

Schriften zum Steuerrecht

Band 129

**Allgemeine Regeln zur
Bekämpfung von Steuerumgehung
in Deutschland und
dem Vereinigten Königreich**

Von

Tobias Franz



Duncker & Humblot · Berlin

TOBIAS FRANZ

Allgemeine Regeln zur Bekämpfung
von Steuerumgehung in Deutschland
und dem Vereinigten Königreich

Schriften zum Steuerrecht

Band 129

Allgemeine Regeln zur Bekämpfung von Steuerumgehung in Deutschland und dem Vereinigten Königreich

Von

Tobias Franz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster
hat diese Arbeit im Sommersemester 2017
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 6

Alle Rechte vorbehalten
© 2017 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15280-3 (Print)
ISBN 978-3-428-55280-1 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85280-2 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Neue Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur konnten für die Drucklegung noch bis Mai 2017 berücksichtigt werden.

Danken möchte ich zunächst Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch für die Betreuung der Arbeit und die Erstattung des Erstgutachtens. Das Zweitgutachten hat dankenswerterweise Herr Prof. Dr. Marcel Krumm übernommen.

Mein besonderer Dank gilt weiterhin meinen Gesprächspartnern in Deutschland und Großbritannien. Besonders für die rechtspraktischen Elemente dieser Arbeit war der Austausch mit ihnen sehr wichtig. Hervorgehoben sei zudem das Glück, in Oxford – teilweise in Verbindung mit meinem Studium dort – zu dem Thema meiner Arbeit forschen und dort viel über die Besonderheiten des britischen Steuerrechts lernen zu können. Auch den zahlreichen Teilnehmern an meiner Umfrage, die freundlicherweise innerhalb von Vereinigungen, Gerichten und Kanzleien verbreitet wurde, gebührt mein Dank. Schließlich danke ich denjenigen, die mir mit ihren Anmerkungen zu Entwürfen dieser Arbeit und z. B. auch der Umfrage eine große Hilfe waren.

Ich widme diese Arbeit meinen Eltern. Sie stets hinter mir zu wissen, ist für mich von großer Bedeutung. Die Entwicklung dieser Arbeit haben sie durch viele Anregungen gefördert.

Düsseldorf, im Juni 2017

Tobias Franz

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	17
B. Das Problem der Bestimmung und Bekämpfung von Steuerumgehung	20
I. Problemaufriss	20
II. Grundsatz der Gestaltungsfreiheit	21
III. Grenze des Missbrauchs	22
IV. Verantwortung des Gesetzgebers	23
V. Güterabwägung	25
C. Rahmenbedingungen der Missbrauchsbekämpfung durch allgemeine Regeln	27
I. Überblick	27
II. Gerichte und Richter	28
1. Instanzenzug	28
2. Zahl der Fälle und Erfolgsquoten	29
3. Richterauswahl und -beförderung	31
4. Hintergrund der Richter	34
5. „Status“ der Richter	35
III. Stil der Gesetzgebung	37
IV. Anforderungen an die Bestimmtheit	38
V. Verbindliche Auskunft	40
VI. Alternativen zu allgemeinen Regeln	42
1. „Bessere“ Gesetzgebung	42
2. Prinzipienorientierte Gesetzgebung	42
3. Anzeigepflichten	44
4. Spezielle Missbrauchsbekämpfungsvorschriften	47
5. Rückwirkende Gesetzesänderung	48
6. Verhaltenskodex und ähnliche Ansätze	52
7. Gesamtbild der Alternativen	54
D. Fallgruppen und Beispiele	55
I. Zuordnung zum wirtschaftlich richtigen Rechtsgrund	55
II. Zurechnung von Einkünften und Umsätzen	57
III. Gesamtplan	58
1. Allgemeine Charakterisierung	58
2. Kettenschenkung	58
3. Wohnraumüberlassung an ein unterhaltsberechtigtes Kind	58
4. Überkreuzvermietung	59

5. Cash-GmbH	59
6. Stamp Duty Land Tax bei unentgeltlicher Weiterübertragung	60
IV. Weitere Fälle	60
1. Gestaltungen im Grunderwerbsteuerrecht	60
2. Mantelkauf	61
E. Missbrauchsbekämpfung ohne eigens dafür kodifizierte Regelungen	62
I. Deutschland	62
1. Grundlagen	62
2. Auslegung	65
a) Grundsätze	65
b) Teleologische Auslegung	67
c) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	70
d) „Auslegung“ des Sachverhalts	72
e) Weitere Aspekte, insbesondere verfassungskonforme Auslegung	73
3. Rechtsfortbildung	74
a) Grundsätze	74
aa) Überblick	74
bb) Verfassungsrecht	76
cc) Methodenlehre	81
b) Analogie	83
c) Teleologische Extension	84
d) Teleologische Reduktion	85
4. Anwendung auf die Fallgruppen und Beispiele	85
a) Zuordnung zum wirtschaftlich richtigen Rechtsgrund	85
b) Zurechnung von Einkünften und Umsätzen	89
c) Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft	89
d) Allgemeine Behandlung des Gesamtplans	93
e) Kettenschenkung	98
f) Wohnraumüberlassung an ein unterhaltsberechtigtes Kind	98
g) Überkreuzvermietung	100
h) Cash-GmbH	101
i) Stamp Duty Land Tax bei unentgeltlicher Weiterübertragung	102
j) Gestaltungen im Grunderwerbsteuerrecht	104
k) Mantelkauf	107
5. Zwischenergebnis	109
II. Vereinigtes Königreich	110
1. Grundlagen	110
2. Auslegung	111
a) Grundsätze	111
b) Teleologische Auslegung	112
c) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	115
d) „Auslegung“ des Sachverhalts	118
e) Weitere Aspekte, insbesondere verfassungskonforme Auslegung	120

3. Rechtsfortbildung	120
4. Anwendung auf die Fallgruppen und Beispiele	124
a) Zuordnung zum wirtschaftlich richtigen Rechtsgrund	124
b) Zurechnung von Einkünften und Umsätzen	125
c) Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft	126
d) Allgemeine Behandlung des Gesamtplans	126
e) Kettenschenkung	133
f) Wohnraumüberlassung an ein unterhaltsberechtigtes Kind	134
g) Überkreuzvermietung	136
h) Cash-GmbH	136
i) Stamp Duty Land Tax bei unentgeltlicher Weiterübertragung	137
j) Gestaltungen im Grunderwerbsteuerrecht	138
k) Mantelkauf	138
5. Zwischenergebnis	139
III. Gemeinsamkeiten und Unterschiede	140
1. Überblick	140
2. Konzept der Steuerumgehung	140
3. Auslegung	141
4. Rechtsfortbildung	142
5. Fallgruppen und Beispiele, insbesondere Gesamtplan	142
6. Zwischenergebnis	143
IV. Zwischenbewertung der Lösungen	145
1. Effektivität i. S. v. Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	145
2. Rechtssicherheit	147
F. Missbrauchsbekämpfung durch kodifizierte allgemeine Regelungen	150
I. Deutschland: § 42 AO	150
1. Innen- versus Außentheorie	150
2. Die jüngste Änderung des § 42 AO	153
3. Tatbestand	155
a) Überblick	155
b) Steuerumgehung	155
c) Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts	156
d) Unangemessene rechtliche Gestaltung	158
aa) Überblick	158
bb) Maßgeblichkeit des Verhaltens eines verständigen Dritten	158
cc) Die Umschreibungen von Tipke	160
dd) Verhältnis zur Ungewöhnlichkeit	160
ee) Maßgeblichkeit der Wertungen der Steuernorm	162
ff) Stellungnahme	164
e) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil	164
f) Missbrauchsabsicht	168
g) Keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe	169

4. Rechtsfolge	172
5. Verhältnis zu Spezialvorschriften	175
6. Bedeutung von Art. 6 Richtlinie 2016/1164/EU (ATAD)	179
7. Anwendung auf die Fallgruppen und Beispiele	180
a) Gesamtplan	180
b) Wohnraumüberlassung an ein unterhaltsberechtigtes Kind	180
c) Überkreuzvermietung	182
d) Cash-GmbH	183
e) Stamp Duty Land Tax bei unentgeltlicher Weiterübertragung	185
f) Gestaltungen im Grunderwerbsteuerrecht	187
8. Zwischenergebnis	188
II. Vereinigtes Königreich: General Anti-Abuse Rule	190
1. Hintergrund der Einführung	190
2. Tatbestand	196
a) Überblick	196
b) Anwendungsbereich	197
c) Steuerlich motivierte Gestaltung (tax arrangement)	197
d) Missbräuchlichkeit (abusive)	198
3. Verfahrensregeln	201
a) Ablauf des Verfahrens, insbesondere Rolle des Advisory Panel	201
b) Beweisregeln, insbesondere Rolle der Guidance	203
4. Rechtsfolge	204
5. Verhältnis zu Spezialvorschriften	206
6. Bedeutung von Art. 6 Richtlinie 2016/1164/EU (ATAD)	206
7. Anwendung auf die Fallgruppen und Beispiele	207
a) Gesamtplan	207
b) Wohnraumüberlassung an ein unterhaltsberechtigtes Kind	207
c) Überkreuzvermietung	208
d) Cash-GmbH	209
e) Stamp Duty Land Tax bei unentgeltlicher Weiterübertragung	210
f) Gestaltungen im Grunderwerbsteuerrecht	211
8. Zwischenergebnis	211
III. Gemeinsamkeiten und Unterschiede	212
1. Überblick	212
2. Tatbestand	212
a) Objektive Tatbestandsvoraussetzungen	212
b) Subjektive Tatbestandsvoraussetzungen	214
3. Verfahrensregeln	214
4. Rechtsfolge	214
5. Verhältnis zu Spezialvorschriften	215
6. Fallgruppen und Beispiele, insbesondere Gesamtplan	215
7. Zwischenergebnis	215

IV. Zwischenbewertung der Lösungen	217
1. Effektivität i.S.v. Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	217
2. Rechtssicherheit	219
G. Ergebnis des Vergleichs und Gründe von Unterschieden	222
I. Gemeinsamkeiten und Unterschiede	222
II. Gründe der Unterschiede	225
1. Überblick	225
2. Gerichte und Richter	226
3. Alternativen zu allgemeinen Regeln	233
4. Stil der Gesetzgebung	234
5. Rolle des Parlaments und der Gerichte	234
6. Wertungen in Politik, Rechtsprechung und Gesellschaft	235
7. Zwischenergebnis	242
H. Fazit	244
Literaturverzeichnis	247
Rechtsprechungsverzeichnis	262
Sachverzeichnis	270

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Zahl der Fälle und Erfolgsquoten in Deutschland und England/Wales	30
Tabelle 2: Gehälter von (Finanz-)Richtern in Deutschland und dem Vereinigten Königreich	36
Tabelle 3: Verdeckte Gewinnausschüttung durch überhöhtes Geschäftsführer-Gehalt (Deutschland)	56
Tabelle 4: Verdeckte Gewinnausschüttung durch überhöhtes Geschäftsführer-Gehalt (Vereinigtes Königreich)	57
Tabelle 5: Anteil der Richter, die aus der Finanzverwaltung kommen und Erfolgsquoten des Steuerpflichtigen	231

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: RETT-Blocker vor Einfügung des § 1 Abs. 3a GrEStG	60
Abbildung 2: RETT-Blocker nach Einfügung des § 1 Abs. 3a GrEStG	61

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AC	Law Reports, Appeal Cases
a. F.	alter Fassung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
AO-StB	AO-Steuerberater
Art.	Artikel
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
BCC	British Company Cases
Bd.	Band
BEPS	base erosion and profit shifting
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BTR	British Tax Review
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
CAA 1990	Capital Allowances Act 1990
CAA 2001	Capital Allowances Act 2001
CLJ	Cambridge Law Journal
CRA 2005	Constitutional Reform Act 2005
CTA 2009	Corporation Tax Act 2009
CTA 2010	Corporation Tax Act 2010
DB	Der Betrieb
DOTAS	Disclosure of Tax Avoidance Schemes
DR	European Commission of Human Rights Decisions & Reports
DRiG	Deutsches Richtergesetz
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EMRK	Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten
ER	English Reports
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStRG	Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts
EStG	Einkommensteuergesetz
EWCA Civ	Court of Appeal (Civil Division)
EWHC (Admin)	England & Wales High Court (Administrative Court)
FA 1943	Finance Act 1943
FA 1978	Finance Act 1978
FA 2003	Finance Act 2003
FA 2008	Finance Act 2008
FA 2013	Finance Act 2013
FA 2014	Finance Act 2014
FA 2015	Finance Act 2015
FA (Nr. 2) 2015	Finance (No. 2) Act 2015
FA 2016	Finance Act 2016
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
GAAR	General Anti-Abuse Rule
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HKCFAR	Hong Kong Court of Final Appeal Reports
HKLRD	Hong Kong Law Reports & Digest
HM	Her Majesty's
HMRC	Her Majesty's Revenue & Customs
HRA 1998	Human Rights Act 1998
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. E.	im Ergebnis
IHTA 1984	Inheritance Tax Act 1984
i. S. d.	im Sinne der, im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
i. S. v.	im Sinne von
ITA 2007	Income Tax Act 2007

ITEPA 2003	Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003
ITTOIA 2005	Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
JbFfSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JP	Justice of the Peace Reports
JStG 2008	Jahressteuergesetz 2008
K.B.	Law Reports, King's Bench
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LQR	Law Quarterly Review
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neuer Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
QB	Law Reports, Queen's Bench
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
Rn.	Randnummer
RuP	Recht und Politik
S.	Satz, Seite, Siehe
SALJ	South African Law Journal
SC	Sessions Cases
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes
SLR	Statute Law Review
StÄndG 2001	Steueränderungsgesetz 2001
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
STC	Simon's Tax Cases
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
StReformG 1990	Steuerreformgesetz 1990
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift
SWI	Steuer & Wirtschaft International
TC	Tax Cases
TCEA 2007	Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007

TCGA 1992	Taxation of Chargeable Gains Act 1992
TIOPA 2010	Taxation (International and Other Provisions) Act 2010
TMA 1970	Taxes Management Act 1970
u. a.	unter anderem, und andere
UKFTT	United Kingdom First-tier Tribunal
UKSC	United Kingdom Supreme Court
UKUT	United Kingdom Upper Tribunal
vgl.	vergleiche
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
WL	Westlaw Transcripts
WLR	Weekly Law Reports
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil

A. Einleitung

Das Problem der Steuerumgehung ist historisch nicht neu: Ein ökonomisch denkender Steuerpflichtiger war und ist stets bestrebt, seine eigene Steuerbelastung möglichst gering zu halten. Die Tür- und Fenstersteuer, die z. B. 1798 in Frankreich eingeführt wurde, besteuerte „Türen und Fenster, welche nach den Straßen, Höfen und Gärten der Gebäude und Fabriken hinausgehen“.¹ Die Zahl der Türen und Fenster wurde dabei als Anhaltspunkt für den Wert des Hauses gesehen.² Daraufhin wurden bestehende Fenster und Türen zugemauert und fortan mit möglichst wenigen Fenstern und Türen gebaut, auch wenn die Lebensqualität darunter litt.³ Der Wert des Hauses veränderte sich freilich nicht im gleichen Maße. Heute sind die Möglichkeiten der Steuerumgehung zumindest häufig nicht mehr so simpel. Das Thema ist jedoch zu jeder Zeit aktuell. Derzeit wird es besonders im Rahmen der *OECD*-Initiative gegen die Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und die Verlagerung von Gewinnen (*base erosion and profit shifting*, kurz *BEPS*)⁴ diskutiert. Bei dieser Initiative bilden allgemeine Regeln zur Bekämpfung von Steuerumgehung allerdings nur einen kleinen Teilaspekt. *BEPS* ist nicht Gegenstand dieser Arbeit. Auch die Bestimmung und Bekämpfung von Steuerumgehungen in nationalen Fällen nach allgemeinen Regeln sind jedoch zum einen – sowohl für steuerplanende Unternehmen als auch für den Fiskus – von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung. Zum anderen ist dieses Thema rechtstheoretisch relevant, da es grundlegende Fragen der Methodenlehre und der Abgrenzung der Kompetenzen von gesetzgebender und rechtsprechender Gewalt betrifft.

Sowohl in Deutschland als auch im Vereinigten Königreich wurden insbesondere nach der Finanzkrise die Regeln zur Bekämpfung von Steuerumgehung verschärft. Während im Bereich der in dieser Arbeit dargestellten allgemeinen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften der deutsche Gesetzgeber zuletzt 2007 § 42 AO geändert hat, hat der britische Gesetzgeber 2013 eine dieser Steuerrechtsordnung bis dahin fremde *General Anti-Abuse Rule* (*GAAR*) eingeführt. Dieser Hintergrund lässt es als besonders reizvoll er-

¹ Vgl. *Sahm*, Von der Aufruhrsteuer bis zum Zehnten, S. 29.

² Vgl. *Sahm*, Von der Aufruhrsteuer bis zum Zehnten, S. 29.

³ S. *Sahm*, Von der Aufruhrsteuer bis zum Zehnten, S. 29.

⁴ Grundlegend OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting; OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

scheinen, gerade diese beiden Rechtsordnungen hinsichtlich ihrer allgemeinen Regeln zur Bekämpfung von Steuerumgehung miteinander zu vergleichen. Dazu werden die Regeln in beiden Ländern gegenübergestellt, bewertet und Unterschiede in den Ansätzen beider Rechtsordnungen begründet. Dabei soll die Grenze zwischen anzuerkennender Steuergestaltung und nicht mehr anzuerkennendem Missbrauch, durch den das Steuergesetz umgangen würde, bestimmt werden. Allgemeine Regeln, wie diese Grenze zu ziehen ist, folgen aus den Möglichkeiten der Missbrauchsbekämpfung durch Auslegung und Rechtsfortbildung ebenso wie aus den kodifizierten allgemeinen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften. Spezielle Missbrauchsbekämpfungsvorschriften gehören nicht zu den allgemeinen Regeln. Auch werden in dieser Arbeit ausschließlich nationale Sachverhalte betrachtet. Harmonisierte Steuern, wie insbesondere die Umsatzsteuer, bleiben außer Betracht, da bei ihnen die eigenen Missbrauchsbekämpfungsregeln des Unionsrechts zur Anwendung kommen. Außerdem stellt diese Arbeit im Wesentlichen nur die gegenwärtige Rechtslage, nicht aber die Rechtsentwicklung in beiden Jurisdiktionen dar. Schließlich werden in erster Linie die abstrakten Maßgaben der allgemeinen Regeln dargestellt. Es wird jedoch nicht analysiert, wie danach verbleibende Spielräume von der Rechtsprechung tatsächlich genutzt werden.

Diese Arbeit zeigt zunächst grundsätzliche Fragestellungen bei der Bestimmung und Bekämpfung von Steuerumgehung auf. Anschließend werden die Rahmenbedingungen dargestellt, die für die allgemeinen Regeln zur Umgehungsbekämpfung relevant sein könnten. Die Gegenüberstellung der allgemeinen Regeln zur Bekämpfung der Steuerumgehung erfolgt danach sowohl abstrakt als auch anhand von Beispielen. Die Beispiele dienen der Illustration und der Gewinnung von Dimensionen der Vergleichbarkeit. Die meisten der beispielhaft vorgestellten Gestaltungen treten dabei nur in einer Rechtsordnung auf. In diesen Fällen wird aus Sicht der anderen Rechtsordnung sowohl nach der Bewertung auf Grundlage von deren Recht als auch nach der Bewertung bei hypothetischer Anwendung von deren Methoden auf das die Gestaltung hervorrufende Gesetz gefragt. Die herausgearbeiteten Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Ansätze werden schließlich im Hinblick auf die Effektivität der Missbrauchsbekämpfung (i. S. v. Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) und das Kriterium der Rechtssicherheit bewertet und die Unterschiede begründet.

Im Fall der Steuerumgehung sind grundlegende Fragen ungeklärt und lässt sich an vielen Stellen keine vorherrschende Meinung identifizieren. Daher werden in Bezug auf Deutschland sowohl die abstrakten Maßgaben als auch die Beispiele diskutiert und mit der Auffassung des Verfassers abgeschlossen. Andere vertretbare Auffassungen werden dabei ebenfalls angeführt. In Bezug auf das Vereinigte Königreich als fremder Rechtsordnung wird auf eine eigene Wertung verzichtet, soweit dies möglich ist. An einigen Stellen ist eine

Wertung jedoch unumgänglich, da die Rechtsprechung unklar ist oder im Fall der Anwendung der *General Anti-Abuse Rule (GAAR)* noch gar nicht existiert. Der Vergleich findet sodann auf Basis der Meinung des Verfassers statt. Es werden jedoch auch andere mögliche Vergleichsergebnisse genannt.

In dieser Arbeit werden sowohl konkrete Fragen der Anwendung einzelner steuerrechtlicher Normen als auch grundsätzliche rechtstheoretische Fragen diskutiert. Der Rechtsvergleich enthält auch rechtssoziologische Elemente und ist durch den Einsatz von Methoden der Statistik und der empirischen Sozialforschung interdisziplinär angereichert. Die Herausforderung, diese Ansätze zusammenzubringen, führt nicht nur zu den schon genannten Eingrenzungen des Themas in steuerrechtlicher Hinsicht. Vielmehr können auch bestimmte rechtstatsächliche und soziologische Aspekte wie z. B. die Aggressivität von Steuergestaltungen und das politisch-gesellschaftliche Klima zu Steuerumgehungen in dieser Arbeit nur kurz angesprochen werden.