

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 53

Angehörigengeschäfte im Steuer- und Steuerstrafrecht

Miet-, Arbeits- und Darlehensverträge

Von

Dr. Mathias Juchem

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 15482 1](http://ESV.info/978%203%20503%2015482%201)

Zugl.: Universität Trier, Diss., 2013 u. d. T.
Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen aus steuerrechtlicher
und steuerstrafrechtlicher Sicht

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15482 1
eBook: ISBN 978 3 503 15483 8

ISSN 1860-0484

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

*Meinen
nahen Angehörigen*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2013 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Trier als Dissertation unter dem Titel „Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen aus steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht“ angenommen. Das Manuskript wurde im Januar 2013 abgeschlossen. Die Motivation für diese Arbeit beruht insbesondere auf meiner mehrjährigen Tätigkeit in der Bußgeld- und Strafsachenabteilung der rheinland-pfälzischen Finanzverwaltung, bei der ich den praktischen Umgang mit dem Steuerstrafrecht kennenlernte. Neben dem wissenschaftlichen Anspruch ist der Bezug zur und der Nutzen für die Praxis deshalb auch ein vorrangiges Anliegen, das diese Arbeit verfolgt.

Bedanken möchte ich mich an dieser Stelle bei all denen, die mich während der Promotionszeit in vielfältiger Weise etwa durch Anregungen, Diskussionen, Kritik oder bloßes Zuhören unterstützt haben.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher, für seine engagierte Betreuung der Arbeit. Trotz der größeren räumlichen Distanz zwischen Konstanz und Trier gegen Ende des Vorhabens hat er sich stets, auch kurzfristig, die erforderliche Zeit genommen und durch kritische Impulse und inhaltliche Anregungen zum Gelingen der Arbeit beigetragen.

In gleicher Weise möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Volker Krey, der das Zweitgutachten übernommen hat, bedanken. Sein unermüdlicher Einsatz in der ihm eigenen Art und seine wertvollen Ratschläge in fachlichen und außerfachlichen Gesprächen haben ebenfalls ihre Spuren (nicht nur) in dieser Arbeit hinterlassen.

Ganz herzlich danke ich auch meiner Familie, die mich seit jeher ohne Vorbehalte unterstützt, die mir aber zugleich die nötigen Freiheiten einräumt, um meine persönlichen Ziele zu verwirklichen.

Nicht zuletzt bedanke ich mich bei meiner Frau Isabell, die mir während des gesamten Vorhabens bedingungslos den Rücken gestärkt und stets motivierend auf mich eingewirkt hat, obwohl sie so manchen Monolog über juristische Spitzfindigkeiten über sich ergehen lassen musste. Ganz nebenbei hat sie dafür gesorgt, dass ich neben den Untiefen des Steuer- und Strafrechts auch die „anderen Dinge des Lebens“ nicht außer Acht gelassen habe und hat mir hierdurch die nötige Ablenkung und Erdung verschafft.

Trier, im Juli 2013

Mathias Juchem

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|------------|
| Vorwort | VII |
| Abkürzungsverzeichnis..... | XV |
| Einleitung | 1 |
| Erster Teil: Steuerrecht | 5 |
| Kapitel 1: Das Besteuerungsverfahren..... | 5 |
| § 1 Verfahrensrechtliche Grundsätze..... | 5 |
| § 2 Besonderheiten im Besteuerungsverfahren | 7 |
| Kapitel 2: Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen..... | 11 |
| § 1 Grundlagen | 11 |
| I. Motive für den Abschluss eines Angehörigenvertrags | 12 |
| II. Problem des fehlenden Interessenkonflikts zwischen den Vertragsparteien..... | 14 |
| III. Ansätze zur steuerrechtlichen Handhabung der Angehörigengeschäfte | 17 |
| 1. Generelle Ablehnung..... | 17 |
| 2. Gesetzliche Einzelfallregelung..... | 17 |
| 3. Verwenden einer Generalklausel..... | 18 |
| 4. Richterliche Rechtsfortbildung..... | 19 |
| 5. Zusammenfassung | 19 |
| IV. Wer ist „naher Angehöriger“?..... | 20 |
| 1. Gesetzesmaterialien..... | 20 |
| 2. Rechtsprechung | 21 |
| 3. Finanzverwaltung | 24 |
| 4. Literatur | 25 |
| 5. Eigener Standpunkt | 27 |
| a) Ehegatten und andere Paarbeziehungen | 27 |
| b) Verwandte und Verschwägerte | 30 |
| c) Zusammenfassung | 32 |
| § 2 Entwicklung einer Prüfungsreihenfolge..... | 34 |
| § 3 Scheingeschäfte nach § 41 Abs. 2 AO | 37 |
| I. Historische Entwicklung der Norm..... | 37 |
| II. Aktuelle Definition und Prüfungsaufbau | 39 |
| 1. Scheingeschäfte im Zivilrecht | 39 |
| 2. Steuerrechtliche Betrachtung..... | 40 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----------|
| 3. Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht bei Scheingeschäften..... | 41 |
| a) Meinungsstand | 41 |
| b) Stellungnahme..... | 42 |
| 4. Praktische Erwägungen | 44 |
| III. Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen und § 41 Abs. 2 AO | 45 |
| 1. Miet- und Pachtverträge | 46 |
| a) Nutzungsmöglichkeit der Mietsache | 46 |
| b) Dauerhafte Vermögensverschiebung | 47 |
| c) Umsetzung der Rechtsfolgen..... | 48 |
| d) Zusammenfassung | 49 |
| 2. Arbeitsverträge | 49 |
| a) Möglichkeit der Tätigkeitsausübung | 49 |
| b) Lohnzahlung..... | 50 |
| c) Umsetzung der Rechtsfolgen..... | 51 |
| d) Zusammenfassung | 53 |
| 3. Darlehensverträge..... | 53 |
| a) Verfügungsmöglichkeit | 53 |
| b) Zins- und Tilgungsleistungen..... | 54 |
| c) Umsetzung der Rechtsfolgen..... | 55 |
| d) Die Kombinationsfälle | 56 |
| e) Zusammenfassung | 57 |
| IV. Zwischenergebnis..... | 58 |
| § 4 Die von der Rechtsprechung entwickelten Prüfungskriterien zur | |
| Abgrenzung von betrieblicher/beruflicher und privater Veranlassung..... | 60 |
| I. Entstehung und Entwicklung des Sonderrechts für Angehörigengeschäfte | 60 |
| 1. Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten | 60 |
| a) Generelle Ablehnung..... | 61 |
| b) Entwicklung von Quasitatbestandsmerkmalen | 62 |
| c) Einführung der Gesamtbetrachtung | 64 |
| 2. Rechtsgeschäfte zwischen sonstigen nahen Angehörigen..... | 65 |
| II. Aktuelle Position von Rechtsprechung, Schrifttum und Finanzverwaltung..... | 66 |
| 1. Zivilrechtliche Wirksamkeit..... | 68 |
| a) Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung..... | 68 |
| b) Eigener Standpunkt | 70 |
| aa) Kritik gegenüber Rechtsprechung und Finanzverwaltung | 71 |
| bb) Unvereinbarkeit mit § 41 Abs. 1 AO | 72 |
| cc) Zusammenfassung | 76 |
| 2. Ernsthafte, eindeutige und klare Vereinbarung | 77 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|------------|
| 3. Tatsächliche Durchführung des Rechtsgeschäfts | 79 |
| 4. Der Fremdvergleich..... | 80 |
| a) Üblichkeit | 81 |
| b) Angemessenheit | 83 |
| 5. Zusammenfassung | 84 |
| III. Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen und „Richterrecht“ | 85 |
| 1. Miet- und Pachtverträge | 85 |
| a) Die Sondervorschrift § 21 Abs. 2 EStG | 85 |
| b) Vereinbarung und tatsächliche Durchführung | 87 |
| c) Typische Sachverhaltsvarianten | 88 |
| d) Zusammenfassung | 91 |
| 2. Arbeitsverträge | 92 |
| a) Vereinbarung, tatsächliche Durchführung und Angemessenheit | 92 |
| b) Wechselseitige Arbeitsverhältnisse..... | 94 |
| c) Familiäre Hilfeleistung vs. arbeitsrechtliche Aushilfstätigkeit | 95 |
| d) Zusammenfassung | 97 |
| 3. Darlehensverträge..... | 97 |
| a) Vereinbarung, Sicherheiten und tatsächliche Durchführung | 98 |
| b) Die Kombinationsfälle | 100 |
| c) Zusammenfassung | 103 |
| IV. Zwischenergebnis..... | 104 |
| § 5 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO | 106 |
| I. Historische Entwicklung der Norm..... | 106 |
| 1. Frühere Entwicklungen des Gestaltungsmissbrauchs | 107 |
| 2. Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008 | 108 |
| II. Grundsätzliche Überlegungen zu § 42 AO | 109 |
| 1. Methodische Einordnung | 110 |
| a) Meinungsstand | 110 |
| b) Stellungnahme..... | 110 |
| 2. Verfassungskonformität | 114 |
| a) Allgemeine Handlungsfreiheit | 114 |
| b) Bestimmtheitsdefizit | 114 |
| c) Steuerrechtliches Analogieverbot | 115 |
| III. Aktuelle Definition und Prüfungsaufbau..... | 117 |
| 1. Regelung in einem Einzelsteuergesetz | 117 |
| 2. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen | 117 |
| a) Unangemessene rechtliche Gestaltung..... | 118 |
| b) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil..... | 120 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|------------|
| c) Außersteuerliche Gründe..... | 122 |
| d) Missbrauchsabsicht | 123 |
| e) Rechtsfolgen..... | 123 |
| f) Zusammenfassung | 123 |
| 3. § 42 AO in der Praxis | 125 |
| 4. Die Gesamtplanfälle | 126 |
| IV. Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen und § 42 AO..... | 128 |
| 1. Miet- und Pachtverträge | 129 |
| a) „Gegenläufige“ Gestaltungen..... | 129 |
| b) Weitere typische Sachverhaltsvarianten | 131 |
| 2. Arbeitsverträge | 133 |
| 3. Darlehensverträge..... | 135 |
| V. Zwischenergebnis | 138 |
| | |
| Zweiter Teil: Steuerstrafrecht..... | 141 |
| | |
| Kapitel 1: Einführung | 141 |
| § 1 Die Ergebnisse des Ersten Teils als Basis für die steuerstrafrechtliche Würdigung | 142 |
| § 2 Relevanz der strafrechtlichen Bewertung für das Besteuerungsrecht | 144 |
| I. Auswirkung der Annahme einer Steuerhinterziehung auf die Verjährung..... | 144 |
| II. Haftung von Täter und Teilnehmer einer Steuerhinterziehung für die verkürzten Steuern..... | 145 |
| III. Unterschiedliche Rechtspositionen von Steuerschuldner und Beschuldigtem... | 146 |
| 1. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, Zwangsmittel, Schätzungen..... | 146 |
| 2. Rechte des Beschuldigten nach allgemeinem Strafverfahrensrecht | 147 |
| 3. Gefahren für den betroffenen Steuerbürger..... | 148 |
| a) Unzulängliche Aufklärung des Steuerpflichtigen über die Verfahrensart ... | 148 |
| b) Die Zwangslage nach § 393 AO | 150 |
| IV. Interesse der Beteiligten an einer Verständigung..... | 151 |
| 1. Rechtliche Erledigungsmöglichkeiten von Steuerstrafverfahren | 151 |
| 2. Exkurs: Einstellung wegen Geringfügigkeit nach § 398 AO | 152 |
| 3. Rechtstatsächliche Interessenlage der Beteiligten..... | 153 |
| § 3 Ausschluss der strafbegründenden Wirkung des § 42 AO durch das strafrechtliche Analogieverbot | 155 |
| | |
| Kapitel 2: § 370 AO als Grundnorm des Steuerstrafrechts | 157 |
| § 1 Rechtsgeschichtlicher Überblick..... | 158 |
| § 2 Verfassungsrechtliche Fragen | 161 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|------------|
| I. Blankettstrafgesetz oder normativer Tatbestand? | 161 |
| 1. § 370 AO als strafrechtliches Blankettgesetz | 161 |
| 2. § 370 AO als normativer Tatbestand | 162 |
| 3. Die vermittelnde Ansicht | 163 |
| 4. Eigener Standpunkt | 164 |
| a) Formelle Abgrenzung | 164 |
| b) Inhaltliche Betrachtung | 166 |
| c) Zusammenfassung | 169 |
| II. Das Analogieverbot im Steuerstrafrecht | 170 |
| III. Exkurs: Das Analogieverbot und die Selbstanzeige nach § 371 AO | 172 |
| IV. Steuerstrafrechtliches Bestimmtheitsgebot | 173 |
| V. Weitere grundsätzliche Überlegungen und Hinweise zu § 370 AO | 175 |
| VI. Zwischenergebnis | 176 |
| | |
| Kapitel 3: Steuerhinterziehung bei Rechtsgeschäften zwischen nahen | |
| Angehörigen | 177 |
| § 1 Einführung | 177 |
| I. Die Tathandlungsalternativen des § 370 Abs. 1 AO | 177 |
| 1. Unrichtige oder unvollständige Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) | 177 |
| 2. Pflichtwidriges „In-Unkenntnis-lassen“ (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) | 180 |
| 3. Pflichtwidriges Nichtverwenden von Steuerzeichen (§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO) | 181 |
| II. Der Taterfolg nach § 370 Abs. 1 und 4 AO | 181 |
| 1. Das Verkürzen von Steuern | 182 |
| 2. Das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile | 184 |
| 3. Der Feststellungsbescheid als Steuervorteil | 184 |
| III. Kausalität | 186 |
| IV. Der subjektive Tatbestand | 187 |
| V. Exkurs: Zeitliche Stadien der Steuerhinterziehung | 188 |
| 1. Versuch | 188 |
| 2. Vollendung | 189 |
| 3. Beendigung | 190 |
| § 2 Steuerstrafrechtliche Bewertung anhand des im Ersten Teil entwickelten | |
| Prüfungsmaßstabs | 192 |
| I. Scheingeschäfte nach § 41 Abs. 2 AO | 192 |
| 1. Scheingeschäfte im allgemeinen Strafrecht | 192 |
| 2. Steuerstrafrechtliche Betrachtung | 194 |
| a) Objektiver Tatbestand | 195 |
| b) Subjektiver Tatbestand | 197 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|------------|
| c) Rechtswidrigkeit/Schuld | 199 |
| 3. Zwischenergebnis | 199 |
| II. Steuerrechtliche Nichtanerkennung mangels betrieblicher/beruflicher Veranlassung | 200 |
| 1. Objektiver Tatbestand | 201 |
| a) Unrichtige Angaben nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 AO | 201 |
| b) Unvollständige Angaben nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 AO..... | 202 |
| c) Einschränkung durch einen zweistufigen Prüfungsmaßstab | 203 |
| d) Die Tathandlung im Hinblick auf den Fremdvergleich der Höhe nach | 204 |
| e) Die Tathandlung im Hinblick auf eine abweichende Rechtsauffassung | 205 |
| f) Der Taterfolg | 206 |
| 2. Subjektiver Tatbestand | 206 |
| 3. Rechtswidrigkeit/Schuld | 208 |
| 4. Zwischenergebnis | 209 |
| III. Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO..... | 209 |
| 1. Grundsätzliche Anmerkungen zur Steuerhinterziehung bei § 42 AO | 210 |
| 2. Umgehungsgeschäfte im allgemeinen Strafrecht | 211 |
| 3. Umgehungsgeschäfte im Steuerstrafrecht | 213 |
| a) Die Tathandlung | 213 |
| aa) Abgrenzung von unrichtigen und unvollständigen Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) | 214 |
| bb) Maßstab der (Un)Vollständigkeit im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 AO | 215 |
| cc) Zusammenfassung | 218 |
| b) Die subjektive Ebene unter Beachtung einer „gefestigten Rechtsprechung“ | 219 |
| 4. Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen..... | 221 |
| a) Objektiver Tatbestand | 221 |
| b) Subjektiver Tatbestand..... | 223 |
| c) Rechtswidrigkeit/Schuld | 223 |
| 5. Zwischenergebnis | 223 |
| Dritter Teil: Ergebnisse der Untersuchung | 227 |
| Literaturverzeichnis | 231 |
| Stichwortverzeichnis | 249 |