

Handbuch zur Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung 2020: AO / FGO 2020

2020

ISBN 978-3-406-74445-7

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition.
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage
C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit:

über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

[Fortsetzung]

Zwischenvermietungen, die frühzeitig nach Baubeginn abgeschlossen werden, schließen eigene ernsthafte Vermietungsbemühungen des Wohnungsinhabers, wie sie zum Nachweis eines konkreten Erstvermietungs- oder Mietausfallrisikos erforderlich wären, aus. Das gilt auch bei der Zwischenvermietung zu einer über dem Marktzins liegenden Miete (BFH-Urteil vom 14. 12. 1994 XI R 100/92).

Die Zwischenvermietung von Altenwohnungen braucht keinen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) darzustellen, wenn der Zwischenvermieter – nicht nur unerhebliche – zusätzliche Leistungen an die Mieter der Altenwohnungen erbringt, die, wie z. B. die Pflege der Heimbewohner bei Erkrankungen oder die medizinische Versorgung, über übliche Vermieterleistungen hinausgehen (BFH-Urteil vom 14. 10. 1993 V R 36/89, BStBl. 1994 II S. 427).

Haben die Eheleute gemeinsam ein Wohn- und Ärztehaus errichtet und an den Räumlichkeiten für Arztpraxen (und Wohnungen) jeweils Teileigentum begründet, ist dann, wenn beide Eheleute als Ärzte freiberuflich tätig sind (hier: als Internistin und als Gynäkologin), die **kreuzweise steuerpflichtige Vermietung** der Arztpraxen missbräuchlich iSd. § 42 AO (BFH-Urteil vom 1. 4. 1993 V R 85/91, UR 1994 S. 275). Vermieten zwei Ärzte, die gemeinsam zwei abgeschlossene Räumlichkeiten zur Nutzung als Arztpraxen errichtet und sich gegenseitig jeweils eine zum Teileigentum übertragen haben, wechselseitig diese Praxisräume unter Verzicht auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze, so kann dieser Vorgang als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts iSv. § 42 AO zu beurteilen sein (BFH-Urteil vom 25. 1. 1994 IX R 97, 98/90, BStBl. II S. 738). Zur Frage, ob die Übertragung des Eigentums an einer von zwei Eigentumswohnungen auf einen nahen Angehörigen verbunden mit gleichzeitiger wechselseitiger Vermietung dieser Wohnungen einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellt, s. BFH-Urteil vom 12. 9. 1995 IX R 54/93, BStBl. 1996 II S. 158.

Erwirbt die Ehefrau eines nichtselbstständig tätigen Speditionskaufmanns ein Kfz und vermietet sie dieses an den Ehemann, steht ihr wegen Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten **kein Vorsteuerabzug** zu, wenn sie die Anschaffungskosten sowie die laufenden Aufwendungen für das Kfz ggf. für den Kapitaldienst nicht aus der Miete und sonstigen Einkünften oder aus eigenem Vermögen decken kann und deshalb auf zusätzliche Zuwendungen ihres Ehemannes angewiesen ist (BFH-Urteil vom 4. 5. 1994 XI R 67/93, BStBl. II S. 829). Kindergeldzahlungen sind bei der Beurteilung des Gestaltungsmissbrauchs im Zusammenhang mit der Errichtung und Vermietung von Räumen für eine Arztpraxis an den Ehegatten nicht als Einnahmen des vermietenden Ehegatten anrechenbar, mit denen er die Aufwendungen für die Errichtung und Erhaltung der Praxisräume bestreiten kann. Zur Dauer des „überschaubaren Zeitraums“ als zeitlicher Rahmen für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungskraft des Vermieters-Ehegatten (BFH-Urteil vom 14. 12. 1995 V R 12/95, BStBl. 1996 II S. 252).

Grds. liegt jedoch ein Gestaltungsmissbrauch nicht allein schon darin, dass der Veräußerer die geschuldete USt nicht entrichten kann (BFH-Urteil vom 18. 6. 1993 V R 6/91, BStBl. II S. 854, 1994 II S. 487). Zu Ausnahmen s. BFH-Urteil vom 6. 6. 1991 V R 70/89, BStBl. II S. 866. Der Vorsteuerabzug durch den Grundstückserwerber kann rechtsmissbräuchlich sein, wenn ein insolventer Grundstücksveräußerer eine Grundstückslieferung aufgrund einer nachträglich vereinbarten Erhöhung der Gegenleistung als steuerpflichtig behandelt und wenn mit dem zusätzlichen Kaufpreis Gläubiger des Veräußerers befriedigt werden, denen der Erwerber selbst für die auf diese Weise erfüllten Ansprüche einzustehen hatte (BFH-Urteil vom 7. 3. 1996 V R 14/95, BStBl. II S. 491).

Gestaltungsmissbrauch liegt vor bei der Einschaltung von **Basisgesellschaften** im niedrig besteuerten Ausland, für deren Einrichtung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und die keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten (BFH-Urteile vom 29. 7. 1976 VIII R 142/73, BStBl. 1977 II S. 263; vom 27. 7. 1976 VIII R 55/72, BStBl. 1977 II S. 266; s. auch BFH-Urteil vom 28. 1. 1992 VIII R 7/88, BStBl. 1993 II S. 84). Vgl. auch BFH-Urteil vom 21. 12. 1994 I R 65/94, DStR 1995 S. 847 (Erwerb und Verpachtung inländ. Grundstücke durch ausländ. Stiftung über zwei ausländ. Kapitalgesellschaften). Werden im Inland erzielte Einnahmen zur Vermeidung inländischer Steuer durch eine ausländische Kapitalgesellschaft „durchgeleitet“, so kann ein Gestaltungsmissbrauch auch dann vorliegen, wenn der Staat, in dem die Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat, kein sog. Niedrigbesteuerungsland ist (BFH-Urteil vom 29. 10. 1997 I R 35/96, BStBl. 1998 II S. 235; bestätigt durch BFH-Urteil vom 23. 10. 2002 I R 39/01, BFH/NV 2003 S. 289).

BFH-Urteil vom 20. 3. 2002 I R 63/99, BStBl. 2003 II S. 50: 1. Die Anwendung von § 42 AO neben der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG setzt voraus, dass die gewählte Gestaltung auch bei einer Bewertung am Gesetzeszweck der §§ 7 ff. AStG sich als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellt (Bestätigung der *Senatsurteile* vom 10. 6. 1992 I R 105/89, BStBl. II S. 1029; vom 23. 10. 1991 I R 40/89, BStBl. 1992 II S. 1026; vom 19. 1. 2000 I R 94/97, BStBl. 2001 II S. 222). Diese Einschränkung gilt auch dann, wenn die Zwischenschaltung der Basisgesellschaft nur deswegen nicht der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG zu unterwerfen ist, weil die Zwischeneinkünfte keiner Niedrigbesteuerung nach § 8 Abs. 3 AStG unterliegen. 2. Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 42 Satz 1 AO (§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO n.F.) nicht erfüllt, bleibt die Vorschrift unbeschadet des § 42 Abs. 2 AO n.F. unanwendbar. 3. Liegt die Unangemessenheit einer Gestaltung allein in Tatumständen, die die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG auslösen, liegt regelmäßig kein Missbrauch iSv. § 42 AO vor. So verhält es sich auch bei der Einschaltung einer Gesellschaft zur Finanzierung eines konzerneigenen Bauprojektes. 4. Es ist nicht missbräuchlich, wenn eine Tochtergesellschaft ihr Ausschüttungsverhalten gegenüber der Muttergesellschaft danach ausrichtet, dass die Muttergesellschaft einerseits für die Ausschüttungen in den Genuss des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs kommt und ihr andererseits die Möglichkeit erhalten bleibt, die mit der Beteiligung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Kosten als Betriebsausgaben abzuziehen.

Eine ausschließlich im Ausland vollzogene Marktüberlassung zugunsten einer im Ausland ansässigen **Domizilgesellschaft** schließt deren Erzielung von Bruttoerträgen nicht aus. Sie ist nicht notwendigerweise missbräuchlich iSd. § 42 AO (BFH-Urteil vom 6. 12. 1995 I R 40/95, BStBl. 1997 II S. 118). Eine Domizilgesellschaft ist eine Gesellschaft ohne eigene Büroräume und ohne erkennbare wirtschaftliche Betätigung (BFH-Urteil vom 30. 8. 1995 I R 126/94, *nv*).

Die nicht nur vorübergehende Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer Kapitalanlagegesellschaft im niedrig besteuerten Ausland (hier: an einer gemeinschaftsrechtlich geförderten sog. IFS C-Gesellschaft in den irischen Dublin Docks) ist jedenfalls nicht deshalb missbräuchlich i. S. des § 42 Abs. 1 AO weil die Abwicklung der Wertpapiergeschäfte im Ausland durch eine Managementgesellschaft erfolgt (BFH-Urteil vom 25. 2. 2004 I R 42/02, BStBl. 2005 II S. 14; Bestätigung der *Senatsurteile* vom 19. 1. 2000 I R 94/97, BStBl. II 2001 S. 222 und I R 117/97, BFH/NV 2000 S. 824).

BFH-Urteil vom 15. 12. 1999 I R 29/97, BStBl. 2000 II S. 527 (**Dividendenstripping**): „Werden alte Aktien eines Emittenten cum Dividende veräußert, so erlangt der Erwerber auch dann wirtschaftliches Eigentum an diesen Aktien, wenn er am Tag des Erwerbs junge Aktien desselben Emittenten ex Dividende an den Veräußerer der alten Aktien verkauft. Gleiches gilt beim Ankauf von Aktien cum Dividende und beim anschließenden zeitnahen Rückverkauf gleicher oder gleichwertiger Aktien ex Dividende durch voneinander unabhängige Geschäfte.“

Zur Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs bei sog. „Cum/Cum-Transaktionen“ vgl. BMF-Schreiben vom 17. 7. 2017 (BStBl. I S. 986).

Werden Wertpapiere, die innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Verlust veräußert werden, am selben Tage in gleicher Art und Anzahl, aber zu unterschiedlichem Kurs wieder gekauft, so liegt hierin kein Gestaltungsmissbrauch i. S. von § 42 AO (BFH-Urteil vom 25. 8. 2009 IX R 60/07, BStBl. II S. 999).

[Fortsetzung nächste Seite]

[Fortsetzung]

Erwirbt ein Stpfl. am Ende eines Jahres Bundesobligationen, dann scheitert trotz bestehender Überschusserzielungsabsicht die Berücksichtigung der gezahlten **Stückzinsen** als negative Einnahmen iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG dieses Jahres jedenfalls dann an § 42 AO, wenn bereits im Zeitpunkt des Erwerbs feststeht, dass bis zur Veräußerung zu Beginn des Folgejahres unter Einbeziehung der Vermögensebene ein Verlust eintreten wird und sich dieses Wertpapiergeschäft deshalb nur im Falle seiner steuerlichen Anerkennung aufgrund der Freibetragsregelung in § 20 Abs. 4 EStG für den Stpfl. vorteilhaft auswirken würde (BFH-Urteil vom 27. 7. 1999 VIII R 79/98, BFH/NV 2000 S. 188).

Die **entgeltliche Abtretung** einer verzinslichen Forderung an eine im Ausland ansässige Person kann einen Gestaltungsmissbrauch darstellen, wenn sie dazu dient, das Fortbestehen wesentlicher wirtschaftlicher Interessen im Inland und damit den Eintritt der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu vermeiden. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt in diesem Fall jedenfalls dann vor, wenn die Abtretung dem Forderungsschuldner gegenüber nicht offengelegt worden ist und das vom Zessionar zu zahlende Entgelt sich nach dem Betrag der vom Schuldner geleisteten Zahlungen abzüglich eines Festbetrags bemisst (BFH-Urteil vom 8. 7. 1998 I R 112/97, BStBl. 1999 II S. 123).

Die **Übertragung sämtlicher Anteile** an einer Grundbesitz haltenden GbR kann auch dann als Steuerumgehung der Grunderwerbsteuer unterliegen, wenn sie auf zwei Übertragungsverträge mit Abstand von fünf Monaten verteilt wird; vgl. BFH-Urteil vom 4. 3. 1987 II R 150/83, BStBl. II S. 394. Siehe auch BFH-Urteil vom 13. 9. 1995 II R 80/92, BStBl. II S. 903.

BFH-Urteil vom 6. 3. 1996 II R 38/93, BStBl. II S. 377: 1. Das Ziel, durch die Übertragung sämtlicher Anteile an einer nur Grundbesitz haltenden Personengesellschaft die Ausübung eines Vorkaufsrechts durch einen Dritten zu vermeiden, rechtfertigt es nicht, von der Erhebung von Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG i. V. m. § 42 Satz 1 AO abzusehen. 2. § 42 Satz 1 AO stellt weder darauf ab, ob die von dem Stpfl. gewählte Gestaltung (zivil-)rechtlich Bestand hat, noch berührt diese Vorschrift die (zivil-)rechtliche Wirksamkeit der Gestaltung. Die (zivil-)rechtliche Gestaltung bleibt mit ihren jeweiligen Folgen bestehen, auch wenn sie der im Steuergesetz vorgesehenen typischen Gestaltung nicht entspricht. § 42 Satz 1 AO schließt nur aus, dass der Stpfl. sich für steuerrechtliche Zwecke auf die von ihm gewählte Gestaltung beruft.

Werden nach Gründung einer GbR, in die die Gesellschafter Miteigentumsanteile an einem Grundstück (jeweils verbunden mit Sondereigentumseinheiten) einbringen, „Gesellschaftsanteile“ veräußert, ohne dass ein Gesellschafterwechsel stattfindet und ohne dass die veräußerten „Gesellschaftsanteile“ untrennbar mit einem Miteigentumsanteil am Grundstück verknüpft sind, so liegt in dieser Gestaltung kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts iSv. § 42 (BFH-Urteil vom 6. 3. 1990 II R 88/87, BStBl. II S. 446).

Die gleichzeitige Auswechslung aller Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts durch Abtretung der Gesellschaftsanteile berührt den Fortbestand (die Identität) der Gesellschaft nicht. Hieran ändert nichts, daß dieser Vorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Gesellschaft bleibt in ihrer jeweiligen Zusammensetzung Schuldnerin der Grunderwerbsteuer, die infolge der Einbringung eines Grundstücks unter der gleichzeitigen Vereinbarung des Ausscheidens des einbringenden Gesellschafters entstanden ist. Der an die Gesellschaft gerichtete Grunderwerbsteuerbescheid kann wirksam nur den im Zeitpunkt der Bekanntgabe vertretungsberechtigten Personen bekanntgegeben werden (BFH-Urteil vom 12. 12. 1996 II R 61/93, BStBl. 1997 II S. 299).

Die Einschaltung von Personengemeinschaften beim Erwerb oder bei der Errichtung von **Betriebsgebäuden durch Kreditinstitute** ist anzuerkennen, wenn die Rechtsbeziehungen ernsthaft vereinbart und tatsächlich durchgeführt werden und nicht nur der Steuerersparnis dienen. Gewährt ein Kreditinstitut Darlehen zu marktüblichen niedrigen Zinsen, gehört der Zinsvorteil mit zur Gegenleistung. Die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage kommt in Betracht, wenn das Kreditinstitut Gesellschafter der Personengesellschaft ist (Schreiben des BdF vom 29. 5. 1992 IV A 2 – S 7300 – 63/93, BStBl. I S. 378). Vgl. auch BFH-Urteil vom 18. 12. 1996 XI R 12/96, BStBl. 1997 II S. 374.

Zur Zulässigkeit von **Mehrkontenmodellen** s. Urteil des Großen Senats des BFH vom 8. 12. 1997 GrS 1 – 2/95, BStBl. 1998 II S. 193.

BFH-Urteil vom 8. 3. 2017 IX R 5/16, BStBl. II S. 930: Veräußert und erwirbt der Steuerpflichtige an einer Börse mit taggleicher Ausführung Bezugsrechte und kann er aufgrund der Umstände, seiner persönlichen Kenntnisse und seines Einflusses auf die Durchführung des Handels als Börsenmakler davon ausgehen, dieselbe Zahl von Bezugsrechten zum Verkaufspreis sicher wieder erwerben zu können, ohne die Kauforder eines Dritten fürchten zu müssen, kann in der Durchführung des Geschäfts ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegen (Abgrenzung zu BFH-Urteil vom 7. 12. 2010 IX R 40/09, BStBl. 2011 II S. 427, zur **Anteilsrotation**).

Die (nachträgliche) Wahl der getrennten Veranlagung ist nicht bereits dann rechtsmissbräuchlich i. S. des § 42 AO, wenn dies bei dem einen Ehegatten zur Erstattung von einbehaltenen Lohnsteuer führt, während bei dem anderen Ehegatten nach Anrechnung von Vorauszahlungen ergebende Zahllasten nicht mehr beigetrieben werden können (BFH-Urteil vom 30. 8. 2012 III R 40/10, BFH/NV 2013 S. 193).

Es steht auch Angehörigen frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander steuerlich möglichst günstig zu gestalten. Ein Gestaltungsmissbrauch i. S. von § 42 AO ist aber gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die – gemessen an dem angestrebten Ziel – unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (BFH-Urteil vom 29. 8. 2007 IX R 17/07, BStBl. 2008 II S. 502).

Einem Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten darf seine steuerrechtliche Anerkennung nicht allein deswegen versagt werden, weil das Entgelt auf ein Konto geflossen ist, über das jeder der Ehegatten allein verfügen darf („Oder-Konto“; BVerfG-Beschluss vom 7. 11. 1995 2 BvR 802/90, BStBl. 1996 II S. 34).

Der Abschluss eines Mietvertrages unter Angehörigen stellt nicht schon deshalb einen Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO dar, weil der Mieter das Grundstück zuvor gegen wiederkehrende Leistungen auf den Vermieter übertragen hat (BFH-Urteil vom 10. 12. 2003 IX R 12/01, BStBl. 2004 II S. 643).

BFH-Urteil vom 17. 12. 2003 IX R 60/98, BStBl. 2004 II S. 646: Es stellt keinen Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO dar, wenn auf die Ausübung eines im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung eingeräumten unentgeltlichen Wohnungsrechts verzichtet und stattdessen zwischen dem Übertragenden und dem neuen Eigentümer des Grundstücks ein Mietvertrag geschlossen wird; der Fortbestand des dinglichen Wohnungsrechts allein hindert die Wirksamkeit des Mietvertrages nicht (Fortentwicklung des BFH-Urteils vom 27. 7. 1999 IX R 64/96, BStBl. 1999 II S. 826).

Es stellt einen Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO dar, wenn ein im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung eingeräumtes, unentgeltliches Wohnungsrecht gegen Vereinbarung einer dauernden Last aufgehoben und gleichzeitig ein Mietverhältnis mit einem Mietzins in Höhe der dauernden Last vereinbart wird (BFH vom 17. 12. 2003 IX R 56/03, BStBl. 2004 II S. 648).

Haben Eltern ihrem volljährigen Sohn 130.000 DM geschenkt mit der Auflage, diesen Betrag bei einer Bank im Rahmen eines sog. Sparplans anzulegen und mit den daraus monatlich zufließenden Mitteln von 2000 DM den Lebensunterhalt und die Ausbildungskosten zu bestreiten, steht ihnen kein Ausbildungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 2 EStG zu. Den Eltern sind keine Aufwendungen für die Berufsausbildung im Sinne dieser Vorschrift erwachsen. Zahlt der Sohn mit den Mitteln aus dem Sparplan Miete für eine den Eltern gehörende Wohnung, liegt in dem Abschluss des **Mietvertrages zwischen Eltern und Sohn kein Gestaltungsmissbrauch** iSd. § 42 AO (Abgrenzung zu dem BFH-Urteil vom 23. 2. 1988 IX R 157/84,

[Fortsetzung nächste Seite]

[Fortsetzung]

BSiBl. II S. 604). Es ist grundsätzlich nicht rechtsmissbräuchlich, wenn der unterhaltsverpflichtete Sohn seiner Mutter den Unterhalt in Geld auszahlt und wegen der Überlassung einer Wohnung einen Mietvertrag mit ihr abschließt (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 23. 2. 1988 IX R 157/84, BSiBl. 1988 II S. 604; BFH-Urteil vom 19. 12. 1995 IX R 85/93, BSiBl. 1997 II S. 52).

Vermieten Eltern ihrem unterhaltsberechtigten Kind eine ihnen gehörende Wohnung, dann ist dies kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts iSd. § 42 AO, wenn das Kind neben den Unterhaltsleistungen über eigene Mittel verfügt, aus denen es die Miete zahlen kann. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Eltern ihrem Kind zuvor die Mittel, hier einen Betrag von 20 000 DM, geschenkt haben (Anschluss an das BFH-Urteil vom 23. 2. 1994 X R 131/93, BSiBl. II S. 694; Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 23. 2. 1988 IX R 157/84, BSiBl. II S. 604; BFH-Urteil vom 28. 3. 1995 IX R 47/93).

BFH-Urteil vom 19. 10. 1999 IX R 39/99, BSiBl. II S. 244: Vermieten Eltern ihrem unterhaltsberechtigten Kind eine ihnen gehörende Wohnung, dann ist der Mietvertrag nicht deshalb rechtsmissbräuchlich iSd. § 42 AO, weil das Kind die Miete aus dem Barunterhalt der Eltern zahlt (Änderung der Rspr. gegenüber BFH-Urteil vom 23. 2. 1988 IX R 157/84, BSiBl. II S. 604).

Vermietet der Stpl. sein Haus zu fremdüblichen Bedingungen an seine Eltern, kann er die Werbungskostenüberschüsse bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch dann abziehen, wenn er selbst ein Haus seiner Eltern unentgeltlich zu Wohnzwecken nutzt; ein Missbrauch steuerrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO liegt insoweit nicht vor (BFH-Urteil vom 14. 1. 2003 IX R 5/00, BSiBl. II S. 509).

Der Abschluss eines Mietvertrages mit dem geschiedenen Ehegatten und die Verrechnung der Miete mit dem geschuldeten Barunterhalt stellen grundsätzlich keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten dar (BFH-Urteil vom 16. 1. 1996 IX R 13/92, BSiBl. II S. 214).

Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO liegt nicht vor, wenn ein Ehegatte dem anderen seine an dessen Beschäftigungsort belegene Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zu fremdüblichen Bedingungen vermietet (BFH-Urteil vom 11. 3. 2003 IX R 55/01, BSiBl. II S. 627).

Eine **wechselseitige Vermietung** kann Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts iSv. § 42 sein (BFH-Urteil vom 19. 6. 1991 IX R 134/86, BSiBl. II S. 904). Siehe auch BFH-Urteil vom 12. 9. 1995 IX R 54/93, BSiBl. 1996 II S. 158.

Verkaufen Eltern ein Grundstück an ihr Kind und versprechen sie gleichzeitig, ihm einen bestimmten **Geldbetrag zu schenken**, so kann darin ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts iSd. § 42 mit der Folge liegen, dass die Aufrechnung mit der Forderung aus dem Schenkungsversprechen gegen die Kaufpreisforderung steuerrechtlich nicht anerkannt wird. Zinsen, die der Übernehmer für ein Darlehen zahlt, das er im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge mit dem Übergeber vereinbart hat, sind nicht als Sonderausgaben abziehbar, wenn das Darlehen steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist (BFH-Urteil vom 10. 10. 1991 XI R 1/86, BSiBl. 1992 II S. 239). Geht dem Darlehen einer minderjährigen Tochter an einen Elternteil eine Schenkung des anderen Elternteils voraus und liegt diesen Rechtsgeschäften ein Gesamtplan der Eltern zur Schaffung von Werbungskosten zugrunde, so kann hierin ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) liegen (BFH-Urteil vom 26. 3. 1996 IX R 51/92, BSiBl. II S. 443).

Wird bei dem Abschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen Angehörigen zugleich die (Rück-)Schenkungen des Kaufpreises vereinbart, kann eine missbräuchliche Gestaltung iSv. § 42 AO zur Erlangung der Eigenheimzulage vorliegen (BFH-Urteil vom 27. 10. 2005 IX R 76/03, BSiBl. 2006 II S. 359).

BFH-Urteil vom 19. 2. 2002 IX R 32/98, BSiBl. II S. 674: Schenkt eine Mutter ihren minderjährigen Kindern einen Geldbetrag, der zeitnah dem Vater zur Finanzierung der Anschaffung eines Grundstücksanteils als Darlehen gewährt wird, überträgt der Vater alsdann die Hälfte des Grundstücks auf die Mutter und investiert diese einen Betrag in die Renovierung des Gebäudes, der dem Wert ihres Anteils entspricht, dann ist die Darlehensgewährung nicht rechtsmissbräuchlich (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 26. 3. 1996 IX R 51/92, BSiBl. II S. 443).

Zur Frage der Steuerumgehung bei Einschaltung von nahen Angehörigen in einem gewerblichen Grundstückshandel vgl. BFH-Urteil vom 15. 3. 2005 X R 39/03, BSiBl. II S. 817.

Bestellen die **Eltern ihrem Kind** unentgeltlich einen zeitlich bis zum 27. Lebensjahr befristeten **Nießbrauch** an einem Grundstück, welches das Kind anschließend an die Eltern zurückvermietet, so stellt eine solche Gestaltung regelmäßig einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO dar (BFH-Urteil vom 18. 10. 1990 IV R 36/90, BSiBl. 1991 II S. 205). Die gleichzeitige Vereinbarung eines Nießbrauchs und eines Mietvertrages ist jedenfalls dann kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO), wenn das dingliche Nutzungsrecht lediglich zur Sicherung des Pacht- oder Mietverhältnisses vereinbart und nicht tatsächlich ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 3. 2. 1998 IX R 38/96, BSiBl. II S. 539).

BFH-Urteil vom 19. 12. 2007 VIII R 13/05, BSiBl. 2008 II S. 568: Auf die unentgeltliche Abtretung der einem beherrschenden Gesellschafter gegen die GmbH zustehenden Darlehensforderungen an seine minderjährigen, ebenfalls an der GmbH beteiligten Kinder, ist die zur darlehensweisen Rückgewähr zuvor vom beherrschenden Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Kindern geschenkten Geldbeträge ergangene Rechtsprechung nicht übertragbar (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 22. 1. 2002 VIII R 46/00, BSiBl. 2002 II S. 685).

Die entgeltliche Übertragung von GmbH-Anteilen auf eine neu gegründete GmbH zwecks Verrechnung von künftig auszuschüttenden Beteiligungserträgen mit einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung ist dann nicht missbräuchlich iSd. § 42 AO, wenn die Anteilsübertragung auf Dauer angelegt ist (BFH-Urteil vom 23. 10. 1996 – I R 55/95, BSiBl. 1998 II S. 90). Zur Anwendung des BFH-Urteils s. a. BMF-Schreiben vom 3. 2. 1998 IV B 7 – S 2810 – 4/98, BSiBl. I S. 207.

Der Verkauf aller Anteile an einer GmbH zwecks Vermeidung einer Versteuerung des Liquidationserlöses nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist rechtsmissbräuchlich iSv. § 42 AO, wenn die GmbH im Zeitpunkt der Veräußerung ihre geschäftliche Tätigkeit bereits eingestellt hat, ihr gesamtes Vermögen faktisch (durch darlehensweise Überlassung) an die Gesellschafter verteilt ist und der mit dem Erwerber der Anteile vereinbarte „Kaufpreis“ durch Übernahme der Darlehensverbindlichkeiten der Gesellschafter gegenüber der GmbH zu entrichten ist (BFH-Urteil vom 7. 7. 1998 VIII R 10/96, BSiBl. II S. 729; Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 23. 10. 1996 I R 55/95, BSiBl. 1998 II S. 90).

Der BFH hat mit Urteil vom 19. 8. 1999 I R 77/96, BSiBl. 2001 II S. 43, entschieden, dass von den Beteiligungsverhältnissen abweichende **inkongruente Gewinnausschüttungen** und inkongruente Wiedereinlagen steuerrechtlich anzuerkennen sind und grundsätzlich auch dann keinen Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO darstellen, wenn andere als steuerliche Gründe für solche Maßnahmen nicht erkennbar sind.

Überträgt ein als Einzelunternehmer tätiger Handelsvertreter einen Teil der ihm obliegenden Tätigkeiten auf eine von ihm und seiner Ehefrau gegründete GmbH (**Untervertretung**), deren Geschäftsführer er und seine Frau sind, liegt darin kein Gestaltungsmissbrauch. Dies gilt jedenfalls dann, wenn für diese Gestaltung außersteuerliche Gründe maßgebend sind und der Handelsvertreter bei den übertragenen Tätigkeiten nicht im eigenen Namen, sondern als Vertreter der GmbH auftritt. Die Tatsache, dass der Kläger damit unmittelbar keine Gewinne aus dieser Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG mehr zu versteuern hat, liegt in der Systematik der selbständigen Besteuerung der Körperschaft (BFH-Urteil vom 15. 10. 1998 III R 75/97, BSiBl. 1999 II S. 119).

[Fortsetzung nächste Seite]

AO § 42

Steuerschuldrecht

AO

2

(2) [ⓐ] Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. [ⓑ] Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

AEAO

3

Zu § 42 – Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten:

1. Bei Anwendung des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ist zunächst zu prüfen, ob das im Einzelfall anzuwendende Einzelsteuergesetz für den vorliegenden Sachverhalt eine Regelung enthält, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient. Ob eine Regelung in einem Einzelsteuergesetz der Verhinderung der Steuerumgehung dient, ist nach dem Wortlaut der Regelung und dem Sinnzusammenhang, nach der systematischen Stellung im Gesetz sowie nach der Entstehungsgeschichte der Regelung zu beurteilen.

Liegt danach eine Regelung vor, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, gilt Folgendes:

- Ist der Tatbestand der Regelung erfüllt, bestimmen sich die Rechtsfolgen allein nach dieser Vorschrift, nicht nach § 42 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Abs. 2 AO. In diesem Fall ist unerheblich, ob auch die Voraussetzungen des § 42 Abs. 2 AO vorliegen.
- Ist der Tatbestand der Regelung dagegen nicht erfüllt, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob ein Missbrauch i. S. d. § 42 Abs. 2 AO vorliegt. Allein das Vorliegen einer einzelgesetzlichen Regelung, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, schließt die Anwendbarkeit des § 42 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Abs. 2 AO damit nicht aus.

4

2. Sofern ein Missbrauch i. S. d. § 42 Abs. 2 AO vorliegt, entsteht der Steueranspruch bei allen vom Sachverhalt Betroffenen so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO).

2.1 Ein Missbrauch i. S. d. § 42 Abs. 2 AO liegt vor, wenn

- eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
- die gewählte Gestaltung beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt,
- dieser Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist und
- der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

2.2 Ob eine rechtliche Gestaltung unangemessen ist, ist für jede Steuerart gesondert nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweiligen maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zugrunde liegen, zu beurteilen. Das Bestreben, Steuern zu sparen, macht für sich allein eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine Gestaltung ist aber insbesondere dann auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wenn sie ohne Berücksichtigung der beabsichtigten steuerlichen Effekte unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint. Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung begründet allein noch keine Unangemessenheit.

Indizien für die Unangemessenheit einer Gestaltung sind zum Beispiel:

- die Gestaltung wäre von einem verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden;
- die Vor- oder Zwischenschaltung von Angehörigen oder anderen nahe stehenden Personen oder Gesellschaften war rein steuerlich motiviert;
- die Verlagerung oder Übertragung von Einkünften oder Wirtschaftsgütern auf andere Rechtsträger war rein steuerlich motiviert;

Bei einer grenzüberschreitenden Gestaltung ist nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. z. B. Urteil vom 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, EuGHE I 2006, 7995) Unangemessenheit insbesondere dann anzunehmen, wenn die gewählte Gestaltung rein künstlich ist und nur dazu dient, die Steuerentstehung im Inland zu umgehen.

2.3 Bei der Prüfung, ob die gewählte Gestaltung zu Steuervorteilen führt, sind die steuerlichen Auswirkungen der gewählten Gestaltung mit der hypothetischen steuerlichen Auswirkung einer angemessenen Gestaltung zu vergleichen. Dabei sind auch solche Steuervorteile zu berücksichtigen, die nicht beim handelnden Steuerpflichtigen selbst, sondern bei Dritten eintreten. Dritte i. S. d. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO sind nur solche Personen, die in einer gewissen Nähe zum Steuerpflichtigen stehen. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Beteiligten

[Fortsetzung]

³ Die kurzfristige Einlage von Geld stellt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts dar, wenn sie allein dazu dient, die Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4 a EStG a. F. nicht abziehbarer Schuldzinsen zu umgehen; in diesem Fall entsteht der Steueranspruch so, wie er entstanden wäre, wenn die Einlage unterblieben wäre (BFH-Urteil vom 21. 8. 2012 VIII R 32/09, BStBl. 2013 II S. 16).

Die verlustbringende Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG an einen Mitgesellschafter ist nicht deshalb rechtsmissbräuchlich i. S. des § 42 AO, weil der Veräußerer in engem zeitlichen Zusammenhang von einem anderen Mitgesellschafter dessen in gleicher Höhe bestehenden Gesellschaftsanteil an derselben Gesellschaft erwirbt (BFH-Urteil vom 7. 12. 2010 IX R 40/09, BStBl. 2011 II S. 427).

Angehörige des Steuerpflichtigen i. S. d. § 15 AO oder persönlich oder wirtschaftlich mit ihm verbunden sind (z. B. nahe stehende Personen i. S. v. H 8.5 KStH 2015 oder § 1 Abs. 2 AStG).

AEAO

2.4 Der in § 42 Abs. 2 AO verwendete Begriff des „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils“ ist nicht deckungsgleich mit dem „nicht gerechtfertigten Steuervorteil“ i. S. d. § 370 Abs. 1 AO. Steuervorteile i. S. d. § 42 Abs. 2 AO sind daher nicht nur Steuervergütungen oder Steuererstattungen, sondern auch geringere Steueransprüche.

2.5 Der durch die gewählte Gestaltung begründete Steuervorteil ist insbesondere dann gesetzlich vorgesehen, wenn der Tatbestand einer Norm erfüllt ist, mit der der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten durch steuerliche Anreize fördern wollte.

2.6 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die bei Vorliegen des Tatbestands des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO begründete Annahme eines Missbrauchs durch Nachweis außersteuerlicher Gründe zu entkräften. Die vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe müssen allerdings nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sein. Sind die nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Vergleich zum Ausmaß der Unangemessenheit der Gestaltung und den vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Steuervorteilen nicht wesentlich oder sogar nur von untergeordneter Bedeutung, sind sie nicht beachtlich. In diesem Fall bleibt es bei der Annahme eines Missbrauchs nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO.

2.7 Die – nur für Körperschaften geltenden – Mindeststandards der Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12. 7. 2016 (ABl. L 193 vom 19. 7. 2016, S. 1–14) werden durch § 42 AO national erfüllt.

3. Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO ist als solcher nicht strafbar. Eine leichtfertige Steuerverkürzung oder eine Steuerhinterziehung kann aber vorliegen, wenn der Steuerpflichtige pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Angaben macht, um das Vorliegen einer Steuerumgehung zu verschleiern.

5

4. § 42 AO in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 ist ab dem 1. 1. 2008 für Kalenderjahre, die nach dem 31. 12. 2007 beginnen, anzuwenden. Für Kalenderjahre, die vor dem 1. 1. 2008 liegen, ist § 42 AO in der am 28. 12. 2007 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.

6

§ 43 Steuerschuldner, Steuervergütungsgläubiger § 7 Abs. 1, 2 RAO

AO

① Die Steuergesetze bestimmen, wer Steuerschuldner oder Gläubiger einer Steuervergütung ist. ② Sie bestimmen auch, ob ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat.

§ 44 Gesamtschuldner

§ 7 Abs. 1, 2, 3 Satz 1 bis 3, Abs. 4 StAnpG

(1) ① Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften oder die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, sind Gesamtschuldner. ② Soweit nichts anderes bestimmt ist, schuldet jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung.

1

(2) ① Die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner wirkt auch für die übrigen Schuldner.¹ ② Das Gleiche gilt für die Aufrechnung² und für eine geleistete Sicherheit.³ ③ Andere Tatsachen wirken nur für und gegen den Gesamtschuldner, in dessen Person sie eintreten. ④ Die Vorschriften der §§ 268 bis 280 über die Beschränkung der Vollstreckung in den Fällen der Zusammenveranlagung bleiben unberührt.

2

Zu § 44 – Gesamtschuldner:

Zur Steuerfestsetzung bei Gesamtschuldnern wird auf § 122 Abs. 6 und 7 AO, § 155 Abs. 3 AO hingewiesen, zur Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners auf § 219 AO, wegen der Vollstreckung gegen Gesamtschuldner auf § 342 Abs. 2 AO, wegen einer Beschränkung der Vollstreckung in den Fällen der Zusammenveranlagung auf §§ 268 bis 280 AO, wegen der Erstattung an Gesamtschuldner vgl. AEAO zu § 37, Nr. 2.2.2 und 2.3.

AEAO

3

§ 45 Gesamtrechtsnachfolge

§ 8 Abs. 1, 2 StAnpG

(1) ① Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger⁴ über. ② Dies gilt jedoch bei der Erbfolge nicht für Zwangsgelder.⁵

AO

1

¹ Zum zivilrechtlichen Ausgleich der Gesamtschuldner s. §§ 421 ff. BGB.

Im Allgemeinen sollen die Leistungen eines Ehegatten an das FA auch die Steuerschuld des anderen, mit ihm zusammen veranlagten Ehepartners begleichen. Ob der andere Ehegatte in seiner Person Tatbestände verwirklicht hat, die zum Entstehen der Eheleute als Gesamtschuldner treffenden Steuerschuld geführt haben, oder Einkommensteuervorauszahlungen geleistet hat, ist ohne Bedeutung (ständige Rspr.). Dies gilt unabhängig davon, auf welche Weise (Einzelüberweisung oder mittels Einzugsermächtigung) die Tilgung der Steuerschulden bewirkt wird (BFH-Beschluss vom 4. 11. 2003 VII B 382/02, BFH/NV 2004 S. 314).

² Zur Aufrechnung vgl. § 226 AO.

³ Zur Sicherheitsleistung s. §§ 241 ff. AO.

⁴ Der Gesamtrechtsnachfolger tritt materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers ein (BFH-Urteile vom 26. 3. 1981 IV R 130/77, BStBl. II S. 614; vom 15. 8. 1983 IV R 99/80, BStBl.

[Fortsetzung nächste Seite]

AO § 45

Steuerschuldrecht

AO

2

(2) ^① Erben haben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Schulden nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts¹ über die Haftung des Erben² für Nachlassverbindlichkeiten einzustehen.³ ^② Vorschriften, durch die eine steuerrechtliche Haftung der Erben begründet wird, bleiben unberührt.

AEAO

3

Zu § 45 – Gesamtrechtsnachfolge:

1. Ob eine Gesamtrechtsnachfolge (der gesetzlich angeordnete Übergang des Vermögens) i. S. d. § 45 Abs. 1 AO vorliegt, ist grundsätzlich nach dem Zivilrecht zu beurteilen. Eine Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO liegt daher beispielsweise vor in Fällen der Erbfolge (§ 1922 Abs. 1 BGB), der Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen bei Ausscheiden eines Gesellschafters (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB; BFH-Urteile vom 28. 4. 1965, II 9/62 U, BStBl. III S. 422, und vom 18. 9. 1980, V R. 175/74, BStBl. 1981 II S. 293), der Verschmelzung von Gesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG) und der Vermögensübertragung im Wege der Vollübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 174 Abs. 1, §§ 175, 176, 178, 180 ff. UmwG). Abweichend von der zivilrechtlichen Betrachtung gilt aber in den vorgenannten Fällen der Anwachsung, der Verschmelzung und der Vermögensübertragung im Wege der Vollübertragung § 45 Abs. 1 AO, nicht in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen; zur Pflicht, eine Außenprüfung als Gesamtrechtsnachfolger zu dulden, vgl. aber AEAO zu § 197, Nr. 5.7.3.
2. Ungeachtet der Anwendung der §§ 15, 16 und 20 ff. UmwStG liegt eine Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO nicht vor in Fällen einer Abspaltung oder Ausgliederung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, §§ 123 ff. UmwG; BFH-Urteile vom 7. 8. 2002, I R. 99/00, BStBl. 2003 II S. 835, und vom 5. 11. 2009, IV R. 29/08, HFR 2010 S. 233) sowie einer Vermögensübertragung im Wege der Teilübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 174 Abs. 2, §§ 175, 177, 179, 184 ff., 189 UmwG). In den Fällen einer Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG) ist jedoch § 45 Abs. 1 AO sinngemäß anzuwenden; dies gilt nicht in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.
3. Eine formwechselnde Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 190 ff. UmwG) führt grundsätzlich nicht zu einer Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1, da lediglich ein Wechsel der Rechtsform eines Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen Identität vorliegt (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Ändert sich aber durch den Formwechsel das Steuersubjekt (z. B. in Fällen der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft), ist § 45 Abs. 1 sinngemäß anzuwenden.

[Fortsetzung]

1984 II S. 31; vom 22. 1. 1993 III R. 92/89, BFH/NV 1993 S. 455). Höchstpersönliche Verhältnisse oder Umstände, die unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpft sind (z. B. bestimmte für einen Besteuerungs- oder Begünstigungsbestand erhebliche Eigenschaften), von der Zurechnung ausgeschlossen (BFH-Urteile vom 11. 11. 1971 V R. 111/68, BStBl. 1972 II S. 80; vom 12. 11. 1997 X R. 83/94, BStBl. 1998 II S. 148).

Zur dinglichen Wirkung der Einheitswertfeststellung vgl. §§ 182 Abs. 2, 353 AO.

Hat der Erblasser durch eine Rechtshandlung einen Geschehenslauf ins Werk gesetzt, kraft dessen es nach dem Erbfall und nach Eröffnung des Nachlasskonkurses im Nachlassvermögen zwangsläufig, ohne irgendein Handeln des Erben oder des Nachlasskonkursverwalters, zu einem Gütertausch gekommen ist, den auch weder Erbe noch Nachlasskonkursverwalter durch eigenes Handeln verhindern konnten, und ist dadurch der Erbe Einkommensteuerschuldner hinsichtlich eines entstandenen Veräußerungsgewinns geworden, so ist dieser Veräußerungsgewinn und die darauf entfallende Steuer nach erbrechtlichen Grundsätzen dem Erblasser zuzurechnen. Der Erbe kann somit im Vollstreckungsverfahren seine Erbenhaftung gegenüber dem FA gem. § 1975 BGB auf den Nachlass beschränken (BFH-Urteil vom 11. 8. 1998 VII R. 118/95, BStBl. II S. 705).

Einkünfte, die nach dem Tode des Erblassers aus dem Nachlass erzielt werden, sind auch im Falle der Anordnung der Nachlassverwaltung dem Erben zuzurechnen. Bei der auf diese Einkünfte entfallenden ESt handelt es sich um eine Eigenschuld des Erben, für die die Beschränkung der Erbenhaftung nicht geltend gemacht werden kann (BFH-Urteil vom 28. 4. 1992 VII R. 33/91, BStBl. II S. 781). Die ESt-Bescheide sind an den Erben zu richten und ihm bekanntzugeben (BFH-Urteil vom 5. 6. 1991 XI R. 26/89, BStBl. II S. 820).

Macht das FA eine nach dem Erbfall entstandene Einkommensteuerschuld des Erben gegenüber ihm als Steuerschuldner geltend, sind durch diesen Steuerbescheid rechtliche Interessen des Testamentsvollstreckers selbst dann nicht berührt, wenn und soweit die ESt als Nachlasserschuld anzusehen wäre; der Testamentsvollstrecker ist deshalb weder klagebefugt noch befugt, die Aussetzung der Vollziehung dieses Steuerbescheides zu beantragen (BFH-Beschluss vom 29. 11. 1995 X B 328/94, BStBl. 1996 II S. 322).

Die Haftungsbeschränkung für Minderjährige nach § 1629a BGB ist wie die Beschränkung der Erbenhaftung im Wege der Einrede geltend zu machen; die Einrede kann weder im Steuerfestsetzungsverfahren noch gegen das Leistungsgebot im Einkommensteuerbescheid, sondern nur im Zwangsvollstreckungsverfahren erhoben werden. Ein Vorbehalt der Haftungsbeschränkung ist in das die Steuerfestsetzung betreffende Urteil nicht aufzunehmen (BFH-Urteil vom 1. 7. 2003 VIII R. 45/01, BStBl. 2004 II S. 35).

⁵ Zur Höhe des Zwangsgeldes s. § 329 AO.

¹ §§ 1967 bis 2017 BGB.

Im Fall der Nachlassverwaltung kommt es für die Beschränkung der Erbenhaftung gemäß § 45 Abs. 2 Satz 1 AO i. V. m. § 1975 BGB allein darauf an, ob zivilrechtlich eine Nachlassverbindlichkeit vorliegt. Dass der Nachlass weder Einkommensteuer- noch Körperschaftsteuersubjekt ist, führt nicht zur Ablehnung einer solchen Nachlassverbindlichkeit. Wird eine Steuerschuld der Erben durch die Tätigkeit des Nachlassverwalters verursacht, liegt zivilrechtlich vielmehr eine Nachlassverbindlichkeit in Form der Erbfallschuld vor (BFH-Urteil vom 10. 11. 2015 VII R. 35/13, BStBl. 2016 II S. 369).

² Zur Berichtigungspflicht von Erklärungen s. § 153 AO, zur Drittwirkung der Steuerfestsetzung s. § 166 AO.

³ Zur Vollstreckung gegen Erben vgl. § 265 AO.

4. Zur Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten in Fällen einer Gesamtrechtsnachfolge sowie bei Abspaltung, Ausgliederung oder Vermögensübertragung im Wege der Teilübertragung vgl. AEAO zu § 122, Nrn. 2.12, 2.15 und 2.16 sowie AEAO zu § 197, Nrn. 8 und 9. Zu den ertragsteuerlichen Auswirkungen einer Umwandlung oder Einbringung vgl. BMF-Schreiben vom 11. 11. 2011, BStBl. I S. 1314.¹

AEAO
6

§ 46 Abtretung, Verpfändung, Pfändung

§ 159 RAO

AO
1

(1) Ansprüche² auf Erstattung von Steuern, Haftungsbeträgen, steuerlichen Nebenleistungen und auf Steuervergütungen können abgetreten, verpfändet und gepfändet werden.

(2) Die Abtretung³ wird jedoch erst wirksam,⁴ wenn sie der Gläubiger⁵ in der nach Absatz 3 vorgeschriebenen Form der zuständigen Finanzbehörde nach Entstehung des Anspruchs anzeigt.

(3) ^①Die Abtretung ist der zuständigen Finanzbehörde unter Angabe des Abtretenden, des Abtretungsempfängers sowie der Art und Höhe des abgetretenen Anspruchs⁶ und des Abtretungsgrundes⁷ auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck anzuzeigen.⁸ ^②Die Anzeige ist vom Abtretenden und vom Abtretungsempfänger zu unterschreiben.

2
3
3

¹ Abgedruckt in der Loseblatt-Textausgabe **Steuererlasse** unter Nr. 130.

² Zur Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis s. § 38 AO, zur Fälligkeit vgl. § 220 AO.

Die Pfändung von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen setzt die **hinreichende Bestimmtheit** der Bezeichnung der Forderung voraus. Ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss, mit dem sinngemäß die angeblichen Steuererstattungsansprüche des Vollstreckungsschuldners aufgrund der ESt-Veranlagungen „für das abgelaufene Kalenderjahr und alle früheren Kalenderjahre“ gepfändet werden sollen, ist nicht wegen inhaltlicher Unbestimmtheit der gepfändeten Forderungen nichtig (BFH-Urteil vom 1. 4. 1999 VII R 82/98, BFH/NV 1999 S. 1147).

Ein ESt-Erstattungsanspruch wegen Überzahlung von Vorauszahlungen kann – unabhängig von der Festsetzung der Jahressteuer – mit Ablauf des Veranlagungszeitraums abgetreten und gepfändet werden (BFH-Urteil vom 6. 2. 1990 VII R 86/88, BStBl. II S. 523).

Eine vor Ablauf des Verlustentstehungsjahres bei dem FA eingehende Anzeige über die Abtretung der auf einem Verlustrücktrag beruhenden Erstattungsansprüche ist unwirksam (BFH-Urteil vom 6. 6. 2000 VII R 104/98, BStBl. II S. 491).

Zusammenveranlagte Ehegatten sind hinsichtlich eines Erstattungsanspruchs nicht Gesamtgläubiger. Der Gläubiger eines Ehegatten kann daher dessen (anteiligen) Erstattungsanspruch pfänden und sich zur Einziehung überweisen lassen. Es bedarf nicht der Pfändung eines Auseinandersetzungsanspruchs (BFH-Beschluss vom 12. 3. 1991 VII S 30/90, BFH/NV 1992 S. 145).

Richtet sich die Vollstreckung (Pfändung) bei zusammenveranlagten Ehegatten, die beide dem Lohnsteuerabzug unterliegen, nur gegen einen der Ehegatten, so ist eine Aufteilung der Steuererstattung im Verhältnis der bei den Ehegatten einbehaltenen Lohnsteuerabzugsbeträge erforderlich. Eine Aufteilung der Steuererstattung analog §§ 268 ff. (fiktive getrennte Veranlagung) ist nicht gerechtfertigt. Denn die Belastungen des Drittschuldners müssen über die ihm unmittelbar durch Gesetz übertragenen Pflichten (vgl. § 840 ZPO) hinaus auf das unumgänglich notwendige Maß beschränkt werden (BFH-Urteil vom 1. 3. 1990 VII R 103/88, BStBl. II S. 520).

³ Zur Frage der Rückforderung abgetretener Ansprüche s. § 37 Abs. 2 AO.

⁴ Eine Abtretung von Steuererstattungsansprüchen ist nur wirksam, wenn die Abtretungsanzeige gegenüber dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck keine ihrer Schutzfunktion entgegenstehenden Änderungen enthält. Eine unwiderruflich erteilte Vollmacht des Abtretenden zur Unterzeichnung der Abtretungsanzeige setzt die nachgewiesene Kenntnis des Vollmachtgebers von dem amtlich vorgeschriebenen Anzeigenvordruck voraus. Vgl. BFH-Urteil vom 27. 10. 1987 VII R 170/84, BStBl. 1988 II S. 178.

⁵ Die Abtretung ist bei Anzeige durch den Zessionar grds. unwirksam. Es gelten jedoch die allgemeinen Vertretungs- bzw. Genehmigungsvorschriften (BFH-Urteil vom 22. 3. 1994 VII R 117/92, BStBl. II S. 789).

⁶ Ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss über nicht näher konkretisierte Umsatzsteuervergütungsansprüche ist auch dann hinsichtlich der bei seiner Zustellung bereits entstandenen Ansprüche hinreichend bestimmt, wenn der letzte betroffene Veranlagungszeitraum nicht benannt ist. Ein solcher Pfändungs- und Überweisungsbeschluss ist dahin auszulegen, dass alle bereits entstandenen Vergütungsansprüche betroffen sind. Sofern er ferner dahin auszulegen ist, dass auch zukünftig entstehende Vergütungsansprüche betroffen sein sollen, und eine solche Pfändung einer unbestimmten Vielzahl von künftigen Ansprüchen mangels Bestimmtheit nichtig sein sollte, wäre er nur insoweit, nicht jedoch insgesamt auch hinsichtlich der schon entstandenen Ansprüche nichtig (BFH-Urteil vom 13. 11. 2001 VII R 107/00, BStBl. 2002 II S. 402).

⁷ BFH-Beschluss vom 28. 9. 2011 VII R 52/10, BStBl. 2012 II S. 92: 1. Die in einer Abtretungsanzeige notwendigen Angaben zum Abtretungsgrund erfordern auch dann eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des zugrunde liegenden schuldrechtlichen Lebens Sachverhalts, wenn das auf dem amtlichen Vordruck vorgesehene Feld „Sicherungsabtretung“ angekreuzt worden ist. 2. Fehlen solche Angaben, leidet die Abtretungsanzeige an einem Formmangel, der zur Unwirksamkeit der Abtretung führt. 3. Dass der Vordruck die gesetzlich geforderten formalen Anforderungen nur unzureichend wiedergibt und zu dem Irrtum verleitet, im Fall einer Sicherungsabtretung seien weitere Angaben zum Abtretungsgrund entbehrlich, ändert daran nichts.

Die vom Gesetz verlangten Angaben zum Abtretungsgrund können jedenfalls dann nicht durch Beifügung einer Anlage zu der vorgeschriebenen Abtretungsanzeige gemacht werden, wenn es auf dem amtlichen Vordruck an jeder Bezugnahme auf eine solche Unterlage fehlt (BFH-Urteil vom 28. 1. 2014 VII R 10/12, BStBl. II S. 507).

⁸ BFH-Urteil vom 5. 10. 2004 VII R 37/03, BStBl. 2005 II S. 238: 1. Die Finanzbehörde verstößt nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn sie die Formgültigkeit einer Abtretungsanzeige wegen fehlender Angabe des Abtretungsgrundes in einem Zeitpunkt beanstandet, in dem sie bereits Kenntnis von dem Abtretungsgrund hat. 2. Die Abtretungsanzeige stellt eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung dar. Bei der Ermittlung des in ihr verkörperten Willens sind nur solche Umstände zu berücksichtigen, die für die Finanzbehörde als Empfänger im Zeitpunkt des Zugangs der Erklärung erkennbar gewesen sind. 3. Die mangelnde Angabe des Abtretungsgrundes kann nicht nachgeholt werden, wenn dessen Bezeichnung gänzlich fehlte.

Wird dem FA die Abtretung angezeigt, so wird es bei Leistung an den Abtretungsempfänger grds. auch dann von seiner Erstattungsverpflichtung frei, wenn die Abtretung nicht der in § 46 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Form entspricht (BFH-Urteil vom 25. 9. 1990 VII R 114/89, BStBl. II S. 201).

AO

- 4 (4) ^① Der geschäftsmäßige Erwerb von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen zum Zweck der Einziehung oder sonstigen Verwertung auf eigene Rechnung ist nicht zulässig.¹ ^② Dies gilt nicht für die Fälle der Sicherungsabtretung. ^③ Zum geschäftsmäßigen Erwerb und zur geschäftsmäßigen Einziehung der zur Sicherung abgetretenen Ansprüche sind nur Unternehmen befugt, denen das Betreiben von Bankgeschäften erlaubt ist.
- 5 (5)² Wird der Finanzbehörde die Abtretung angezeigt, so müssen Abtretender und Abtretungsempfänger der Finanzbehörde gegenüber die angezeigte Abtretung gegen sich gelten lassen, auch wenn sie nicht erfolgt oder nicht wirksam oder wegen Verstoßes gegen Absatz 4 nichtig ist.
- 6 (6) ^① Ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss oder eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung dürfen nicht erlassen werden, bevor der Anspruch entstanden ist.³ ^② Ein entgegen diesem Verbot erwirkter Pfändungs- und Überweisungsbeschluss oder erwirkte Pfändungs- und Einziehungsverfügung sind nichtig. ^③ Die Vorschriften der Absätze 2 bis 5 sind auf die Verpfändung sinngemäß anzuwenden.
- 7 (7) Bei Pfändung eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs gilt die Finanzbehörde, die über den Anspruch entschieden oder zu entscheiden hat, als Drittschuldner im Sinne der §§ 829, 845 der Zivilprozessordnung.

AEAO

Zu § 46 – Abtretung, Verpfändung, Pfändung:

- 8 1. Der Gläubiger kann die Abtretung oder Verpfändung der zuständigen Finanzbehörde wirksam nur nach Entstehung des Anspruchs anzeigen. Die Anzeige wirkt nicht auf den Zeitpunkt des Abtretungs- oder Verpfändungsvertrages zurück. Vor Entstehung des Steueranspruchs sind Pfändungen wirkungslos; sie werden auch nicht mit Entstehung des Anspruchs wirksam. Da z. B. der Einkommensteuererstattungsanspruch aus überzahlter Lohnsteuer grundsätzlich mit Ablauf des für die Steuerfestsetzung maßgebenden Erhebungszeitraums entsteht (§ 38 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG), sind während des betreffenden Erhebungszeitraums (bis 31. 12.) angezeigte Lohnsteuer-Abtretungen bzw. Verpfändungen oder ausgebrachte Pfändungen wirkungslos. Ein auf einem Verlustrücktrag nach § 10 d Abs. 1 EStG beruhender Erstattungsanspruch ist nur dann wirksam abgetreten, gepfändet oder verpfändet, wenn die Abtretung, Verpfändung oder Pfändung erst nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres angezeigt bzw. ausgebracht worden ist (vgl. AEAO zu § 38, Nr. 1 Satz 3). Der Anspruch auf Erstattungszinsen nach § 233 a AO entsteht erst, wenn eine Steuerfestsetzung zu einer Steuererstattung führt und die übrigen Voraussetzungen des § 233 a AO in diesem Zeitpunkt erfüllt sind. Eine vor der Steuerfestsetzung angezeigte Abtretung des Anspruchs auf Erstattungszinsen ist unwirksam (BFH-Urteil vom 14. 5. 2002, VII R 6/01, BStBl. II S. 677).
- 9 2. Der geschäftsmäßige Erwerb und die geschäftsmäßige Einziehung von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen ist nach § 46 Abs. 4 AO nur bei Sicherungsabtretungen und dabei auch nur Bankunternehmen gestattet (BFH-Urteil vom 23. 10. 1985, VII R 196/82, BStBl. 1986 II S. 124).
- 2.1 Geschäftsmäßig i. S. v. § 46 Abs. 4 AO handelt, wer die Tätigkeit – Erwerb von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen – selbständig und in Wiederholungsabsicht ausübt. Dafür getroffene organisatorische Vorkehrungen indizieren die Wiederholungsabsicht, sie sind indes für deren Annahme keine notwendige Voraussetzung (vgl. BFH-Urteil vom 13. 10. 1994, VII R 3/94, BFH/NV 1995 S. 473). Eine entscheidende Rolle bei der Beurteilung der Geschäftsmäßigkeit kann die Zahl der Erwerbsfälle und der Zeitraum ihres Vorkommens spielen.

[Fortsetzung]

Kein Fall des § 46 AO ist die **Zahlungsanweisung** (§ 362 Abs. 2 BGB; BFH-Urteil vom 8. 4. 1986 VII B 128/85, BStBl. II S. 511). Durch die Anweisung des Erstattungsberechtigten an das FA, die Überweisung auf das Konto eines Dritten vorzunehmen (Zahlungsanweisung), entstehen keine Rechtsbeziehungen zwischen dem Angewiesenen und dem Anweisungsempfänger, aus denen Ansprüche (z. B. Rückforderungsansprüche) des Angewiesenen gegen den Zahlungsempfänger geltend gemacht werden könnten. Die Zahlungsanweisung unterliegt nicht dem Formerfordernis des § 46 Abs. 3 AO (BFH-Beschluss vom 4. 2. 2000 VII B 173/99, BFH/NV S. 1321).

¹ Bei Verstoß gegen Abs. 4 Satz 1 s. die Bußgeldvorschrift des § 383 AO.

Der geschäftsmäßige Erwerb von Erstattungsansprüchen ist nach § 46 Abs. 4 Satz 1 AO ungeachtet des Rechtsverhältnisses zwischen dem Zedenten und dem Zessionar unzulässig. Die Vorschrift kann auch dann nicht einschränkend ausgelegt werden, wenn der ESt-Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers aufgrund eines nach ausländischem Recht zu beurteilenden Arbeitsvertrages (zivilrechtlich) dem Arbeitgeber zusteht (BFH-Beschluss vom 4. 2. 1999 VII R 112/97, BFH/NV S. 1000).

² Das FA braucht die Wirksamkeit der Abtretung eines Steuervergütungsanspruchs nicht zu prüfen, sondern kann, wenn ihm die Abtretung angezeigt ist, mit befreiender Wirkung an den Zessionar leisten (BFH-Beschluss vom 24. 4. 2006 VII B 322/05, BFH/NV S. 1442).

³ Vgl. BFH-Urteil vom 24. 7. 1990 VII R 62/89, BStBl. II S. 946: 1. Im Verwaltungszwangsverfahren kann die Pfändung eines Erstattungsanspruchs bereits vor Entstehung des Anspruchs vorbereitet werden. 2. Ein Pfändungsbeschluss ist erst dann erlassen (bewirkt), wenn er nach Schlusszeichnung aus dem internen Geschäftsgang zum Zwecke der Beförderung abgegeben worden ist.

⁴ § 46 Abs. 6 Satz 3 i. V. m. Abs. 5 AO betrifft nicht den Fall der hoheitlichen Pfändung; insoweit besteht kein Zusammenhang zu § 46 Abs. 6 Satz 1 und 2 AO (BFH-Beschluss vom 28. 9. 1999 VII B 35/99, BFH/NV 2000 S. 305).