

Schriften zum Steuerrecht

Band 168

**Die zunehmende
wirtschaftliche Betrachtungsweise
im Grunderwerbsteuerrecht**

Eine noch verfassungsgemäße Entwicklung?

Von

Carina E. Koll



Duncker & Humblot · Berlin

CARINA E. KOLL

Die zunehmende wirtschaftliche Betrachtungsweise
im Grunderwerbsteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 168

Die zunehmende wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht

Eine noch verfassungsgemäße Entwicklung?

Von
Carina E. Koll



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Wirtschaft, Recht und Gesellschaft der Brandenburgischen
Technischen Universität Cottbus-Senftenberg hat diese Arbeit
im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18386-9 (Print)
ISBN 978-3-428-58386-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Danksagung

An erster Stelle möchte ich meinem betreuenden Doktorvater an der Brandenburgischen Technischen Universität Cottbus-Senftenberg (BTU), Herrn Professor Dr. rer. pol. Klaus Brockmeyer, meinen sehr herzlichen Dank aussprechen. Er war von Beginn an für mein Projekt höchst aufgeschlossen und hatte stets ein offenes Ohr für den interdisziplinären fachlichen Austausch. Er hat sich mit großem Engagement für den Erfolg und die zügige Begutachtung dieser Dissertation eingesetzt. Ich bin ihm dafür dauerhaft verbunden.

Ferner danke ich dem Herrn Dekan der Fakultät 5 Wirtschaft, Recht und Gesellschaft der BTU, Spektabilität Professor Dr. iur. Eike Albrecht, sehr für die hilfsbereite wissenschaftliche Betreuung meiner Dissertation als Zweitgutachter.

Tief verbunden und dankbar bin ich meinem Kollegen Professor Dr. iur. Johann W. Knollmann, der mir während der gesamten Zeit für kritische Diskussionen insbesondere auch im zivil- und verfassungsrechtlichen Bereich zur Seite stand.

Ebenfalls sehr wertvoll war der fachliche Austausch mit Herrn Dr. iur. Hans Volkert Volckens, der mir vor allem für den (grunderwerb-)steuerrechtlichen Bereich ein sehr kompetenter Gesprächspartner war und der mich auch als Vorsitzender des ZIA dankenswerterweise an seinen fachlichen Überlegungen teilhaben ließ.

Des Weiteren möchte ich mich ganz besonders bei dem sehr verehrten Hamburger Hochschullehrer Herrn Professor Dr. iur. Dr. h. c. mult. Karsten Schmidt, den ich bereits seit meinem Studium fachlich und persönlich außerordentlich schätze, für den sehr wertvollen Austausch zur divergierenden Behandlung der GbR im Gesellschafts- und Steuerrecht bedanken.

Außerdem danke ich Herrn Professor Peter Feitsch für seine freundschaftliche Anteilnahme und für viele gute Anregungen zu dem vorliegenden Thema.

Nicht zuletzt möchte ich mich bei meiner Tante, Frau Diplom-Kauffrau Parvin Malekpouri, bedanken, die mich seit meiner Kindheit in allen Belangen unterstützt und während meines Studiums den Grundstein für mein Interesse am Steuerrecht gelegt hat.

Mein besonderer Dank schließlich gilt meinen lieben Eltern, Homa und Otto Koll, die mir meinen bisherigen Lebensweg ermöglicht haben und denen ich diese Arbeit widme.

Hamburg, im September 2021

Carina E. Koll

Inhaltsverzeichnis

	<i>1. Teil</i>	
	Einleitung	15
A. Ausgangspunkt und Fragestellung		15
B. Forschungsfrage und Vorgehensweise		21
	<i>2. Teil</i>	
	Hauptteil	22
A. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts		22
I. Die Rechtsfigur der Gesamthand im bürgerlich-rechtlichen Sinne		22
1. Historische Entwicklung der Gesamthand		22
2. Gesamthandsvermögen		23
a) Historischer Hintergrund		23
b) Historische Entwicklung der Rechtsfähigkeit der GbR		27
aa) Traditionelle individualistische Gesamthandslehre		27
(1) Rechtsauffassung		27
(2) Kritik		28
(a) Neu eintretender Gesellschafter		28
(b) Umwandlungen		29
(c) Gesetzesänderungen		30
(d) Ladung sämtlicher Gesellschafter		31
bb) Die neue kollektive Gesamthandslehre		31
(1) Rechtsauffassung		31
(2) Kritik		35
cc) Reaktionen der Rechtsprechung		36
(1) Bisherige Rechtsprechung		37
(a) Bis in die 1970er Jahre		37
(b) Der Wandel in der Rechtsprechung		37
(2) Grundsatzurteil zur Rechtsfähigkeit der GbR		40
c) Aktuelles Verständnis vom Gesamthandsvermögen		43
II. Die steuerrechtlichen Zurechnungsprinzipien des § 39 AO		46
1. Zivilrechtliche Betrachtungsweise gemäß § 39 Abs. 1 AO		46
2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO		49

3. Anwendungsbereich des § 39 AO	54
4. Zurechnung bei Gesamthandsgemeinschaften, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	54
B. Gesellschaftsanteile mit vertraglicher Zuordnung einer konkreten Wohnung	57
I. Steuerlicher Beispiele-Sachverhalt	57
II. Zivilrechtliche Würdigung des Beispiele-Sachverhalts	58
1. Das Grundbuch	58
2. Grundbuchfähigkeit der GbR	60
a) Die Entwicklung der Rechtsprechung	60
aa) Die frühere Rechtsprechung	60
bb) Die Anerkennung der Grundbuchfähigkeit der GbR durch den BGH ..	63
b) Bestätigung der Grundbuchfähigkeit der GbR durch den Gesetzgeber ..	64
3. Das zivilrechtliche Rechtsverhältnis zwischen Gesellschafter und der vertraglich zugeordneten Wohnung	65
a) Prüfung der Eigenschaft als Wohnungseigentum	65
aa) Vertragliche Einräumung von Sondereigentum	67
bb) Teilung durch den Eigentümer	67
b) Prüfung des Vorliegens eines Sondernutzungsrechts	68
4. Zivilrechtliches Zwischenergebnis	70
III. Grunderwerbsteuerliche Behandlung des Sachverhalts	70
1. Die Besteuerung der X-GbR im steuerlichen Beispiele-Sachverhalt	71
a) Die X-GbR als Erwerberin des Grundstücks	71
b) Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage	71
aa) Kaufvertragliche Gegenleistung als Bemessungsgrundlage	72
bb) Ausnahme: Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes	72
(1) Einheitliches Vertragswerk	73
(a) Rechtlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen	74
(b) Objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen	75
(aa) Bauerrichtungsvertrag vor oder zeitgleich mit Grundstückskaufvertrag	76
(bb) Bauerrichtungsvertrag zeitlich nach Grundstückskaufvertrag	76
(cc) Faktische Zwänge	76
(dd) Hinnahme eines vorbereiteten Geschehensablaufs	77
(ee) Mehrere Personen auf der Veräußererseite	79
(c) Zwischenergebnis	80
(2) Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft	80
cc) Zwischenergebnis	81
c) Steuerschuldnerschaft der X-GbR	81

2. Die Besteuerung der Gesellschafter A und B im steuerlichen Beispiels-Sachverhalt	81
a) A und B als grunderwerbsteuerliche Erwerber des Grundstücks	81
b) A und B als Haftungsschuldner für die Grunderwerbsteuer der X-GbR ..	82
aa) Die Doppelverpflichtungslehre	82
bb) Die Akzessorietätstheorie	83
cc) Zwischenergebnis	84
c) Erwerb von Wohnungseigentum durch die Gesellschafter A und B im Rahmen der Auseinandersetzung der X-GbR	84
aa) Grunderwerbsteuerbarkeit des Erwerbs von Wohnungseigentum	84
bb) Prüfung der Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 2 GrEStG	86
cc) Zwischenergebnis	86
3. Die Besteuerung des Gesellschafters C im steuerlichen Beispiels-Sachverhalt	87
a) C als grunderwerbsteuerlicher Erwerber des Grundstücks	87
b) C als Haftungsschuldner für die Grunderwerbsteuer der X-GbR	88
aa) Keine Haftung des Neugesellschafters für Altschulden der Gesellschaft nach älterer Rechtsprechung	88
bb) Der Auffassungswandel zugunsten der analogen Anwendung des § 130 HGB	89
cc) Akzessorische Haftung des Neugesellschafters für Altschulden der Gesellschaft nach neuerer Rechtsprechung	90
dd) Zwischenergebnis	91
c) Erwerb von Wohnungseigentum durch den Gesellschafter C im Rahmen der Auseinandersetzung der X-GbR	91
IV. Verfassungsrechtliche Würdigung des steuerlichen Beispiels-Sachverhalts	92
1. Inhalt und Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht	92
2. Ungleichbehandlung i. S. des Art. 3 Abs. 1 GG	94
3. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der steuerlichen Ungleichbehandlung ..	98
a) Legitimer Zweck	98
b) Geeignetheit	99
c) Erforderlichkeit	101
d) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	104
aa) Überschießende Wirkung des § 7 Abs. 3 GrEStG	104
bb) Einschränkende verfassungskonforme Auslegung	105
cc) Kritik aus der Literatur	106
dd) Rechtfertigung der Typisierung in § 7 Abs. 3 GrEStG	108
4. Ergebnis der verfassungsrechtlichen Würdigung	109
5. Die Bemessungsgrundlage im Lichte der Steuergerechtigkeit	110

C. Aktueller Gesetzesentwurf: Steuerbarkeit von Gesellschafterwechseln bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften, § 1 Abs. 2b GrEStG-E	114
I. Die Entwicklung im Gesetzgebungsverfahren	114
II. Grunderwerbbesteuerung bei Gesellschafterwechsel in Personengesellschaften gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG	120
1. Zivilrechtliche Betrachtung des Gesellschafterwechsels bei Personengesellschaften	120
a) Beitritt eines neuen Gesellschafters	120
b) Anteilsübertragung	122
aa) Frühere Auffassung: Theorie des Doppelvertrages	122
bb) Aktuelle Auffassung: Unmittelbare Anteilsübertragung	122
cc) Auswirkung auf Grundbucheintragungen zugunsten der GbR	124
2. Grunderwerbsteuerliche Behandlung des Gesellschafterwechsels in Personengesellschaften	124
a) § 1 Abs. 2a GrEStG i. d. F. des JStG 1997 (ab dem 01. Januar 1997)	125
b) § 1 Abs. 2a GrEStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 (ab dem 01. Januar 2000)	127
aa) Unmittelbare Änderung im Gesellschafterbestand	128
(1) Unmittelbare Altgesellschafter i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG	129
(2) Unmittelbare Neugesellschafter i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG	130
bb) Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand	130
(1) Auffassung der Finanzverwaltung	131
(a) Mittelbare Altgesellschafter des § 1 Abs. 2a GrEStG	131
(b) Mittelbare Neugesellschafter des § 1 Abs. 2a GrEStG	132
(2) Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	132
(3) Die Rechtsprechung	133
(4) Reaktionen in der Literatur	133
cc) Fünf-Jahres-Frist	134
(1) Rechtsprechung und Finanzverwaltung	134
(2) Literatur	135
(a) Fünf-Jahres-Frist auf allen Beteiligungsebenen	135
(b) Fünf-Jahres-Frist auf Ebene beteiligter Kapitalgesellschaften	137
c) § 1 Abs. 2a GrEStG in der aktuellen Fassung (ab dem 6. November 2015)	138
aa) Unmittelbarer Gesellschafterwechsel	138
bb) Mittelbarer Gesellschafterwechsel	139
(1) Reaktion des Gesetzgebers	139
(2) Rechtsprechung und Finanzverwaltung	139
(3) Mittelbare Alt- und Neugesellschafter	141
(a) Mittelbare Altgesellschafter	141
(b) Mittelbare Neugesellschafter	142

(4) Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	142
cc) Kritik an der Neuregelung	143
III. Grunderwerbbesteuerung bei Gesellschafterwechsel in Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 2b GrEStG-E	144
1. Das Wesen der juristischen Person	144
a) Die Rechtsfigur der juristischen Person	144
aa) Historische Entwicklung der juristischen Person	144
bb) Heutiges Verständnis von der juristischen Person	145
b) Das Gesellschaftsvermögen der juristischen Person	146
c) Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften	147
2. Zivilrechtliche Betrachtung des Gesellschafterwechsels in einer Kapitalgesellschaft	149
a) Gesellschafterwechsel in Aktiengesellschaften	149
aa) Inhaberaktien	149
bb) Namensaktien	150
b) Gesellschaft mit beschränkter Haftung	152
3. Grunderwerbsteuerliche Behandlung des Gesellschafterwechsels in Kapitalgesellschaften	154
a) Auswirkungen auf börsennotierte Unternehmen	155
b) Auswirkungen auf die übrigen Kapitalgesellschaften	156
c) Auswirkungen auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe in Form einer Kapitalgesellschaft	156
IV. Verfassungsrechtliche Würdigung	157
1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht	160
2. Das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung	164
a) Verfassungsrechtliche Grundsätze	164
b) Verfassungsgemäße Missbrauchsbekämpfung	165
3. Strukturelles Vollzugsdefizit	170
a) Verfassungsrechtliche Grundsätze	170
b) Prüfung eines strukturellen Vollzugsdefizits bei § 1 Abs. 2b GrEStG-E	171
c) Wertpapierrechtliche Meldepflichten als Abhilfe?	173
d) Die neue Transparenzregelung in § 67d AktG als Abhilfe?	176
e) Zwischenergebnis	177
4. Folgerichtigkeitsgebot in Bezug auf die grunderwerbsteuerlichen Nichterhebungsvorschriften	179
a) Keine Rechtsformunterschiede in dinglicher Hinsicht	179
b) Konsequenzen für das Folgerichtigkeitsgebot	183
c) Auffassung der niedersächsischen Finanzverwaltung	184
d) Zwischenergebnis	184

5. Verhältnismäßigkeit der Normausgestaltung als unwiderlegliche Vermutung	185
6. Zusammenfassung und Ergebnis der verfassungsrechtlichen Würdigung	188
a) Zusammenfassung	188
b) Ergebnis	198
 <i>3. Teil</i>	
Fazit	200
Literaturverzeichnis	212
Sachverzeichnis	232

Abkürzungen

Soweit Abkürzungen nicht an Ort und Stelle im Text aufgelöst werden, wird verwiesen auf:
Kirchner, Hildebert (Begr.), Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 6. Auflage, Berlin 2018, De Gruyter.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Aufkommen der Grunderwerbsteuer	115
Abbildung 2: Beispielsfall „Fünf-Jahres-Frist auf allen Beteiligungsebenen“	135
Abbildung 3: Beispielsfall „Fünf-Jahres-Frist auf Ebene beteiligter Kapitalgesellschaften“	137

1. Teil

Einleitung

A. Ausgangspunkt und Fragestellung

Die vorliegende Arbeit handelt von einer Schnittstellenproblematik. Die Diskussion über das angemessene wechselseitige Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht hat eine lange Geschichte. Sie ist vermutlich sogar ebenso alt wie die Unternehmensbesteuerung selbst. Besonderen Einfluss nimmt diese Diskussion auf Entscheidungsempfehlungen in der Gestaltungsberatung unter besonderer Berücksichtigung gesellschafts- und bilanzrechtlicher sowie ertrag-, umsatz- und grunderwerbsteuerlicher Aspekte. Mit diesem Phänomen waren Rechtsanwender zu allen Zeiten konfrontiert. Es röhrt an grundlegende Fragen der Rechtsordnung, Fiskalpolitik und materialen Gerechtigkeit. Aktuell spitzt sich diese sowohl rechtsdogmatische als auch rechtspolitische Debatte „gefühlt“ besonders zu. Das Steuerrecht ist nebst dem Kriminalstrafrecht der stärkste und massivste unmittelbare Eingriff des Staates in die Grundrechte der Staatsbürger. Es geht um „die beiden klassischen Eingriffsfälle der Bestrafung und der Besteuerung“¹.

Generell sollte man meinen, dass der Gesetzgeber, dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung folgend, zivilrechtlich geprägte Begriffe auch in diesem Sinne im Steuerrecht angewendet wissen will. Dies gilt ebenso und vor allem auch für die höchstrichterliche Rechtsprechung der obersten Bundesgerichte und insbesondere des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Die Rechtsprechung stellt auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung ab und hat diesen bestärkt; die Literatur ist dem gefolgt.² Hiervon ausgehend müssten die im Steuerrecht zur Beurteilung stehenden Sachverhalte durch ihre zivilrechtlichen Gestaltungen vorgeprägt sein. Denn die Steuergesetze sind darauf angelegt, Tatbestände zu erfassen, die durch die Teilnahme der Steuerpflichtigen am zivilrechtlichen Rechtsverkehr in den Formen und mithilfe der Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts

¹ P. Kirchhof, in: FAZ v. 30.01.2020, <https://www.faz.net/aktuell/politik/staat-und-recht/vermoegenssteuer-warum-sich-der-staat-zurueckhalten-muss-16606868.html?premium=0x770c735995048705499dc917009075cf>, aufgerufen am 31.03.2020.

² BVerfG, Urteil v. 07.05.1998, 2 BvR 1991/95 u. 2004/95, NJW 1998, 2341, wonach die Einheit der Rechtsordnung i. S. der Widerspruchsfreiheit aus dem Gebot der Rechtssicherheit und positiv-rechtlich dem Rechtsstaatsprinzip erwächst, siehe hierzu *Riesenhuber*, System und Prinzipien des Europäischen Vertragsrechts, S. 7 m. w. N.; *Ruffert* (Vorrang der Verfassung und Eigenständigkeit des Privatrechts, S. 42f.) folgend setzt die Einheit der Rechtsordnung voraus, dass „alle Teilbereiche des Rechts auf einen gemeinsamen Urgrund oder aber auch auf gemeinsame Grundprinzipien zurückgeführt werden.“

begruendet sind.³ Aber dies ist nicht der Fall: Denn Steuerrecht ist klassisches öffentliches Recht.⁴ *Publicum ius est quod ad statum rei romanae spectat.*⁵ Steuerrecht ist kein Privatrecht. Es ist auch keine bloße Hilfswissenschaft oder Subdisziplin der Wirtschaftswissenschaften.⁶

Vor diesem Hintergrund ist das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Zivilrecht dadurch gekennzeichnet, dass das Zivilrecht gegenüber dem Steuerrecht nicht vorrangig ist, sondern vielmehr beide Rechtsgebiete gleichrangig nebeneinanderstehen.⁷ Infolgedessen entstehen Konflikte immer dort, wo zivilrechtlich geprägte Begriffe (Begriffe hier verstanden im Sinne Hegels)⁸ im Steuerrecht Verwendung finden, ohne dass die steuerrechtlichen Normen etwas darüber aussagen, ob der zivilrechtlich geprägte Inhalt ohne weitere Besonderheiten auch für das Steuerrecht Anwendung finden soll.

Im Steuerrecht nimmt die wirtschaftliche Betrachtungsweise, wonach auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt eines steuererheblichen Sachverhalts und nicht bloß auf dessen formaljuristische Zivilrechtsgestaltung abzustellen ist, eine bedeutende Rolle bei der Rechtsanwendung ein. Einerseits soll die wirtschaftliche Betrachtungsweise jedenfalls dann zurücktreten, wenn sie im Einzelfall unvereinbar mit den (verfassungsrechtlichen, rechtsstaatlichen) Erfordernissen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit ist. Andererseits darf die wirtschaftliche Betrachtungsweise überall dort nicht verdrängt werden, wo Grundsätze mit Verfassungsrang, wie die Gleichheit der Besteuerung, durch eine rechtsformalistische Sicht faktisch ausgehöhlt werden könnten.⁹

Dabei berechtigt die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht zu einer methodenfreien Sachverhaltsumdeutung, sehr wohl aber zu wirtschaftlicher Sachverhaltswürdigung.¹⁰ Weder eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise noch eine ausschließlich zivilrechtliche Interpretation der Steuergesetze führt zu steuerrechtlich adäquaten Auslegungsergebnissen. Vielmehr ist anhand des Telos der jeweiligen Steuerrechtsnorm zu prüfen, ob und inwieweit ein zivilrechtlicher Regelungsgehalt auch die Rechtsfolge des Steuergesetzes vorgibt. Es handelt sich somit um eine normative Methode zur wirtschaftlich geprägten Auslegung von Gesetzesbegriffen.¹¹ Legislativer Ausdruck dieses Grundsatzes ist u. a., aber nicht nur, § 39 AO.¹²

³ Felix, Einheit der Rechtsordnung, S. 110ff.

⁴ Albrecht/Küchenhoff, Staatsrecht, S. 18 ff. m. w. N. zu den verschiedenen Abgrenzungstheorien.

⁵ Ulpian, Digesten, 1 inst D.1. 1.2, hier zitiert nach: Rüfner, Rechtsschichten und Rechtsquellen im Römischen Recht, <https://www.uni-trier.de/fileadmin/fb5/prof/ZIV008/2011-RPR/RPR5HZ.pdf>, aufgerufen am 31.03.2020.

⁶ Breithecker, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 1f.

⁷ Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 256. Lfg. (02/2020), § 39 Rn. 13.

⁸ Hegel, Werke in zwanzig Bänden mit Registerband, Band 6: Wissenschaft der Logik II, S. 254.

⁹ Eibelhäuser, DStR 2002, 1426, 1432.

¹⁰ Ratschow, in: Blümich, EStG, 150. Lfg. (11/2019), § 2, Rn. 50f.

¹¹ Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 71.

¹² Ratschow, in: Blümich, EStG, 150. Lfg. (11/2019), § 2, Rn. 51.

Von der Art her vergleichbare Fragestellungen finden sich aber auch in der dynamischen Bilanztheorie, etwa zum Realisationsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB. Dabei ist für die handelsbilanzielle Zurechnung von Vermögensgegenständen zu fragen, ob dem jeweiligen kaufmännischen Unternehmen am Abschlusstichtag das Verfügungsrecht zusteht.¹³

Eine Besonderheit stellten herkömmlicherweise die Verkehrsteuern dar. Diese werden aufgrund der Teilnahme des Steuerpflichtigen am Rechts- und Wirtschaftsverkehr erhoben. Sie knüpfen dementsprechend an die Übertragung von Gütern im Rechtsverkehr, also an einen Leistungsaustausch auf der Grundlage von zivilrechtlichen Rechtsgeschäften, an. Die Steuerpflicht knüpft daher gerade bei den Verkehrsteuern oftmals an die rein formalrechtlichen Aspekte von Rechtsgeschäften an. Vor diesem Hintergrund zeichnet sich der Bereich der Verkehrsteuern nach ständiger Rechtsprechung dadurch aus, dass es im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung auf die Zivilrechtslage ankommt und eben nicht darauf, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist.¹⁴ Aus diesem Grunde ist es folgerichtig, dass gerade bei den Verkehrsteuern, und zwar in sehr viel mehr Fällen als bei den anderen Steuerarten, richterrechtlich die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch die Finanzgerichte herausgearbeitet worden sind.¹⁵

Zu den Verkehrsteuern gehört als besonders bekanntes Beispiel insbesondere die Umsatzsteuer (sog. Mehrwertsteuer). Auch die Grunderwerbsteuer, die im Mittelpunkt der nachfolgenden Untersuchung steht, ist eine Verkehrsteuer. Bezogen auf das kumulierte Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland ist die Grunderwerbsteuer finanzwissenschaftlich gesehen zwar eine der weniger ertragreichen Steuerarten. Ihr Anteil beträgt nämlich lediglich 3,7 Prozent des Gesamtsteueraufkommens.¹⁶ Die Grunderwerbsteuer steht allerdings gemäß der Finanzverfassung des Grundgesetzes allein den Bundesländern zu (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG). Sie ist also eine reine Landessteuer. Infolgedessen hat sie für die Staatsfinanzierung der einzelnen Bundesländer jeweils eine erhebliche Bedeutung.

Die Gesetzgebungscompetenz für die Bestimmung des Grunderwerbsteuertarifs wurde mit Wirkung vom 01. September 2006 auf die Bundesländer übertragen. Dies geschah im Rahmen der Gesetzgebung zu der sog. Föderalismusreform I¹⁷.

¹³ Brockmeyer, Die Realisation von Veräußerungserfolgen bei kombinierten Güterabsatz- und Güterbeschaffungsgeschäften, S. 187; siehe dazu noch unten Fn. 207, 210 ff.

¹⁴ BFH, Urteil v. 25.01.2017, II R 26/16, BStBl. II 2018, 199; v. 29.11.2006, II R 42/05, BStBl. II 2007, 319.

¹⁵ BFH, Urteil v. 25.01.2017, II R 26/16, BStBl. II 2018, 199; v. 22.09.1982, II R 61/80, BStBl. II 1983, 179; v. 10.11.1971, II 152/65, BStBl. II 1972, 226; v. 05.05.1970, II R 98/69, BStBl. II 1970, 757.

¹⁶ Siehe Statistisches Bundesamt, Steuereinnahmen aus der Grunderwerbsteuer in Deutschland von 2004 bis 2018, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/235811/umfrage/einnahmen-aus-der-grunderwerbsteuer/>, aufgerufen am 31.03.2020.

¹⁷ Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, S. 2098.