

B.

Ausgangsbefund

Die sich hinter Verträgen zwischen nahen Angehörigen verbergende Problematik wird deutlicher, wenn man sich deren Entwicklung der Rechtsprechung bis zu ihrem heutigen Stand sowie einige Grundkonstellationen vor Augen führt.

Bevor mit der Erörterung der aufgeworfenen Fragen begonnen werden kann, ist klarzustellen, welche inhaltliche Bedeutung den Bezeichnungen *besondere Anforderungen* und *Fremdvergleich* im Rahmen dieser Arbeit zukommt. Eine genaue Abgrenzung dieser Begriffe ist erforderlich, damit die folgenden Ausführungen präzise formuliert werden können.

I. Terminologische Klarstellung: *Besondere Anforderungen* und *Fremdvergleich*

Wie in der Einleitung bereits erwähnt worden ist, erkennt die Rechtsprechung Verträge zwischen nahen Angehörigen nur an, wenn diese zivilrechtlich wirksam sowie klar und eindeutig sind, tatsächlich durchgeführt werden und sowohl Gestaltung als auch Durchführung dem unter Fremden Üblichen entsprechen.³⁸

Im Einzelnen werden diese Anforderungen in den unterschiedlichen Entscheidungen nicht einheitlich formuliert und vor allem auch nicht immer vollständig genannt.³⁹ Die Merkmale der zivilrechtlichen Wirksamkeit, der Klarheit und Eindeutigkeit, der Fremdüblichkeit von Gestaltung und Durchführung sowie der tatsächlichen Durchführung sind jedoch als Kern in den meisten Entscheidungen zu finden und werden auch meist in der Literatur so wiedergegeben.⁴⁰

38 Vgl. BFH, Urteile vom 07.11.2000, VIII R 16/97, BStBl II 2001, 186 (188); vom 01.08.2013, IX R 18/11, GuT-W 2013, 118 (119) und vom 21.11.2013, IX R 26/12, BFH/NV 2014, 529 (530).

39 Häufig wird das Erfordernis der klaren und eindeutigen Vereinbarung nicht genannt, vgl. z. B. BFH, Urteil vom 31.07.2007, IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350 (350) und Beschlüsse vom 25.06.2002, X B 30/01, BFH/NV 2002, 1303 (1303) und vom 25.10.2004, III B 131/03, BFH/NV 2005, 339 (340). Der VIII. Senat des BFH formuliert teilweise, dass „die gesetzlich vorgeschriebene Form“ eingehalten werden müsse, anstatt allgemein auf die zivilrechtliche Wirksamkeit abzustellen, vgl. z. B. Urteile vom 18.04.2000, VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152 (152) und vom 09.10.2001, VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334 (334); vgl. dafür, dass teilweise nur auf das im Einzelfall relevante Merkmal abgestellt wird BFH, Urteil vom 18.12.1989, I R 203/84, BStBl II 1990, 68 (68).

40 *Stapperfend*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Anm. 850; *Ratschow*, in: Klein, AO, § 41 Rz. 9; *Kruse*, JbFFSt 1977/78, 82 (83); *Sterner*, KÖSDI 1995, 10380 (10381).

Diese Merkmale bzw. einige dieser Merkmale werden häufig unter dem Stichwort Fremdvergleich zusammengefasst.⁴¹ In der Rechtsprechung wird jedoch nicht immer deutlich, ob nur das Merkmal der Fremdlichkeit der Gestaltung und Durchführung einer Vereinbarung⁴² oder alle Merkmale insgesamt⁴³ als Fremdvergleich bezeichnet werden.⁴⁴ Auch in der Literatur

Meyer-Arndt (StbJb 1987/88, 167 (178 ff.)) nennt anstelle der zivilrechtlichen Wirksamkeit die Ernsthaftigkeit. *Seer* (DB 1987, 713 (713)) nennt fünf Merkmale und führt die Ernsthaftigkeit des Arbeitsverhältnisses neben der zivilrechtlichen Wirksamkeit an. *Pezzer* (DStR 1995, 1898 (1899)) nennt dagegen nur drei Merkmale.

- 41 In der Rechtsprechung des BFH wird die Bezeichnung „Fremdvergleich“ – soweit ersichtlich – erstmals im zweiten Leitsatz des Urteils vom 14.04.1983, IV R 198/80, BStBl II 1983, 555 (556) verwendet; synonym wird auch „Drittvergleich“ verwendet, z. B. BFH, Urteile vom 18.12.1990, VIII R 137/85, BFH/NV 1991, 518 (520) und vom 18.12.1990, VIII R 52/84, BFH/NV 1991, 732 (734); *Wotschofsky/Cischek*, BuW 2003, 714 (715).
- 42 Eindeutig nur für die Erfassung von „Gestaltung und Durchführung des Vertrages“: BFH, Urteile vom 10.11.1998, VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616 (617): „[...] steuerrechtlich anzuerkennen, wenn sie klar und eindeutig vereinbart, ernsthaft gewollt und bürgerlich-rechtlich wirksam abgeschlossen sind. Ferner muss der Vertrag tatsächlich durchgeführt werden und nach Inhalt und Durchführung einem Fremdvergleich standhalten.“ und vom 15.02.2005, IX R 16/04, BFH/NV 2005, 1008 (1009): „[...] steuerrechtlich anzuerkennen, wenn er zum einen bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen ist und darüber hinaus (im Rahmen des sog. Fremdvergleichs) sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht; [...]“ sowie Beschluss vom 19.04.2005, III B 19/04 (juris – Rn. 17): „[...] wenn sie eindeutig und ernsthaft vereinbart, entsprechend dieser Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt würden und einem Fremdvergleich standhielten.“; unklar, da nicht eindeutig ist, ob sich der Klammerzusatz „sog. Fremdvergleich“ am Ende auf den gesamten Satz oder nur auf den zweiten Halbsatz bezieht: BFH, Urteile vom 16.12.1998, X R 139/95, BFH/NV 1999, 780 (782): „[...] zivilrechtlich wirksam begründet worden ist und Inhalt und Durchführung des Darlehensvertrages dem unter Fremden Üblichen entsprechen (sog. Fremdvergleich)“ und vom 01.08.2012, IX R 18/11, GuT-W 2013, 118 (119): „[...]“, wenn die Vereinbarungen bürgerlich-rechtlich wirksam sind und sowohl die Gestaltung als auch Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (sog. Fremdvergleich, [...]).
- 43 Vgl. z. B. BFH, Urteile vom 30.09.1997, IX R 80/94, BStBl II 1998, 771 (773): „Ob ein Mietverhältnis unter Angehörigen der Besteuerung zugrunde zu legen ist, entscheidet sich, [...], nach der ständigen Rechtsprechung des BFH insbesondere aufgrund des sog. Fremdvergleichs, das heißt danach, ob das Mietverhältnis bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen ist und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht.“; vom 19.10.1999, IX R 39/99, BStBl II 2000, 224 (225): „Der Mietvertrag hält auch dem sog. Fremdvergleich stand. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind Verträge zwischen Angehörigen der Besteuerung nur dann zugrunde zu legen, wenn sie zum einen bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht.“ und vom 17.12.2003, IX R 7/98, BFH/NV 2004, 1270 (1271): „Nach [den] Grundsätzen [des Fremdvergleichs] ist ein Mietvertrag steuerrechtlich anzuerkennen, wenn er bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen ist und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht; [...]“.
- 44 So auch *Bilsdorfer*, Fremdvergleich, S. 52; *Steirer*, Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten, S. 5; *Wassermeyer*, in: *Kirchhof/Jakob/Beermann*, FS Offerhaus, S. 405 (409 f.).

wird der Fremdvergleich teils als Oberbegriff mehrerer Merkmale, überwiegend jedoch als eigenständiges Kriterium genannt.⁴⁵

Zutreffend – und daher im Rahmen dieser Arbeit so zu behandeln – erscheint es, als Fremdvergleich nur die Frage nach der Fremdüblichkeit der Gestaltung und ihrer Durchführung zu bezeichnen.⁴⁶ Zum einen ist dies sprachlich treffender, da zivilrechtliche Wirksamkeit, Klarheit und Eindeutigkeit sowie tatsächliche Durchführung der Vereinbarung begrifflich nicht auf fremde Dritte abstellen. Zum anderen stehen auch diejenigen Urteile, die als Beispiele dafür angeführt worden sind, dass es nicht klar ist, ob alle Merkmale unter einem Oberbegriff „Fremdvergleich“ zusammenzufassen sind, dieser Sichtweise nicht entgegen. Sie können dahingehend verstanden werden, dass sich der Zusatz „sog. Fremdvergleich“ nur auf den zweiten Halbsatz („und sowohl die Gestaltung als auch Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht“⁴⁷) bezieht.⁴⁸

Wenn alle Merkmale insgesamt in Bezug genommen werden sollen, wird daher im Folgenden von den *besonderen Anforderungen* gesprochen, wie dies auch teilweise in der Rechtsprechung getan wird.⁴⁹ Als „Fremdvergleich“ wird dagegen nur die Anforderung der Fremdüblichkeit von Gestaltung und Durchführung der Vereinbarung bezeichnet.

II. Entwicklung der Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen

Finanzverwaltung und -rechtsprechung wenden heute unterschiedliche Instrumente an, um diejenigen (Miet-)Verträge zwischen nahen Angehörigen, die tatsächlich Grundlage eines wirtschaftlichen Leistungsaustauschs sind, von denjenigen (Miet-)Verträgen zu unterscheiden, die Steuerpflichtigen nur dazu dienen sollen, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.

45 Vgl. bspw. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 164; Steirer, Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten, S. 55; Gemeinhardt, BB 2012, 739 (740); Zipfel/Pfeffer, BB 2010, 343 (344); Wotschowsky/Cischek, BuW 2003, 714 (715); Wolff-Diepenbrock, in: Budde/Mexter/Offerhaus, FS Beisse, S. 581 (582); unklar: Fuhrmann, KÖSDI 2005, 14784 (14784 f.), der einerseits von „einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs“, andererseits aber von „besonderen Anforderungen an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen“ spricht; Stein, StW 2008, 187 (187); Pezzer, DStR 1995, 1898 (1899); a. A. Hintze, Indizien, S. 182; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 220; a. A. in Bezug auf die zivilrechtliche Wirksamkeit: Koenig, in: Koenig, AO, § 41 Rz. 21; Kulosa, in: Schmidt, EStG, § 21 Rz. 48 ff. und Wassermeyer, in: Kirchhof/Jakob/Beermann, FS Offerhaus, S. 405 (409).

46 Für die Erfassung nur dieser Merkmale als Fremdvergleich auch Wolff-Diepenbrock, in: Budde/Mexter/Offerhaus, FS Beisse, S. 581 (582).

47 Z. B. BFH, Urteil vom 01.08.2012, IX R 18/11, GuT-W 2013, 118 (119).

48 Wassermeyer, in: Kirchhof/Jakob/Beermann, FS Offerhaus, S. 405 (409 f.).

49 Z. B. BFH, Urteile vom 05.06.1986, IV R 53/82, BStBl II 1986, 798 (799); vom 07.05.1987, IV R 73/85, BFH/NV 1987, 765 (766) und vom 22.02.2007, IX R 45/06, BStBl II 2011, 20 (21).

Um die Prüfung von (Miet-)Verträgen zwischen nahen Angehörigen im Allgemeinen, aber insbesondere die Rechtsprechung zu den *besonderen Anforderungen* zu verstehen, ist eine Auseinandersetzung mit der „Historie“ der Verträge zwischen nahen Angehörigen in der Rechtsprechung erforderlich. Denn die in den frühen Entscheidungen angeführten Argumente liegen auch den heutigen Entscheidungen, die auf die „ständige Rechtsprechung“ Bezug verweisen, zu Grunde. Sie geben Aufschluss darüber, welche Überlegungen die Gerichte dazu veranlasst haben, Verträge unter nahen Angehörigen zwar grundsätzlich anzuerkennen, aber dennoch einer besonderen Prüfung zu unterziehen.

1. Frühe Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts (Preußisches OVG) und des Reichsfinanzhofs (RFH) zeigt, dass die Gerichte ursprünglich bei der Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht nur nach dem Vertragstyp des zu beurteilenden Rechtsgeschäfts, sondern auch nach den an dem Rechtsgeschäft beteiligten Personen und der betroffenen Steuerart differenziert haben. Sie war daher stark von Einzelentscheidungen geprägt.⁵⁰ Auch der Bundesfinanzhof (BFH) hielt an diesen Unterscheidungen zunächst fest. Die folgenden Erläuterungen erfolgen daher zunächst ebenfalls getrennt für Verträge zwischen Eltern und Kindern sowie Verträge zwischen Ehegatten.

a) Verträge zwischen Eltern und Kindern

Arbeitsverträgen mit Kindern im landwirtschaftlichen Betrieb der Eltern versagte der RFH zunächst die Anerkennung, da solche Verträge unüblich seien.⁵¹ Die Kinder arbeiteten „als Kinder“ im elterlichen Betrieb mit.⁵² Später wurden Arbeitsverhältnisse mit den Kindern anerkannt, wenn die Umstände, bspw. ein großer elterlicher Betrieb oder die Tatsache, dass die Kinder fremde Arbeitskräfte ersetzten, für ein solches Arbeitsverhältnis sprachen.⁵³

In einem gewerblichen Betrieb wurde das Arbeitsverhältnis zwischen Eltern und ihren Kindern anerkannt, da die voll ausgebildeten, erwachsenen Kinder – würden sie nicht im elterlichen Betrieb arbeiten – ihre Arbeitskraft anderweitig einsetzen würden.⁵⁴ Auch hier waren jedoch die Größe des Betriebs und der Ersatz fremder Arbeitskräfte durch die Kinder entschei-

⁵⁰ *Bilsdorfer*, Fremdvergleich, S. 37.

⁵¹ RFH, Urteil vom 15.01.1930, VI A 69/29, RStBl 1930, 265 (265).

⁵² RFH, Urteil vom 15.01.1930, VI A 69/29, RStBl 1930, 265 (265).

⁵³ RFH, Urteil vom 27.01.1932, VI 1057/31, RStBl 1932, 1021.

⁵⁴ RFH, Urteile vom 12.09.1934, VI A 351/33, RStBl 1935, 90; vom 03.03.1937, VI A 639/36, RStBl 1937, 924 (924); vom 15.06.1938, VI 292/38, RStBl 1937, 779 (779) und vom 21.12.1938, VI 803, 804/38, RStBl 1939, 261 (261).

dende Kriterien.⁵⁵ Die an die Kinder gezahlten Vergütungen mussten jedoch im angemessenen Rahmen liegen und dem entsprechen, was auch an fremde Arbeitnehmer gezahlt worden wäre.⁵⁶

Gesellschaftsverträge mit Kindern im gewerblichen Bereich erkannte der RFH an, wenn die Gestaltung so gewählt wurde, dass sich auch ein Dritter auf sie eingelassen hätte⁵⁷, die Haftung oder Mitarbeit dem Anteil des Kindes an der Gesellschaft entsprach⁵⁸ oder die Kinder eine Stellung innehatten, die nach der Verkehrsauffassung Mitunternehmern zukam⁵⁹. Zudem führten wirtschaftliche Gründe für die Gründung der Familiengesellschaft zu ihrer Anerkennung.⁶⁰ Gesellschaftsverhältnisse mit Kindern im landwirtschaftlichen Betrieb wurden dagegen nach Ansicht des RFH nicht anerkannt, weil die Mitarbeit des Kindes dort der Erhaltung des Gutes für die Zukunft diene und eine Beteiligung am Gewinn somit eine vorweggenommene Erbfolge sei.⁶¹

Der BFH hielt an der Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zwischen Eltern und Kindern sowohl im landwirtschaftlichen als auch im gewerblichen Betrieb unter der Voraussetzung fest, dass bürgerlich-rechtlich wirksame und ernsthafte Arbeitsverträge vorlagen, klare Verhältnisse herrschten und der Lohn die Grenze des Angemessenen nicht überschritt.⁶² Bürgerlich-rechtlich, bspw. wegen eines Formverstößes, unwirksame Verträge sprachen nach Ansicht des BFH gegen die Ernsthaftigkeit des Vertrages.⁶³

Auch die Rechtsprechung des RFH zur Anerkennung von Gesellschaftsverträgen führte der BFH fort und erkannte Gesellschaftsverträge an, wenn weder Scheingeschäft noch missbräuchliche Gestaltungen vorlagen und die tatsächlichen Verhältnisse dem Vereinbarten entsprachen oder außerbetriebliche Gründe für die Gründung der Gesellschaft gegeben waren.⁶⁴

55 RFH, Urteil vom 12.09.1934, VI A 351/33, RStBl 1935, 90.

56 RFH, Urteile vom 20.01.1932, VI A 2212/31, RStBl 1932, 1020; vom 12.09.1934, VI A 351/33, RStBl 1935, 90 und vom 03.04.1935, VI A 164/35, RStBl 1935, 1108 (1109).

57 RFH, Urteil vom 20.04.1932, VI A 181/32, RStBl 1932, 1063.

58 RFH, Urteile vom 30.09.1936, VI A 801/35, RFHE 40, 131 und vom 17.08.1938, VI 401/38, RStBl 1938, 1003 (1003).

59 RFH, Urteil vom 08.03.1938, VI 148/39, RStBl 1939, 646.

60 RFH, Urteil vom 29.04.1942, VI 101/42, RStBl 1942, 497 (497).

61 RFH, Urteil vom 15.06.1938, VI 292/38, RStBl 1938, 779.

62 BFH, Urteile vom 17.02.1955, IV 520/53 U, BStBl III 1955, 102 (104) und vom 06.12.1955, I 193/55 U BStBl III 1956, 17 (18).

63 BFH, Urteil vom 13.09.1956, IV 317/55 U, BStBl III 1956, 380 (381).

64 BFH, Urteile vom 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl III 1951, 181 (181 f.) und vom 17.10.1951, IV 83/50 U, BStBl III 1951, 223 (224).

Der BFH übertrug seine Rechtsprechung zu Arbeitsverträgen auf Darlehensverträge⁶⁵ und wandte sie später auch bei Gesellschaftsverträgen⁶⁶ und Mietverträgen⁶⁷ zwischen Eltern und Kindern an.

b) Verträge zwischen Ehegatten

Das Preußische OVG erkannte Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten für Zwecke der Gewerbesteuer grundsätzlich an.⁶⁸ Voraussetzung war aber, dass die Tätigkeit des angestellten Ehegatten über die Pflicht zur Mitarbeit im Betrieb des Ehegatten (§ 1356 BGB in der damaligen Fassung) hinausging, ein Vertrag abgeschlossen wurde, der Ehegatte tatsächlich eine Arbeitsleistung erbrachte und die dem Ehegatten gewährte Entschädigung dem üblichen Lohn bzw. Gehalt entsprach.⁶⁹

Dem folgend erkannte der RFH Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten für die Gewerbesteuer an, wenn der Vertragsschluss wirtschaftlich gerechtfertigt war, was insbesondere dann der Fall war, wenn der Ehegatte den Betrieb oder einen Betriebsteil leitete und eine Vergütung wie ein fremder Angestellter erhielt.⁷⁰ Als selbstverständlich sah es der RFH an, dass der Vertrag ernst gemeint war, die Arbeitsleistung tatsächlich erbracht und der Lohn tatsächlich gezahlt wurde.⁷¹

Dagegen lehnte es der RFH ab, diese Rechtsprechung auf die Einkommensteuer zu übertragen und versagte daher Ehegattenarbeitsverhältnissen im Bereich der Einkommensteuer die Anerkennung.⁷² Seiner Ansicht nach passte es nicht zu dem System der Haushaltsbesteuerung, wenn die Lohn-

65 BFH, Urteil vom 13.09.1956, IV 317/55 U, BStBl III 1956, 380 (381).

66 BFH, Urteile vom 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl II 1975, 569 (571); vom 08.02.1979, IV R 163/76, BStBl II 1979, 405 (408) und vom 03.05.1979, IV R 153/78, BStBl II 1979, 515 (517). Die Urteile des BFH vom 10.10.1957 (IV 25/57 U, BStBl III 1957, 419) und vom 11.02.1958 (I 352/56 U, BStBl III 1958, 254) betrafen die Zurechnung von Einkünften aus der Gesellschaft bei dem Kind wegen des elterlichen Nutznießungsrechts am Vermögen des Kindes. Streitig war die Wirksamkeit des Verzichts der Eltern auf das elterliche Nutznießungsrecht, welcher Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften bei dem Kind war. Die steuerliche Anerkennung des Verzichts wurde von der zivilrechtlichen Wirksamkeit abhängig gemacht. Aussagen zu den Voraussetzungen der Anerkennung des Gesellschaftsvertrages sind in diesen Urteilen daher nicht enthalten. Auch die Urteile, die die Mitunternehmerstellung des Kindes betrafen (z. B. BFH, Urteil vom 29.01.1976, IV R 97/74, BStBl II 1976, 332), enthalten keine generelle Aussage dazu, dass die *besonderen Anforderungen*, die die Rechtsprechung an Arbeits- oder Darlehensverträge zwischen Eltern und ihren Kindern stellt, auch bei Gesellschaftsverträgen zwischen Eltern und Kindern anzuwenden sind.

67 Z. B. BFH, Urteile vom 17.01.1991, IV R 132/85, BStBl II 1991, 607 (609); vom 28.08.1991, VI R 163/87, BFH/NV 1992, 166 und vom 7.5.1996, IX R 69/94, BStBl II 1997, 196 (196).

68 Preußisches OVG, Urteil vom 12.06.1928, VIII G St. 237/27, DStBl 1928, 510.

69 Preußisches OVG, Urteil vom 12.06.1928, VIII G St. 237/27, DStBl 1928, 510.

70 RFH, Urteil vom 26.10.1932, IV A 268/31, RFHE 32, 100 (104).

71 RFH, Urteil vom 26.10.1932, IV A 268/31, RFHE 32, 100 (105).

72 RFH, Urteil vom 07.05.1930, VI A 67/30, RFHE 27, 22.

zahlungen an die Ehefrau von den Einnahmen des Ehemannes zunächst abgezogen, dann aber wegen der Haushaltsbesteuerung dem Ehemann wieder zugerechnet werden müssten.⁷³ Ein derartiges Vorgehen entspräche nicht dem Gebot einer einfachen und klaren Verwaltung.⁷⁴

Der BFH erkannte Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten zunächst nur an, wenn die Ehegatten nicht zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden und ein ernsthafter Arbeitsvertrag vorlag, der tatsächlich durchgeführt wurde.⁷⁵ Auch im Anschluss an die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Zusammenveranlagung von Ehegatten in ihrer damaligen Form durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) erkannte der BFH Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten „im Allgemeinen“ nicht an.⁷⁶ Lediglich ein ernsthaftes Arbeitsverhältnis, das entsprechend der ihm zugrunde liegenden Vereinbarung durchgeführt wurde, wurde steuerlich beachtet.

Als ernsthaft wurde das Arbeitsverhältnis zunächst nur dann angesehen, wenn der Ehegatte im Betrieb keine wesentlich andere Stellung als ein anderer Arbeitnehmer hatte und ein klar geschlossener und durchgeführter Arbeitsvertrag vorlag. Bei kleineren Betrieben lehnte der BFH eine einem anderen Arbeitnehmer vergleichbare Stellung des Ehegatten ab, weil Ehegatten bei kleinen Betrieben als „Chef und Chefin“ angesehen würden.⁷⁷ Begründet wurden die Anforderungen an Verträge zwischen Ehegatten damit, dass die Ehe als Wirtschaftsgemeinschaft von dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis abgegrenzt werden müsse.⁷⁸

Nach der Aufgabe der sog. „Chef-Chefin-Theorie“ wurde eine Vereinbarung zwischen Ehegatten nur dann als ernsthaft angesehen, wenn sie klar und eindeutig war und tatsächlich durchgeführt wurde.⁷⁹ Auch diese Rechtsprechung zu Arbeitsverhältnissen zwischen Ehegatten übertrug der BFH auf Darlehensverhältnisse⁸⁰ und Mietverhältnisse⁸¹ zwischen Ehegatten.

73 RFH, Urteil vom 07.05.1930, VI A 67/30, RFHE 27, 22 (26).

74 RFH, Urteil vom 07.05.1930, VI A 67/30, RFHE 27, 22 (26).

75 BFH, Urteil vom 25.09.1956, I 256/55 U, BStBl III 1957, 2 (5).

76 BFH, Urteil vom 03.12.1957, I 231/56 S, BStBl III 1958, 27 (32); Beitritt des IV. Senats mit Urteil vom 09.07.1959, IV 99/58 U, BStBl III 1959, 329 (330).

77 BFH, Urteile vom 10.12.1957, I 105/57 U, BStBl III 1958, 70 (71) und vom 14.07.1959, I 228/58 U, BStBl III 1959, 331 (331); Beitritt des IV. Senats mit Urteil vom 09.07.1959, IV 99/58 U, BStBl III 1959, 329 (330).

78 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.09.1980, IV 384/78 (juris – Rn. 12) – rkr.

79 BVerfG, Entscheidungen vom 24.01.1962, 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (307) und vom 24.01.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (329); BFH, Urteile vom 16.02.1960, I 233/59 U, BStBl III 1960, 157 (158) und vom 08.03.1962, IV 165/60 U, BStBl III 1962, 217 (217).

80 BFH, Urteil vom 23.02.1968, VI 325/65, BStBl II 1968, 289.

81 BFH, Urteil vom 22.03.1972, I R 152/70, BStBl II 1972, 614; zuvor hatte der BFH mit Urteil vom 31.01.1961 (I 223/60 U, BStBl III 1961, 209) bereits die Entscheidung eines Finanzgerichts gebilligt, in welcher das FG die *besonderen Anforderungen* auf ein Mietverhältnis angewandt hatte.

Maßstab für die Ernsthaftigkeit eines (Gesellschafts-)Verhältnisses war dagegen, ob ein entsprechendes Rechtsverhältnis auch mit Fremden begründet worden wäre.⁸²

Auch wenn der (Arbeits-)Vertrag mit einer Personengesellschaft bestand, die der Ehegatte beherrschte⁸³ oder für die der Ehegatte bei einer Beteiligung von mindestens 25 % als Geschäftsführer tätig war⁸⁴, wurden Verträge nur anerkannt, wenn sie klar und eindeutig vereinbart und tatsächlich durchgeführt wurden. Dem lag die Überlegung zu Grunde, dass der Einzelunternehmer nicht schlechter behandelt werden dürfe als ein Gesellschafter. Ein beherrschender Gesellschafter könne seinen Willen in der Gesellschaft ebenso wie ein Einzelunternehmer in seinem Einzelunternehmen durchsetzen.⁸⁵

2. Vereinheitlichung der Rechtsprechung

Ab den 70er Jahren des 20. Jahrhunderts ist die Rechtsprechung in zweierlei Hinsicht vereinheitlicht worden: Zum einen ist nicht mehr explizit der Vertragstyp genannt, zum anderen nicht mehr nach den Beteiligten differenziert worden. Allgemein ist von *Verträgen zwischen (nahen) Angehörigen*⁸⁶ bzw. *Verträgen zwischen Familienangehörigen*⁸⁷ gesprochen worden.

Im Hinblick auf die Beteiligung von Gesellschaften ist die Rechtsprechung dahingehend weiterentwickelt worden, dass die *besonderen Anforderungen* auch auf Verträge mit einer Personengesellschaft anzuwenden waren, wenn der Gesellschafter keine beherrschende Stellung innehatte. Ausreichend war es, wenn der Gesellschafter mit einem (oder mehreren) anderen Gesellschafter(n) zusammenwirkte, wovon beispielsweise ausgegangen wurde, wenn gleichlautende Verträge mit nahen Angehörigen aller Gesellschafter geschlossen wurden⁸⁸ oder die Gesellschafter untereinander *nahe Angehörige* waren⁸⁹. Auch bei paritätischer Beteiligung der Gesellschafter wurden die *besonderen Anforderungen* demnach geprüft.⁹⁰

Für die von der Rechtsprechung gestellten *besonderen Anforderungen* hat sich die Formulierung durchgesetzt, dass Verträge zwischen nahen Angehö-

82 BFH, Urteil vom 26.08.1958, I 116/58 U, BStBl III 1958, 445 (446).

83 BFH, Urteil vom 25.04.1968, VI R 140/66, BStBl II 1968, 494 (495).

84 BFH, Urteil vom 14.07.1959, I 228/58 U, BStBl III 1959, 331 (332).

85 BFH, Urteil vom 12.04.1979, IV R 14/76, BStBl II 1979, 622 (623).

86 Z. B. BFH, Urteile vom 14.04.1983, IV R 198/80, BStBl II 1983, 555 (557); vom 17.01.1991, IV R 132/85, BStBl II 1991, 607 (609) und vom 22.01.1991, VIII R 321/83, BFH/NV 1991, 667 (668).

87 Z. B. BFH, Urteile vom 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl II 1975, 569 (571); vom 16.07.1985, IX R 1/78, BFH/NV 1985, 33 (34) und vom 18.10.1989, I R 203/84, BStBl II 1990, 68 (68).

88 BFH, Urteile vom 20.10.1983, IV R 116/83, BStBl II 1984, 298 (299) und vom 18.12.2001, VIII R 69/98, BStBl II 2002, 353 (354).

89 BFH, Urteil vom 14.04.1983, IV R 198/80, BStBl II 1983, 555 (557).

90 BFH, Urteil vom 20.10.1983, IV R 116/83, BStBl II 1984, 298 (299).

rigen bürgerlich-rechtlich wirksam sein und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen müssen.⁹¹ Nur teilweise haben die Senate neben diesen Anforderungen ausdrücklich ausgeführt, dass klare und eindeutige Vereinbarungen erforderlich seien⁹² oder dass die genannten Merkmale der Ermittlung der Ernsthaftigkeit der Vereinbarung dienten.⁹³

In Folge dieser Vereinheitlichung haben sich die *besonderen Anforderungen* dahingehend verselbständigt, dass die einzelnen Merkmale zu Tatbestandsmerkmalen geworden sind, sodass allein das Fehlen eines Merkmals dazu geführt hat, dass das Vertragsverhältnis steuerlich nicht anerkannt worden ist.⁹⁴ Dem ist das BVerfG entgegengetreten, das die *besonderen Anforderungen* zuvor grundsätzlich gebilligt hatte⁹⁵, indem es entschieden hat, dass die *besonderen Anforderungen* lediglich als Indizien zu würdigen seien.⁹⁶

Neben der Prüfung der von der Rechtsprechung entwickelten *besonderen Anforderungen* sind Verträge teilweise daraufhin geprüft worden, ob sie als Scheingeschäfte unbeachtlich oder wegen eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO der Besteuerung nicht zu Grunde zu legen sind.⁹⁷

3. Aktueller Stand der Rechtsprechung

Seit den Beschlüssen des BVerfG hält der BFH zwar grundsätzlich an den entwickelten Merkmalen fest, versagt aber einem Vertrag nicht bei jeder Abweichung vom Fremdüblichen die Anerkennung. Es wird eine Gesamtbe-

91 Z. B. BFH, Urteile vom 20.10.1997, IX R 38/97, BStBl II 1998, 106 (107); vom 22.04.1998, X R 163/94, BFH/NV 1999, 24 (25) und vom 10.11.1998, VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616 (617); ähnlich bereits BFH, Urteile vom 14.04.1983, IV R 198/80, BStBl II 1983, 555 (557); vom 05.06.1986, IV R 53/82, BStBl II 1986, 798 (799) und vom 07.05.1987, IV R 73/85, BFH/NV 1987, 765 (766).

92 Z. B. BFH, Urteile vom 14.10.1981, I R 34/80, BStBl II 1982, 119 (120); vom 28.07.1983, IV R 103/82, BStBl II 1984, 60 (60) und vom 05.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (328).

93 Z. B. BFH, Urteile vom 21.07.1982, I R 41/79 (juris – Rn. 20) und vom 05.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (328).

94 Z. B. BFH, Urteile vom 14.10.1981, I R 34/80, BStBl II 1982, 119 (Nichtanerkennung wegen Unüblichkeit der Lohnzahlung in einem jährlichen Betrag) und vom 28.01.1993, IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590 (Nichtanerkennung eines Darlehensvertrages mangels Gewährung von Sicherheiten) sowie Beschluss vom 27.11.1989, GrS 1/88, BStBl II 1990, 160 (Nichtanerkennung eines Mietverhältnisses wegen Zahlung auf ein Oder-Konto).

95 Vgl. BVerfG, Entscheidung vom 22.07.1970, 1 BvR 285/66, 1 BvR 445/67, 1 BvR 192/69, BStBl II 1970, 1519 sowie Kammerbeschlüsse vom 18.08.1987, 1 BvR 488/87, HFR 1988, 242 und vom 16.07.1991, 2 BvR 47/90, HFR 1992, 426.

96 BVerfG, Kammerbeschlüsse vom 07.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34 (36) und vom 15.08.1996, 2 BvR 3027/95, DStRE 1997, 53 (54).

97 Vgl. z. B. BFH, Urteile vom 23.02.1988, IX R 157/84, BStBl II 1988, 604 (605) und vom 14.01.1992, IX R 33/89, BStBl II 2000, 224 (225).

trachtung aller Umstände vorgenommen.⁹⁸ Durch diese Gesamtbetrachtung ist es nach Ansicht des BFH möglich, darauf zu schließen, ob ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen privat veranlasst ist.⁹⁹

In dieser Art und Weise werden die *besonderen Anforderungen* nicht nur im Ertragsteuerrecht, sondern auch im Umsatzsteuerrecht angewandt.¹⁰⁰ Im Einkommensteuerrecht werden sie unabhängig vom Vertragstyp, also auf die bereits erwähnten Vertragstypen wie Arbeits-, Gesellschafts-, Darlehens- und Mietverträge, ebenso wie auf Pacht-¹⁰¹ und Kaufverträge¹⁰² oder Verträge *sui generis* (z. B. „Beraterverträge“¹⁰³) angewandt.¹⁰⁴

98 Vgl. BFH, Urteil vom 17.07.2013, X R 31/12, BStBl II 2013, 1015 (1017 f.); vom 22.10.2013, X R 26/11, BFH/NV 2014, 231 (233) und vom 17.07.2014, IV R 52/11, BFH/NV 2014, 1949 (1951); mit den Urteilen vom 13.07.1999 (VIII R 29/97, BStBl II 2000, 386) und vom 07.06.2006 (IX R 4/04, BStBl II 2007, 294) wurden die Vorgaben des BVerfG vom BFH erstmals umgesetzt.

99 BFH, Urteile vom 13.07.1999, VIII R 29/97, BStBl II 2000, 386 (388) und vom 22.10.2013, X R 26/11, BFH/NV 2014, 231 (233).

100 BFH, Urteile vom 22.06.1989, V R 37/84, BStBl II 1989, 913 (917); vom 05.03.1992, V R 36/87, BFH/NV 1993, 61 (62) und vom 26.11.2003, V B 124/03, BFH/NV 2004, 383 (383): Die *besonderen Anforderungen* werden jedoch nur angewandt, um zu bestimmen, ob der Leistende ernsthaft mit dem Erhalt eines Entgelts gerechnet hat; nicht anwendbar sind die *besonderen Anforderungen* dagegen, wenn es um die Frage geht, ob ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt.

101 BFH, Urteile vom 05.02.1988, III R 216/84, BFH/NV 1988, 553; vom 05.02.1988, III R 234/84, BFH/NV 1988, 628 und vom 13.07.1999, VIII R 29/97, BStBl II 2000, 386.

102 BFH, Urteile vom 31.05.2001, IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547 und vom 09.11.2011, X R 60/09, BStBl II 2012, 628; Anteilsveräußerungen i. S. d. § 17 EStG betrafen die Urteile des BFH vom 10.11.1998 (VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616), vom 07.07.2011 (IX R 2/10, BStBl II 2012, 20) und vom 08.04.2014 (IX R 4/13, BFH/NV 2014, 1201 (1202)).

103 BFH, Beschluss vom 23.12.2013, III B 84/12, BFH/NV 2014, 533.

104 Bei Gesellschaftsverträgen sind allerdings zwei steuerliche Fragen zu trennen: zum einen die Anerkennung der Gesellschaft als solche und zum anderen die Anerkennung der vereinbarten Gewinnverteilung (so bereits BFH, Urteil vom 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl III 1951, 181 (183)). Für die Anerkennung des Gesellschaftsvertrages sind die *besonderen Anforderungen* maßgeblich (z. B. BFH, Urteile vom 18.05.2004, IX R 83/00, BStBl II 2004, 898 (900); vom 16.12.2008, VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118 (1120) und vom 17.07.2014, IV R 52/11, BFH/NV 2014, 1949 (1951)). Die Gewinnverteilungsabrede wird anerkannt, wenn der Gesellschafter einen bestimmten Anteil am Gewinn erhält (z. B. BFH, Urteil vom 09.10.2001, VIII R 77/98, BStBl II 2002, 460 (461) und vom 19.02.2009, IV R 83/06, BStBl II 2009, 798 (801)).