

rechts auf eine Fundamentalnorm des Steuerstrafrechts ist dieser Vorgang nicht ohne Peinlichkeit. Hätte das Bundesverfassungsgericht nach ordnungsgemäßer Vorlage entschieden, hätte es im übrigen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Verfassungsmäßigkeit bejaht³⁴.

34) Vgl. Zöbele, DStZ 1984, 198; ablehnend auch BGH, 3 StR 82/83, a. a. O. (Fußn. 13).

Herbert Beul, Steuerberater, Neuwied, und Carsten-René Beul, Bonn

Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

Hier: schwebend unwirksame Verträge

Gestützt auf eine als gefestigt erscheinende Rechtsprechung beurteilt die Finanzverwaltung Vertragsverhältnisse unter Verwandten mit einer Skepsis, die, zusammen mit der undifferenzierten Anwendung von BFH-Urteilen, zu mechanischen Ergebnissen gelangt.

Der folgende Artikel soll sich im wesentlichen auf die Frage beschränken, ob schwebend unwirksamen Verträgen die steuerliche Anerkennung versagt werden kann.

A. Bürgerlich-rechtliche Unwirksamkeitsgründe und ihre Behandlung in der Rechtsprechung des BFH zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen

Im wesentlichen kann man die Vertragsverhältnisse, die wegen Nichteinhaltung von Formvorschriften keine steuerliche Anerkennung erfahren, in folgende Gruppen einteilen:

1. Nichtigkeit nach § 125 BGB

Formvorschriften des Bürgerlichen Rechts, die nicht beachtet werden, ziehen nach § 125 BGB die Nichtigkeit der jeweiligen Willenserklärung und damit i. d. R. die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts nach sich, so z. B. Schenkung, wenn sie nicht durch Vollzug geheilt ist (§ 518 BGB) und Nießbrauchbestellung (§ 1030 BGB), die der BFH unter Verwandten nur bei notarieller Beurkundung¹ bzw. Grundbucheintragung² anerkennt.

2. Nichteinhaltung spezieller Schutzvorschriften bei Minderjährigen mit der Folge schwebender Unwirksamkeit

a) Für bestimmte Rechtsgeschäfte bedürfen Eltern einer vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung (§ 1643 i. V. mit §§ 1821, 1822 Nr. 1, 3, 5 und 8–11 BGB), so z. B. bei Grundstücksgeschäften (§ 1821 BGB) oder Gesellschaftsverträgen für die Betreibung eines Erwerbsgeschäfts (§ 1822 Abs. 3 BGB). Ein trotzdem geschlossener Vertrag ist schwebend unwirksam mit der Möglichkeit nachträglicher Genehmigung durch das Vormundschaftsgericht (§§ 1644 Abs. 3, 1829 Abs. 1 BGB). Handelt es sich bei solchen Verträgen um Verträge mit Fremden, so ist für die steuerliche Anerkennung nach § 41 Abs. 1 AO das wirtschaftliche Ergebnis heranzuziehen. Bei Verträgen unter Verwandten verlangt der BFH für die steuerliche Anerkennung die Einhaltung der bürgerlich-rechtlichen Vorschriften³ und erkennt später erteilte Genehmigungen nicht an⁴.

b) Dazu kommt, daß bei Rechtsgeschäften zwischen Eltern und Kindern das Kind wegen des Selbstkontrahierungsverbotes aus § 181 BGB oder wegen § 1629 Abs. 2 i. V. mit § 1795 BGB nicht durch einen Elternteil vertreten werden kann, vielmehr nach § 1909 BGB ein Pfleger bestellt werden muß.

Auch die Genehmigung nach § 108 BGB kann nicht von den Eltern, sondern nur vom Pfleger erteilt werden. Das ist dann der Fall, wenn das Kind im Rahmen des § 107 BGB mit einem Elternteil kontrahiert hat. Der Vertrag ist bis zur Genehmigung durch den Pfleger nach § 108 Abs. 1 BGB oder durch das inzwischen volljährig gewordene Kind nach § 108 Abs. 3 BGB schwebend unwirksam. Diese Gesichtspunkte sind bei der Ablehnung der steuerlichen Anerkennung mitbegründend.

B. Entstehung der BFH-Rechtsprechung zur Anwendbarkeit des § 41 Abs. 1 AO (früher: § 5 Abs. 3 StAnpG) auf Verträge unter nahen Angehörigen

Der BFH vertritt in Fortführung seiner Rechtsprechung zu § 5 Abs. 3 StAnpG den Standpunkt, daß zivilrechtliche Formvorschriften erfüllt sein müssen. Ausgangspunkt dieser umstrittenen, im Schrifttum⁵ weitgehend abgelehnten Rechtsprechung ist ein Urteil aus dem Jahr 1956⁶. Damals wurde die Beurteilung der Frage nach der Ernsthaftigkeit von Verträgen bei Familienangehörigen mit der Erfüllung der bürgerlich-rechtlichen Formvorschriften verquickt. Es handelte sich jedoch nur um ein nicht näher begründetes „obiter dictum“. Auch war lediglich ausgesprochen, daß zivilrechtliche Nichtigkeit wegen Formmangels gegen die Ernsthaftigkeit spreche.

Auf dieses „obiter dictum“ bezog sich der BFH⁷ im folgenden Jahr, indem er ohne weitere Begründung § 5 Abs. 3 StAnpG auf Verträge unter Angehörigen für nicht anwendbar erklärte. Dieser Rechtsprechung des IV. Senats schloß sich der I. Senat 1958 an⁸, allerdings auch, ohne eine Begründung aus dem Gesetz zu suchen.

Seitdem geht die Rechtsprechung hiervon als feststehendem Rechtssatz aus⁹.

C. Handhabung in der Verwaltung

Bedenklich erscheint diese Rechtsprechung wegen ihrer pauschalen Anwendung in der Praxis durch die Finanzämter. Ausgehend von Abschnitt 174a EStR 1981 werden Verträge unter Verwandten nicht anerkannt, wenn bürgerlich-rechtliche Formvorschriften nicht eingehalten wurden. Diese Handhabung erfolgt undifferenziert, ohne daß die bürgerlich-rechtliche Seite weiter beleuchtet wird.

D. Gründe gegen die Rechtsprechung des BFH

Diese Rechtsprechung des BFH und insbesondere die Handhabung durch die Finanzverwaltung ist aus den folgenden Gründen abzulehnen:

1) BFH, BStBl. 1960, 424; 1963, 563; 1963, 595.
2) Vgl. BFH, VIII R 115/69, FR 1974, 246.
3) Vgl. BFH, BStBl. 1973, 287; 1975, 141; 1976, 324.
4) Vgl. BFH, BStBl. 1981, 435.
5) Kruse, FR 1961, 96; ders., FR 1962, 5; ders., JBFS 1977/78, 82; Tipke/Kruse, AO, 11. Aufl., § 41 AO Tz. 14; Knobbe-Keuk, StbKongRep, 1975, S. 208; Wilhelm, BB 1966, 365 f.; Tiedtke, FR 1980, 421; Rönitz, FR 1977, 512; Rößler, Inf. 1976, 313; Schneider-Ludorff, NJW 1958, 2136; Grabenhorst, NJW 1959, 1296.
6) BFH, IV 317/55, BStBl. 1956, 380.
7) BFH, IV 25/57, BStBl. 1957, 419.
8) BFH, I 352/56 BStBl. 1958, 254.
9) Vgl. Tipke/Kruse, a. a. O. (Fußn. 5), § 41 AO Tz. 14, S. 49; Kruse, JBFS 1977/78, 82 [84 f.]; Rönitz, FR 1977, 512 f.

1) Die Finanzrechtsprechung zu Familienverträgen widerspricht allgemein Art. 6 Abs. 1 GG und ist allein deshalb grundsätzlich zu überdenken.

2) § 41 Abs. 1 AO (früher § 5 Abs. 3 StAnpG) wird nicht angewandt, ohne daß für diese Nichtanwendung eine Rechtfertigung vorliegt.

3) Es wird einseitig auf die bürgerlich-rechtliche Unwirksamkeit der Verträge abgestellt, ohne daß weitere Differenzierungen, die das bürgerliche Recht macht, nachvollzogen werden. Deshalb müssen z. B. Zahlungen anerkannt werden, zu denen eine gesetzliche Verpflichtung bestand.

4) § 12 Nr. 2 EStG kann keine Rechtfertigung für die Rechtsprechung darstellen.

5) Auch eine rückwirkende Genehmigung eines schwebend unwirksamen Rechtsgeschäfts muß steuerlich anerkannt werden.

1. Verfassungsrechtliche Bedenken aus Art. 6 Abs. 1 GG

Bereits Art. 6 Abs. 1 GG ist geeignet, die Zulässigkeit der steuerrechtlichen Sonderbehandlung von Verwandtenverträgen allgemein in Frage zu stellen¹⁰. Nach der Rechtsprechung des BVerfG verbietet Art. 6 Abs. 1 GG jedenfalls bei staatlichen Eingriffen (wie der Besteuerung) eine an Ehe oder Familie anknüpfende Sonderbehandlung, soweit nicht ein besonderer Rechtfertigungsgrund anzuerkennen ist¹¹. Art. 6 Abs. 1 GG als Abwehrrecht gegen störende Eingriffe des Staates in Ehe und Familie¹² schränkt das Ermessen des Gesetzgebers zu einer typisierenden Ungleichbehandlung im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG ein. Der Gesetzgeber kann nicht mehr nach nur sachgerechten Gesichtspunkten bestimmen, was gleich und ungleich sein soll. Es sind die Unterscheidungen verfassungswidrig, die dem im Wertsystem ausgedrückten Willen des Verfassungsgebers widersprechen, einem bestimmten Lebensbereich (sc. dem von Ehe und Familie) besonderen Schutz angedeihen zu lassen¹³. Unstreitig wirkt sich die oben geschilderte Finanzrechtsprechung nur gegen Vertragsverhältnisse unter Angehörigen aus. Dieser Sonderbehandlung liegt das Mißtrauen zugrunde, daß wegen der Vermutung eines fehlenden Interessengegensatzes und der vorhandenen engen Bindungen¹⁴ Verträge unter Angehörigen fingiert werden könnten. Um dies auszuschließen überprüft die Finanzgerichtsbarkeit, ob die Verträge ernsthaft geschlossen wurden. Die Ernsthaftigkeit ist allgemeine Voraussetzung für die Anerkennung eines Vertragsverhältnisses zwischen Angehörigen¹⁵. Dies wird niemand bestreiten. Es ist jedoch Voraussetzung für die Anerkennung eines Vertragsverhältnisses überhaupt, nicht nur unter Angehörigen (vgl. § 41 Abs. 2 AO). Auch nach bürgerlichem Recht sind Scheingeschäfte nichtig (§ 117 BGB). Die Finanzrechtsprechung argumentiert damit, daß nicht ernsthaft gemeinten Verträgen (also Scheingeschäften) die Anerkennung versagt werden muß; § 41 Abs. 2 AO bleibt dabei unerwähnt, obwohl die gesetzliche Ermächtigung hätte genannt werden müssen. Dieses „steuerrechtliche Mißtrauen“¹⁶ führt dazu, daß die zivilrechtliche Unwirksamkeit als Indizien- bzw. prima-facie-Beweis gegen die Ernsthaftigkeit dient. Dabei wird keine Unterscheidung zwischen Indizienbeweis und Beweis des ersten Anscheins gemacht, der wohl auch nicht durchführbar wäre. Der Indizienbeweis führt nicht nur dazu, daß der Beweis der Ernsthaftigkeit durch den Steuerpflichtigen erbracht werden muß. Der BFH läßt sogar einen Gegenbeweis für die Ernsthaftigkeit nicht zu, wenn der Vertrag unwirksam ist. Die zivilrechtliche Unwirksamkeit ist also nicht nur Indiz, sondern wird durch die Verfestigung der Rechtsprechung zum Dogma verselbständigt¹⁷. Diese Rechtsprechung des BFH wäre u. E. nur zulässig, wenn ein anzuerkennender Rechtferti-

gungsgrund für die Ungleichbehandlung vorläge. Dies ist aus folgenden Gründen nicht der Fall:

a) Die Voraussetzungen für ein „steuerrechtliches Mißtrauen“ gegenüber Angehörigenverträgen sind nicht gegeben bzw. reichen nicht aus, um eine typisierende Betrachtungsweise zugunsten dieser Angehörigenverträge zu rechtfertigen. Eine generelle Steuerumgehungsabsicht kann nicht vermutet werden.

b) Eine „Umkehr“ der objektiven Beweislast durch einen prima-facie-Beweis kann auch nicht mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁸ gerechtfertigt werden.

c) Die Kriterien „zivilrechtliche Unwirksamkeit“ und „mangelnde Klarheit“ stellen keine geeigneten Indizien für eine fehlende Ernsthaftigkeit dar.

d) Auch wenn diese Kriterien als Indizien geeignet wären, müßte dem Steuerpflichtigen der Nachweis ermöglicht werden, daß die Verträge ernsthaft gewollt waren.

zu a) Eine generelle Steuerumgehungsabsicht kann bei Verwandten nicht vermutet werden

Eine steuerliche Mehrbelastung darf allein durch wirtschaftliche Sachverhalte, nicht aber durch Ehe- und Familienbeziehungen veranlaßt sein¹⁹. Ein besonderes steuerrechtliches Mißtrauen den Angehörigen gegenüber ist nur begründet, wenn die Gründe des Mißtrauens untrennbar mit dem Wesen von Ehe und Familie verbunden sind²⁰, also dann, wenn es nur bei Familien anzutreffen ist.

Das Mißtrauen gründet sich bei der vorstehend beschriebenen Finanzrechtsprechung auf die Meinung, daß innerhalb der Familie verstärkt „in einen Topf“ gewirtschaftet werde und der wirtschaftliche Interessengegensatz fehle. Die Familie wird hier praktisch als wirtschaftliche Einheit gesehen.

Eine solche typisierende Betrachtungsweise kann nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts allenfalls dann zur Rechtfertigung herangezogen werden, wenn das nahe persönliche Verhältnis notwendig oder doch typischerweise eine Wirtschaftsgemeinschaft oder wirtschaftliche Abhängigkeit mit sich führt, wodurch die Familienangehörigen mit einer gewissen Zwangsläufigkeit in die Rolle unselbständiger Strohmannen des Ehemannes oder Vaters gedrängt würden²¹. Die Frage, ob Art. 6 Abs. 1 GG überhaupt Typisierungen zu Lasten der Angehörigen erlaubt²², kann hier offen bleiben.

Denn weder Ehe noch Familie begründen nach deutschem Recht über die Unterhaltsgemeinschaft hinaus eine enge

10) Görlich, Die steuerrechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen unter Angehörigen, 1979, S. 58 ff., S. 159 f. Wacke, Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, 1966, S. 28 ff., S. 71 ff.; zu § 41 Abs. 1 AO insbes.: Tipke/Kruse, a. a. O. (Fußn. 5), § 41 AO Tz. 14 S. 50; Kruse, JbFSt 1977/78, 82 [95 f.]; Rönitz, FR 1977, 512 [514]; Rößler, Inf. 1976, 1537; FG Düsseldorf, EFG 1976, 502 [503 f.].

11) BVerfGE 13, 290 [299]; 21, 1 [5].

12) BVerfGE 6, 386 [388] st. Rspr.

13) BVerfGE 17, 210 [217]; 35, 79 [114].

14) BFH, BStBl. 1974, 351 [352].

15) BFHE 113, 558 [562], BStBl. 1975, 141 [143].

16) Görlich, a. a. O. (Fußn. 10), S. 24.

17) Kruse, JbFSt, 1977/78, 82 [86].

18) Vgl. BVerfGE 9, 318 [328]; BVerfGE 9, 237 [249].

19) BVerfGE 18, 97 [107]; so auch BVerfGE 28, 104 [112] für das Sozialversicherungsrecht. Bedenklich in diesem Zusammenhang erscheint auch die Weigerung der Arbeitsämter, Geschäftsführer einer GmbH, deren Ehegatten den überwiegenden Anteil am Stammkapital halten, in die Arbeitslosenversicherung einzuschließen; vgl. BSG 3 RK 67/68 v. 15. 12. 1971; USK 71199, Soz. Entsch. III/1 § 165 RVO Nr. 119; VI § 165 AVG Nr. 1, indem man hier über den Anteil des Ehegatten für den Geschäftsführer eine Unternehmerstellung konstruiert. Dies ähnelt frappant der im Steuerrecht als verfassungswidrig aufgegebenen Chef-Chefin-Theorie.

20) Görlich, a. a. O. (Fußn. 10), S. 44.

21) BVerfGE 16, 203 [208 ff.].

22) Vgl. Görlich, a. a. O. (Fußn. 10), S. 58.

Wirtschaftsgemeinschaft²³. Deshalb dürfen Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen wegen Besonderheiten, die nicht auf wirtschaftlichem Gebiet liegen, steuerrechtlich nicht ungünstiger als vergleichbare Rechtsbeziehungen sonstiger Personen behandelt werden²⁴. Die Unterschiede liegen jedoch auch hier auf psychisch-sozialem, nicht auf wirtschaftlichem Gebiet. Das gibt der BFH indirekt zu, dessen Begründung sich auf die „vorhandenen engen Bindungen“ der Beteiligten²⁵ stützt. Diese Bindungen sind jedoch in erster Linie soziale.

Die Typisierung hat zur Folge, daß einzig Angehörigenverträge dem besonderen Mißtrauen unterworfen sind. Die Prämissen der Finanzrechtsprechung gehen fehl, wenn sie annehmen, daß das „in-einen-Topf-Wirtschaften“ familientypisch ist, und daß gerade hier typischerweise ein Interessengegensatz fehlt, der zu erhöhter Mißbrauchsgefahr führt.

Eine Eigentumsgemeinschaft unter Ehegatten wird bürgerlich-rechtlich nicht begründet. Die Vermögenssphären sind also getrennt, dies auch im Verhältnis zu volljährigen Kindern – so BVerfGE²⁶ –. Für nicht volljährige Kinder muß das gleichermaßen gelten, da deren Vermögenssphäre gegenüber den Eltern durch das BGB noch besonders geschützt ist. Daß sich die Interessen der jeweilig Betroffenen, denen des Ehemannes oder Vaters unterordnen, läßt sich aus der Erfahrung nicht belegen.

Zudem muß gesagt werden, daß die gleiche Abhängigkeit, die bei Familienbeziehungen vermutet wird, auch in anderen Fällen bestehen kann, ohne daß dies steuerverschärfend berücksichtigt wird. Gerade bei nicht-familiären Beziehungen, insbes. unter Freunden und bei wirtschaftlicher Abhängigkeit²⁷, fehlt häufig der Interessengegensatz.

Ein einseitiges Mißtrauen zu Lasten von Vertragsverhältnissen zwischen Angehörigen muß allein deshalb ausscheiden, weil sonst Personen nicht erfaßt werden, die sachlich mit in den Kreis der Betroffenen gehören.

zu b) Keine Rechtfertigung durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für eine Umkehr der Beweislast

Die Argumentation des Bundesfinanzhofes wird auch nicht durch den Hinweis²⁸ verfassungsrechtlich abgesichert, daß an den Nachweis der Ernsthaftigkeit von Verträgen zwischen Angehörigen strengere Voraussetzungen gestellt werden könnten als bei Verträgen zwischen anderen Personen²⁹. Diese Aussage des Bundesverfassungsgerichts, die aus dem Jahre 1959 stammt, ist aus dem Zusammenhang gerissen. Sie betrifft eindeutig die Befugnisse des Gesetzgebers und nicht der Rechtsprechung oder gar Verwaltung. Zudem handelt es sich um ein nicht näher begründetes „obiter dictum“ und ist auf eine ebenfalls nicht näher ausgeführte Randbemerkung des Bundesverfassungsgerichts³⁰ zurückzuführen, wo es heißt, daß besondere gesetzliche (!) Bestimmungen, die lediglich Umgehungen der Steuerpflicht durch eine vorgeschobene zivilrechtliche Verteilung der Einkünfte zwischen Ehegatten verhindern sollen, keine Benachteiligung i. S. von Art. 6 Abs. 1 GG darstellten.

Daß einer Steuerumgehung durch vorgeschobene Vertragsgestaltungen entgegengetreten werden soll, ist an sich legitim. Um dies zu bekämpfen stehen aber ausreichende gesetzliche Möglichkeiten in den Vorschriften über die Behandlung von Scheingeschäften und Verstößen gegen die guten Sitten (§§ 41, 42 AO), sowie in der Generalklausel gegen Steuerumgehungen durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zur Verfügung³¹. Dabei sollte der Mißbrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nicht überbewertet werden.

Das Bundesverfassungsgericht meint zu diesem Problem, es sei unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit nicht verständlich, warum einzig Ehegatten (sc. Angehörige) der

drastischen generellen Nichtanerkennung von (Arbeits-)Verträgen unterworfen würden, während sich das Gesetz bei allen anderen mit der Mißbrauchsbekämpfung im Einzelfall begnüge³².

Auch wenn es dabei um die generelle Nichtanerkennung von Verträgen ging, wird hier eindeutig gesagt, daß die Finanzgerichtsbarkeit sich bei Verträgen auf die Mißbrauchsbekämpfung im Einzelfall beschränken muß, egal ob es sich nun um Verträge zwischen Fremden oder Angehörigen handelt. Hierfür sind die gesetzlichen Möglichkeiten anzuwenden, die ausreichen. Es darf dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden – bis zur Grenze des § 42 AO – seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse so zu gestalten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat. Das ist legitim. Diese Meinung wird auch vom BFH vertreten³³.

Eine andere in diesem Zusammenhang oft zitierte Textstelle, die zivilrechtliche Gestaltung müsse klar und eindeutig sein und der tatsächliche Vollzug den rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen entsprechen³⁴, ist ebenfalls zur Rechtfertigung ungeeignet. Diese Aussage ist nur im Zusammenhang zu verstehen, denn weiter betont das Bundesverfassungsgericht, daß dies nur die Anwendung des allgemeinen in der Steuerrechtsprechung entwickelten Grundsatzes der Klarheit der Rechtsgestaltung sei, der insbesondere für die steuerrechtliche Würdigung von Vereinbarungen naher Angehöriger gelte³⁵.

Selbstverständlich ist, daß alle Verträge, die steuerlich beachtet werden sollen, ernsthaft vereinbart sein müssen. Hier wird deutlich, daß die Überprüfung von Verträgen unter Angehörigen nur im selben Rahmen statthaft ist, wie unter Fremden. Weder das nahe „persönliche Verhältnis“ noch die angebliche „Gefahr von Steuerumgehungen“ geben einen hinreichenden sachlichen Grund für die Benachteiligung der Familie³⁶.

Es können demnach keine Tatsachen-Vermutungen zuungunsten Familienangehöriger aufgestellt werden, zumal das Bundesverfassungsgericht sog. Erfahrungssätze des Lebens nicht gelten läßt, die eine statistische Gesetzmäßigkeit mit der „überwiegenden Zahl der Fälle“ begründet. In der Beurteilung dieser Frage ist der BFH an die Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts gebunden.

Auch Gründe der Praktikabilität müssen hier zurücktreten. Sie scheinen unterschwellig mitzuspielen, da es schwer sein wird, geeignete Kriterien für die Subsumtion von Scheingeschäften (§ 41 Abs. 2 AO) zwischen Angehörigen zu finden und die Finanzrechtsprechung diese Schwierigkeiten bis jetzt weitgehend zu umgehen suchte. Die Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG gebietet, daß Erwägungen, die eine Mißbrauchsbekämpfung praktisch erleichtern sollen, gegenüber dem Schutz von Ehe und Familie zurücktreten müssen³⁷.

Zuletzt widerspricht die Annahme eines prima-facie-Beweises³⁸ Art. 6 Abs. 1 GG. Dies gilt allgemein für die Recht-

23) BVerfGE 13, 290 [308]; 19, 268 [280]; 26, 321 [326].

24) BVerfGE 13, 290 [304].

25) BFH, BStBl. 1974, 351, [352].

26) BVerfGE 16, 203 [209f.].

27) BVerfGE 13, 290 [316].

28) BFH, BStBl. 1976, 324 [326]; 1976, 328 [330].

29) BVerfGE 9, 237 [249].

30) BVerfGE 6, 55 [84].

31) BVerfGE 13, 290 [316f.].

32) BVerfGE 13, 318 [327]; 13, 257 [269f.].

33) BFH, BStBl. 1972, 322 [323]; BStBl. 1966, 509 [510].

34) BVerfGE 9, 238 [246].

35) BVerfGE 9, 237 [248].

36) BVerfGE 16, 208 [210]; vgl. Wacke, a. a. O. (Fußn. 10), S. 32.

37) BVerfGE 26, 321 [326f.]; 29, 104 [115ff.]; vgl. Wacke, a. a. O. (Fußn. 10), S. 55ff.; Görlich, a. a. O. (Fußn. 10), S. 59f.; Tipke/Kruse, a. a. O., (Fußn. 5), § 41 AO Tz. 14 S. 51.

38) Vgl. Wacke, a. a. O. (Fußn. 10), S. 64.

sprechung zur steuerlichen Anerkennung von Familienverträgen.

zu c) „Zivilrechtliche Unwirksamkeit“ und „mangelnde Klarheit und Eindeutigkeit“ sind keine Kriterien für fehlende Ernsthaftigkeit

Die zivilrechtliche Unwirksamkeit kann ebensowenig wie fehlende Klarheit oder Eindeutigkeit dazu führen, daß Verwandtenverträge steuerrechtlich anders behandelt werden als Verträge unter Fremden. Beide Kriterien sind – selbst als Indizien – für eine generell fehlende Ernsthaftigkeit ungeeignet.

Die zivilrechtliche Unwirksamkeit oder Unklarheit ist nicht von den Angehörigen in die Verträge „eingebaut“ worden um später entscheiden zu können, wie sich die verschiedenen Konstellationen steuerlich auswirken, und danach die weitere Handlung einzustellen. Vielmehr sind hierfür i. d. R. andere Gründe maßgeblich. Im Einzelfall mag eine solche, vorstehend beschriebene Fallkonstellation denkbar sein. Generell alle unwirksamen Verträge unter Verwandten so zu behandeln, hieße, das Kind mit dem Bade auszuschütten.

Gerade, wer zum Schein einen Vertrag schließt, wird sich vorher absichern und alles tun, um ihn nach außen unangreifbar zu machen³⁹. Wer sein Eigentum manipulieren will, scheut auch bürgerlich-rechtlich unwirksame Verpflichtungen nicht⁴⁰.

In Art. 6 Abs. 1 GG ist die Tendenz verwurzelt, den wirtschaftlichen Zusammenhalt der Familie zu fördern⁴¹. Dieser wirtschaftliche Zusammenhalt manifestiert sich darin, daß Angehörige einander meist größeres Vertrauen entgegenbringen als Fremden und deshalb Verträge nicht mit der notwendigen Sorgfalt oder rechtlichen Beratung schließen. Es wird dem Vertragspartner vertraut in der Erwartung, daß nichts bewiesen werden muß. Genauso wie unter Verwandten keine Beweismittel für Verträge gesammelt werden, wird gerade wegen des stärkeren Vertrauens die Einhaltung bürgerlich-rechtlicher Formvorschriften als überflüssige Auflage betrachtet⁴².

Unter Verwandten gibt es deshalb noch öfter den mündlichen Vertrag, den das BGB als Regel versteht. Weil im Verhältnis zu Fremden – aus Beweisgründen – der Abschluß mündlicher Verträge abnimmt, mißtraut die Finanzverwaltung und -rechtsprechung mündlichen Verträgen zwischen Verwandten, oft mit der Begründung, sie seien „unklar“.

Weitere Fälle für die zivilrechtliche Unwirksamkeit und mangelnde Klarheit werden gerade bei Verträgen mit Kindern durch Nichtjuristen verursacht, die ohne ausreichende Kenntnis bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeitsvoraussetzungen beraten⁴³.

Auch die Mißachtung zivilrechtlicher Vorschriften aus Kostengesichtspunkten, (um Gerichts-, Anwalts- oder Notarkosten zu sparen) spielt eine Rolle, ohne daß dabei die Finanzrechtsprechung bedacht wird. Hier kann die steuerrechtliche Nichtanerkennung nicht als Erziehungshilfe für das bürgerliche Recht herhalten.

Ein Erfahrungssatz, daß unwirksame Rechtsgeschäfte Indiz für mangelnde Ernsthaftigkeit sind, ist nicht haltbar. Unwissenheit, Unachtsamkeit oder Vertrauen in den Vertragspartner stellen zumindest gleichgewichtige wenn nicht gar überwiegende Gründe für die Unwirksamkeit dar. Denn wer läßt es schon gerne auf einen Jahre dauernden Rechtsstreit mit ungewissem Ausgang ankommen, wenn er in der Lage ist, durch Beachtung von Formvorschriften zu einer steuerlichen Anerkennung zu gelangen.

Mangelnde Klarheit und Eindeutigkeit bei Verträgen können nicht als Indiz für mangelnde Ernsthaftigkeit gelten, wenn die Verträge durchgeführt wurden. Was vereinbart ist, ergibt sich am klarsten aus der tatsächlichen Durchführung⁴⁴.

Ansonsten bleibt eine „unklare“ Vereinbarung nach §§ 133, 157 BGB auszulegen. Sie kann durch die Finanzgerichtsbarkeit in eigener Kompetenz vorgenommen werden. Erst wenn ein klarer, unzweideutiger Vertragsinhalt nicht zu ermitteln ist, ist der Vertrag unwirksam⁴⁵. Eine Einigung über die essentialia negotii reicht aus. Sind darüber hinaus keine Abmachungen getroffen, so ist der Vertrag trotzdem klar und eindeutig, weil damit die dispositiven Regelungen des BGB eingreifen.

So ist z. B. die Anerkennung eines Darlehens nicht davon abhängig, daß Vereinbarungen über die Rückzahlung getroffen wurden⁴⁶. Hier tritt vielmehr die allgemeine Regelung des § 609 BGB ein, wonach Darlehen i. d. R. mit Dreimonatsfrist kündbar sind.

Dasselbe gilt bei Arbeitsverträgen, bei denen keine Vergütung vereinbart wurde⁴⁷. Hier greift § 612 BGB ein. Die übliche Vergütung gilt danach als vereinbart. Der Vertrag ist nach dem Gesetz entgegen der Auffassung des BFH (!) wirksam. Die Meinung des BFH verstößt insoweit „grob gegen das bürgerliche Recht“⁴⁸.

Zwischen Mangel an Klarheit und Mangel an Ernsthaftigkeit ist keine logische Verbindung zu ziehen; unklare Verträge sind vielmehr das tägliche Brot der Zivilrechtspflege⁴⁹. Es wäre zu einfach, solche Verträge als „nicht ernsthaft gemeint“ hinzustellen, um der zivilrechtlichen Auslegung zu entgehen. Beide Gesichtspunkte – Unwirksamkeit und Klarheit – sind objektiv untauglich und verstoßen als einseitige Belastung von Angehörigenverträgen gegen Art. 6 Abs. 1 GG.

zu d) Der Nachweis der Ernsthaftigkeit muß dem Steuerpflichtigen in jedem Fall ermöglicht werden

Selbst wenn man in unwirksamen oder unklaren Verträgen ein Indiz für mangelnde Ernsthaftigkeit sähe, so dürfte der Gegenbeweis nicht ausgeschlossen sein. Denn Art. 6 Abs. 1 GG verbietet, zu Lasten von Ehe und Familie eine unwiderlegbare gesetzliche Vermutung des Gestaltungsmissbrauchs dadurch aufzustellen, daß derartige Verträge auf keinen Fall anerkannt werden⁵⁰. Gerade diesen Entlastungsbeweis läßt die Finanzrechtsprechung nicht zu (s. u. 3).

Es läßt sich also sagen, daß die Rechtsprechung des BFH Art. 6 Abs. 1 GG widerspricht, da die Vermutung der Steuerumgehungsabsicht gerade und ausschließlich an bestimmte, enge familienrechtliche Beziehungen anknüpft. Hierin liegt eine mit Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbare Diskriminierung der Familie⁵¹.

2. Nichtanwendung von § 41 AO ohne gesetzliche Legitimation verstößt gegen Art. 20 Abs. 3 GG

Die Nichtanwendung des § 41 Abs. 1 AO (früher § 5 Abs. 3 StAnpG) auf formnichtige Verträge unter Verwandten entbehrt einer gesetzlichen Grundlage.

Schon die Entstehung dieser ständigen Rechtsprechung, die sich trotz unzureichender Begründung auf eine Nichtan-

39) Tiedtke, F. Klein-GedS, 1977, 522 [524]; ders. FR 1980, 421.

40) Kruse, FR 1961, 96.

41) BVerfGE 13, 331 (347); 28, 104 [113].

42) Hermann/Heuer/Raupach, EStG, 19. Aufl., § 26a Anm. 15, E 23.

43) Görlich, a. a. O. (Fußn. 10), S. 115.

44) BFH, DB 1959, 696.

45) Palandt/Heinrichs, BGB 43. Aufl. 1984, § 155 Anm. 3.

46) So EStR 1981, Abschn. 174a Abs. 3 Nr. 16.

47) BFH, BStBl. 1959, 329 [330]; BFH, BStBl. 1962, 218; vgl. EStR 1981 Abschn. 174a Abs. 3 Nr. 8; dazu Wacke, a. a. O. (Fußn. 10), S. 62.

48) Wacke, a. a. O. (Fußn. 10), S. 60.

49) Görlich, a. a. O. (Fußn. 10), S. 116.

50) BVerfGE 9, 237 [244f.]; 13, 290 [317]; 29, 104 [108].

51) Vgl. BVerfGE 16, 203 [208].

wendbarkeit des § 5 Abs. 3 StAnpG bei Verträgen unter Verwandten festlegt (s. o. B.) ist fragwürdig. Es wirft einen Schatten auf die Rechtsprechung des BFH, wenn sich ein Bundesgericht auf ein irgendwann einmal geäußertes „obiter dictum“ beruft, ohne näher zu begründen, in welchen Fällen und mit welcher gesetzlichen Legitimation es zu dieser Meinung gelangt.

Auch läßt sich eine generelle gesetzliche Rechtfertigung für den Ausschluß der Anwendung von § 41 Abs. 1 AO nicht finden.

a) § 1 Abs. 3 StAnpG keine Rechtfertigung für Nichtanwendung von § 41 Abs. 1 AO

§ 1 Abs. 3 StAnpG als über die Auslegung hinausgehender Beurteilungsgrundsatz einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ gegen den Wortlaut des Gesetzes zu verstehen, ist nicht mehr aufrechtzuerhalten. Trotzdem schwingt im Hintergrund noch immer diese so verstandene „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ in der Begründung mit. Die Anfänge der Rechtsprechung zur Nichtanwendbarkeit von § 5 Abs. 3 StAnpG auf Verwandtenverträge reichen in eine Zeit zurück, in der der BFH § 1 Abs. 3 StAnpG noch als Begründung für eine steuerverschärfende Auslegung und als Grundsatz der „Tatbestandsbeurteilung“ neben dem Gesetzeswortlaut⁵² anführte.

Obwohl der Gesetzgeber § 1 Abs. 3 StAnpG als überflüssig nicht in die AO 1977 übernahm, wird über „aus Einzelfällen abseits der Steuergesetze entwickelten Rechtsgrundsätzen, die normähnlichen Charakter enthalten“⁵³, der Geist des § 1 Abs. 3 StAnpG in die Zeit nach Inkrafttreten der AO 1977 hinübergerettet. Eine so verstandene „wirtschaftliche Betrachtungsweise als Rechtsnormen auflösende Steuerverschärfungsvorschrift“ nennt *Wacke*⁵⁴ „eine in der Wurzel kompromittierte juristische Perversion des Denkvorgangs“ und *Kruse*⁵⁵ „materielle Typisierung unseligen Angedenkens“.

Diese Auslegung des § 1 Abs. 3 StAnpG geht, wie *Wacke*⁵⁶ eindrücklich beschreibt, auf die Handhabung im Dritten Reich zurück, als man mißliebige Ergebnisse über § 1 Abs. 3 StAnpG zu „korrigieren“ suchte.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist aber nur eine allgemeine Auslegungsregel, keine Sonderauslegung des Steuerrechts. Die früher geäußerte Ansicht, daß sie eine Ermächtigungsgrundlage zum Abweichen vom Wortlaut des Gesetzes darstelle, ist nach Streichung des § 1 Abs. 3 StAnpG überholt⁵⁷.

b) Die Auslegungsmöglichkeiten für § 41 Abs. 1 AO führen zwingend zur Anwendbarkeit auch für Verwandtenverträge

Es stellt keine wirtschaftliche, sondern eine „formalistische Betrachtungsweise“⁵⁸ dar, die § 41 Abs. 1 AO widerspricht, wenn man auf bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeit besteht.

Eine Abweichung vom klaren und eindeutigen Wortlaut des § 41 Abs. 1 AO widerspricht der Bindung aus Art. 20 Abs. 3 GG an Recht und Gesetz⁵⁹.

Es kann dahingestellt bleiben, wo man bei Steuergesetzen die Grenze für eine Auslegung zieht: Beim möglichen Wortsinn des Gesetzes, über den Wortsinn hinaus bis zur Auslegung nach dem Gesetzeszweck, oder zur Wahrung der Einzelfallgerechtigkeit auch gegen den Wortlaut und gegen Sinn und Zweck des Gesetzes (gesetzübersteigende Rechtsfortbildung). In jedem Fall ginge die Nichtanwendung von § 41 Abs. 1 AO zu weit.

Der Wortlaut des § 41 Abs. 1 AO ist eindeutig. Der Zweck ist, steuerlich die wirkliche Lage der Dinge zu erfassen. Auch bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Familienangehörigen, die auf bürgerlich-rechtlich unwirksamer Grundlage beru-

hen, kann diesem Willen des Gesetzgebers Rechnung getragen und steuerlich die wirtschaftliche Gestaltung zugrunde gelegt werden⁶⁰.

§ 41 AO ist zudem nicht als Vorschrift zu sehen, die zu gunsten des Staates geschaffen wurde mit der Folge, daß der Staat, nicht jedoch der Bürger, sich auf die Nichtigkeit berufen kann⁶¹.

Der Zweck ist nicht, dem Staat das Steueraufkommen, egal bei wem, zu sichern, sondern den zu besteuern, der dazu in der Lage ist. Dies geht allein aus dem Prinzip der Leistungsfähigkeit hervor. Der Steuergläubiger hat gerade ein Interesse daran, den zu besteuern, der über die Mittel dazu verfügt.

Eine teleologische Auslegung heißt nicht Auslegung „in dubio pro fisco“, nicht: „Woran hat der Gesetzgeber vordergründig gedacht?“, sondern: „Welchen Zweck verfolgt die Vorschrift wirtschaftlich?“. Der Zweck ist hierbei, daß die Gestaltung maßgeblich sein soll, die die Beteiligten gelten lassen⁶².

Die Voraussetzungen für eine abändernde Rechtsfortbildung wegen eines „wirtschaftlich nicht vertretbaren Ergebnisses“⁶³ wurden nicht geprüft. Ein Widerspruch zwischen gesetztem Recht und materieller Gerechtigkeit liegt bei Anwendung nicht vor⁶⁴. Eine abändernde Rechtsfortbildung ist also nicht möglich.

Der Gesetzgeber geht selbst von einer Anwendbarkeit des § 5 Abs. 3 StAnpG auf Familienangehörige aus, wie eine Änderung des ErbStG zeigt⁶⁵. Damals wurde § 11 ErbStG gestrichen, mit der Begründung, der Rechtsgedanke sei in § 5 Abs. 3 StAnpG enthalten. § 11 ErbStG hat im wesentlichen Fälle geregelt, die aus der Natur der Sache (Erbfall) heraus Rechtsbeziehungen zwischen Familienangehörigen betrafen. Die Nichtanwendung von § 41 Abs. 1 AO (§ 5 StAnpG) widerspricht gesetzlichem Gebot⁶⁶.

Auch das Argument, daß Verträge unter Verwandten klar und eindeutig sein müßten, ist im Zusammenhang mit § 41 Abs. 1 AO wenig überzeugend. Denn was unterscheidet die Klarheit eines Vertrages unter Familienangehörigen von der eines solchen unter Fremden, wenn beide unwirksam sind. Hier werden Klarheit und Eindeutigkeit mit Unwirksamkeit gleichgesetzt, obwohl beides nichts miteinander zu tun hat. Auch ein unwirksamer Vertrag kann klar und eindeutig sein⁶⁷.

Zuletzt lassen die aufgestellten Kriterien „Unwirksamkeit“, sowie „mangelnde Klarheit und Eindeutigkeit“ nicht auf mangelnde Ernsthaftigkeit schließen (s. o. 1. c).

Die Rechtsprechung erkennt bei ihrem Bestehen auf Erfüllung der Formvorschriften, daß sie sich außerhalb der bürgerlich-rechtlichen Systematik setzt, obwohl sie vorgibt, an diese anzuknüpfen. Nach Zivilrecht bleibt eine Unwirksam-

52) Vgl. *Wacke*, a. a. O. (Fußn. 10), S. 47f.

53) Vgl. BVerfGE 9, 318 [328].

54) A. a. O. (Fußn. 10), S. 46f.

55) JbFSt 1977/78, 82 [96].

56) A. a. O. (Fußn. 10), S. 40ff.

57) *Görlisch*, s. o. Fußn. 10, S. 74ff., m. w. N.

58) *Nieland*, StBp 1979, 124 [128].

59) *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung der Einkünfte, in *Tipke* (Hrsg.). Die Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln, 1978, S. 7; FG Düsseldorf, EFG 1976, 503 [503]; *Nieland*, StBp 1979, 124 [128].

60) FG Düsseldorf, EFG 1976, 502 [503].

61) So *Nieland*, StBp 1979, 124 [129].

62) *Rönitz*, FR 1977, 512.

63) BFH, III 106/58, BStBl. 1959, 338 [339]; VI 55/59, BStBl. 1962, 351 [352].

64) *Kruse*, JbFSt 1977/78, 82 [91]; *Rönitz*, FR 1977, 512 [513f.].

65) *Rönitz*, FR 1977, 512 [514].

66) *Tipke/Kruse*, a. a. O. (Fußn. 5), § 41 AO Tz. 14, S. 50; *Schneider/Ludorff*, NJW 1958, 2136; *Grabenhorst*, NJW 1959, 1296.

67) *Tipke/Kruse*, a. a. O. (Fußn. 5), § 41 AO Tz. 14, S. 50.

keit unbeachtet, wenn die Beteiligten das Rechtsgeschäft als wirksam behandeln. Dies ist nur natürlich, zumal im Konfliktfall eine gesetzliche Regelung relevant werden muß und es dem Prinzip der Privatautonomie widerspricht, wenn in bestehende Rechtsverhältnisse grundlos eingegriffen wird. Dabei ist die bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit keine Voraussetzung für das tatsächliche Verhalten.

Ein Minderjähriger, den wegen Unwirksamkeit des Vertrages keine vertraglichen Pflichten treffen, ist genauso gestellt, wenn es sich bei dem Vertragsschließenden um einen Familienangehörigen oder einen Fremden handelt. Er hat höchstens Rechte aus dem Vertragsverhältnis. Auch der Fremde, der den Vertrag als wirksam behandelt, steht nicht anders da als ein Familienangehöriger.

Nicht überzeugend ist die Rechtsprechung des BFH auch deshalb, weil sie sich für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise dann ausspricht, wenn für Verträge unter Familienangehörigen negative Auswirkungen erzielt werden, nämlich wenn die Angemessenheit überprüft wird⁶⁸.

c) Möglichkeit der Subsumtion unter §§ 41 Abs. 2 oder 42 AO

Die Rechtsprechung hat anscheinend ein Ziel:

Weitgehende Nichtanerkennung von Verträgen unter Familienangehörigen wegen deren schwerer Kontrollierbarkeit. Zugegeben, die Manipulationsmöglichkeiten sind groß, solche gibt es jedoch auch unter Freunden⁶⁹. Eine generelle Einschränkung aus Gründen der Praktikabilität darf jedoch nicht die gesetzmäßige Rechtsfindung hindern. Es ist nicht vertretbar, alle Fälle, die einer näheren Betrachtung bedürfen, mit einer formalistischen Betrachtungsweise abzublocken. Diese formalistische Betrachtungsweise wäre gänzlich unnötig, wenn man versucht hätte, die so unterschiedenen Fälle unter § 41 Abs. 2 AO zu subsumieren. Der BFH verwechselt bei seiner Forderung nach Ernsthaftigkeit unwirksame Rechtsgeschäfte, die unter § 41 Abs. 1 AO fallen, mit Scheingeschäften des § 41 Abs. 2 AO oder mißbräuchlichen Rechtsgestaltungen des § 42 AO⁷⁰. Als Beispiel mag folgender Fall⁷¹ dienen:

Zwischen Eltern und Kind wurde ein Gesellschaftsvertrag geschlossen, die Anteile erhielt das damals noch minderjährige Kind geschenkt. Gleichzeitig wurde ein unwiderrufliches Angebot des Kindes auf kostenlose (!) Rückübertragung beurkundet. Der BFH erkannte den Gesellschaftsvertrag deshalb nicht an, weil keine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung erteilt worden war. Die nachträgliche Genehmigung durch das inzwischen volljährige Kind (7 Monate später) habe dabei keine steuerliche Rückwirkung, weil nicht feststand, daß die Vertragspartner nicht widerrufen, bzw. genehmigen. Dabei geht der Senat davon aus, daß die Eltern ein Widerrufsrecht nach § 109 BGB hatten.

Diese Begründung steht auf schwachen Füßen. Nach § 109 Abs. 2 BGB steht dem Vertragspartner dann ein Widerrufsrecht zu, wenn er von der Minderjährigkeit nichts weiß. Hiervon ist bei den eigenen Eltern nicht auszugehen. Ein Widerrufsrecht stand den Eltern wohl nicht zu.

Was den Minderjährigen betrifft, so kann er zwar nach Eintritt der Volljährigkeit die Genehmigung verweigern, genauso wie das Vormundschaftsgericht. Keinesfalls liegt jedoch die Gültigkeit des Vertrages in der Hand der Eltern. Das Ermessen liegt immer im Bereich dessen, der genehmigen muß, sei es ein Fremder oder ein Angehöriger. Die Ungewißheit über diese Entscheidung kann nicht gegen die Eltern ausgelegt werden.

Der Hebel hätte an anderer Stelle ansetzen müssen: Am Angebot zur Rückübertragung. Die Eltern hätten den Vertrag mit allen Konsequenzen rückgängig machen können. Das Kind war nicht wirklich in der Lage, über sein „Eigentum“ zu verfügen, es war in der Hand der Eltern geblieben. Die Einkunftsquelle war nicht wirksam übertragen worden,

sondern die Eltern hatten immer den Anspruch auf Rückübertragung. Es hätte nahegelegen zu sagen, das Kind war nie wirtschaftlicher Eigentümer; die Eltern sind es geblieben.

Es kommt darauf an, daß sich die Eltern des entsprechenden Vermögenswertes ganz entäußert haben und den Kindern eine Position nicht nach freiem Belieben des Schenkers wieder entzogen werden kann⁷².

Eine generelle Nichtanwendung des § 41 Abs. 1 AO anzunehmen ist jedoch nicht möglich, wenn es sich z. B. um ein faktisches Gesellschaftsverhältnis handelt. Unter Fremden wird dabei die Mitunternehmerschaft nicht in Frage gestellt, sie bei Familiengesellschaften in Frage zu stellen ist unbegründet⁷³. Jedoch ist auch ein formnichtiger Schenkungsvertrag, in dem ein Gesellschaftsanteil geschenkt wurde wie ein wirksamer Vertrag vollziehbar. Daß der formnichtig Bedachte keinen Anspruch auf Vollzug des Vertrages hat⁷⁴, spielt keine Rolle, da bei unwirksamen Verträgen nie ein Anspruch darauf besteht.

3. Nichtberücksichtigung der Differenzierung im bürgerlichen Recht

Als Beispiel, zu welch absurden Ergebnissen diese Rechtsprechung führt, ist ein Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz⁷⁵ herauszuheben:

Im Streitfall hatte die minderjährige Tochter des Klägers mit dem Kläger einen Darlehensvertrag geschlossen. Das Geld aus diesem Darlehen stammte aus einer Erbschaft der Tochter und war vorher in Form von Festgeld bei einer Bank angelegt. Der vereinbarte Zinssatz betrug 6% (1980). Einzig die Zustimmung des Vormundschaftsgerichts wurde nicht eingeholt. 2½ Jahre später genehmigte die Tochter, nachdem sie volljährig geworden war, den Darlehensvertrag nach § 108 BGB. Das Darlehen diente dem Erwerb einer Eigentumswohnung.

Das Finanzamt erkannte die Zahlung der Zinsen nicht als Werbungskosten an, weil der zugrundeliegende Vertrag schwebend unwirksam war und verwies statt einer Begründung bzw. Subsumtion unter das Gesetz auf ein Urteil des BFH⁷⁶.

Das Finanzgericht folgte der Argumentation des Finanzamts unter Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung. Es müßten an Verträge unter Verwandten hohe Anforderungen gestellt werden, insbesondere an die Einhaltung bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeitsvoraussetzungen. Zudem müsse jede private Mitveranlassung, insbesondere die Zahlung von Unterhaltsleistungen, ausgeschlossen sein.

Hier klingt noch etwas die Rechtfertigung der BFH-Rechtsprechung über § 12 EStG an. Geprüft wurden jedoch nicht die Kriterien des § 12 EStG sondern es wurde nur noch die „formalistische Betrachtungsweise“ angewandt, die zivilrechtliche Problematik beiseitegekehrt und „in dubio contra Familienvertrag“⁷⁷ entschieden.

Ein weiteres Argument des Finanzgerichts, daß im Streitjahr Unklarheit über das endgültige Schicksal der getroffenen Vereinbarung und über die Leistungspflicht bestand und diese Unklarheit zu Lasten des Klägers geht, trifft nicht den Kern.

a) Zivilrechtlich sind die Zahlungen für das Darlehen auf jeden Fall mit Rechtsgrund geleistet. An einer Leistungspflicht zur Zahlung der mindestens 6%igen Zinsen besteht auch kein Zweifel, denn

– zum einen steht der Schutzgedanke der §§ 104 ff. BGB entgegen;

68) Tipke/Kruse, a. a. O. (Fußn. 5), § 41 Tz. 14 S. 50.

69) BVerfGE 13, 316; BVerfGE 16, 209f.

70) Vgl. Görlich, a. a. O. (Fußn. 10), S. 125ff.; vgl. Tipke/Kruse, a. a. O. (Fußn. 5), § 41 AO, Tz. 14, S. 50.

71) BFH, IV R 150/76, BStBl. 1981, 435.

72) Knobbe-Keuk, a. a. O. (Fußn. 5), S. 216; so auch BFH, BStBl. 1974, 740.

73) Knobbe-Keuk, a. a. O. (Fußn. 5), 209.

74) Knobbe-Keuk, a. a. O. (Fußn. 5), 209.

75) Urt. v. 11. 4. 1984, 6 K 107/83.

76) BFH, IV R 150/76, BStBl. 1981, 435 (s. o. 2.c.).

77) Vgl. Klamroth, BB 1975, 525.

5. Rückwirkende Genehmigung muß steuerlich anerkannt werden

Bedenklich ist auch eine Nichtanerkennung der Genehmigung, durch die das Rechtsgeschäft nach § 184 BGB von Anfang an wirksam ist.

Bei einem schwebend unwirksamen Rechtsgeschäft ist eine Leistung, die in Erfüllung dieses Vertrages erbracht wurde, bei nachträglicher Genehmigung, nichts als die Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung. Dieser Satz klingt banal und selbstverständlich. Er wird jedoch im Steuerrecht (unter Verwandten) nicht nachvollzogen. Hier (s. o. 3.) kann das Steuerrecht die bürgerlich-rechtliche Differenzierung nicht einfach beiseiteschieben. Früher hat es der I. Senat des BFH⁸⁹ für unbedenklich gehalten, als er die vormundschaftsgerichtliche – nachträglich erteilte – Genehmigung anerkannte. Er sah hier in keine steuerrechtlich schädliche Rückbeziehung, wenn die Beteiligten den durch die nachträgliche Genehmigung voll wirksam gewordenen Vertrag vollzogen; denn die Genehmigung bewirkte den Eintritt des von den Vertragsschließenden von vornherein gewollten rechtlichen Erfolgs.

Diese Begründung war in sich logisch und folgte konsequent der Orientierung am bürgerlichen Recht, indem die Differenzierung auch ins Steuerrecht übernommen wurde⁹⁰. Wohl aus Angst vor einem drohenden „Dammbruch“ riß der IV. Senat⁹¹ knapp 3 Monate später das Ruder wieder herum, mit der Feststellung, eine zivilrechtliche Rückwirkung könne nicht berücksichtigt werden, wenn die Genehmigung nicht unverzüglich nach Abschluß des Vertrages beantragt und erteilt worden sei.

Die Mitunternehmerschaft eines Minderjährigen wurde in diesem Fall nicht anerkannt, weil über 6 Jahre hinweg die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung nicht eingeholt worden war.

Denkt man diese Nichtanerkennung konsequent weiter, so müßte man bei einem anfechtbaren Rechtsgeschäft unter Verwandten zum selben Ergebnis gelangen. Auch dort kann das Schicksal der Vereinbarung über einen langen Zeitraum ungewiß sein, da Verwandten auch hier Manipulationsmöglichkeiten gegeben sind.

Mit Einholung der Genehmigung war der Vertrag rückwirkend wirksam. Die Gewinnanteile auch dieser 6 Jahre standen damit aus einem gültigen Vertrag dem Minderjährigen zu. Trotzdem sollte der Großvater, der seinem Enkel die Gesellschaftsanteile geschenkt hatte, für die Gewinne dieser 6 Jahre die Steuern zahlen, obwohl er keinen Anspruch auf diese Gewinne hatte. Die Frage war, woher die Steuern bezahlt werden sollten⁹².

Hierin begründet liegt nicht nur eine Nichtanerkennung bürgerlich-rechtlicher Wertungen und die damit verbundene Gefährdung der einheitlichen Rechtsordnung, sondern auch ein Verstoß gegen das Prinzip, die Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Denn jemand, der bürgerlich-rechtlich nicht über einen Gewinn verfügen kann, weil er ihm nicht zusteht, kann hiervon keine Steuern zahlen. Seine Leistungsfähigkeit ist insoweit gemindert. Eine Nichtanerkennung verstößt gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

E. Zusammenfassung

1. Die Rechtsprechung des BFH zu Verträgen unter Angehörigen widerspricht Art. 6 Abs. 1 GG, da

- keine Vermutung für eine generelle Steuerumgehungsabsicht bei Verwandten unterstellt werden kann;
- eine Umkehr der Beweislast nicht mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts begründet werden kann;
- „zivilrechtliche Unwirksamkeit“ sowie „mangelnde

Beul, Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

Klarheit und Eindeutigkeit“ als Kriterien für mangelnde Ernsthaftigkeit ungeeignet sind;

d) selbst bei Zutreffen dieser Voraussetzungen dem Steuerpflichtigen der Beweis für die Ernsthaftigkeit eines Vertrages nicht verwehrt werden kann.

2. § 41 Abs. 1 AO muß wegen der Bindung an Recht und Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG) auch bei Verträgen unter Verwandten angewandt werden, da

a) die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ (§ 1 Abs. 3 StAnpG) keine Rechtfertigung für eine andere Handhabung abgibt;

b) jede Auslegung zu einer zwingenden Anwendung führt; c) ausreichende Möglichkeiten bestehen, um Scheingeschäfte und Mißbrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten unter das bestehende Gesetz (§ 41 Abs. 2 und § 42 AO) zu subsumieren.

3. Differenzierungen im Zivilrecht können im Steuerrecht nicht undifferenziert behandelt werden, wenn man sich ausschließlich auf zivilrechtliche Kriterien (hier Unwirksamkeit) für die steuerliche Rechtsfolge stützt. Deshalb sind Zahlungen anzuerkennen, die wegen eines fehlgeschlagenen Vertrags geleistet werden mußten, egal, worin der Rechtsgrund für die Zahlungen liegt.

4. § 12 Nr. 2 EStG kann die Nichtanwendung von § 41 Abs. 1 AO nicht generell begründen. Eine Subsumtion unter § 12 Nr. 2 EStG müßte im Einzelfall erfolgen und begründet werden.

5. Aus der Prämisse, daß steuerrechtliche Folgerungen, die sich allein auf zivilrechtliche Begriffe stützen, zivilrechtliche Differenzierungen berücksichtigen müssen (s. o. 3.), sowie aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt, daß auch die rückwirkende Genehmigung eines schwebend unwirksamen Vertrages steuerlich zu beachten ist.

89) BFH, I R 227/70 Urt. v. 8. 11. 1972; BFHE 108, 299, BStBl. 1973, 287.

90) Deshalb erlangt z. B. ein Erbe eine Kaufpreisforderung und kein Grundstück, wenn ein schwebend unwirksamer Vertrag noch von der Genehmigung eines Dritten abhängt und diese nach dem Erbfall erteilt wird (BFH v. 25. 7. 1984, II R 81/82). Die Rechtsprechung ist insoweit uneinheitlich.

91) BFH, IV R 49/68 Urt. v. 1. 2. 1973; BStBl. 307.

92) Knobbe-Keuk, a. a. O. (Fußn. 5), S. 211.

Soeben erschienen

Vereinbarungen unter Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen. Von Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Regdir. 4. Aufl. Deubner Verlag, Köln 1984. 324 S. DM 68.–

Die vierte Auflage berücksichtigt alle Änderungen durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung bis zum 1. 6. 1984. Sie berücksichtigt das Haushaltbegleitgesetz 1983 und Steuerentlastungsgesetz 1984, das Grunderwerbsteuergesetz 1983, den Nießbrauchserlaß und das Steuerbereinigungsgesetz 1985 im Entwurf. Darüber hinaus hat die Auflage eine erhebliche Erweiterung erfahren. Neu eingefügt sind Schenkung unter Widerrufsvorbehalt, Gemischte Schenkung, Schenkung unter Auflage, Betriebs- und Anteilsübertragungen auf Angehörige, Vereinbarung von Güterständen, Ehegattenmitunternehmerschaften; neu gestaltet wurden die betriebliche Auseinandersetzung im Rahmen der Ehescheidung und die Auseinandersetzung der allgemeinen Gütergemeinschaft.

