

Christian Widera

**Verträge zwischen nahen Angehörigen im
Einkommensteuerrecht**

Zu den Maßstäben für eine steuerliche Bewertung
von Einkünfteverlagerungen innerhalb
des Familienverbundes

**WISSENSCHAFTLICHE BEITRÄGE
AUS DEM TECTUM VERLAG**

Reihe Rechtswissenschaften

**WISSENSCHAFTLICHE BEITRÄGE
AUS DEM TECTUM VERLAG**

Reihe Rechtswissenschaften

Band 108

Christian Widera

**Verträge zwischen nahen Angehörigen im
Einkommensteuerrecht**

Zu den Maßstäben für eine steuerliche Bewertung von
Einkünfteverlagerungen innerhalb des Familienverbundes

Tectum Verlag

Christian Widera

Verträge zwischen nahen Angehörigen im Einkommensteuerrecht.

Zu den Maßstäben für eine steuerliche Bewertung von

Einkünfteverlagerungen innerhalb des Familienverbundes

Wissenschaftliche Beiträge aus dem Tectum Verlag:

Reihe: Rechtswissenschaften; Bd. 108

© Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018

Zugl. Diss. Philipps-Universität Marburg 2018

E-Book: 978-3-8288-7126-7

ISSN: 1861-7875

(Dieser Titel ist zugleich als gedrucktes Werk unter der ISBN

978-3-8288-4221-2 im Tectum Verlag erschienen.)

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet

www.tectum-verlag.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der

Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben sind

im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Meiner Familie

Vorwort

Diese Arbeit wurde im März 2018 dem Fachbereich Rechtswissenschaften der Philipps-Universität Marburg vorgelegt und am 20. Juni 2018 in einem Disputationvortrag verteidigt. Die Arbeit berücksichtigt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen bis Juli 2017

Mein persönlicher Dank gilt zu aller erst meinem Doktorvater Professor Dr. Sebastian Müller-Franken, der mir während der ganzen Zeit meiner Dissertation mit vielen wertvollen Gesprächen und Anregungen zur Seite stand und mir während meiner Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl darüber hinaus auch die Teilnahme an wissenschaftlichen Tagungen ermöglichte und mich förderte. Diese Zeit werde ich immer in besonderer Erinnerung behalten.

Herrn Professor Dr. Steffen Detterbeck möchte ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens danken.

Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern, Petra und Arnold Widera, sowie meiner Schwester Stephanie Widera. Die Unterstützung und Ermutigung, die ich durch sie in allen Lebenslagen erfahren habe, haben die Erstellung dieser Arbeit erst ermöglicht. Dafür bin ich aus tiefstem Herzen dankbar.

Ein herzlicher Dank gebührt auch Herrn Nils Kowalewski, den ich seit der Grundschule glücklicherweise meinen besten Freund nennen darf und der mir in vielen Gesprächen mit Rat zur Seite gestanden hat.

Schließlich danke ich meiner Freundin Lea Hachmeister, die mich während der Bearbeitung immer emotional unterstützt hat und die Mühe des Korrekturlesens auf sich genommen hat. Ich bin unendlich dankbar, mit Dir gemeinsam alle Wege zu beschreiten.

Inhaltsübersicht

Erstes Kapitel: Einleitung	1
§ 1 Bedeutung des Themas	1
§ 2 Ziel der Untersuchung und Erläuterung ihres Gegenstandes.....	3
A. Ausgangsbeispiele für die Maßstabssuche.....	3
B. Rechtfertigung eines Sonderregimes.....	5
§ 3 Gang der Untersuchung.....	6
Zweites Kapitel: Grundlagen	8
§ 4 Die Entwicklung der Rechtsprechung zu den Verträgen unter nahen Angehörigen.....	8
A. Die Zeit vom Beginn einer Einkommensbesteuerung in Preußen bis zum Inkrafttreten des Grundgesetzes am 23.5.1949.....	8
I. Die Rechtsprechung des PrOVG unter dem PrEStG 1891	8
II. Die Rechtsprechung des PrOVG unter dem REStG 1925.....	9
III. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	10
B. Die Zeit nach dem Inkrafttreten des Grundgesetzes am 23.5.1949	12
I. Die Rechtsprechung bis zu den „Oder-Konto“-Beschlüssen	12
1. Nichtanerkennung von Ehegattenarbeitsverträgen	12
2. Verfassungsrechtliche Anerkennung und Vorgaben.....	14
3. Beispiele aus dem Bereich der Darlehensverträge	17
4. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	23
II. Die „Oder-Konto“-Entscheidung als Wendepunkt.....	24

1. Der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs als Anlassfall	24
2. Die „Oder-Konto“-Beschlüsse des BVerfG	25
III. Die Handhabung der Grundsätze nach den „Oder-Konto“- Beschlüssen	26
1. Allgemeine Vorgaben.....	26
2. Bedeutung des Kriteriums der zivilrechtlichen Wirksamkeit	28
3. Neujustierung durch die anlassbezogene Fremdvergleichsprüfung	31
§ 5 Angehörigenverträge und allgemeine gesetzlich normierte sowie richterrechtlich formulierte Normen zur Vertragskontrolle.....	33
A. Problemstellung.....	33
B. Scheingeschäft, § 41 Abs. 2 AO	33
C. Gestaltungsmissbrauch, § 42 AO.....	34
D. Figur des Gesamtplans	36
§ 6 Behandlung von nahestehenden Personen in anderen Bereichen des Steuerrechts	39
A. Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1a) EStG.....	39
I. Sinn und Zweck des § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1a) EStG.....	39
II. Das Merkmal „Näheverhältnis“	40
B. Nahestehende Personen im AStG	41
C. Nahestehende Personen im KStG am Beispiel der vGA	42
§ 7 Ergebnisse des Zweiten Kapitels	44
§ 8 Drittes Kapitel: Maßstäbe der steuerlichen Bewertung von Einkünfteverlagerungen innerhalb des Familienverbundes	46
§ 8 Vorüberlegungen zur Maßstabssuche. Einordnung der Rechtsprechungsgrundsätze	46
A. Bewertung der Grundsätze im Schrifttum	48
I. Beweisanzeichen	48
II. Qualitative Ausgestaltung des Beweismaßes	48
III. Objektivierende Rechtsanwendung.....	49

IV. Konkretisierung des Veranlassungsprinzips	50
B. Bewertung der Rechtsprechung.....	50
C. Folgerungen für die Einordnung des Kriteriums der Ernsthaftigkeit.....	53
I. Anknüpfungspunkt für die Verhinderung von Gestaltungs- missbräuchen	54
II. Anknüpfungspunkt für die Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre.....	55
§ 9 Das Erfordernis besonderer Anforderungen an Angehörigenverträge. Die Frage nach dem „Ob“	57
A. Schutz von Angehörigenverträgen durch das Grundrecht von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. 1 GG	57
B. Rechtfertigung des Eingriffs in den grundrechtlichen Schutz von Ehe und Familie	60
I. Kollidierendes Verfassungsrecht.....	60
1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.....	60
2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	62
II. Eingriff nur auf Grund eines Gesetzes	65
1. Geltung des Vorbehaltes des Gesetzes.....	65
2. Überblick über die Rechtsgrundlagen.....	67
3. Allgemeine Bestimmungen der AO	68
4. Richterliche Rechtsfortbildung.....	71
§ 10 Ergebnisse des Dritten Kapitels.....	78
Viertes Kapitel: Die Formulierung und Anwendung der Anforderungen an Angehörigenverträge. Die Frage nach dem „Wie“	80
§ 11 Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als zentraler Maßstab.....	80
A. Ausgangspunkt	80
B. Legitimes Ziel.....	81
I. Legitimität des Ziels	82
II. Gefährdung des Ziels	82
C. Geeignetheit	85
I. Geeignetheit des Kriteriums des Fremdvergleichs	85

II. Geeignetheit des Kriteriums der zivilrechtlichen Wirksamkeit	87
D. Erforderlichkeit.....	90
I. Bedeutung für die Formulierung von Anforderungen.....	91
II. Bedeutung für die Anwendung der Anforderungen.....	95
III. Insbesondere: Bedeutung des Vorliegens eines Gesamtplans für den Fremdvergleich.....	99
E. Verhältnismäßigkeit i.e.S.....	101
§ 12 Darlehensverträge zwischen Angehörigen	103
A. Umwandlungsfälle	104
I. Fremdvergleichskonformität der Vereinbarung.....	104
II. Durchführung der Vereinbarung	108
1. Qualifikation der Gestaltung als unangemessen i.S.v. § 42 AO.....	110
2. Vereinbarung eines bloßen Schenkungsversprechens	112
3. Bedeutung für die Fallgruppe der Umwandlungsfälle	118
B. Investitionsdarlehensfälle	121
I. Anwendung der Anerkennungsvoraussetzungen	122
1. Großzügige Fremdvergleichsprüfung	122
2. Durchführung der Vereinbarung.....	123
II. Weitere Grenzen.....	124
1. Kein Scheingeschäft oder verschleierte Schenkung	125
2. Kein Gestaltungsmissbrauch	126
3. Folgerungen für eine Prüfungsreihenfolge.....	127
C. Vereinbarung zinsloser Darlehen.....	128
§ 13 Ergebnisse des Vierten Kapitels.....	130
Fünftes Kapitel: Schlussbetrachtung und Ergebnisse der Arbeit	132

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel: Einleitung	1
§ 1 Bedeutung des Themas	1
§ 2 Ziel der Untersuchung und Erläuterung ihres Gegenstandes.....	3
A. Ausgangsbeispiele für die Maßstabssuche.....	3
B. Rechtfertigung eines Sonderregimes.....	5
§ 3 Gang der Untersuchung.....	6
Zweites Kapitel: Grundlagen	8
§ 4 Die Entwicklung der Rechtsprechung zu den Verträgen unter nahen Angehörigen.....	8
A. Die Zeit vom Beginn einer Einkommensbesteuerung in Preußen bis zum Inkrafttreten des Grundgesetzes am 23.5.1949.....	8
I. Die Rechtsprechung des PrOVG unter dem PrEStG 1891	8
II. Die Rechtsprechung des PrOVG unter dem REStG 1925.....	9
III. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	10
B. Die Zeit nach dem Inkrafttreten des Grundgesetzes am 23.5.1949	12
I. Die Rechtsprechung bis zu den „Oder-Konto“-Beschlüssen	12
1. Nichtanerkennung von Ehegattenarbeitsverträgen	12
2. Verfassungsrechtliche Anerkennung und Vorgaben.....	14
a) Versagung der Anerkennung aufgrund des § 8 Ziff. 5 GewStG	14
b) Versagung der Anerkennung aufgrund der Rechtsprechungsgrundsätze	16
3. Beispiele aus dem Bereich der Darlehensverträge	17

a) Allgemeine Grundsätze.....	17
b) Fremdvergleich.....	18
c) Wirtschaftlich voneinander unabhängige Personen	20
d) Stehenlassen der Vergütung.....	20
e) Schenkweise begründete Darlehensforderungen	21
aa) Vereinbarung von Schenkung und Darlehen in einer Urkunde	21
bb) Vereinbarung von Schenkung und Darlehen in mehreren	
Urkunden	22
4. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	23
II. Die „Oder-Konto“-Entscheidung als Wendepunkt.....	24
1. Der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs als	
Anlassfall	24
2. Die „Oder-Konto“-Beschlüsse des BVerfG	25
III. Die Handhabung der Grundsätze nach den „Oder-Konto“-	
Beschlüssen	26
1. Allgemeine Vorgaben.....	26
2. Bedeutung des Kriteriums der zivilrechtlichen Wirksamkeit	28
a) Nichtbeachtung der Formvorschriften	29
b) Verträge mit Minderjährigen.....	30
3. Neujustierung durch die anlassbezogene Fremdvergleichsprüfung	31
§ 5 Angehörigenverträge und allgemeine gesetzlich normierte sowie	
richterrechtlich formulierte Normen zur Vertragskontrolle.....	33
A. Problemstellung.....	33
B. Scheingeschäft, § 41 Abs. 2 AO	33
C. Gestaltungsmissbrauch, § 42 AO.....	34
D. Figur des Gesamtplans	36
§ 6 Behandlung von nahestehenden Personen in anderen Bereichen des	
Steuerrechts	39
A. Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 S. 1	
Nr. 1a) EStG.....	39
I. Sinn und Zweck des § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1a) EStG.....	39
II. Das Merkmal „Näheverhältnis“	40

B. Nahestehende Personen im AStG	41
C. Nahestehende Personen im KStG am Beispiel der vGA	42
§ 7 Ergebnisse des Zweiten Kapitels	44
§ 8 Drittes Kapitel: Maßstäbe der steuerlichen Bewertung von Einkünfteverlagerungen innerhalb des Familienverbundes	46
§ 8 Vorüberlegungen zur Maßstabssuche. Einordnung der Rechtsprechungsgrundsätze	46
A. Bewertung der Grundsätze im Schrifttum	48
I. Beweisanzeichen	48
II. Qualitative Ausgestaltung des Beweismaßes	48
III. Objektivierende Rechtsanwendung.....	49
IV. Konkretisierung des Veranlassungsprinzips	50
B. Bewertung der Rechtsprechung.....	50
C. Folgerungen für die Einordnung des Kriteriums der Ernsthaftigkeit.....	53
I. Anknüpfungspunkt für die Verhinderung von Gestaltungsmissbräuchen	54
II. Anknüpfungspunkt für die Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre.....	55
§ 9 Das Erfordernis besonderer Anforderungen an Angehörigenverträge. Die Frage nach dem „Ob“	57
A. Schutz von Angehörigenverträgen durch das Grundrecht von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. 1 GG	57
B. Rechtfertigung des Eingriffs in den grundrechtlichen Schutz von Ehe und Familie	60
I. Kollidierendes Verfassungsrecht.....	60
1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.....	60
2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung.....	62
a) Bedeutung des Gleichheitssatzes für das Steuerrecht.....	62
b) Rechtsetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit	63
II. Eingriff nur auf Grund eines Gesetzes	65
1. Geltung des Vorbehaltes des Gesetzes	65
2. Überblick über die Rechtsgrundlagen	67

3. Allgemeine Bestimmungen der AO	68
4. Richterliche Rechtsfortbildung.....	71
a) Rechtsanwendung als Vorgang der Rechtserkenntnis und Rechtserzeugung	71
b) Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht	73
c) Richterliche Rechtsfortbildung und Verträge unter nahen Angehörigen.....	76
§ 10 Ergebnisse des Dritten Kapitels.....	78
§ 10 Ergebnisse des Dritten Kapitels.....	78
Viertes Kapitel: Die Formulierung und Anwendung der Anforderungen an Angehörigenverträge. Die Frage nach dem „Wie“	80
§ 11 Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als zentraler Maßstab.....	80
A. Ausgangspunkt	80
B. Legitimes Ziel.....	81
I. Legitimität des Ziels	82
II. Gefährdung des Ziels	82
C. Geeignetheit	85
I. Geeignetheit des Kriteriums des Fremdvergleichs	85
II. Geeignetheit des Kriteriums der zivilrechtlichen Wirksamkeit	87
D. Erforderlichkeit.....	90
I. Bedeutung für die Formulierung von Anforderungen.....	91
II. Bedeutung für die Anwendung der Anforderungen.....	95
III. Insbesondere: Bedeutung des Vorliegens eines Gesamtplans für den Fremdvergleich	99
E. Verhältnismäßigkeit i.e.S.....	101
§ 12 Darlehensverträge zwischen Angehörigen	103
A. Umwandlungsfälle	104
I. Fremdvergleichskonformität der Vereinbarung.....	104
II. Durchführung der Vereinbarung	108
1. Qualifikation der Gestaltung als unangemessen i.S.v. § 42 AO	110
2. Vereinbarung eines bloßen Schenkungsversprechens	112
a) Beurteilung der Umwandlungsfälle durch das Schrifttum.....	112

b) Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlungsfälle	114
3. Bedeutung für die Fallgruppe der Umwandlungsfälle	118
a) Formulierung und Anwendung einer unwiderleglichen Vermutung.....	119
b) Formulierung und Anwendung einer widerleglichen Vermutung	120
B. Investitionsdarlehensfälle	121
I. Anwendung der Anerkennungsvoraussetzungen	122
1. Großzügige Fremdvergleichsprüfung	122
2. Durchführung der Vereinbarung.....	123
II. Weitere Grenzen.....	124
1. Kein Scheingeschäft oder verschleierte Schenkung	125
2. Kein Gestaltungsmissbrauch	126
3. Folgerungen für eine Prüfungsreihenfolge.....	127
C. Vereinbarung zinsloser Darlehen.....	128
§ 13 Ergebnisse des Vierten Kapitels.....	130
Fünftes Kapitel: Schlussbetrachtung und Ergebnisse der Arbeit	132

Literaturverzeichnis

- Alexy, Robert:** Theorie der Grundrechte, 1. Aufl. (Nachdruck), Frankfurt 2001.
– Verfassungsrecht und einfaches Recht, VVDStRL Bd. 61 (2002), S. 7-33.
- Anzinger, Heribert M.:** Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht. Anwendungsgrundsätze am Beispiel der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu Liebhaberei und gewerblichem Grundstückshandel, Steurowissenschaftliche Schriften Bd. 1, Baden-Baden 2006; zugl.: Darmstadt, Techn. Univ., Diss., 2005 (zit.: Anscheinsbeweis, S.).
- Arnould, Andreas von:** Möglichkeiten und Grenzen dynamischer Interpretation von Rechtsnormen. Ein Beitrag zur Rekonstruktion autor-subjektiver Normauslegung, Rechtsatheorie 32 (2001), 465-495.
- Autenrieth, Karlheinz:** Schenkung einer Darlehensforderung vom Vater an Kinder. Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofes vom 10.04.1984 - VIII R 134/81, BB 1985, 168-168.
- Barth, Rainer:** Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Schriften zum Steuerrecht Bd. 50, Berlin 1996; zugl.: Münster, Univ., Diss., 1995 (zit.: Rechtsfortbildung, S.).
- Baumbach, Adolf (Begr.)/Hopt, Klaus:** Handelsgesetzbuch, 38. Aufl., München 2017 (zit.: *Bearbeiter*, in: Baumbach/Hopt, HGB, Rn.).
- Bauschatz, Peter:** Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH. §§ 8 Abs. 3 S. 2, 8a KStG, Schriften zum Steuerrecht Bd. 71, Berlin 2001; zugl.: Augsburg, Univ., Diss. 2000 (zit.: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich, S.).
- Becker, Enno:** Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, 7. Aufl., Berlin 1930 (zit.: RAO, §, Anm.).
- Beermann, Albert (Begr.)/Gosch, Dietmar (Hrsg.):** Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblatt-Ausgabe, Bonn (zit.: *Bearbeiter*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, §, Rz.).

- Beinert, Jörg:** Rechtstatsächliche Aspekte der Übertragung von Einkunftsquellen, in: Tipke (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft Bd. 1, 2. Aufl., Köln 1979, S. 141-154 (zit.: DStjG 1, S.).
- Beisse, Heinrich:** Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StuW 1981, 1-14.
- Bender, Bodo:** Grundlagen und Kriterien des steuerlichen Fremdvergleichs bei schenkweise eingeräumten Beteiligungen an Familienpersonengesellschaften, Würzburger Rechtswissenschaftliche Schriften Bd. 75, Würzburg 2008; zugl.: Würzburg, Univ., Diss., 2007 (zit.: Grundlagen und Kriterien, S.).
- Beul, Herbert/Beul, Carsten-René:** Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, DStR 1985, 13-20.
- Biergans, Enno/Stockinger, Roland:** Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht (II), FR 1982, 25-33.
- Bilsdorfer, Peter:** Der steuerliche Fremdvergleich bei Vereinbarungen unter nahestehenden Personen, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts Bd. 34, Bielefeld 1996; zugl.: Saarbrücken, Univ., Diss., 1996 (zit.: Fremdvergleich, S.).
- Birk, Dieter:** Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Steuerwissenschaft Bd. 13, Köln 1983; zugl.: München, Univ., Habil.-Schr., 1981 (zit.: Leistungsfähigkeitsprinzip, S.).
- Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Zum Stellenwert zweier Grundprinzipien in der Steuerreform 1990, StuW 1989, 212-218.
- Ders./Desens, Marc/Tappe, Henning** (Hrsg.): Steuerrecht, 20. Aufl., Heidelberg 2017 (zit.: Steuerrecht, Rn.).
- Blass, Theo:** Darlehen zwischen Eltern und Kindern aufgrund eines geschenkten Kapitals, DStZ 1985, 374-375.
- Blaurock, Uwe** (Hrsg.): Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl., Köln 2016 (zit.: Bearbeiter, in: Handbuch Stille Gesellschaft, Rn.).
- Blümich, Walter** (Begr.)/**Heuermann, Bernd/Brandis, Peter** (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz und Gewerbesteuerengesetz, Loseblatt-Ausgabe, München (zit.: Bearbeiter, in: EStG/KStG/GewStG, §, Rn.).
- Ders.** (Begr.)/**Brandt, Jürgen** (Hrsg.)/**Bode, Walter** (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt-Ausgabe, Heidelberg (zit.: Bearbeiter, in: Bordewin/Brandt, EStG, §, Rz.).
- Braun, Johann:** Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Aufl., München 2011.
- Brockmeyer, Hans Bernhard:** Typisierungen im Einkommensteuerrecht durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: Kirchhof u. a. (Hrsg.),