beteiligter Berater	342
k.	Die praktische Bedeutung allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente	343
4.	Schlussbemerkung	344
V.	Umgebungsbekämpfung in Großbritannien: zwischen teleologischer Auslegung und <i>General Anti-Abuse Rule</i>	344
1.	Rechtlicher Rahmen der Behandlung von Umgehungsgestaltungen . .	347
a.	Das Prinzip der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	347
b.	Die Gesetzesanwendung im Steuerrecht	348
aa.	Die Entwicklung der steuerrechtlichen Auslegungsmethoden im 19. Jahrhundert	349
bb.	Die buchstabengetreue Steuerrechtsanwendung im 20. Jahrhundert	350
cc.	Die profiskalische Auslegung spezieller Antimissbrauchsbestimmungen	351
dd.	Die Hinwendung zur teleologischen Auslegung infolge der <i>Ramsay</i> -Entscheidung	352
ee.	Eine neue Sonderrolle des Steuerrechts?	355
c.	Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	356
aa.	Die parlamentarische Souveränität	356
bb.	Gesetzesvorbehalt und Gewaltenteilung	356

2. Instrumente der Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht	358
a. Rechtsentwicklung	358
aa. Die Judikatur: vom <i>Duke of Westminster</i> bis <i>UBS</i>	358
i. Der <i>Duke</i> und seine Folgen	358
(1) Der Sachverhalt und seine Behandlung durch das <i>House of Lords</i>	359
(2) Die zwei Ebenen der Entscheidung	362
(3) Die <i>Duke of Westminster</i> -Doktrin	362
ii. Frühe Ansätze zur Umgehungsbekämpfung durch Auslegung der Einzelsteuergesetze	364
iii. Die Vorboten von <i>Ramsay</i>	367
iv. Die Anfänge des <i>new approach</i> : Entwicklung eines <i>judicial principle</i> ?	368
(1) <i>Ramsay v IRC</i>	368
(2) <i>IRC v Burmah Oil</i>	370
(3) <i>Furniss v Dawson</i>	371
(4) Reaktionen im Schrifttum	373
v. Die Gegenbewegung: <i>Craven v White</i>	374
vi. Die wechselvolle Entwicklung bis <i>BMBF</i>	377
(1) <i>Ensign Tankers</i>	378
(2) <i>Moodie v Commissioners</i>	379
(3) <i>Countess Fitzwilliam</i>	379
(4) <i>IRC v McGuckian</i>	380
(5) <i>MacNiven v Westmoreland</i>	380
(6) Die Rezeption von <i>MacNiven v Westmoreland</i>	382
(7) <i>Arrowtown</i>	384
vii. Auf dem Weg zur Konsolidierung: von <i>BMBF</i> bis <i>UBS</i>	385
(1) <i>BMBF</i>	386
(2) <i>Scottish Provident</i>	387
(3) <i>TowerMCashback</i>	388
(4) <i>UBS</i>	389
viii. Zusammenfassung	392
(1) Eigenständiger Rechtssatz oder Bestandteil der Auslegung?	392
(2) Sachverhalts- oder Normebene?	394
(3) Unterschiedliche Haltungen zur Steuerumgehung	395
bb. Der Umgang des Gesetzgebers mit der Steuerumgehung	396
i. Umgehungsbekämpfung im 20. Jahrhundert: der „ <i>hole-and-plug-approach</i> “	396
ii. Die Diskussion um die Einführung einer <i>General</i> <i>Anti-Avoidance Rule</i>	398
(1) Der Vorschlag des <i>Tax Law Review Committee</i> von 1997	399
(2) Der Vorschlag der Finanzverwaltung von 1998	400
(3) Neuaufnahme der Initiative im Jahre 2010	402

(4) Der <i>Aaronson Report</i>	403
iii. Die britische <i>General Anti-Abuse Rule</i> von 2013	406
iv. Spezielle Antimissbrauchsbestimmungen	409
v. Weitere gesetzliche Maßnahmen im Kampf gegen die Steuerumgehung	410
cc. Missbrauchsbekämpfung auf Verwaltungsebene	411
b. Aktuelle Rechtslage	413
c. Dogmatische Einordnung und Verhältnis zu verwandten Rechtsinstituten	414
aa. Umgehung und Rechtsmissbrauch	414
bb. Requalifikation im Zivilrecht	415
cc. Umgehung und Scheingeschäft (<i>sham transaction</i>)	416
dd. Das Verhältnis zwischen allgemeinen und speziellen Antimissbrauchsinstrumenten	417
i. Das Konkurrenzproblem im Rahmen des <i>Ramsay approach</i>	417
ii. Das Konkurrenzproblem im Rahmen der UK GAAR	419
iii. Fazit	419
ee. Das Verhältnis zwischen dem <i>Ramsay approach</i> und der UK GAAR	420
d. Die Merkmale missbräuchlicher Steuergestaltungen	421
aa. Die rechtliche Gestaltung	421
bb. Der Steuervorteil	422
cc. Attribute von Umgehungsgestaltungen	423
i. Der <i>Ramsay approach</i>	423
ii. Die UK GAAR	423
dd. Der Sinn und Zweck des er- bzw. umgangenen Gesetzes	424
i. Der <i>Ramsay approach</i>	425
ii. Die UK GAAR	427
ee. Die Verdoppelung der Angemessenheitsprüfung	429
ff. Außersteuerliche Gründe für die Gestaltung	430
i. Der <i>Ramsay approach</i>	430
ii. Die UK GAAR	431
gg. Außersteuerliche Effekte der Gestaltung	432
i. Außersteuerliche Effekte als Gegenindikation für <i>Ramsay</i> ?	432
ii. Außersteuerliche Effekte als Rechtsfolgenfrage	433
iii. Außersteuerliche Effekte im Rahmen der teleologischen Auslegung der Einzelsteuergesetze	435
hh. Die Steuervermeidungsabsicht	435
ii. <i>Form vs substance</i>	436
jj. Weitere Indizien für einen Gestaltungsmissbrauch	437
e. Die Behandlung mehraktiger Gestaltungen	438
aa. Der <i>Ramsay approach</i>	438
i. <i>Practical certainty</i> ? Die Debatte in <i>Craven v White</i>	438
ii. Die weitere Entwicklung der Judikatur	440

iii. Gradueller Bedeutungsverlust der gesamtplanmäßigen Verknüpfung	441
bb. Die UK GAAR	442
cc. Das <i>framing</i> -Problem	443
f. Die Rechtsfolgen	444
aa. Die steuerliche Behandlung des Umweggeschäfts	444
i. Der <i>Ramsay approach</i>	444
ii. Die UK GAAR	447
bb. Weitere Sanktionen des Gestaltungsmissbrauchs	448
g. Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen?	448
aa. Die UK GAAR	448
bb. Der <i>Ramsay approach</i>	448
h. Beweislast	451
i. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	451
aa. Entscheidungskompetenz und Verfahren bei Anwendung der GAAR	451
bb. Verbindliche Auskunft bei Umweggestaltungen	454
cc. Besondere verfahrensrechtliche Instrumente zur Missbrauchsbekämpfung	454
i. Anzeigepflichten für Steuergestaltungen	455
ii. Die <i>follower notice</i>	455
iii. Die <i>accelerated payment notice</i>	456
iv. Maßnahmen gegen Vermarkter von Steuersparmodellen (POTAS) und gegen Unterstützer missbräuchlicher Gestaltungen	456
v. Maßnahmen gegen unbelehrbare Steuerumgeher	458
3. Schlussbemerkung	458
C. Rechtsvergleichende Analyse	461
I. Abstrakt formulierter Rechtssatz und gelebtes Recht	462
1. Richterlicher Aktivismus als Reaktion auf rechtspolitischen Bedarf ..	462
2. Richterlicher Aktivismus als Reaktion auf zu weit geratene Antimissbrauchsinstrumente	464
3. Frustration gesetzgeberischer Bemühungen durch die Gerichte	465
4. Externe Einflüsse auf die Entwicklung der Judikatur	466
5. Ergebnis	467
II. Zum rechtlichen Rahmen der Missbrauchsbekämpfung	468
1. Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	468
2. Methodik der Rechtsanwendung	469
a. Von der buchstabengetreuen zur freieren Steuerrechtsanwendung	469
b. Der Diskurs um die Rechtsanwendungsmethode im Steuerrecht ..	469
c. Die Grenzen der freieren Steuerrechtsanwendung	470
d. Ursachen für unterschiedliche Entwicklungen	472
aa. Auslegungsmethoden und Konzeption der Gewaltenteilung...	472

bb.	Auslegung und Grundverständnis der Steuerrechtsordnung . . .	473
cc.	Aggressivität der Steuerplanung und Auslegungsmethoden . . .	473
e.	Sonderrolle des Steuerrechts als Rechtsmaterie	474
f.	Das Verhältnis zwischen Zivilrecht und Steuerrecht	474
3.	Verfassungsrechtliche Vorgaben	475
a.	Grenzen umfassender Umgebungsbekämpfung: Rechtssicherheit und Wahrung institutioneller Kompetenzen	475
b.	Die Besteuerungsgleichheit als Legitimation der Umgebungsbekämpfung	477
c.	Begrenzte Relevanz verfassungsrechtlicher Vorgaben für den Umgang mit der Steuerumgehung	477
aa.	Eingeschränkte Bedeutung des Verfassungsrangs von Prinzipien	477
bb.	Rechtspolitischer Bedarf als „Motor“ der Umgebungsbekämpfung	478
cc.	Verfassungsrecht als Rahmenrecht	478
dd.	Praktische Relevanz abstrakter Vorgaben für unbestimmt gefasste Rechtssätze?	479
d.	Bedeutung des Gewaltenteilungsverständnisses	479
e.	Verfassungsrechtliche Vorgaben und rechtspolitische Desiderata . .	479
III.	Die Technik der Missbrauchsbekämpfung und ihre Auswirkungen	480
1.	Requalifikation	481
2.	Scheingeschäft	481
a.	Verständnis des Scheingeschäftsbegriffs	482
b.	Zum Verhältnis zwischen Scheingeschäft und Steuerumgehung . . .	483
3.	Allgemeine Instrumente zur Bekämpfung des Gestaltungsmisbrauchs	484
a.	Denkmodelle für die Identifikation von Umgebungsgestaltungen .	484
aa.	Gegenüberstellung der verschiedenen Rechtsordnungen	484
bb.	Begrenzte Austauschbarkeit der Denkmodelle	486
cc.	Pfadabhängigkeiten bei der Wahl des Denkmodells	487
b.	Denkmodelle für den Rechtsanwendungsprozess zur Frustration von Umgehungsversuchen	489
aa.	Ausgangssituation: die Diskrepanz der <i>prima</i> <i>facie</i> -Subsumtion vom angemessenen Ergebnis	489
bb.	Drei Wege zum gewünschten Ergebnis	489
i.	Anpassung des Sachverhalts an die Norm	489
ii.	Anpassung der Norm an den Sachverhalt.	490
iii.	Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts auf Grundlage einer GAAR	490
iv.	Transaktions- und normbasierte Denkmodelle	491
cc.	Die Wahl des Denkmodells	491
c.	Kriterien des Gestaltungsmisbrauchs	491
aa.	Rechtliche Gestaltung und Steuervorteil	492
bb.	Äußerliche Attribute der Gestaltung	492

i.	Zirkuläre und gegenläufige Elemente	492
ii.	Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung	493
iii.	Künstliche Gestaltungen	493
iv.	Die Unangemessenheit – kein äußerliches Attribut von Umgehungsgestaltungen	494
v.	Zusammenfassung	495
cc.	Der Zweck der er- oder umgangenen Normen	495
i.	Zentrale Bedeutung des Kriteriums	495
ii.	Unterschiedliche Verortung	497
iii.	Schwierigkeiten bei der Handhabung	497
dd.	Außersteuerliche Gründe für die Gestaltung	499
i.	Wirtschaftliche und außersteuerliche Gründe	499
ii.	Die Erheblichkeitsschwelle	500
iii.	Subjektives und objektives Verständnis	501
iv.	Notwendige, hinreichende oder alternative Bedingung? ...	503
ee.	Außersteuerliche Effekte	504
i.	Präzisierung der Fragestellung	505
ii.	Rechtsvergleichender Überblick	505
iii.	Zusammenfassung	507
iv.	Die Behandlung steuerlicher Effekte im Ausland	507
v.	Die außersteuerlichen Effekte als Rechtsfolgenproblem ...	508
ff.	Die Umgehungs- oder Steuervermeidungsabsicht	509
i.	Rechtsvergleichender Überblick	509
ii.	Das subjektive Element: ein problematisches Merkmal ...	509
iii.	Praktische Relevanz	510
gg.	Form und Substanz	511
hh.	Gesamtbetrachtung bei mehraktigen Gestaltungen	512
i.	Rechtsvergleichender Überblick	512
ii.	Die „Gesamtplandoktrin“ als eigenständiger Rechtssatz? ..	513
iii.	Anforderungen an den Zusammenhang der Einzelakte ...	513
(1)	Subjektiver Ansatz	513
(2)	Objektiver Ansatz	514
(3)	Wirtschaftliche Gründe für die Einzelakte	515
ii.	Mehraktige Gestaltungen – das <i>framing</i> -Problem	515
jj.	Zusammenfassung	516
d.	Allgemeine Antimissbrauchsinstrumente in der Rechtsanwendung	517
aa.	Austauschbarkeit der Begründungsmuster	517
bb.	Klare Fälle und Grenzfälle	517
cc.	Die Umgehung des Antimissbrauchsinstruments	519
dd.	Die Haltung einer Rechtsordnung zur Steuerumgehung	519
e.	Eigenständige Rechtssätze oder Elemente teleologischer Rechtsanwendung?	520
f.	Das Verhältnis zwischen speziellen und allgemeinen Antimissbrauchsbestimmungen	521
g.	Die Rechtsfolgen allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente	521

aa. Sachverhaltsfiktion oder Normerstreckung/-einschränkung? ..	522
bb. Prävalenz der transaktionsbasierten Sichtweise	523
cc. Reichweite der steuerlichen Korrektur in Umgehungsfällen ...	523
i. Unterschiede zwischen norm- und transaktionsbasierten Ansätzen?	524
ii. Rechtsvergleichender Überblick	524
dd. Die Identifikation der Alternativgestaltung	526
ee. Weitere Sanktionen des Gestaltungsmissbrauchs	526
i. Unterschiede zwischen Selbst- und Officialveranlagung ...	526
ii. Strafzuschläge für missbräuchliche Gestaltungen	527
h. Der Einsatz allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente zugunsten des Steuerpflichtigen	528
aa. Rechtsvergleichender Überblick	529
bb. Argumente für eine einseitige Wirkung	530
4. Institutionelle Zuständigkeiten und verfahrensrechtliche Besonderheiten	530
a. Institutionelle Kompetenzen bei der Abgrenzung des Gestaltungsmissbrauchs	531
aa. Gesetzgeber und Gerichte	531
bb. Die Rolle der Finanzverwaltung	532
i. Konkretes Besteuerungsverfahren	533
ii. Die Bedeutung abstrakt-genereller Regelungen der Verwaltung	533
b. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	535
aa. Besondere prozedurale Anforderungen an den Einsatz der GAAR	535
bb. Verbindliche Auskunft über steuerlich motivierte Gestaltungen	537
cc. Verfahrensrechtliche Mechanismen zur Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs	538
IV. Fazit	539
1. Eigenheiten und Parallelen	539
2. Verschiedene methodologische Ebenen der Umgehungsbekämpfung	540
3. Die Grenzziehung zwischen Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch	541
4. Weiteres Vorgehen	542
D. Die Steuerumgehung als Rechtsproblem	545
I. Ökonomische Überlegungen	545
1. Argumente für die Bekämpfung der Steuerumgehung	545
2. Legitime und illegitime Steuerplanung	547
a. Die ökonomische Äquivalenz steuervermeidender Verhaltensweisen	548
b. Der Begriff <i>tax avoidance</i> im ökonomischen Schrifttum	549
c. Keine „klassische“ ökonomische Analyse	550

d.	Ökonomisch orientierte Deutungsversuche allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente	550
e.	Zusammenfassung	551
3.	Die Sanktionsfrage bei der Steuerumgehung	552
4.	Ökonomische Überlegungen zum umgehungsresistenten Steuergesetz	554
a.	Konsumbesteuerung statt Ertragsbesteuerung	554
b.	Beseitigung vermeidbarer Neutralitätsverletzungen	555
c.	Friktionen im Steuerrecht	555
5.	Ergebnis	557
II.	Rechtstheoretische Überlegungen	557
1.	Rechtfertigung und Ziel des rechtstheoretischen Ansatzes	557
2.	Rechtstheoretische Analyse des Umgehungsproblems	559
a.	<i>Playing by the Rules</i> : ein Modell zur Wirkungsweise von Regeln	561
aa.	Der Begriff der Regel	562
bb.	Regeln und ihre <i>justifications</i>	563
cc.	Regeln als Verallgemeinerungen	564
dd.	Das Divergenzphänomen als Testfall für regelbasiertes Entscheiden	565
ee.	Die Relevanz von Regeln bei der Entscheidungsfindung	566
i.	Partikularistisches und regelbasiertes Entscheiden	566
ii.	Das Kontinuum zwischen beiden Entscheidungsmodi	568
iii.	Regelbasiertes Entscheiden bei unterschiedlichen Typen von Regeln	569
iv.	Fazit: das Wesen der Regel	569
ff.	Regelbasiertes Entscheiden im Mehrebenensystem	569
gg.	Vor- und Nachteile regelbasierten Entscheide	570
i.	Suboptimale Ergebnisse regelbasierter Entscheidungsfindung	570
ii.	Die Verlässlichkeit von Regeln	570
iii.	Effizienzgewinne für den Entscheidungsprozess	571
iv.	Regeln als Kompetenz- bzw. Machtzuweisungsinstrumente	571
(1)	Der Einsatz von Regeln zur Fehlerprävention	572
(2)	Die zeitliche Dimension der Kompetenzzuweisung	573
(3)	Einsatz von Regeln und Legitimationsfragen	573
(4)	Regelbasiertes vs. regelbewusstes partikularistisches Entscheiden	574
hh.	Das optimale Maß regelbasierter Entscheidungsfindung	575
ii.	Regelbasiertes Entscheiden als Anwendungsfall der <i>second-best</i> -Theorie	576
jj.	Zur Interpretation von Regeln	577
b.	<i>Playing by the Tax Rules</i> : Die Steuerumgehung als Divergenzphänomen	578
aa.	Notwendige Prämissen	578
i.	Partielle Kontextunabhängigkeit von Sprache	578

ii.	Existenz einer Wortsinngrenze bei der Anwendung von Rechtsnormen	580
iii.	Der Widerspruch zum Sinn und Zweck als Kern des Umgehungsproblems	580
bb.	Das Steuerrecht als Entscheidungssystem	581
i.	Die Einzelsteuergesetze als Handlungsanweisungen erster Stufe und ihr Sinn und Zweck	581
ii.	Weitere Stufen im Entscheidungssystem „Steuerrecht“	583
cc.	Die Transparenz der unteren gegenüber den höheren Stufen	584
i.	Regelbasiertes Entscheiden auf der Ebene der Einzelsteuergesetze	584
ii.	Regelbasiertes Entscheiden im gestuften Entscheidungssystem „Steuerrecht“	585
iii.	Regelbasiertes Entscheiden und die Kompetenzzuweisung im Steuersystem	586
dd.	Die Abweichung vom Wortsinn bei Umgestaltungsgestaltungen	587
i.	Rechtssicherheit vs. Besteuerungsgleichheit: eine verkürzende Sichtweise	587
ii.	Die Steuerumgehung als Problem regelbasierten Entscheidens	589
ee.	Die Vermeidung von Divergenzphänomenen durch Auslegung	591
ff.	Außen- und innentheoretische Ansätze im Modell regelbasierten Entscheidens	592
i.	Zwei grundlegende Fragen	592
ii.	Kriterien für die Überschreitung der Wortsinngrenze	593
iii.	Die Berechtigung norminterner und normexterner Kriterien	594
iv.	Norminterne oder normexterne Kriterien – keine Frage der Reichweite der Missbrauchsbekämpfung	596
gg.	Verwaltung und Gerichte – zwei sehr verschiedene Entscheidungsträger	598
hh.	Umgehung im Zivil- und im Steuerrecht	600
ii.	Wesentliche Ergebnisse	601
3.	Die Perspektive des Rechtsetzers	603
a.	Die Vermeidung von Divergenzphänomenen durch die Ausgestaltung von Regeln	603
b.	Unbestimmte und bestimmte Rechtsbegriffe – <i>rules versus standards</i>	604
aa.	Umsetzung des verfolgten Zwecks	605
bb.	Kompetenzfragen	605
cc.	Verlässlichkeit des Rechts	607
c.	Die Steuerumgehung und das <i>rules vs standards</i> -Problem	608
aa.	Die Vorteile klarer Regeln im Steuerrecht	608
bb.	Die Nachteile klarer Regeln im Steuerrecht	609

i.	Das Über- bzw. Unterinklusivitätsproblem im Steuerrecht	609
ii.	Die Umgehungsanfälligkeit klarer Regeln	610
cc.	Folgerung: Rekurs auf Generalklauseln?	610
dd.	Allgemeine Antimissbrauchsinstrumente als <i>standards</i> auf zweiter Ebene	611
III.	Die Grenzziehung zwischen Gestaltungsmissbrauch und legitimer Steuerplanung als Optimierungsproblem	612
1.	Die der Besteuerungsgleichheit entsprechende Lösung – eine problematische Zielvorstellung	613
2.	Verlässlichkeit der Rechtsanwendung; Planungssicherheit im Steuerrecht	615
3.	Missbrauchsbekämpfung und Wahrung der Kompetenzgrenzen	616
a.	Kompetenzeinschränkungen zur Fehlervermeidung	616
b.	Kompetenzaufteilung und Eignungsfragen	617
c.	Kompetenzeinschränkungen zur Wahrung von Legitimitätsanforderungen	617
4.	Die Deutung als Optimierungsproblem	618
5.	Das Problem der Risikosphärenabgrenzung	620
a.	Steuergesetzgebung und Missbrauchsbekämpfung	621
b.	Die Verantwortung des Gesetzgebers für sein Gesetz	621
c.	Zur Risikozuweisung beim umgehungsanfälligen Gesetz	623
d.	Risikosphären und Rechtsanwendung im Steuer- und im Zivilrecht	624
IV.	Das Spiel der Steuerumgehung	626
1.	Die Teilnehmer des Spiels	627
a.	Der Gesetzgeber	628
aa.	Aufgabe	628
bb.	Beschränkungen	628
cc.	Verhaltenstendenzen	628
b.	Die Finanzverwaltung	629
aa.	Aufgabe	629
bb.	Beschränkungen	630
cc.	Verhaltenstendenzen	630
c.	Die Gerichte	631
aa.	Aufgabe	631
bb.	Beschränkungen	632
cc.	Verhaltenstendenzen	633
d.	Die Steuerpflichtigen und ihre Berater	634
2.	Wechselwirkungen	634
a.	Gesetzgeber und Gerichte: wechselseitige Abhängigkeiten	634
b.	Der Einfluss der Rechtsfolge auf den Subsumtionsvorgang	637
V.	Die Merkmale korrekturbedürftiger Umgehungsgestaltungen	639
1.	Konzeptionelle Unklarheiten bei der Identifikation von Umgehungsgestaltungen	640

2. Ein funktionales Verständnis der Merkmale missbräuchlicher Steuergestaltungen	641
a. Die Korrektur von Umgehungsgestaltungen: eine zweistufige Prüfung	641
aa. Die Identifikation des Divergenzphänomens	641
bb. Einschränkende Kriterien für eine Überschreitung der Wortsinn­grenze	641
i. Das Ausmaß der Wortsinn-Zweck-Divergenz	642
ii. Die Berücksichtigung anderer relevanter Wertungen	642
cc. Folgerungen	642
i. Zwei grundlegend verschiedene Funktionen der Merkmale missbräuchlicher Steuergestaltungen	642
ii. Ein neuer Blick auf Innen- und Außentheorie	643
b. Die beiden Ebenen eines allgemeinen Antimissbrauchs­instruments	644
aa. Erste Ebene: die Identifikation des Divergenzphänomens	644
i. Bezugnahme auf die Teleologie der Einzelsteuergesetze	646
ii. Die Äquivalenzfrage	646
iii. <i>Form vs substance</i>	647
iv. Die wirtschaftliche Substanz der Gestaltung	647
v. Gesamtplanüberlegungen	648
vi. Außersteuerliche Effekte einer Gestaltung	648
vii. Außersteuerliche Gründe für eine Gestaltung	648
viii. Irrelevanz subjektiver Merkmale	649
bb. Zweite Ebene: die Schwelle für die Wortsinn­überschreitung	649
i. Anknüpfungen an den Grad der Wortsinn-Zweck-Divergenz	650
ii. Kriterien ohne Bezug zur Teleologie der Einzelsteuergesetze	651
(1) Die Künstlichkeit und die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung	651
(2) Steuervermeidungsabsicht und fehlende außersteuerliche Gründe	653
(3) Beschränkung der steuerlichen Korrektur auf in sich widersprüchliche Gestaltungen	654
3. Fazit	655
VI. Zwischen Sachverhalt und Norm – vom Hin- und Herwandern des Blicks und seiner Fokussierung	655
1. Transaktions- und normbasierte Denkmodelle	656
a. Der Bezug zur Teleologie der Einzelsteuergesetze	656
b. Transaktions- und normbasiertes Denken im Steuer- und im Zivilrecht	658
aa. Der transaktionsbasierte Begründungsansatz als argumentativer Kunstgriff	658
bb. Die Verwandtschaft zwischen Steuerumgehung und Scheingeschäft	659

cc. Der steuerliche Vorteil – ein transaktionsbezogenes Kriterium	659
dd. Isolierte Rechtsfolge vs. umfassende Rechtsfolgenanpassung	660
2. Die angemessene Gestaltung als Referenzpunkt	662
a. Hypothetischer Kausalverlauf oder normatives Urteil?	662
b. Das Fehlen einer höher besteuerten Alternativgestaltung.	664
3. Die Rechtsfolgenfrage	665
VII. Zur Wortsinndurchbrechung zugunsten des Steuerpflichtigen	666
VIII. Der Werkzeugkasten des Gesetzgebers: verfahrens- und materiellrechtliche Aspekte	669
IX. Die wirtschaftliche Substanz als Argumentationstopos in Umgehungsfällen	671
1. Die Dichotomie Form-Substanz als Indiz für ein Divergenzphänomen	672
2. Wirtschaftliche Substanz als Referenzpunkt der angemessenen Besteuerung?	673
a. Die wirtschaftliche Substanz – kein identifizierbares Faktum	673
b. Notwendige Konkretisierung durch den Gesetzgeber	674
c. Von der Achtung der gesetzgeberischen Entscheidung	676
d. Folgerungen.	676
3. Substanzorientiertes Verständnis der Steuergesetze? Steuerrecht und Zivilrecht <i>revisited</i>	678
a. Wirtschaftliche Substanz und rechtliche Form	678
b. Formale und substanzorientierte Anknüpfungen: ein Kontinuum	679
c. Die rechtlich verfasste wirtschaftliche Realität	680
d. Zur Identifikation der steuerlich relevanten zivilrechtlichen Rechtsfolgen	681
e. Übertragung der Überlegungen auf die Steuerumgehung als Divergenzphänomen	682
f. Wirtschaftliche und rechtliche Substanz	683
E. Folgerungen	685
I. Zum Umgang eines Steuersystems mit Umgehungsgestaltungen	685
1. Die Sinnhaftigkeit einer GAAR im nationalen Steuerrecht	685
a. Spezielle Antimissbrauchsbestimmungen als vorzugswürdiges Instrument der Umgebungsbekämpfung?	686
b. Überantwortung der Missbrauchsbekämpfung an die Judikatur?	687
c. Ergebnis	690
2. Zu einer begrifflichen Harmonisierung nationaler GAARs	691
a. Geringer Einfluss der Tatbestandsmerkmale einer GAAR auf die Rechtsanwendung	692
b. Interpretationsunterschiede bei einander vermeintlich entsprechenden Begriffen	692
c. Ergebnis	693

II. Der Umgang des deutschen Steuerrechts mit Umgehungsgestaltungen ..	694
1. Zur Zurückweisung pauschaler Argumentationstopoi	694
a. Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	694
b. Rechtssicherheit, Besteuerungsgleichheit und der Verantwortungsbereich des Gesetzgebers	695
c. Fazit	697
2. Verfassungsrechtliche Vorgaben	698
a. Die Gestaltungsmacht der Gerichte bei der Anwendung von §42 AO: ein Gewaltenteilungsproblem?	699
b. Keine vollständige Risikoverlagerung auf den Steuerpflichtigen ...	700
c. Art. 3 Abs. 1 GG als Legitimation der Umgebungsbekämpfung ...	702
aa. Keine Bindung der Steuerpflichtigen an Art. 3 Abs. 1 GG ...	702
bb. Die Verpflichtung sämtlicher Staatsgewalten auf Art. 3 Abs. 1 GG	703
cc. Keine Überschreitung von Kompetenzgrenzen im Dienste der Besteuerungsgleichheit.	704
d. Die Vorhersehbarkeit einer Gestaltung: eine Frage der Risikoverteilung	706
e. Verfassungsrechtliche Verankerung des subjektiven Elements des Gestaltungsmissbrauchs?	709
f. Zu den Grenzen steuerverschärfender Rechtsfortbildung im Steuerrecht	710
g. Die Synthese von Innen- und Außentheorie	712
h. Der Bezugspunkt des Divergenzurteils	714
i. Ergebnis	719
3. Anmerkungen zur Diskussion um die Rechtsanwendung im Steuerrecht	720
a. Die Kompetenzzuweisungsfunktion von Interpretationsprinzipien	720
b. Die argumentative Kennzeichnung der Wortsinnngrenze	720
c. Die Teleologie der Steuergesetze	722
d. Zivilrechtliche Begriffe und wirtschaftliche Betrachtungsweise ...	725
4. Zur Deutung von §42 AO	726
a. Die Tatbestandsmerkmale von §42 AO	727
aa. Die erste Stufe: Feststellung des Divergenzphänomens	727
bb. Die zweite Stufe: weitere Anforderungen an die Überschreitung der Wortsinnngrenze	728
i. Die Evidenz des Wortsinn-Zweck-Widerspruchs	728
ii. Die Risikosphäre des Gesetzgebers	729
iii. Die Risikosphäre des Steuerpflichtigen	730
iv. Prüfungsreihenfolge	730
b. Änderungsbedarf von §42 Abs. 2 AO?	731
5. Zum Gesamtplan	732
a. Der Gesamtplan und der Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze	732
b. Auslegung oder §42 AO?	734

6. Die Aufgabenteilung zwischen Gesetzgeber und Judikatur	734
7. §42 AO und spezielle Antimissbrauchsbestimmungen	736
8. Die Rechtsfolgenfrage	737
a. Die Reichweite der Fiktion der angemessenen Gestaltung	738
b. Ein Strafzuschlag für missbräuchliche Steuergestaltungen?	739
9. Rechtssicherheit durch Verfahren	740
F. Schluss	743
Literaturverzeichnis	751
Sachregister	775

A. Einleitung

I. Problemaufriss

1. Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch

Jeder Bürger darf sein Verhalten und seine Vermögensverhältnisse so einrichten, dass er möglichst wenig Steuern zahlen muss. Wer sich etwa dafür entscheidet, sein Unternehmen in einer bestimmten Rechtsform zu führen, für den gelten die steuerlichen Regeln dieser Rechtsform auch dann, wenn er seine Wahl hauptsächlich aus steuerlichen Gründen getroffen hat. Insoweit gilt im Steuerrecht Gestaltungsfreiheit.

Gleichzeitig ist aber allgemein anerkannt, dass es Strategien der Steuervermeidung gibt, denen die Rechtsordnung entgegenwirken sollte. Als problematisch beurteilt werden vor allem Versuche des Steuerpflichtigen, durch geschickte Planung ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis zu erreichen, ohne diejenigen Steuertatbestände zu verwirklichen, die für den üblichen Weg zu diesem Ergebnis einschlägig wären. Man spricht insoweit von Gestaltungsmissbrauch (*abus de droit*) oder auch von Steuerumgehung (*tax avoidance, fraude à la loi, frans legis*). Das Spiegelbild der Umgehung ist die sogenannte Ergehung oder auch Erschleichung,¹ bei welcher der Gesetzesadressat einer Regelung nicht ausweicht, sondern umgekehrt versucht, mit seiner Gestaltung in den Anwendungsbereich einer für ihn günstigen Regelung zu gelangen.

In allen Steuerrechtsordnungen existieren Instrumente, die dazu dienen, derartigen Gestaltungen die steuerlichen Vorteile zu versagen. Aus dem Instrumentarium des Gesetzgebers kommen hierfür generalklauselhafte Vorschriften wie § 42 AO (sogenannte *General Anti-Avoidance Rules* oder GAARs) oder auch speziellere Regelungen in Betracht, die sich gezielt gegen bestimmte Typen von Gestaltungen richten. Doch nicht immer wird der Gesetzgeber aktiv. Vielmehr findet sich auch eine Vielfalt an richterrechtlichen Instrumenten wie etwa die US-amerikanische *economic substance doctrine*, die erst im Jahre 2010 teilweise kodifiziert wurde. Neben derartigen Instrumenten, die zumindest auf den ersten Blick wie eigenständige Rechtssätze mit verallgemeinerungs-

¹ Im Folgenden wird der Begriff der Ergehung verwendet, weil der Begriff der Erschleichung eine Konnotation von Heimlichkeit aufweist, die zu Missverständnissen führen könnte. Denn dem in dieser Untersuchung behandelten Phänomen ist ein Element der Täuschung nicht wesenseigen.

fähigen Quasi-Tatbestandsmerkmalen wirken, greifen die Gerichte oftmals auch auf eine teleologische Auslegung oder Rechtsfortbildung zurück, um steuerlich motivierten Gestaltungen die Anerkennung zu versagen, wenn die Zuerkennung der erstrebten Steuervorteile mit dem Zweck der vermeintlich er- oder umgangenen Normen nicht vereinbar erscheint.

2. Das Problem der Grenzziehung

So weitgehend *in abstracto* Einigkeit darüber herrscht, dass es sowohl legitime Steuerplanung als auch illegitimen Gestaltungsmissbrauch gibt, so unklar ist die Grenzziehung zwischen beiden Bereichen. Wann nutzt der Steuerpflichtige in legitimer Weise gesetzliche Spielräume, und wann missbraucht er seine Gestaltungsfreiheit, um dem Steuerzugriff zu entgehen? Kommt es hierfür auf seine (Steuervermeidungs- oder Umgehungs-)Absicht oder allein auf objektive Kriterien an? Wie lassen sich zulässige von unzulässigen Steuersparstrategien in einer Rechtsordnung unterscheiden, die den Bürgern Freiheit bei der Ausgestaltung ihrer zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen einräumt?

Obwohl in verschiedenen Rechtsordnungen für diese Grenzziehung auf ganz ähnliche Kriterien zurückgegriffen wird, die als (Quasi-)Tatbestandsmerkmale oder Indizien für Umgehungsgestaltungen gehandelt werden, scheint es an klaren Konzepten zu fehlen. Insbesondere bleiben Stellenwert und Funktion der einzelnen Merkmale oft unklar, ebenso wie ihr Verhältnis zueinander, namentlich Fragen der Über- und Unterordnung und der wechselseitigen Ableitbarkeit. Die Versuche, die Steuerumgehung durch mehr oder minder unbestimmte Rechtsbegriffe mit unklarer Gewichtung zu definieren, haben bislang nicht zu einem befriedigenden Ergebnis geführt.

3. Zwei Grundpositionen

Betrachtet man den Umgang verschiedener Rechtssysteme mit der Steuerumgehung sowohl in der Gegenwart als auch in der historischen Entwicklung, so zeigt sich, dass sich in der Debatte um eine überzeugende Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung und illegitimem Gestaltungsmissbrauch durchgehend zwei einander entgegengesetzte Grundpositionen nachweisen lassen.²

Vereinfacht gesagt stehen auf der einen Seite diejenigen, die sich für eine strenge Wortlautbindung im Steuerrecht aussprechen und jenseits spezieller, konkret gefasster Antimissbrauchsbestimmungen keinen allzu großen Spielraum für die Umgebungsbekämpfung sehen. Ihnen geht es primär um Rechts-

² Vgl. *Freedman*, in: *Wales* (Hrsg.), *Fair tax* (2008), S. 85, 86: „*Tax avoidance attracts extreme views*“, sowie *Ernst & Young*, *GAAR Rising*, 2013, S. 28: „*two conflicting views of the world?*“.

sicherheit im Steuerrecht. Sie betonen außerdem die Verantwortung des Gesetzgebers für eine möglichst lückenlose Ausgestaltung der Steuergesetze und fürchten, der Verwaltung werde mit weitreichenden, gegen Umgehungen einsetzbaren Generalklauseln ein zu mächtiges, seinerseits missbrauchsanfälliges Instrument an die Hand gegeben.

Auf der anderen Seite stehen die Befürworter einer eher zweck- als wortlautorientierten Rechtsanwendung im Steuerrecht, die einen weiten Spielraum für allgemeine, gegen Gestaltungsmissbrauch gerichtete Maßnahmen sehen. Die Vertreter dieser Position betonen die Bedeutung der Umgehungsbekämpfung für die Herstellung steuerlicher Belastungsgleichheit und sehen die Steuerpflichtigen und ihre Berater in der Pflicht, nicht nur den Wortlaut, sondern auch das *telos* des Gesetzes zu achten. Das eigennützige Verhalten des Umgehers, der versucht, einer Steuerlast auszuweichen, die er eigentlich tragen müsste, darf aus ihrer Sicht nicht toleriert werden, da es sich letztlich zulasten aller anderen Steuerzahler auswirkt.

Beide Positionen finden sich überall und zu allen Zeiten repräsentiert, ohne dass die Kontroverse aufgelöst worden wäre. Denn beide Seiten können sich auf für sich genommen unangreifbare (Verfassungs-)Prinzipien berufen. Welche Position gerade die Oberhand hat, hängt nicht nur von der betreffenden Rechtsordnung ab, sondern unterliegt im Laufe der Jahrzehnte auch innerhalb derselben Rechtsgemeinschaft deutlichen Veränderungen.

4. Das Problem der methodologischen Einordnung

Die Diskussion kreist aber nicht nur um die überzeugende Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch. Sie betrifft gleichermaßen die Frage, wie die Reaktionen des Rechts auf Umgehungsversuche methodologisch einzuordnen sind.

Besonders intensiv wird dieser Teil des Diskurses in Deutschland ausgefochten. Hier stehen auf der einen Seite diejenigen, welche die Behandlung der Steuerumgehung ausschließlich der teleologischen Rechtsanwendung (Auslegung und/oder Rechtsfortbildung) zuordnen möchten und §42 AO für überflüssig halten, auf der anderen diejenigen, für welche die Norm einen eigenständigen Gehalt aufweist. Die erstgenannte Position wird häufig als Innentheorie bezeichnet, während für die zweite der Begriff der Außentheorie geläufig ist.³ Trotz der Neuregelung von §42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 ist dieser Streit um die theoretische Einordnung der Steuerumgehung nach wie vor nicht beigelegt.⁴

³ S. nur *Ratschow*, in: Klein, AO Kommentar¹³ (2016), §42 Rn. 10, sowie im Folgenden S. 75 f.

⁴ *Hey*, BB 2009, 1044, 1047.

Vergleichbare Debatten existieren auch in anderen Ländern. Ein Beispiel hierfür ist Großbritannien, wo im Schrifttum diskutiert wird, ob der sogenannte *Ramsay approach*⁵ nicht doch als richterrechtlicher Rechtssatz anstatt, wie von der Judikatur behauptet, als Element teleologischer Auslegung zu klassifizieren ist.⁶

5. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Die vorliegende Untersuchung setzt es sich zum Ziel, ein Verständnis der Steuerumgehung und der Reaktionen des Rechts auf dieses Phänomen zu entwickeln, das viele der bestehenden Unklarheiten beseitigt. Auf Basis der Annahme, dass aus der Gegenüberstellung für sich genommen unangreifbarer (Wert-)Aussagen (Rechtssicherheit, Besteuerungsgleichheit...) kein weiterer Erkenntnisgewinn zu erwarten ist, geht sie der Frage nach, wie die Diskussion um die Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung und illegitimem Gestaltungsmissbrauch auf andere Weise vorangebracht werden kann.

Da sich das Problem der Steuerumgehung in allen Ländern gleichermaßen stellt, bietet sich als Ausgangspunkt eine breit angelegte rechtsvergleichende Analyse an (im Folgenden unter B. und C.). Sie dient dazu, Parallelen und Unterschiede aufzuspüren und nach Ursachen für beides zu forschen. Der Rechtsvergleich öffnet nicht nur den Blick für das reichhaltige Arsenal an Instrumenten zur Missbrauchsbekämpfung, die einer Rechtsordnung zur Verfügung stehen, sondern ermöglicht auch eine Vielzahl interessanter Beobachtungen zur Struktur des Diskurses über die Grenzziehung zwischen Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch, zur rechtsmethodologischen Einordnung des Problems, zu seinen verfassungsrechtlichen Bezügen und zur funktionalen Vergleichbarkeit verschiedener Rechtsinstitute. Zudem lassen sich Erkenntnisse darüber gewinnen, inwieweit sich verschiedene Herangehensweisen an das Problem tatsächlich in unterschiedlichen Lösungen im Einzelfall widerspiegeln.

Dabei wählt diese Untersuchung für den Vergleich die Steuersysteme Deutschlands, Frankreichs, der USA und Großbritanniens, weil sie exemplarisch für unterschiedliche Arten des Umgangs mit der Steuerumgehung stehen.

Frankreich und Deutschland sind beides *Civil Law*-Systeme, stehen jedoch als Repräsentanten des romanischen respektive des germanischen Rechtskreises in unterschiedlichen methodischen Traditionen. Sie adressieren auch den Gestaltungsmissbrauch auf verschiedene Weise. Während die Anwendung von §42 AO in Deutschland keinen besonderen verfahrensrechtlichen Garantien unterworfen ist und neben der steuerlichen Korrektur keine weiteren negativen Rechtsfolgen zeitigt, erfordert die Anwendung von Art. L. 64 *Livre*

⁵ S. hierzu im Folgenden S. 368 ff.

⁶ S. nur *Vella*, in: Simpson/Stewart (Hrsg.), *Sham Transactions* (2013), S. 259, 263 f.

des *Procédures Fiscales* (LPF) die Einhaltung eines besonderen Verfahrens und zieht für den Steuerpflichtigen erhebliche Strafzuschläge nach sich.

Diesen beiden Rechtsordnungen werden mit den USA und dem Vereinigten Königreich zwei *Common Law*-Systeme gegenübergestellt, die untereinander wiederum große Unterschiede aufweisen. Im substanzorientierten US-amerikanischen Steuerrecht haben im Anschluss an *Gregory v Helvering*⁷ primär die Gerichte die Umgebungsbekämpfung übernommen und sind aggressiven Steuergestaltungen mit Instrumenten wie *substance over form*, *sham*, der *step transaction doctrine*, der *business purpose doctrine* und der *economic substance doctrine* wirksam entgegengetreten. Im eher formorientierten Vereinigten Königreich war das steuerpflichtigenfreundliche *Duke of Westminster*-Prinzip⁸ über Jahrzehnte prägend und wurde auch durch den *Ramsay approach*⁹ und seine Weiterentwicklung nicht vollends überholt. Der Gesetzgeber hat lange Zeit mit einer Flut spezieller Antimissbrauchsbestimmungen reagiert, bis er schließlich im Jahre 2013 eine GAAR in das Steuerrecht aufgenommen hat.

Das Erkenntnisinteresse dieser Untersuchung beschränkt sich allerdings nicht auf den Vergleich verschiedener Rechtsordnungen. Vielmehr richtet es sich gerade darauf, konzeptionelle Uneindeutigkeiten und problematische Fragen zu klären, die mit der Steuerumgehung als Rechtsproblem generell verbunden sind und sich dementsprechend in allen betrachteten Steuersystemen beobachten lassen. Daher löst sich die vorliegende Studie nach der rechtsvergleichenden Analyse von den konkreten Steuersystemen und nimmt eine systemexterne Perspektive ein (D.).

Hierbei wendet sie sich nach einem Blick in die Ökonomie der Entwicklung eines geeigneten rechtstheoretischen Instrumentariums zur Durchdringung des Umgebungsproblems zu. Auf Basis einer theoretischen Analyse der Frage, um welche Art von Rechtsproblem es sich bei der Steuerumgehung handelt und welche Gesichtspunkte für seine Behandlung im Steuersystem von Bedeutung sind, entwickelt sie ein Verständnis des rechtlichen Umgangs mit der Steuerumgehung als Optimierungsproblem. Ein solches Verständnis ist geeignet, das oben konstatierte Entweder-Oder der Positionen aufzubrechen, indem es die Perspektive erweitert, und zwar sowohl mit Blick auf das materiell- und verfahrensrechtliche Instrumentarium der Missbrauchsbekämpfung als auch mit Blick auf die beteiligten Akteure und ihre Interaktion. Die rechtstheoretische Analyse ermöglicht es ferner, die international gebräuchlichen Merkmale bzw. Indizien für Umgehungsgestaltungen einzuordnen und aufzuzeigen, welchen unterschiedlichen Funktionen sie dienen. Diese funktionale Betrachtung dient dazu, Bedeutung und Stellenwert der einzelnen Kriterien zu erfassen.

⁷ *Gregory v Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

⁸ Vgl. *Duke of Westminster v Commissioners* (1936) 19 TC 490, hierzu ausführlich S. 358 ff.

⁹ Vgl. *Ramsay v IRC* [1981] STC 174, hierzu ausführlich S. 368 ff.

Abschließend wird die abstrakte Analyse für die Beantwortung konkreter Fragestellungen fruchtbar gemacht (E.). Nach einigen verallgemeinerungsfähigen Aussagen wendet sich die Untersuchung hierfür wieder dem deutschen Recht zu, wo sie anhand ausgewählter klassischer Streitfragen darlegt, wie das erarbeitete theoretische Instrumentarium zur Lösung konkreter Probleme beiträgt.

II. Terminologische und inhaltliche Klarstellungen

Dass diese Untersuchung im Ausgangspunkt einen rechtsvergleichenden Ansatz wählt und sodann das Umgehungsproblem aus einer Metaperspektive betrachtet, die von den Besonderheiten einzelner Rechtsordnungen abstrahiert, bringt es mit sich, dass sie nicht begrifflich, sondern funktional denkt. Sie fragt nach der Funktion bestimmter Rechtsinstitute, nicht nach ihrer Bezeichnung.

Aus diesem Blickwinkel verlieren dogmatische Abgrenzungen innerhalb einer konkreten Rechtsordnung an Bedeutung. So spielt etwa die Frage, wie sich im deutschen Recht der Rechtsmissbrauch und die Umgehung dogmatisch zueinander verhalten und ob der Begriff des Missbrauchs in §42 AO vor diesem Hintergrund glücklich gewählt ist,¹⁰ für das Erkenntnisinteresse dieser Untersuchung keine Rolle. Angesichts der Tatsache, dass, wie der Rechtsvergleich zeigt, vermeintlich einheitliche Begriffe sehr Verschiedenes bedeuten können, lehnt sie es ab, den Begrifflichkeiten allzu große Bedeutung beizumessen.

Dennoch sind zu Beginn einige Bemerkungen zur terminologischen und inhaltlichen Klarstellung angebracht, um deutlich zu machen, wie bestimmte Begriffe innerhalb dieser Untersuchung verwendet werden.

1. Steuerumgehung und Gestaltungsmissbrauch

Im Zentrum dieser Untersuchung steht ein Phänomen, das in Deutschland üblicherweise als Steuerumgehung oder Gestaltungsmissbrauch bezeichnet wird. In Frankreich verwendet das Gesetz den Begriff *abus de droit*, allerdings sowohl für das Scheingeschäft als auch für die Umgehung; letztere bezeichnet man üblicherweise als *fraude à la loi*. Im angloamerikanischen Sprachraum ist der Begriff *tax avoidance* geläufig.

Legt man einen allgemeinen, untechnischen Gebrauch des Umgehungsbegriffs zugrunde, so lässt sich das Phänomen am treffendsten in Anknüpfung an *Christian Pestalozza*¹¹ im Sinne eines – möglicherweise fehlschlagenden – Subsumtionsvorschlags des Steuerpflichtigen begreifen. Der Steuerpflichtige

¹⁰ Kritisch etwa *Fischer*, DB 1996, 644, 648.

¹¹ *Pestalozza*, „Formenmißbrauch“ des Staates (1973), S. 66; s. auch *Kirchhof*, *StuW* 1983, 173, 177.

begehrt eine bestimmte Rechtsfolge, die sich zu ergeben scheint, wenn man das Gesetz buchstabengetreu auf die von ihm umgesetzte Gestaltung anwendet (im Folgenden wird dieser Vorgang als „*prima facie*-Subsumtion“ bezeichnet). Der Rechtsanwender (Richter oder Finanzbeamter) hat aber ein Störgefühl, weil das auf diese Weise erzielte Ergebnis ihm unangemessen erscheint. Er ist der Auffassung, die Gestaltung müsste eigentlich anders besteuert werden.¹² Die Begriffe „unangemessen“ und „eigentlich“ weisen auf eine Wertung hin, für die der Rechtsanwender in der Regel auf die Teleologie des Gesetzes oder auf das (vermeintliche?) Ziel des jeweiligen Steuersystems rekurriert, wirtschaftlich äquivalente Sachverhalte steuerlich gleich zu belasten. Kurz gefasst kann man daher formulieren: Der Umgeher versucht, den Wortlaut des Gesetzes gegen seinen Sinn und Zweck auszuspielen.¹³

Im deutschen Schrifttum wird der Begriff „Steuerungsumgehung“ oft auch mit einem deutlich engeren, rechtstechnischen Bedeutungsgehalt verwendet. Dieser liegt beispielsweise der Aussage zugrunde, der Bereich der Umgehung fange dort an, wo die Auslegung aufhört.¹⁴ Hier wird der Begriff auf Gestaltungen beschränkt, bei denen sich das vom Rechtsanwender als angemessen beurteilte Ergebnis nicht durch Auslegung erreichen lässt. Damit stellt sich – vom Standpunkt der klassischen deutschen Methodenlehre aus gedacht – die Frage nach einer Rechtsfortbildung oder nach der Anwendung einer besonderen Ermächtigungsgrundlage zur Umgehungsbekämpfung wie etwa § 42 AO.

Behandelt man die Steuerungsumgehung als Rechtsanwendungsproblem innerhalb des deutschen Rechts, so kann diese Begriffsverwendung sinnvoll sein, um dem Problem klare Konturen zu verleihen. Im Rahmen der vorliegenden Studie wäre sie allerdings wenig praktikabel. Denn sie kombiniert das Problem (den „unangemessenen“ Subsumtionsvorschlag des Steuerpflichtigen) bereits mit einer bestimmten rechtsmethodologischen Einordnung („nicht im Rahmen des Wortsinns der Einzelsteuergesetze zurückweisbar“). Sie verengt den Blick für eine rechtsvergleichende Studie zu sehr, weil sie ein bestimmtes Methodenverständnis voraussetzt, das durchaus nicht alle Rechtsordnungen teilen und das auch innerhalb ein und derselben Rechtsordnung umstritten sein mag.¹⁵ Denn die Methoden der Rechtsgewinnung sind, wie *Schenke* zu Recht betont, „nicht *a priori* vorgegeben. Vielmehr sind sie geschichtlich gewachsen und

¹² Eine ähnliche „untechnische“ Definition findet sich bei *Schler*, 55 *Tax Law Review* 325, 330f. (2001–2002).

¹³ Insofern könnte man auch sagen, Umgehungsgestaltungen setzten die Mittel des Rechts ein, um seine Wirkung zu konterkarieren, s. *McBarnet*, in: Downes (Hrsg.), *Unraveling Criminal Justice* (1992), S. 247, 257, dort auch zu einer soziologischen Deutung der Steuerungsumgehung als Einsatz von Recht nicht als Instrument sozialer Kontrolle, sondern vielmehr als Instrument, um dieser sozialen Kontrolle zu entgehen (ebd., S. 145ff., insbesondere S. 264).

¹⁴ *Hensel*, in: Krüger (Hrsg.), *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann* (1923), S. 217, 244.

¹⁵ S. beispielhaft die Gegenauffassung zur Ansicht *Hensels* bei *Becker*, *StuW* 1924, 145, 177: Die Auslegung sei Lücken gegenüber nicht machtlos, sie fange dort vielmehr erst an.

haben sich im Wechselspiel von Theorie und Praxis ausdifferenziert.“¹⁶ Dies werden die rechtsvergleichenden Analysen in dieser Untersuchung in vielerlei Hinsicht belegen.

Eine rechtsvergleichend-funktionale Perspektive, wie sie diese Studie einnehmen möchte, muss deshalb notwendigerweise von dem jeweiligen methodologischen Vorverständnis abstrahieren. Dies gilt umso mehr, als die Frage, wo die Grenzen der Auslegung liegen, gerade im Steuerrecht sehr unterschiedlich beantwortet wird. Hier stehen sich traditionell Verfechter eines engeren, regelmäßig am Zivilrecht orientierten Normverständnisses und Befürworter einer weiteren, wirtschaftlich bzw. teleologisch orientierten Betrachtungsweise gegenüber. Diese Streitfrage ist ein Teilaspekt des Umgehungsproblems, der nicht von vornherein aus der Analyse ausgeklammert werden sollte.

Die vorliegende Untersuchung interessiert sich für sämtliche Methoden, die verschiedene Rechtsordnungen entwickelt haben, um unangemessene Subsumtionsvorschläge der Steuerpflichtigen zurückzuweisen. Daher legt sie das oben angesprochene weite, untechnische Verständnis der Steuerumgehung zugrunde. Von „Steuerumgehung“ spricht sie immer dann, wenn der Steuerpflichtige versucht, vom Wortlaut der Steuergesetze in einer Weise zu profitieren, die beim Rechtsanwender das erwähnte Störgedühl hervorruft. Es geht also um Fälle, in denen das Ergebnis der *prima facie*-Subsumtion nicht überzeugt und daher nach Wegen gesucht wird, um zu einem angemessenen Ergebnis zu gelangen.¹⁷ Ist in dieser Untersuchung in einem konkreten Kontext ausnahmsweise der rechtstechnische, engere Umgehungsbeffriff gemeint, ohne dass sich dies aus dem Zusammenhang eindeutig ergeben würde, so spricht sie von der „Umgehung im engeren Sinne“.

Neben dem Begriff der Umgehung greift die vorliegende Studie auch auf den Begriff des Gestaltungsmissbrauchs zurück. Er wird regelmäßig in einem engeren Sinne verwendet und bezeichnet diejenigen Umgehungsgestaltungen, denen in der jeweiligen Rechtsordnung die steuerlichen Vorteile durch den Einsatz eines Antimissbrauchsinstruments aberkannt werden (bzw. nach Auffassung des jeweiligen Autors aberkannt werden sollten). Dies entspricht der Terminologie von § 42 AO, der missbräuchlichen Gestaltungen den Erfolg versagt, sowie der Wortwahl des französischen (*abus de droit*) und des britischen Rechts (*General Anti-Abuse Rule*). Nicht jede Umgehung ist also ein Gestaltungsmissbrauch.

¹⁶ Schenke, DStR Beihefter 31/2011, 54, 58.

¹⁷ In ihrem grundlegenden rechtstheoretischen Werk zur Struktur und Funktionsweise von Regeln sprechen *Twining* und *Miers* treffend vom Problem des *unhappy interpreter*, s. *Twining/Miers, How to Do Things with Rules*⁵ (2010), S. 139f.

2. Wortsinn(grenze), Wortlaut und buchstabengetreue Gesetzesanwendung

Die vorliegende Untersuchung geht von der Prämisse aus, dass der Auslegung geschriebener Rechtssätze eine Grenze gesetzt ist und dass es einen Bereich von Umgehungsgestaltungen gibt, denen der Erfolg nur dadurch versagt werden kann, dass der Rechtsanwender diese Grenze überschreitet. Die Grenze wird durch die in einer Vorschrift verwendeten sprachlichen Erklärungszeichen gezogen, weil diese nur eine beschränkte Menge möglicher Bedeutungen in sich aufnehmen können.¹⁸ Die Gründe für diese Prämisse sollen an späterer Stelle näher dargelegt werden.¹⁹ Hier genügt zu ihrer vorläufigen Rechtfertigung der Hinweis darauf, dass die Steuerumgehung nur unter dieser Voraussetzung überhaupt als Rechtsproblem bezeichnet werden kann. Denn gäbe es keine derartige Grenze, so könnte der Rechtsanwender in jedem Umgehungsfall das Ergebnis, das ihm angemessen erscheint, schlicht dadurch herstellen, dass er den Geltungsbereich der er- oder umgangenen Normen so bestimmt, dass die fragliche Gestaltung davon aus- oder eingeschlossen wird. Dass die Steuerumgehung aber jedenfalls in der Rechtspraxis ein echtes Problem darstellt und der Umgang damit schwierig ist, belegt der Rechtsvergleich mit hinreichender Deutlichkeit. Dies sollte zur vorläufigen Plausibilisierung der genannten Prämisse genügen.

Die Grenze der Auslegung wird in Rechtsprechung und Schrifttum meist als Wortlautgrenze,²⁰ mitunter aber auch als Wortsinngrenze²¹ bezeichnet. Diese Untersuchung entscheidet sich für den letztgenannten Begriff. Sie versteht unter „Wortlaut“ die in einer Norm verwendeten sprachlichen Zeichen, unter „Wortsinn“ ihren Bedeutungsgehalt, der zwar ausgehend vom Wortlaut, aber unter Einbeziehung verschiedener anderer Auslegungskriterien ermittelt wird. Die Wortsinngrenze ist dann überschritten, wenn eine bestimmte Anwendung der Norm nicht mehr von ihrem in dieser Weise ermittelbaren Bedeutungsgehalt gedeckt wird. Der mögliche Wortsinn markiert also die Grenze der Auslegung. Der Begriff „Wortlaut“ hingegen wird verwendet, wenn es um Fragen der Rechtssicherheit, der Verlässlichkeit und Vorhersehbarkeit der Anwendung des Steuerrechts für die Steuerpflichtigen geht. Denn Bezugspunkt für ein etwaiges Vertrauen der Steuerpflichtigen ist der Text der Norm, ihr Wortlaut.²²

¹⁸ Diese Annahme entspricht der klassischen juristischen Methodenlehre in Deutschland, s. *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft³ (1995), S. 187.

¹⁹ Vgl. S. 578 ff.

²⁰ S. etwa BGH v. 15. 11. 2007 – 4 StR 435/07, NJW 2008, 386, 387; BVerfG v. 4. 11. 2015 – 2 BvR 282/13, 2 BvQ 56/12, NJW 2016, 1436; *Klatt*, Theorie der Wortlautgrenze (2004); *Kuntz*, AcP 215 (2015), 387, 438; *Geserich*, DStR Beihefter 31/2011, 59, 63; *Becker/Martenson*, JZ 2016, 779; *Elicker*, Stbg 2011, 438, 439.

²¹ S. beispielsweise BGH v. 16. 12. 2014 – KRB 47/13, NJW 2015, 2198, 2200; BVerfG v. 7. 3. 2011 – 1 BvR 388/05, JZ 2011, 685, 686; *Jacobi*, Methodenlehre der Normwirkung (2008), S. 175.

²² Hiergegen wendet sich insbesondere *Tipke*, der meint, für die Rechtssicherheit ergebe es keinen Unterschied, ob das Recht innerhalb oder außerhalb des möglichen Wortsinns

Es wurde bereits angemerkt, dass gerade im Steuerrecht vielfach über die grundlegende Herangehensweise an die Auslegung der im Gesetz verwendeten Begriffe gestritten wird. Dies gilt insbesondere für Normen, die Begriffe enthalten, welche im Zivilrecht für bestimmte Typen von Rechtsgeschäften verwendet werden. Denn hier stellt sich die Frage, ob diese Begriffe im Steuerrecht ebenso zu verstehen sind.

In dieser Debatte wird der Begriff der wortlautgetreuen Auslegung bzw. der engen Bindung an den Wortlaut häufig im Sinne eines engeren, tendenziell zivilrechtsorientierten Normverständnisses verwendet. Die vorliegende Untersuchung übernimmt diese Begriffsverwendung, weil sie sich eingebürgert hat, obwohl sie bei näherer Überlegung nicht ganz treffend ist. Denn auch die Gegenauffassung, die größere Spielräume für die Auslegung steuerrechtlicher Normen sieht, nimmt für sich in Anspruch, sich an den Wortlaut des Gesetzes zu halten. Alternativ zum Begriff der wortlautgetreuen Auslegung gebraucht diese Studie mitunter auch den Begriff der buchstabengetreuen Auslegung.

3. *Der Sinn und Zweck des Gesetzes und der Wille des Gesetzgebers*

In obiger Beschreibung des Umgehungsproblems wurde bereits klar, dass das Störgefühl des Rechtsanwenders, der sich mit einer Umgehungsgestaltung konfrontiert sieht, auf einer Bewertung des Ergebnisses der *prima facie*-Subsumtion anhand eines bestimmten Maßstabes beruht. Dieser Maßstab lässt das Ergebnis als unangemessen erscheinen. Als Maßstab fungiert, ganz allgemein gesprochen, die Vorstellung des Rechtsanwenders davon, was die jeweils er- bzw. umgangenen Normen oder auch das Gefüge von Regelungen, in das sie eingebettet sind, im Ergebnis erreichen wollen. Diesen Bezugspunkt bezeichnet die vorliegende Untersuchung als Sinn und Zweck²³ oder *telos* der Normen oder auch als den Willen des Gesetzgebers.

konkretisiert werde, zumal wenn sich diese Konkretisierung an der Teleologie orientiere; vielmehr fördere umgekehrt sogar das „rechtsfortbildende Zuendenken des vom Gesetzgeber vorgegebenen Programms“ die Rechtssicherheit, weil es für Regelsicherheit Sorge. Bezugspunkt etwaigen Vertrauens der Steuerpflichtigen könne nicht der Gesetzeswortlaut sein, sondern allein eine durch Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gefestigte Rechtspraxis (s. nur *Tipke*, *StuW* 1981, 189, 193 ff.). Doch diese Auffassung vermag nicht zu überzeugen. Zum einen nämlich setzt die von *Tipke* postulierte Gleichwertigkeit von Wortlaut und Teleologie (i. S. eines „Programms“ des Gesetzgebers) als mögliche Bezugspunkte etwaigen Vertrauens voraus, dass die Teleologie einer Norm ebenso gut erkennbar ist wie ihr Wortlaut und von verschiedenen Normanwendern auch zuverlässig erkannt wird. Dass dem nicht so ist, lässt sich bereits durch den Hinweis darauf belegen, wie häufig im juristischen Diskurs verschiedene Auffassungen davon vertreten werden, was der Sinn und Zweck einer konkreten Norm tatsächlich ist. Zum anderen fehlt es gerade in denjenigen Fällen, in denen über (tatsächliche oder vermeintliche) Überschreitungen des Wortsinns einer Norm kontrovers diskutiert wird, an eben jener gefestigten Praxis, die nach *Tipke* Bezugspunkt des Vertrauens sein könnte.

²³ Die Formel vom „Sinn und Zweck“ wird im juristischen Schrifttum und in der Rechtsprechung meist als einheitlicher Ausdruck verwendet, der auf die Teleologie einer Norm

Sachregister

- §42 AO 59–77, 726–732
- Änderungsbedarf 731 f.
- ~ als Methodennorm 700
- außersteuerliche Gründe 115–123, 730
- außersteuerliche Effekte 123–125
- Besteuerung der Alternativgestaltung 131 f.
- Beweislast 139
- Funktion 75 f., 699 f., 713 f., 719, 726 f.
- gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil 107 f., 646, 724, 727
- rechtliche Gestaltung 95 f.
- Rechtsfolgen 131–137, 737–740
- Reichweite der steuerlichen Korrektur 133–137, 738 f.
- Steuervermeidungsabsicht 125–127, 730
- Steuervorteil 96–98
- Tatbestandsmerkmale 94 f., 727–731
- Unangemessenheit 98–103, 727 f.
- Unangemessenheit, *siehe auch* Unangemessenheit
- Verhältnis zu speziellen Antimissbrauchsbestimmungen 86–88, 736 f.
- Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen? 137 f.
- zweistufige Prüfung 730 f.
- §5 RAO 62–64
- Aaronson Report 403–406, 454, 493
- Abschreckung 16
- Abschreckungsmodell 331, 552–554, 637 f.
- Abus de droit fiscal 144, 169
- Abus de droit rampant 207 f., 536 f.
- Abuse of rights, *siehe* Rechtsmissbrauch
- Accelerated payment notice 410 f., 456
- ACM Partnership v Commissioner 262, 326
- Acte anormal de gestion 179 f., 208
- ~ und Gestaltungsmissbrauch 179 f.
- Aktivismus, richterlicher 462–465, 686 f.
- Alternativgestaltung 662–665
- Fehlen einer ~ 664 f.
- hypothetischer Kausalverlauf 663
- normative Bestimmung der ~ 663
- Analogie, belastende, *siehe* Analogieverbot
- Analogie, steuerverschärfende, *siehe* Analogieverbot
- Analogieverbot 470 f., 625 f., 631, 638, 710–712, 719
- ~ in den USA 223
- ~ in Deutschland 46–51, 54, 57, 710–712, 719
- ~ in Frankreich 146
- Antimissbrauchsbestimmung, allgemeine, *siehe* GAAR
- Antimissbrauchsbestimmung, spezielle 13, 85–88, 169, 253, 271, 345, 397 f., 409 f., 621, 686 f., 717
- Abschirmwirkung 86 f., 419 f.
- Effektivität 556
- Funktion 621, 691
- Verhältnis zu allgemeinen Antimissbrauchsinstrumenten 86–88, 174 f., 277, 417–419, 465, 521, 736 f.
- Antimissbrauchsinstrument, allgemeines 13, 142, 484–530
- *siehe auch* GAAR
- ~ als standard auf zweiter Ebene 611 f.
- ~ als Verteidigungsmaßnahme 669
- Besteuerung der Alternativgestaltung 524, 526
- Bußgeld 637–639
- Denkmodelle 484–491, 688 f.
- Funktion 585, 656, 699 f., 713 f.
- methodologische Einordnung 3, 520 f., 540 f.
- ökonomische Deutungsversuche 550 f.
- Rechtsfolgen 522–528, 552–554, 660–662, 665 f., 737–740
- Reichweite der steuerlichen Korrektur 524 f., 660 f., 665 f., 738 f.

- Sanktionen 526–528
- Strafzuschlag 527 f., 553 f., 637–639, 739 f.
- Verfahren 140, 164, 176 f., 203–209, 338, 451–453, 535–537, 669–671
- Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen? 528–530, 666–669
- zweistufige Prüfung 641 f., 667, 730 f.
- Anzeigepflichten für Steuergestaltungen 254, 339 f., 455, 538
 - Beraterpflichten 340 f.
- Apport-cession 178, 180 f., 187, 198 f.
- Äquivalenz 646 f., 657, 663, 673, 682
- Artificiality, *siehe* Künstlichkeit
- ASA Investorings Partnership v Commissioner 273
- Audit lottery 254, 342
- Auskunft, verbindliche 140, 209, 339, 454, 537, 741 f.
- Auslegung 37–46, 145–147, 220–225, 348–355, 469–475, 591 f., 720–726
 - Bindung an die Verwaltungsauffassung 51 f., 226–233
 - buchstabengetreue ~ 9 f., 37, 41, 61 f., 145 f., 218 f., 348–351, 469, 591, 636
 - buchstabengetreue ~ von Verwaltungsanweisungen 192
 - fiskusfreundliche ~ 351 f.
 - ~ gegen den Wortlaut 51
 - ~ in den USA 216–225
 - ~ in Deutschland 37–46, 60–67, 720
 - in dubio contra fiscum 220 f.
 - ~ in Frankreich 144–151
 - ~ in Großbritannien 348–355
 - Kompetenzen 632, 720
 - Sonderrolle des Steuerrechts 474
 - ~ spezieller Antimissbrauchsbestimmungen 351 f.
 - steuerartspezifische ~ 39, 147
 - teleologische ~ 12, 37–39, 44, 79 f., 146 f., 218 f., 353 f., 377, 384 f., 469, 591, 636, 681
 - ~ und Gesamtplan 79 f., 82–85
 - ~ und Kohärenz des Systems 636
 - ~ und Rechtsfortbildung 219 f., 580, 591 f., 721
 - Wechselwirkung mit Sanktion 638 f.
 - zivilrechtsorientierte ~ 37, 41 f., 147, 362 f., 469, 591, 678
- Außentheorie 3, 75 f., 117, 126, 509, 592–598, 643 f., 712–714
 - Außersteuerliche Effekte 123–125, 185–189, 287–291, 372, 432–435, 504–508, 648, 650
 - Beachtlichkeit 290
 - Gewinnpotential 287, 290, 506
 - Rechtsfolgenfrage 433 f., 508
 - Veränderungen der wirtschaftlichen Position 288, 290, 506
 - wirtschaftliches Risiko 289, 506
 - Außersteuerliche Gründe 115–123, 184 f., 282–287, 430 f., 499–504, 648 f.
 - Beachtlichkeit 122 f., 184 f., 290, 500 f.
 - Beweislast 502
 - Erheblichkeit 500 f.
 - objektive Deutung 117 f., 282 f., 501 f.
 - Plausibilisierung 119 f.
 - Stellenwert des Kriteriums 503 f.
 - subjektive Deutung 117, 282, 501 f., 654
 - wirtschaftliche Gründe 500
 - Autonomie du droit fiscal 147–149, 469
 - Avoidance canon 232
 - Ayrshire Pullman Motor Services v CIR 345, 347
 - Barclays Finance Ltd v Mawson (BMBF) 353 f., 386 f., 431, 504, 513, 597, 676 f., 682 f.
 - Bartels v Birmingham 334 f.
 - Base Erosion and Profit Shifting, *siehe* BEPS
 - Basisgesellschaft, *siehe* Zwischengesellschaft
 - Bed and breakfasting, *siehe* Wash sale
 - Belastungsentscheidung 635, 699, 715 f., 723, 725
 - Belastungsgleichheit, *siehe* Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 - Bendjador 207 f.
 - BEPS 18 f.
 - Bercy Industries, Inc. v Commissioner 334
 - Berlin-Darlehen-Fälle 109, 518, 734
 - Berlin-Zulassungs-Fälle 95 f., 518
 - Besteuerungsgleichheit, *siehe* Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 - Bestimmtheitsgrundsatz 475 f., 698, 707
 - ~ in den USA 235–237
 - ~ in Deutschland 54–56, 698, 707
 - ~ in Frankreich 155 f.
 - ~ in Großbritannien 357
 - ~ und Rechtsanwendung 56

- Betrachtungsweise, steuerjuristische,
siehe steuerjuristische Betrachtungs-
 weise
 Betrachtungsweise, wirtschaftliche
siehe wirtschaftliche Betrachtungs-
 weise
 Beurteilung von Tatbeständen 34 f.
 Bill of Rights 349, 356
 Billigkeit 633
 Bird v IRC 450 f., 529
 Bishop v Finsbury Securities 365 f.
 Black & Decker Corp. v United States
 312 f.
 Business purpose 262 f., 281, 499 f., 648,
 657
 – objektive Deutung 282 f., 286 f., 648 f.
 – subjektive Deutung 282, 649
 – ~ und step transaction doctrine 309 f.
 – ~ und Teleologie der Steuergesetze
 384, 387
 – weites Verständnis 285 f.
 Business purpose doctrine 244, 251, 262,
 355
 – Rechtsfolgen 321 f.

 Cash-GmbH 652
 Chevron, U. S. A. v National Resources
 Defense Council, Inc. 229
 Chevron-Standard 229–232, 534 f.
 Circular 230 341 f.
 Clearance, *siehe* Auskunft, verbindliche
 Code of Practice on Taxation for Banks
 412, 538
 Collector of Stamp Revenue v Arrow-
 town Assets Ltd 384 f.
 Coltec Industries v United States 234,
 262, 311
 Comité de l'abus de droit fiscal 142, 159,
 202, 204–208, 536
 – Zusammensetzung 206, 536
 Commercial purpose test 371, 387, 391,
 430 f., 499
 Commissioner v Danielson 337
 Commissioner v Glenshaw Glass 222,
 224
 Commissioner v Gordon 304 f., 334
 Commissioners v Fisher's Executors
 358 f.
 Commissioners v Mayes 426 f., 428, 498,
 597
 Compaq Computer Corp. v Commis-
 sioner 291

 Composite transaction 375, 413, 437 f.,
 485, 512
 – *siehe auch* Gestaltung, mehraktige
 Cottages Savings v Commissioner 230,
 250, 270, 280, 296
 Counter-Avoidance Directorate 452
 Counterfactual 662
 Craven v White 374–377, 425, 438, 514

 Danielson rule 337
 Deterrence model 331, 552–554
 Disclosure of tax avoidance schemes
 (DOTAS) 455
 Diskontinuitäten im Recht 610
 Divergenzphänomen 565 f., 578–601,
 621 f., 641
 – Identifikation 644–649, 667
 Dividendenstripping 166, 253, 290 f., 296,
 364, 410, 498, 519, 736
 Doctrine of precedent 573
 Double reasonableness test 405, 408, 424,
 427, 429 f., 498, 534, 597, 670
 Due Process Clause 233, 235, 237 f.
 Duke of Westminster v Commissioners
 5, 61 f., 347 f., 350 f., 358–364, 394, 436

 École de l'Exégèse 145
 Economic substance doctrine 234 f.,
 236 f., 244, 248 f., 252, 259, 262–266,
 511, 673, 688
 – Anwendbarkeit 294–296
 – conjunctive test 263 f., 266, 503
 – disjunctive test 263 f., 266
 – Kodifizierung 254–257, 266, 314 f.,
 343 f.
 – objektives Element 265, 287–290
 – Rechtsfolgen 321 f.
 – ~ und step transaction doctrine 309 ff.
 Economic substance test 263, 265 f.,
 287–291, 500
 – ~ bei mehraktigen Gestaltungen
 310–316
 Effets multiples 185, 197, 465, 505, 689
 Effekte, außersteuerliche *siehe* außer-
 steuerliche Effekte
 Eisner v Macomber 222, 243 f.
 Emanzipation des Steuerrechts 36
 Ensign Tankers Ltd. v Stokes 378 f., 433,
 444
 Entdeckungswahrscheinlichkeit 331, 552
 Entscheidungsmodus 566–569
 – Gerichte und Verwaltung 598–600

- ~ im Steuersystem 584–586, 589 f., 596
- Optimierung im Entscheidungssystem 575–577
- partikularistisches Entscheiden 566–569, 614
- presumptive positivism 568 f.
- regelbasiertes Entscheiden 566–569, 574 f.
- regelbewusstes partikularistisches Entscheiden 567 f., 571, 574 f., 588
- rule-sensitive particularism 567 f., 571, 574 f., 588
- Entscheidungsneutralität 718
- Entscheidungssystem 563
 - Kompetenzverteilung im ~ 571 f.
 - Steuerrechtsordnung als ~ 581–583
- Entscheidungsverzerrungen 598 f., 617, 631
- Estate of H. H. Weinert v Commissioner 334
- Europäisches Steuerrecht 20–24
- Europarecht 20–24
- F. A. & A. B. Ltd. v Lupton 365 f., 414
- Falsa demonstratio 92 f., 149
- Fictivité économique 165
- Fictivité juridique 165
- Finanzgerichtsbarkeit in den USA 242 f.
- Finanzgerichtsbarkeit in Frankreich 143
- Finanzverwaltung 629–631
 - Aufgabe 629 f.
 - Handlungsspielräume 630
 - Verhaltenstendenzen 630 f.
- Flextronics America 253
- Flix Innovations v Commissioners 449
- Floor v Davis 363, 371 f., 432
- Follower notice 410, 455 f.
- Fonds turbo-Gestaltungen 193
- Form vs substance 127 f., 197, 299–302, 436 f., 511 f., 647, 671–673, 678 f., 726
- Forum shopping 242
- Framing 310–316, 443 f., 503, 515
- Frank Lyon Co. v United States 248–250, 262, 284, 500, 654
- Fraude à la loi 142, 148, 160, 163–166, 482, 485
- Fraude fiscal 142
- Friktionen im Steuerrecht 555 f.
- Furniss v Dawson 371–373, 432–434, 437, 444 f., 486, 506, 508, 657, 665, 683, 689
- GAAR Advisory Panel 405, 408, 430, 452 f., 498 f., 534, 536, 597, 670
 - Entscheidungen 453
 - Zusammensetzung 452 f., 536
 - Zuständigkeit 452
- GAAR, britische 396 f., 406–409
 - Anwendungsbereich 407
 - außersteuerliche Gründe 431
 - Beweislast 451
 - double reasonableness test 405, 408, 424, 427, 429 f., 498, 534, 597, 670
 - Entstehungsgeschichte 398–406
 - Gesamtbetrachtung 442 f.
 - guidance 408, 411
 - Missbrauchs begriff 408
 - rechtliche Gestaltung 421
 - Rechtsfolgen 447 f.
 - Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze 427–429
 - Steuervermeidungsabsicht 436
 - Steuervorteil 422
 - Strafzuschlag 409, 448
 - tax arrangement 408, 500
 - Verfahren 451–453
 - Verhältnis zum Ramsay approach 420 f.
 - Vorschlag der Finanzverwaltung 1998 400 f.
 - Vorschlag des Aaronson Report 403–406
 - Vorschlag des Tax Law Review Committee 1997 399 f.
 - Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen? 448
- GAAR, deutsche, *siehe* §42 AO
- GAAR, französische 142, 161, 169
 - Besteuerung der Alternativgestaltung 199
 - Beweislast 202 f., 206
 - Motivtest 160, 165, 183
 - praktische Bedeutung 209 f.
 - rechtliche Gestaltung 180 f.
 - Rechtsentwicklung 161–168
 - Rechtsfolgen 199–201
 - Reichweite der steuerlichen Korrektur 200
 - Steuervorteil 181 f.
 - Strafzuschlag 160, 169, 200 f.
 - subjektive Elemente 182–184
 - Verfahren 203–209
 - verfassungsrechtliche Kritik 159–161

- Verhältnis zu speziellen Antimissbrauchsbestimmungen 174 f.
- Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen? 201 f.
- GAAR, US-amerikanische 256 f., 344
- Verfahren 338
- GAAR 1, 12, 685–691
- Funktion 585, 688 f., 699 f., 713 f.
- Sinnhaftigkeit 685–691
- Harmonisierung 691–694
- General Anti-Abuse Rule 403 f.
- *siehe auch* GAAR
- *siehe auch* GAAR, britische
- General Anti-Avoidance Principle (GANTIP) 398
- General Anti-Avoidance Rule, *siehe* GAAR
- *siehe auch* Antimissbrauchsinstrument, allgemeines
- General authority regulation 227
- Generalklausel 55 f., 563, 575 f., 604–608, 610 f., 690
- *siehe auch* rules vs. standards
- ~ als delegierte Gesetzgebung 606
- Gerichtsbarkeit 631–634
- Aufgabe 631 f.
- Handlungsspielräume 632 f.
- ~ und Gesetzgeber 634–637, 734–736
- Verhaltenstendenzen 633 f., 638 f.
- Gesamtbetrachtung 367, 375, 513, 648, 678 f.
- *siehe auch* Gestaltung, mehraktige
- ~ und teleologische Auslegung 441
- Gesamtplan 77–85, 128, 371, 438–441, 484, 512, 648, 732–734
- *siehe auch* Gestaltung, mehraktige
- dogmatische Einordnung 82–84, 734
- Übertragung betrieblicher Einheiten 80–82, 129, 733 f.
- ~ und § 42 AO 78 f., 83–85, 734
- ~ und Auslegung 79 f., 82–85
- ~ und Sinn und Zweck des Gesetzes 732 f.
- Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen? 138 f.
- Gesetzesauslegung, *siehe* Auslegung
- Gesetzeslücke 48–50, 58, 164, 224, 345, 350, 357, 582, 668, 700 f.
- Verantwortlichkeit 621–624
- Gesetzesvorbehalt 609, 618, 706, 719
- ~ in den USA 235 f.
- ~ in Deutschland 53 f., 700 f., 706, 719
- ~ in Frankreich 146, 154 f.
- ~ in Großbritannien 356 f.
- Gesetzgeber 628 f.
- ~ und Gerichte 634–637, 734–736
- Verhaltenstendenzen 628 f.
- Gesetzgebung, rechtsprechungskorrigierende 629
- Gesetzgebung, prinzipienorientierte 608, 629, 636
- Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 146, 154
- Gestaltung, gegenläufige 78 f., 99, 650, 654 f.
- Gestaltung, künstliche 106, 168, 194 f., 298 f., 493 f.
- *siehe auch* Künstlichkeit
- Gestaltung, mehraktige 77–85, 128–131, 197 f., 261 f., 302–316, 363, 438–444, 512–516, 732 f.
- eigenständige Bedeutung der Einzelakte 131, 515
- Gesamtplan des Steuerpflichtigen 513 f.
- sachlicher Zusammenhang der Einzelakte 129 f., 375 f., 438–441
- ~ und außersteuerliche Gründe 515
- ~ und Teleologie der Einzelsteuergesetze 513, 733
- wechselseitige Abhängigkeit der Einzelakte 514, 733
- wirtschaftliche Substanz der Einzelakte 515
- zeitlicher Zusammenhang der Einzelakte 128 f., 198, 440
- Zwangsläufigkeit der Abfolge der Einzelakte 375 f., 439 f., 514, 733
- Gestaltung, rechtliche 95 f., 181 f., 280, 492
- Gestaltung, rein künstliche 21
- *siehe auch* Künstlichkeit
- Gestaltung, unangemessene 98–103, 298
- *siehe auch* Unangemessenheit
- Gestaltung, ungewöhnliche 103–106, 299, 404
- *siehe auch* Ungewöhnlichkeit
- Gestaltung, zirkuläre 78 f., 99, 298 f., 492 f., 517, 650, 654 f., 671, 728
- Gestaltungsfreiheit 1, 462, 468, 615, 649, 694 f.
- Grenzziehung zum Gestaltungsmissbrauch 541 f., 612–626, 695
- ~ in den USA 216, 313 f.

- ~ in Deutschland 30–32, 694f.
- ~ in Frankreich 143f.
- ~ in Großbritannien 344–346, 347f., 404
- Gestaltungsmisbrauch 1, 6
 - *siehe auch* Steuerumgehung
 - Begriff 8
 - Grenzziehung zur Gestaltungsfreiheit 532, 541f., 612–626, 695
 - ~ im europäischen Steuerrecht 20–24
 - ~ im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht 23
 - Kriterien 93–128, 180–197, 279–302, 491–516, 593–596, 639–655
 - Missbrauchsvorbehalte in Richtlinien 23
 - normexterne Kriterien 593–596, 642
 - norminterne Kriterien 593–596, 642
 - subjektives Element 125–127
 - subjektives Element, *siehe auch* Steuervermeidungsabsicht
 - ~ und Gesetzesumgehung 69–77, 592
 - ~ und Grundfreiheiten 21f.
- Gestaltungsspielräume 111f., 114f.
- Gewaltenteilung 55, 463, 476, 574, 587, 590, 616–618, 632, 659, 716–719
 - ~ in den USA 234f., 240f.
 - ~ in Deutschland 55–57, 699f., 705, 716–719
 - ~ in Frankreich 144
 - ~ in Großbritannien 357
 - ~ und Methoden der Rechtsanwendung 472f., 704f., 720
- Gewinnpotential einer Gestaltung 283, 287, 501f.
 - Berücksichtigung ausländischer Steuern 290f., 507f.
 - Berücksichtigung einzelstaatlicher und örtlicher Steuern 291, 507f.
- Gewinnverlagerung, internationale 18f.
- Gilbert v Commissioner 292, 369
- Gleichheitssatz 58f.
 - *siehe auch* Gleichmäßigkeit der Besteuerung
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung 477, 520, 539, 587f., 603, 613–615, 668, 695f., 702–706, 719
 - Bezugspunkt 613f.
 - ~ in den USA 239f.
 - ~ in Deutschland 58f., 695f., 702–706, 719
 - ~ in Frankreich 158f.
- Goldfinger-Modell 113
- Goldstein v Commissioner 260, 288, 323
- Gould v Gould 220f.
- Gregory v Helvering 216, 221, 244–246, 262, 281f., 292, 371, 486, 497
- Gründe, außersteuerliche *siehe* außersteuerliche Gründe
- Griffith v Harrison 364–366
- Habilité fiscale 144
- Helvering v Lazarus 248f.
- Higgins v Smith 247
- Hin- und Herzahlen 109, 111
- HMRC Spotlights 412
- IES Industries v United States 253, 291
- Innentheorie 3, 75f., 116f., 125f., 275, 502, 509, 558, 592–598, 643f., 712–714
- Interprétation stricte 145f., 173
- IRC v Burmah Oil 370f., 432, 444
- IRC v Europa Oil 367
- IRC v Fitzwilliam 379f., 418, 425, 433, 444
- IRC v McGuckian 380, 420
- IRC v Plummer 368, 379
- IRC v Scottish Provident Institution 387f., 440
- Jahressteuergesetz 2008 68, 88
- Janfin 148, 166, 192, 209f., 463, 487, 497, 689
- Judge Learned Hand 244, 259, 281, 288
- Judicial anti-avoidance doctrines (UK), *siehe* Ramsay approach
- Judicial anti-avoidance doctrines (US) 212, 236, 251–253, 258–271, 344, 476
 - Abgrenzung 267f.
 - Beweislast 337f.
 - dogmatische Einordnung 274f.
 - Kritik 269f.
 - praktische Bedeutung 343
 - rechtliche Gestaltung 280
 - Rechtsfolgen 321–333
 - Steuervorteil 280
 - strafrechtliche Folgen 342
 - Strafzuschlag 327–333
 - subjektive Elemente 280–282
 - Verhältnis zu speziellen Antimissbrauchsbestimmungen 277–279
 - Voraussetzungen 279–302
 - Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen? 333–337

- Judicial principle (UK) 371, 373 f., 392, 559
 Judikative, *siehe* Gerichtsbarkeit
 Justification 563 f., 584, 635
 – Stufensystem 564, 569 f., 614, 715
- Kettenschenkung 119, 124, 129, 259, 680, 726, 733
 King Enterprises v United States 334
 Knetsch v United States 226, 247 f., 323, 369
 Kompetenzverteilung 464, 476, 479, 588, 590, 600 f., 616–618, 627, 670, 676, 704 f., 719
 – Eignungsfragen 617
 – ~ im Steuersystem 586 f., 588, 590, 616–618, 704 f., 719
 – Legitimationsfragen 617 f.
 – ~ und Auslegung 720
 – ~ zur Fehlervermeidung 616 f.
 Komplexität des Steuersystems 608, 628 f., 636, 686
 Konkordanz, praktische 619
 Konsumsteuer 554 f.
 Kontextunabhängigkeit von Sprache 578 f., 721
 Kriterien des Gestaltungsmissbrauchs 93–128, 180–197, 279–302, 421–438, 491–511
 – funktionale Betrachtung 639–655
 – Unklarheiten 541 f., 640
 Künstlichkeit 106, 182, 194 f., 298 f., 423 f., 493 f., 624, 650–653, 728
- Legalitätsprinzip 630
 Légalité de l'impôt 146, 154
 Leistungsfähigkeit 36, 159, 477 f., 583, 674 f.
 Lemarchand 202, 529
 Libre recherche scientifique 145
 Literalism 348–351
 Loi Aircardi 162 f., 200, 205, 207
- MacNiven v Westmoreland Investment Ltd 380–382, 425, 521, 689
 Main purpose test 431, 479, 500, 693
 Mantelkauf 109
 Massencharakter des Steuerrechts 608, 668
 Materielles Recht und Verfahrensrecht 670, 741
 Mayo Foundation v United States 231 f.
- Methodendiskussion im Steuerrecht 469 f.
 Minnesota Tea Co. v Helvering 246, 261, 303
 Missbrauch von Grundfreiheiten 21 f.
 Missbrauchsabsicht, *siehe* Steuervermeidungsabsicht
 Missbrauchsbekämpfung, *siehe* Umgehungsbekämpfung
 Mitropa-Fall 66, 467, 488
 Moline Properties, Inc. v Commissioner 317
 Montage 194–196, 198
 Moodie v Commissioners 379
- National Muffler Dealers Association v United States 228 f.
 National Muffler-Standard 228 f., 230
 Neutralität des Steuersystems 555
 New approach, *siehe* Ramsay approach
 Nichtanwendungserlass 735
 Nonrecourse loan 213, 247
 Normbasierte Betrachtung 395, 445, 491, 522–524, 656–662
 – ~ im Zivil- und Steuerrecht 658–662
 Notice and comment-Verfahren 227, 231
 Notice of binding 453
 Nulla poena sine lege 158
- Parlamentsvorbehalt, *siehe* Gesetzesvorbehalt
 Parliamentary sovereignty, *siehe* Souveränität, parlamentarische
 Partington v Attorney General 221, 349
 Pfennig-Urteil 41, 65
 Pigou-Steuer 550
 Plain meaning rule 217, 350, 462, 471
 Plan in Einzelakten 139
 Planungssicherheit, *siehe* Steuerplanungssicherheit
 Pre-ordained series of transactions 373, 425
 – *siehe auch* Gestaltung, mehraktige
 Prima facie-Subsumtion 7, 12, 489, 559–561, 714
 Principe de non-immixtion 144
 Prinzipien, steuerrechtliche 583 f., 614
 Product ruling 742
 Promoters of tax avoidance schemes regime (POTAS) 410 f., 456 f.
 Purposive interpretation, *siehe* Auslegung, teleologische

- Question prioritaire de constitutionnalité
153, 480
- Ramsay approach 4, 348, 353 f., 358,
392–396, 688
- Anwendung außerhalb des Steuerrechts 415
 - außersteuerliche Effekte 432 f.
 - außersteuerliche Gründe 430 f.
 - methodologische Einordnung 392–394
 - Rechtsfolgen 444–447
 - Sachverhalts- oder Normebene 394 f.
 - Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze 425–427
 - Steuervermeidungsabsicht 436
 - Steuervorteil 422
 - Verhältnis zur britischen GAAR 420 f.
 - Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen? 448 f.
- Ramsay v IRC 345 f., 352 f., 368–370,
432, 436, 438, 444, 488
- Réalisme du droit fiscal 149 f., 177, 469,
474, 591
- Reasonable cause exception 329 f., 332,
341
- Reasonableness 495, 646
- Rechtliche Substanz 683
- Rechtsbegriffe, unbestimmte 54 f., 604,
634, 688, 692 f., 696, 698
- Rechtsetzung 604–612, 621
- im Steuerrecht 608–612, 617, 621, 628
- Rechtsformwahlfreiheit 645
- Rechtsfortbildung 46–51, 56–58, 701,
710–712
- Grenzen der ~ 56–58, 701, 710–712
 - Zivil- und Steuerrecht 631, 701, 711 f.
- Rechtsmissbrauch 71
- ~ und Gesetzesumgehung 74, 172–174, 276 f., 414 f., 484 f., 654, 701
- Rechtspositivismus 568
- Rechtssicherheit 475, 539, 587 f., 615 f.,
688, 706, 709 f.
- Regel 562–565
- ~ als Handlungsgrund 566 f.
 - ~ als Kompetenzzuweisungsinstrument 571–575, 670
 - Begriff 562 f.
 - Daumenregel 567
 - Divergenz Regelanwendung – Sinn und Zweck 565 f.
 - Durchbrechung 578, 580
 - Effizienzgewinn 571
 - Fehlerprävention 572 f.
 - Interpretation 577 f.
 - justification 563 f.
 - Rechtssicherheit 570 f., 607 f.
 - Selektionsfunktion 564 f., 573
 - Sinn und Zweck 563 f.
 - suboptimale Ergebnisse 570
 - Über- und Unterinklusivität 565, 605, 609, 623, 696
 - ~ und Gewaltenteilung 573
 - ~ und Legitimation 573
 - Verallgemeinerungsfunktion 564 f., 696
 - Verlässlichkeit 570 f., 607
- Regelbasiertes Entscheiden 566
- im Steuersystem 585 f.
 - Vor- und Nachteile 570–575
- Regeltheorie 561–578
- Requalifikation 13, 481, 536
- ~ in den USA 271–274
 - ~ in Deutschland 92 f.
 - ~ in Frankreich 149, 169, 175–178
 - ~ in Großbritannien 415 f.
 - ~ und Gestaltungsmissbrauch 175–178, 208
 - ~ und Scheingeschäft 175–178
- Revenue Ruling 232
- Rice's Toyota World, Inc. v Commissioner 252, 262 f., 322, 324
- Risikosphäre 620–626, 700–702, 706–709,
729 f.
- ~ des Gesetzgebers 621–624, 651 f., 696, 706–709, 729
- RMC France 185 f., 505
- Rücklagenmanagement 112
- Rückwirkungsverbot in den USA
237–239
- Rückwirkungsverbot in Frankreich 157
- Rule of lenity 220
- Rules vs. principles 562
- Rules vs. standards 563, 575 f., 604–612,
615
- Fehleranfälligkeit 605
 - Kompetenzverteilung 605 f.
 - Legitimitätsfragen 605 f.
 - Praktikabilität 606
 - Rechtssicherheit 607 f.
 - ~ und allgemeine Antimissbrauchsinstrumente 611 f.
 - ~ und Steuerumgehung 608–612

- Sachverhaltsrekonstruktion 34 f.
- Sacks v Commissioner 293, 465
- Sagal 168, 174, 195
- Sale and lease back 213, 248, 278 f., 284, 386 f., 400, 677, 682
- Salem Financial v United States 277 f., 324 f.
- Scheingeschäft 13, 481–483
- Begriff 482
 - ~ im Steuerrecht 90 f.
 - ~ im Zivilrecht 90
 - ~ in den USA 259–261
 - ~ in Deutschland 88–92
 - ~ in Frankreich 142, 161–163, 170–172
 - ~ in Großbritannien 416 f.
 - ~ und Steuerumgehung 88–90, 91 f., 170–172, 277, 483 f., 659
- Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren 111
- Schwesterpersonengesellschaften 585 f.
- Separation of powers 235, 240 f., 472, 476
- Sham in fact 261, 324, 482
- Sham in substance 261, 482
- Sham transaction doctrine 245, 252, 259–261, 267
- *siehe auch* Economic substance doctrine
 - Rechtsfolgen 321 f.
- Sham 259–261, 416 f.
- *siehe auch* Scheingeschäft
- Simulation, *siehe* Scheingeschäft
- Single reasonableness test 452, 536, 670
- Sinn und Zweck 10–12, 106–115, 189–192, 292–297, 307–310, 495–499, 582, 635, 722–725
- *siehe auch* Auslegung, teleologische
 - ~ als Basis für Äquivalenzurteil 657
 - ~ als Umgehungskriterium 106–115, 189–192, 292–297, 424–429, 495–499, 580 f., 722, 724 f.
 - Anwendbarkeit der economic substance doctrine 294–296
 - Ermittlung des ~ 191, 428 f., 499
 - ~ und economic substance 292 f.
 - ~ und step transaction doctrine 307–310
- Skidmore-Standard 232 f.
- Souveränität, parlamentarische 356, 464, 472, 476, 635
- Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR) 13, 271, 409
- *siehe auch* Antimissbrauchsbestimmung, spezielle
- Specific authority regulation 227
- Sté Audit Sud Est 186 f.
- Sté Distribution Casino France 187, 198
- Step transaction doctrine 246, 258, 261, 302–310, 334, 512
- binding commitment test 304 f., 306, 334, 514, 530
 - end result test 304 f., 307, 514
 - interdependence test 304 f., 308
 - Rechtsfolgen 321 f.
 - ~ und economic substance doctrine 309–316
- Steueranreize, gezielte 109 f., 195, 284, 293, 297, 404, 427, 465, 495, 645
- Steuergesetze als Regeln 581–583
- Selektionsfunktion 582
 - Über- und Unterinklusivität 609 f., 622, 696
- Steuerhinterziehung 14
- Steuerjuristische Betrachtungsweise 39, 469, 682, 718
- Steuermoral 16 f.
- Steuerplanung, legitime 15, 30–32
- *siehe auch* Gestaltungsfreiheit
- Steuerplanungssicherheit 608 f., 615 f., 687, 695 f., 706
- ~ und Verfahren 616, 620, 669–671, 740–742
- Steuerrecht und Zivilrecht 474 f., 624–626, 631, 658–662, 672 f., 678–683, 701, 725 f.
- ~ in den USA 225 f.
 - ~ in Deutschland 35 f.
 - ~ in Frankreich 147–151, 177 f.
 - ~ in Großbritannien 354 f.
- Steuerrechtsordnung als Mehrebenensystem 614
- Steuerumgehung 1
- *siehe auch* Gestaltungsmissbrauch
 - *siehe auch* Umgehungsbekämpfung
 - Akteure 626–634
 - ~ als Divergenzphänomen 578–601, 580, 587, 621 f., 641, 644, 714–718
 - ~ als Optimierungsproblem 612–626, 641, 697
 - ~ als Rechtsanwendungsproblem 560, 580
 - ~ als Spiel 626–639
 - ~ aus ökonomischer Sicht 545–557
 - Begriff 7 f., 32, 580
 - Definition 7 f., 32

- dogmatische Einordnung in Deutschland 69–74
- Dynamik 609 f., 624, 626, 668 f., 696, 707
- Erwartungswertperspektive 552–554, 637 f., 739
- Identifikation von Umgehungs-gestaltungen 484–488, 580
- Ineffizienzen 545–547, 549, 694
- Methoden der Umgebungs-bekämpfung 8, 12–14, 33, 480–538, 540 f.
- ökonomische Kosten 546
- rechtstheoretische Analyse 559–603
- Serientäter 458
- ~ und Gesetzesanwendung 32–34, 52, 74, 580
- ~ und Gesetzesumgehung 72 f., 275 f.
- ~ und Gestaltungsmissbrauch 69–75, 172–174
- ~ und Gleichheitssatz 58 f., 477
- ~ und Scheingeschäft 88–90, 91 f., 170–172, 277, 416 f.
- ~ und Steuerhinterziehung 14 f.
- Verteilungseffekte 546 f.
- Wohlfahrtsverluste 545–547, 549
- Steuervergünstigungen, *siehe* Anreize, gezielte
- Steuervermeidung 1 f.
 - grenzüberschreitende ~ 18 f.
 - ~ im System 18
 - ökonomische Überlegungen 548 f.
 - ~ und Steuerumgehung 548 f.
 - Verzerrungen 548 f.
 - ~ zwischen den Systemen 19
- Steuervermeidungsabsicht 125–127, 280–282, 404, 435 f., 502, 509 f., 595, 611, 643, 649, 653 f., 695, 697, 709 f., 730
 - ~ und Gestaltungsfreiheit 510, 695
- Steuervorteil 96–98, 181 f., 280, 492, 659 f.
 - ~ eines Dritten 97
 - unangemessener ~ 18
- Straddle-Transaktionen 278, 289
- Substance over form 243 f., 247 f., 258 f., 267, 274 f., 301 f., 436, 478, 511
 - Rechtsfolgen 321 f.
- Substantial authority defense 328 f.
- Substanz, fehlende 196 f.
- Substanzorientierung 46, 272, 478
 - *siehe auch* wirtschaftliche Substanz
- Substanz, wirtschaftliche, *siehe* wirtschaftliche Substanz
- Targeted Anti-Avoidance Rule (TAAR) 13, 271, 409
- Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 57, 154, 475, 707
- Tax avoidance scheme 368
- Tax Reform Act 1976 253
- Tax shelters 212–215, 247, 254 f., 285, 342, 346, 369
 - Abzugsfähigkeit von Zinsen 322–326
 - BLIPS-Modell 327, 342
 - CINS-Modell 320
 - SHIPS 2-Modell 426, 428, 498
 - Son of BOSS-Modell 289
- Teleologie, *siehe* Sinn und Zweck
- Teleologie der Steuergesetze 582, 722–725
- Telos, *siehe* Sinn und Zweck
- Textualism 218 f., 224 f., 255, 343, 471
- Théorie de l'apparence 202
- Thüringer-Autohaus-Fall 114, 653, 708, 736
- Tower MCashback v Commissioners 388 f.
- Transaction of interest 339 f.
- Transaction, listed 339
- Transaction, reportable 339
- Transaktionsbasierte Betrachtung 318, 395, 444 f., 491, 522–524, 656–662, 737 f.
 - ~ im Zivil- und Steuerrecht 658–662
- Trennungsprinzip 676
- Typisierung 583, 609
- Über-Kreuz-Vermietung 102, 739
- UBS AG v Commissioners 354, 389–392, 418, 420, 426, 431, 434, 445, 504, 523 f., 661 f.
- Umgehung 1, 70 f., 167, 172 f.
 - *siehe auch* Steuerumgehung
 - ~ im Zivil- und im Steuerrecht 600 f., 624–626
 - objektive Deutung 91 f.
 - subjektive Deutung 173
 - ~ und Scheingeschäft 88–91
 - ~ von Verwaltungsanweisungen 192–194
 - Wesen der ~ 580
- Umgebungsbekämpfung 1–749
 - Akteure 598–600, 625, 626–634

- ~ als Optimierungsproblem 612–626, 641, 697
- ~ als Regeldurchbrechung 580, 584 f., 587
- Anpassung der Norm an den Sachverhalt 490, 656
- Anpassung des Sachverhalts an die Norm 489 f., 656
- Bedeutung verfassungsrechtlicher Vorgaben 477–480, 698–720
- Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts 490 f.
- ~ durch Auslegung 591 f.
- ~ in der NS-Zeit 41, 64 f.
- institutionelle Dimension 602
- Interdependenzen 26, 29 f.
- Konsistenz des Systems 635 f.
- Methoden 8, 12–14, 33, 480–538, 540 f.
- Perspektive des Entscheidungsträgers 588, 687
- Perspektive des Rechtsetzers 604–612
- Pfadabhängigkeiten 487 f., 692
- rechtliche Rahmenbedingungen 29 f., 628
- Rechtsentwicklung in den USA 241–257
- Rechtsentwicklung in Deutschland 60–69
- Rechtsentwicklung in Frankreich 161–168
- Rechtsentwicklung in Großbritannien 358–413
- richterliche Gestaltungsmacht 467, 531 f., 634, 638, 692, 699 f., 704, 734–736
- Risikosphären 620–626, 651 f., 696, 700–702, 706–709, 729
- Rolle der Finanzverwaltung 532–535, 629–631, 687
- Rolle der Gerichte 462–465, 467, 531 f., 631–634, 638, 685–690, 704, 734–736
- Rolle des Gesetzgebers 467 f., 531 f., 628 f., 634, 685–691
- Rolle des US Supreme Court 242
- ~ und Entscheidungsmodus im Steuersystem 589 f.
- ~ und gesellschaftliche Rahmenbedingungen 466 f., 473, 520
- ~ und Gesetzgebung 621, 628
- ~ und Gewaltenteilung 479, 587, 590, 598, 616–618, 699 f., 705, 716–719
- ~ und Kompetenzverteilung 464, 476, 479, 588, 590, 600 f., 616–618, 627, 704 f., 716–719
- ~ und rechtspolitischer Bedarf 478
- ~ und Rechtssicherheit 475, 539, 587 f., 615 f., 709 f.
- Umgehungsresistenz der Steuergesetze 554–556, 603 f., 703
- Unangemessenheit 98–103, 298, 405, 424, 494 f., 646, 727, 729
- Bezugspunkt 613 f., 714–718, 727
- normspezifische Prüfung 107, 494 f., 727
- ~ und angemessene Gestaltung 123, 662
- ~ und Normalfall 100 f.
- ~ und Sinn und Zweck des Gesetzes 107 f., 494, 727
- ~ und Typizität 100, 729
- ~ und Ungewöhnlichkeit 103–106, 729
- ~ und wirtschaftliche Äquivalenz 102 f., 646 f.
- ~ und wirtschaftliches Ziel 127 f., 494, 511, 727
- Unausweichlichkeit der Steuer 158
- Ungewöhnlichkeit 103–106, 299, 423 f., 493, 651–653, 729
- United States v Isham 220 f.
- United States v Merriam 220 f., 225
- United States v Woods 270
- UPS v Commissioner 253, 286, 288, 312
- US Tax Court 242
- Vente à soi-même 199, 664 f.
- Verantwortlichkeit des Gesetzgebers *siehe* Risikosphäre des Gesetzgebers
- Verfassungsgerichtsbarkeit in Frankreich 153
- Verfassungsrecht 52–59, 153–161, 233–240, 356–358, 475–480
- ~ als Rahmenrecht 716
- Vertrauen, interinstitutionelles 636 f., 735 f.
- Vertrauensschutz 472, 534, 590, 630, 710, 730
- ~ in den USA 237–239
- ~ in Deutschland 730
- ~ in Frankreich 156 f., 192 f., 630
- ~ in Großbritannien 411
- Verwaltungsauffassung 51 f.

- Bindung an die ~ 51 f., 226–233, 472, 533 f.
- Verwaltungsvorschriften 630
 - norminterpretierende ~ 227
 - normsetzende ~ 227
- Vorherigkeit des Zivilrechts 36
- Vorhersehbarkeit der Rechtsanwendung 55
- Wahlfreiheiten im Steuerrecht, *siehe*
 - Wahlrechte im Steuerrecht
- Wahlrechte im Steuerrecht 107, 110 f., 144, 495 f., 498, 645
- Wash sale 250, 410, 418, 446 f., 498, 518, 549, 724
- Wechselwirkungen im Spiel der Steuerumgehung 634–639
- Wesentlichkeitstheorie 53, 475
- White Paper on Corporate Tax Shelters 254
- Whittles v Uniholdings Ltd 450
- Willkürmoment der Besteuerung 37, 49, 722 f.
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise 35, 37–39, 60 f., 63, 139, 293, 382, 469, 591, 671 f., 679, 725 f.
 - *siehe auch* teleologische Auslegung
- ~ in den USA 293
- ~ in Frankreich 150
- Wirtschaftliche Substanz 647, 671–683
 - Konkretisierung durch den Gesetzgeber 674 f., 718
 - normativer Kontext 677, 679, 718
 - Rechtsfolgenrelevanz 681 f., 726
 - ~ und rechtliche Form 678 f., 680, 726
 - ~ und rechtliche Substanz 683
- Wortlautgrenze, *siehe* Wortsinnngrenze
- Wortsinnngrenze 9, 218, 578–580, 720 f.
 - Überschreitung der ~ 593 f., 599, 618, 641 f., 656, 667
- Wortsinn-Zweck-Divergenz 587, 593, 644, 650 f.
 - Evidenz 728 f.
- Zuständigkeiten, *siehe* Kompetenzverteilung
- Zwei-Stufen-Modell 79, 119, 733
- Zwischengesellschaft 118 f., 123 f., 170, 174, 180 f., 253, 316–321, 372, 519
 - entitätsbezogene Betrachtung 318 f.
 - Moline doctrine 317
 - transaktionsbezogene Betrachtung 318
- Zwischenmietverträge 100, 120 f.