

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----|
| A. Einleitung | 15 |
| I. Problemstellung | 15 |
| II. Untersuchungsgegenstand | 21 |
| III. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes | 21 |
| IV. Untersuchungsverlauf | 22 |
| B. Ausgangsbefund | 25 |
| I. Terminologische Klarstellung: <i>Besondere Anforderungen</i> und <i>Fremdvergleich</i> | 25 |
| II. Entwicklung der Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen | 27 |
| 1. Frühe Rechtsprechung | 28 |
| a) Verträge zwischen Eltern und Kindern | 28 |
| b) Verträge zwischen Ehegatten | 30 |
| 2. Vereinheitlichung der Rechtsprechung | 32 |
| 3. Aktueller Stand der Rechtsprechung | 33 |
| III. Grundkonstellationen für Mietverträge zwischen nahen Angehörigen | 35 |
| 1. Mietverträge zwischen Eltern und Kindern | 36 |
| a) Vermietung an unterhaltsberechtigte Person (Fall 1a) | 36 |
| b) Vermietung an nichtunterhaltsberechtigte Person (Fall 1b) | 36 |
| 2. Mietverträge zwischen Ehegatten (Fall 2) | 36 |
| 3. Mietverträge mit dem ursprünglichen Eigentümer nach Eigentumsübertragung | 37 |
| a) Mietverträge nach Eigentumsübertragung (Fall 3a) | 37 |
| b) Mietverträge nach Eigentumsübertragung unter Vorbehalt eines Wohnungsrechts (Fall 3b) | 37 |
| c) Mietverträge nach Verzicht auf ein vorbehaltenes Wohnungsrecht (Fall 3c) | 37 |
| 4. Mietverträge und Nießbrauch | 37 |
| a) Mietverträge zwischen Nießbraucher und Eigentümer (Fall 4a) | 37 |
| b) Mietverträge zwischen Nießbraucher und Drittem (Fall 4b) | 37 |
| 5. Mietverträge mit dem eigenen Mieter: Überkreuzmietverhältnisse (Fall 5) | 38 |
| 6. Mietverträge unter Beteiligung einer Gesellschaft (Fall 6) | 38 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| C. Personenkreis der <i>nahen Angehörigen</i> | 39 |
| I. Ansichten in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur | 39 |
| 1. Ansicht der Rechtsprechung | 40 |
| a) Erfasste Personengruppen | 40 |
| b) Verlobte | 41 |
| c) Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft | 42 |
| d) Getrennt lebende Ehegatten | 43 |
| e) Geschiedene Ehegatten | 43 |
| f) Onkel, Tante, Neffe, Nichte | 44 |
| 2. Ansicht der Finanzverwaltung | 45 |
| 3. Ansichten in der Literatur | 46 |
| 4. Würdigung der verschiedenen Ansichten | 47 |
| II. Bestimmung des Personenkreises der <i>nahen Angehörigen</i> | 48 |
| 1. „Gleichlaufende wirtschaftliche Interessen“ als entscheidendes Merkmal | 48 |
| 2. Anlehnung des Personenkreises an gesetzliche Regelungen | 49 |
| a) Naher Angehöriger i. S. d. § 530 Abs. 1 BGB | 50 |
| b) Angehöriger i. S. d. § 15 AO | 51 |
| c) Nächster Angehöriger i. S. d. § 58 Nr. 6 AO | 52 |
| d) Nahestehende Person i. S. d. § 1 Abs. 2 Nr. 3 Var. 2 AStG | 53 |
| e) Nahestehende Person i. S. d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG | 54 |
| f) Nahestehende Person i. S. d. § 138 Abs. 1 InsO | 55 |
| g) Zwischenergebnis | 57 |
| 3. Anlehnung des Personenkreises an bestehende Rechtsprechung | 57 |
| a) Rechtsprechung des BFH zu verdeckten Gewinnausschüttungen | 57 |
| b) Rechtsprechung des BGH zu Angehörigenbürgschaften | 59 |
| c) Zwischenergebnis | 60 |
| 4. Entwicklung von Kriterien zur Bestimmung des Interessen- gleichlaufs | 60 |
| a) Wirtschaftsgemeinschaft | 61 |
| b) Verwandtschaft gem. § 1589 Abs. 1 BGB | 62 |
| c) Unterhaltpflicht gem. §§ 1360, 1601 BGB | 63 |
| d) Erbenstellung gem. §§ 1924 ff. BGB | 65 |
| e) Pflichtteilsberechtigung gem. § 2303 BGB | 66 |
| f) Zuordnung zu Steuerklasse I gem. § 15 ErbStG | 67 |
| g) Zwischenergebnis | 68 |
| 5. Anwendung der Kriterien zur Bestimmung des Interessen- gleichlaufs | 68 |
| a) Ehegatten, Partner einer eingetragenen Lebenspartner- schaft | 69 |
| b) Eltern/Kinder | 69 |
| c) Großeltern/Enkelkinder | 70 |

| | | |
|-----------|--|----|
| d) | Geschwister | 70 |
| e) | Verschwägerte | 71 |
| f) | Verlobte | 71 |
| g) | Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft | 72 |
| h) | Getrennt lebende Ehegatten | 72 |
| i) | Geschiedene Ehegatten | 73 |
| jj) | Onkel, Tante, Neffe, Nichte | 73 |
| k) | Zwischenergebnis | 73 |
| 6. | Prüfung des Ergebnisses auf die Erforderlichkeit von Ausnahmen | 74 |
| a) | Geschwister | 74 |
| b) | Verschwägerte | 74 |
| c) | Verlobte | 75 |
| d) | Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft | 76 |
| e) | Geschiedene Ehegatten | 77 |
| f) | Onkel, Tante, Neffe, Nichte | 77 |
| g) | Zwischenergebnis | 77 |
| 7. | Ergebnis | 77 |
| D. | Prüfungskanon bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen | 79 |
| I. | Einkünftezielungsabsicht | 79 |
| 1. | Besonderheiten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung | 81 |
| a) | Vermutung der Einkünftezielungsabsicht gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG | 81 |
| b) | Vermutung der Entgeltlichkeit gem. § 21 Abs. 2 EStG | 82 |
| 2. | Anwendungsfälle bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen | 84 |
| 3. | Zwischenergebnis | 85 |
| II. | Scheingeschäft i. S. d. § 41 Abs. 2 AO | 85 |
| 1. | Voraussetzungen des Scheingeschäfts | 85 |
| 2. | Anwendungsfälle bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen | 87 |
| a) | Rückzahlung der Miete an den Mieter | 87 |
| b) | Vermietung an unterhaltsberechtigte Personen | 88 |
| c) | Vorherige Zuwendung von Geldmitteln durch den Vermieter | 88 |
| 3. | Zwischenergebnis | 88 |
| III. | Die <i>besonderen Anforderungen</i> der Rechtsprechung | 88 |
| 1. | Voraussetzungen der einzelnen Merkmale der <i>besonderen Anforderungen</i> | 90 |
| a) | Zivilrechtliche Wirksamkeit | 90 |
| b) | Klarheit und Eindeutigkeit | 91 |
| c) | Tatsächliche Durchführung | 92 |
| d) | Fremdvergleich | 92 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----|--|-----|
| 2. | Anwendungsfälle bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen | 93 |
| a) | Zivilrechtliche Wirksamkeit | 93 |
| b) | Klarheit und Eindeutigkeit | 94 |
| c) | Tatsächliche Durchführung | 94 |
| d) | Fremdvergleich | 95 |
| 3. | Zwischenergebnis | 97 |
| IV. | Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO | 97 |
| 1. | Voraussetzungen des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungen | 97 |
| a) | Unangemessenheit der Gestaltung, § 42 Abs. 2 Satz 1 AO | 97 |
| b) | Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil, § 42 Abs. 2 Satz 1 AO | 100 |
| c) | Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe, § 42 Abs. 2 Satz 2 AO | 101 |
| d) | Missbrauchsabsicht | 102 |
| 2. | Exkurs: Gesamtplanrechtsprechung | 102 |
| a) | Ziel der Gesamtplanrechtsprechung | 103 |
| b) | Voraussetzungen eines Gesamtplanes | 105 |
| aa) | Mehrere Teilakte | 105 |
| bb) | Vorheriger Plan | 107 |
| cc) | Beherrschbarkeit aller Teilakte | 109 |
| dd) | Erreichen des geplanten Ziels | 110 |
| c) | Konsequenzen des Vorliegens eines Gesamtplanes | 111 |
| 3. | Anwendungsfälle bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen | 112 |
| a) | Vermietung an unterhaltsberechtigte Personen | 113 |
| aa) | Unangemessenheit aufgrund Pflicht zur unentgeltlichen Überlassung | 113 |
| bb) | Unangemessenheit aufgrund eines Gesamtplanes | 115 |
| b) | Eigentumsübertragung und Rückanmietung | 115 |
| aa) | Unangemessenheit aufgrund der Möglichkeit zur Nutzung als Eigentümer | 115 |
| bb) | Unangemessenheit aufgrund der Möglichkeit zum Vorbehalt eines Nutzungsrechts bei der Übertragung des Eigentums | 116 |
| cc) | Unangemessenheit aufgrund eines Gesamtplanes | 116 |
| c) | Mietvertrag und dingliches Nutzungsrecht | 117 |
| aa) | Unangemessenheit aufgrund eines bestehenden dinglichen Nutzungsrechts | 117 |
| bb) | Unangemessenheit aufgrund eines Verzichts auf ein dingliches Nutzungsrecht | 117 |
| d) | Mietverhältnis zwischen Nießbraucher und Eigentümer | 118 |
| e) | Überkreuzmietverhältnisse | 120 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| V. | 4. Zwischenergebnis | 122 |
| V. | Ergebnis | 122 |
| E. | Erforderlichkeit eines besonderen Prüfungsmaßstabs für (Miet-)Verträge zwischen nahen Angehörigen | 123 |
| I. | Problematik der Verträge zwischen nahen Angehörigen | 123 |
| 1. | 1. Abzug gezahlter Miete als Betriebsausgaben oder Werbungskosten | 124 |
| 2. | 2. Werbungskostenabzug des Vermieters | 125 |
| 3. | 3. Zuordnung einer Leistung zum steuerlich relevanten Bereich als Kern der Problematik der Verträge zwischen nahen Angehörigen | 128 |
| II. | Prüfung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen durch Finanzbehörden und -gerichte | 128 |
| 1. | 1. Aufgabe der Finanzbehörden | 128 |
| 2. | 2. Aufgabe der Finanzgerichte | 130 |
| III. | (In-)Suffizienz der gesetzlichen Maßstäbe zur Lösung der Problematik | 131 |
| 1. | 1. Scheingeschäft i. S. d. § 41 Abs. 2 AO | 131 |
| 2. | a) Rechtsfolge und Ziel des § 41 Abs. 2 AO | 131 |
| 3. | b) Zuordnung einer Leistung zum steuerlich relevanten Bereich | 131 |
| 2. | 2. Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO | 134 |
| 3. | a) Rechtsfolge und Ziel des § 42 AO | 134 |
| 4. | b) Zuordnung einer Leistung zum steuerlich relevanten Bereich | 134 |
| 3. | 3. Zwischenergebnis | 136 |
| IV. | Ziel der <i>besonderen Anforderungen</i> an Verträge zwischen nahen Angehörigen | 137 |
| 1. | 1. Ernsthaftigkeit eines Vertrages als Maßstab der Zuordnung einer Leistung zum steuerlich relevanten Bereich | 137 |
| 2. | 2. „Anerkennung“ eines Vertrages zwischen nahen Angehörigen | 139 |
| V. | Ergebnis | 140 |
| F. | Die <i>besonderen Anforderungen</i> an Verträge zwischen nahen Angehörigen | 141 |
| I. | Methodische Einordnung der <i>besonderen Anforderungen</i> | 141 |
| 1. | 1. Rechtsanwendung als Angleichung von Sachverhalt und Norm | 142 |
| 2. | 2. Überblick über die Methoden der Rechtsanwendung | 143 |
| 3. | a) Auslegung und Rechtsfortbildung | 144 |
| 4. | b) Typisierung | 145 |
| 5. | aa) Materielle Typisierung | 145 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------|--|-----|
| bb) | Formelle Typisierung | 146 |
| c) | Tatsächliche Vermutung | 147 |
| d) | Wirtschaftliche Betrachtungsweise | 148 |
| 3. | Die <i>besonderen Anforderungen</i> als Elemente der Sachverhaltsermittlung | 148 |
| 4. | Qualifikation der <i>besonderen Anforderungen</i> | 150 |
| a) | Wirtschaftliche Betrachtungsweise | 150 |
| b) | Funktion und Wirkung der formellen Typisierung | 151 |
| aa) | Beweislastregel | 151 |
| bb) | Senkung des Beweismaßes | 152 |
| cc) | Beweiswürdigungsregel: Anscheins- oder Indizienbeweis | 153 |
| dd) | Zwischenergebnis | 155 |
| c) | Funktion und Wirkung der tatsächlichen Vermutung | 156 |
| d) | Die <i>besonderen Anforderungen</i> als formelle Typisierung | 157 |
| e) | Ergebnis | 158 |
| II. | Zulässigkeit der <i>besonderen Anforderungen</i> als formelle Typisierung | 158 |
| III. | Typisierungsbefugnis des BFH | 159 |
| 1. | Prüfungsumfang des BFH im Revisionsverfahren | 160 |
| 2. | Prüfungsumfang des BFH in Bezug auf die <i>besonderen Anforderungen</i> | 162 |
| a) | Prüfung der Anwendung der <i>besonderen Anforderungen</i> | 162 |
| b) | Prüfung der zu Grunde liegenden Typisierung | 163 |
| 3. | Auswirkungen des Prüfungsumfangs auf die Typisierungsbefugnis des BFH | 164 |
| IV. | Rechtsgrundlage der <i>besonderen Anforderungen</i> | 164 |
| 1. | Materiell-rechtliche Rechtsgrundlage der <i>besonderen Anforderungen</i> | 165 |
| a) | Vorschriften des EStG | 165 |
| aa) | §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG | 165 |
| bb) | § 12 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG | 166 |
| cc) | Veranlassungsprinzip | 167 |
| dd) | Zwischenergebnis | 167 |
| b) | Vorschriften der AO | 167 |
| aa) | § 41 Abs. 2 AO | 168 |
| bb) | § 42 AO | 169 |
| cc) | Zwischenergebnis | 170 |
| c) | Ergebnis | 171 |
| 2. | Erforderlichkeit einer materiell-rechtlichen Rechtsgrundlage für die Anwendung der <i>besonderen Anforderungen</i> | 171 |
| a) | Bedeutung des Gebots der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung | 171 |
| aa) | Erforderlichkeit einer Rechtsgrundlage für den Steueranspruch | 171 |

| | |
|---|-----|
| bb) Aufgabenzuweisung an die Finanzbehörden und -gerichte | 171 |
| b) Bedeutung des Gebots der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung für die <i>besonderen Anforderungen</i> | 172 |
| c) Bedeutung des Verweises auf die „Rechtsgrundlage der <i>besonderen Anforderungen</i> “ in der Rechtsprechung | 173 |
| d) Ergebnis | 174 |
| V. (Un-)Tauglichkeit der <i>besonderen Anforderungen</i> zur Zuordnung einer Leistung zum steuerlich relevanten Bereich | 174 |
| 1. Verhältnis der einzelnen Merkmale zueinander | 175 |
| a) Zivilrechtliche Wirksamkeit/Klarheit und Eindeutigkeit | 175 |
| b) Klarheit und Eindeutigkeit/Fremdvergleich | 176 |
| c) Tatsächliche Durchführung/Fremdvergleich | 178 |
| 2. Kritische Würdigung der einzelnen Merkmale | 178 |
| a) Zivilrechtliche Wirksamkeit | 179 |
| aa) Ergiebigkeit des Merkmals | 179 |
| bb) Verstoß gegen § 41 Abs. 1 AO | 182 |
| cc) Verfassungsrechtliche Bedenken | 185 |
| b) Klarheit und Eindeutigkeit | 186 |
| c) Tatsächliche Durchführung | 189 |
| d) Fremdvergleich | 192 |
| aa) Fremdvergleich „dem Grunde nach“ | 192 |
| bb) Fremdvergleich „der Höhe nach“ | 195 |
| e) Zwischenergebnis | 197 |
| 3. Berechtigung des Fremdvergleichs „der Höhe nach“ neben den <i>besonderen Anforderungen</i> | 197 |
| a) Fremdvergleich „der Höhe nach“ als Aufteilungsmaßstab | 198 |
| b) Unüblich niedrige Leistungen im Fremdvergleich „der Höhe nach“ | 199 |
| c) Fremdvergleich „der Höhe nach“ bei Mietverhältnissen | 200 |
| d) Zwischenergebnis | 201 |
| VI. Ergebnis | 201 |
| G. Alternative Ansätze zur Lösung der Problematik der (Miet-)Verträge zwischen nahen Angehörigen | 202 |
| I. Möglichkeit zur Änderung von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis | 202 |
| 1. Möglichkeit zur Änderung der Rechtsprechung | 203 |
| 2. Möglichkeit zur Änderung der Verwaltungspraxis | 204 |
| II. Alternativen „de lege lata“ | 205 |
| 1. Extensivere Auslegung der §§ 41 Abs. 2, 42 AO | 206 |
| 2. Verträge zwischen nahen Angehörigen als „Verträge zu Lasten Dritter“ | 206 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| 3. Änderung der bestehenden formellen Typisierung | 208 |
| 4. Ergebnis | 208 |
| III. Alternativen „de lege ferenda“ | 208 |
| 1. Minderung des Anreizes für Verträge mit nahen Angehörigen | 209 |
| a) Werbungskostenpauschbetrag | 209 |
| b) Grundlegende Steuerreform | 210 |
| c) Senkung des Einkommensteuertarifs | 212 |
| d) Einführung eines Familienrealsplittings | 212 |
| e) Zwischenergebnis | 214 |
| 2. Einführung von Sondervorschriften für Verträge zwischen nahen Angehörigen | 214 |
| a) Nichtanerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen | 214 |
| b) Formvorschriften | 215 |
| c) Gesetzliche Typisierung oder gesetzliche Fiktion | 216 |
| aa) Gegenstand der gesetzlichen Typisierung oder gesetzlichen Fiktion | 216 |
| bb) Fassung der Regelung als gesetzliche Typisierung | 217 |
| cc) Standort der gesetzlichen Typisierung | 218 |
| d) Zwischenergebnis | 219 |
| 3. Ergebnis | 219 |
| IV. Fazit | 219 |
| H. Schluss | 221 |
| I. Zusammenfassung der Ergebnisse | 221 |
| II. Schlussbetrachtung | 224 |
| Literaturverzeichnis | 227 |
| Abkürzungsverzeichnis | 243 |