

Schriften zum Steuerrecht

Band 172

**Die interpolierende Betrachtungsweise
als lastengerechtes Absehen
von Besteuerung**

**Eine Analyse der Zusammenschau von
Steuerbefreiungen im Grunderwerbsteuerrecht**

Von

Johannes Heck



Duncker & Humblot · Berlin

JOHANNES HECK

Die interpolierende Betrachtungsweise
als lastengerechtes Absehen von Besteuerung

Schriften zum Steuerrecht

Band 172

Die interpolierende Betrachtungsweise als lastengerechtes Absehen von Besteuerung

Eine Analyse der Zusammenschau von
Steuerbefreiungen im Grunderwerbsteuerrecht

Von
Johannes Heck



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität des Saarlandes
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

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.

Alle Rechte vorbehalten
© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+pp GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18464-4 (Print)
ISBN 978-3-428-58464-2 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

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

*Meiner Familie,
geboren wie erkoren*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2021 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen. Die Disputation fand am 13. April 2021 statt. Literatur und Rechtsprechung wurden bis Mai 2020 berücksichtigt. Das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12. Mai 2021 (BGBl. I S. 986) wurde in Form des im Wesentlichen inhaltsgleichen Gesetzentwurfs vom September 2019 (BT-Drs. 19/13437) berücksichtigt.

Alle Personen aufzuzählen, die auf nicht immer offenkundige Art und Weise zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben, grenzte an ein unmögliches Unterfangen. All denjenigen, die in den nachstehenden Danksagungen nicht ausdrücklich zu Wort kommen, sei daher versichert, dass ich sie nicht vergessen habe.

In diesem Sinne gilt besonderer Dank meinem Doktorvater und Erstgutachter Herrn Professor Dr. Christoph Gröpl, der die Betreuung meiner Arbeit auch im Angesicht eines scheinbar abgelegenen Themas bereitwillig übernommen und mich durch die Tätigkeit als Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl wissenschaftlich geprägt und gefördert hat. Weiter danke ich Herrn Professor Dr. Roberto Bartone für die Zweitbegutachtung meiner Arbeit und für den Grundstein einer grunderwerbsteuerlichen Bibliothek.

Von Herzen bedanken möchte ich mich bei meiner Lebensgefährtin Helena, die mich durch alle Höhen und Tiefen der Promotion unterstützend begleitet und größtes Verständnis für meine körperliche wie gedankliche Abwesenheit gezeigt hat. Herzlicher Dank gilt ebenso meinem Promotionsgefährten und guten Freund Herrn Dr. Thomas Becker, der stets ein offenes Ohr für meine Anliegen hatte und auch lange Arbeitstage kurzweilig erscheinen ließ. Einen ausdrücklichen Dank möchte ich auch den Mitarbeitern des Lehrstuhls aussprechen, die mich während meiner Zeit dort und darüber hinaus als Freunde und Kollegen begleitet haben.

Der größte Dank gebührt schließlich meiner Familie – allen voran meinen Eltern, die nicht nur meine Begeisterung für das Steuerrecht geweckt haben, sondern darüber hinaus durch ihren bedingungslosen Rückhalt mein Studium und Promotionsvorhaben überhaupt erst ermöglicht haben. Ihnen allen ist diese Arbeit gewidmet.

Saarbrücken, im August 2021

Johannes Heck

Inhaltsübersicht

<i>Erstes Kapitel</i>	
	Einführung 27
A. Problemaufriss	27
B. Terminologie	29
C. Gang der Untersuchung	30
 <i>Zweites Kapitel</i>	
	Katalogisierung der Rechtsprechung zur interpolierenden Betrachtungsweise 32
A. Verweisungskanon des Bundesfinanzhofs	32
I. Grundstücksaustausch: Urteile des Bundesfinanzhofs vom 16.2.1966 und vom 21.12.1966	32
II. Zwischenspiel: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.4.1970	34
III. Anwendung von § 3 Nr. 5 GrEStG auf Gesamthandsgemeinschaften: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.12.2011	34
IV. Grundstückserwerb zwischen Geschwistern im Rahmen vorweggenommener Erbfolge	35
B. Anwendung personenbezogener Befreiungsvorschriften des § 3 GrEStG bei Beteili- gung von Gesamthandsgemeinschaften	38
I. Behandlung der Gesamthand im Grunderwerbsteuerrecht	38
II. Systematik der Befreiungen in § 3 GrEStG	47
III. Frühere Rechtsprechung zur Anwendung personenbezogener Befreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	48
IV. Heutige Rechtsprechung zur Anwendung personenbezogener Befreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	50
V. Ergebnis zu Buchstabe B	56
C. Rechtsprechung zu landesrechtlichen Steuerbefreiungen des sozialen Wohnungsbaus	56
D. Ergänzung: Entscheidungen des Reichsfinanzhofs	57
E. Ergebnis zu Kapitel 2	59

Drittes Kapitel

Methodische Kategorisierung der interpolierenden Betrachtungsweise	61
A. Methodische Grundlagen	61
I. Auslegung als Voraussetzung der Rechtsanwendung	61
II. Auslegung nach den vier Kanones	62
III. Abgrenzung zur Rechtsfortbildung	64
IV. Analogiebildung als Form der Rechtsfortbildung	66
V. Ergebnis zu Buchstabe A	73
B. Methodische Einordnung der Interpolation	73
I. Bestandsaufnahme	74
II. Eigene Beurteilung	77
C. Ergebnis zu Kapitel 3	110

Viertes Kapitel

Die interpolierende Betrachtungsweise als Rechtsanalogie im Binnensystem des Grunderwerbsteuergesetzes	112
A. Regelungslücke	112
I. Unvollständigkeit	112
II. Planwidrigkeit	113
B. Interessenlage bei der Anwendung personenbezogener Steuerbefreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	117
I. Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes hinsichtlich Gesamthandsgemeinschaften	118
II. Keine Notwendigkeit einer Alternativbetrachtung	121
C. Interessenlage beim Grundstückserwerb von Geschwistern im Rahmen vorwegnommener Erbfolge	122
I. Herkunft der Fallgruppe des abgekürzten Übertragungswegs	123
II. Der abgekürzte Übertragungsweg als Anknüpfung an einen fiktiven Sachverhalt?	125
III. Zulässigkeit der Rechtsanalogie	132
IV. Folgewirkungen des abgekürzten Übertragungswegs als <i>argumentum ad absurdum</i>	152
V. Ergebnis zu Buchstabe C	171
D. Ergebnis zu Kapitel 4	171

Fünftes Kapitel

Die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Grunderwerbsteuerrecht	173
A. Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips	173
B. Bestandsaufnahme zum Geltungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips	175
I. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs	175

II. Literaturansichten	177
C. Gleichheitsrechtliche Dimension des Steuerzugriffs	178
I. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichen	180
II. Rechtfertigungsmöglichkeiten	187
III. Rechtfertigungsgründe	192
IV. Ergebnis zu Buchstabe C	220
D. Ergebnis zu Kapitel 5	221

Sechstes Kapitel

Die interpolierende Betrachtungsweise als lastengerechte Rechtsanalogie	223
A. Eigener Ansatz: Interpolation nach Grundstücksumsätze	223
I. Der abgekürzte Übertragungsweg unter Leistungsfähigkeitsaspekten	224
II. Steuerbefreiungen und Grundstücksumsätze	227
III. Fallgruppen der Interpolation	231
IV. Ergebnis zu Buchstabe A	237
B. Einordnung der Befreiungen in § 3 GrEStG	238
I. § 3 Nr. 1 GrEStG: Erwerb geringwertiger Grundstücke	238
II. § 3 Nr. 2 GrEStG: Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücks- schenkungen unter Lebenden	239
III. § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG: Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses	241
IV. § 3 Nr. 3 Satz 2 GrEStG: Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner	243
V. § 3 Nr. 4 GrEStG: Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebens- partner	244
VI. § 3 Nr. 5, 5a GrEStG: Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten oder Lebenspartner im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Schei- dung oder Aufhebung	247
VII. § 3 Nr. 6 GrEStG: Grundstückserwerb von Verwandten in gerader Linie	249
VIII. § 3 Nr. 7 GrEStG: Erwerb eines zum Gesamtgut gehörigen Grundstücks zur Teilung des Gesamtguts	250
IX. § 3 Nr. 8 GrEStG: Rückerwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses	251
X. Personenbezogene Steuerbefreiungen als Tatbestandskorrektur	254
XI. Ergebnis zu Buchstabe B	254
C. Abgleich mit der Anwendung personenbezogener Steuerbefreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	254
I. §§ 5, 6 GrEStG als tatbestandskorrigierende Befreiungen	255
II. § 3 Nr. 6 GrEStG personenbezogen, aber nicht tatbestandskorrigierend	257
III. Ergebnis zu Buchstabe C	258
D. Anwendung der Grundsätze auf die Fälle vorweggenommener Erbfolge	259
I. Ausgangssachverhalt und steuerbarer Erwerbsvorgang	259
II. Interpolation von Steuerbefreiungen des § 3 GrEStG	260

III. Ergebnis zu Buchstabe D	264
E. Ergebnis zu Kapitel 6	264
Zusammenfassung in Thesen	266
Literaturverzeichnis	270
Sachverzeichnis	285

Inhaltsverzeichnis

<i>Erstes Kapitel</i>	
Einführung	27
A. Problemaufriss	27
B. Terminologie	29
C. Gang der Untersuchung	30
 <i>Zweites Kapitel</i>	
Katalogisierung der Rechtsprechung zur interpolierenden Betrachtungsweise	32
A. Verweisungskanon des Bundesfinanzhofs	32
I. Grundstücks austausch: Urteile des Bundesfinanzhofs vom 16.2.1966 und vom 21.12.1966	32
II. Zwischen spiel: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.4.1970	34
III. Anwendung von § 3 Nr. 5 GrEStG auf Gesamthandsgemeinschaften: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.12.2011	34
IV. Grundstückserwerb zwischen Geschwistern im Rahmen vorweggenommener Erbfolge	35
1. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 11.8.2014	35
2. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.12.2015	36
3. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.11.2018	37
4. Ergebnis zu Nummer IV	38
B. Anwendung personenbezogener Befreiungsvorschriften des § 3 GrEStG bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	38
I. Behandlung der Gesamthand im Grunderwerbsteuerrecht	38
1. Zivilrechtlich rechtsfähige Gesamthandsgemeinschaften	38
2. Zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gesamthandsgemeinschaften	40
a) Grundsatz	40
b) Erbgemeinschaft	41
c) Eheliche (fortgesetzte) Gütergemeinschaft	42
aa) Entbehrlichkeit der §§ 5, 6 GrEStG für Übertragungen zwischen Ehegatte und Gütergemeinschaft	43

bb) Gleichbleibendes Ergebnis bei grunderwerbsteuerlicher Selbständigkeit der Gütergemeinschaft	44
cc) Ergebnis zu Buchstabe c	45
3. Fehlender wirtschaftlicher Umsatz unbeachtlich	45
4. Ergebnis zu Nummer I	46
II. Systematik der Befreiungen in § 3 GrEStG	47
III. Frühere Rechtsprechung zur Anwendung personenbezogener Befreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	48
IV. Heutige Rechtsprechung zur Anwendung personenbezogener Befreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	50
1. Übertragungen auf die Gesamthand	50
2. Erwerbe von der Gesamthand	51
3. Ergänzungstatbestände des § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG	52
V. Ergebnis zu Buchstabe B	56
C. Rechtsprechung zu landesrechtlichen Steuerbefreiungen des sozialen Wohnungsbaus	56
D. Ergänzung: Entscheidungen des Reichsfinanzhofs	57
E. Ergebnis zu Kapitel 2	59

Drittes Kapitel

Methodische Kategorisierung der interpolierenden Betrachtungsweise	61
A. Methodische Grundlagen	61
I. Auslegung als Voraussetzung der Rechtsanwendung	61
II. Auslegung nach den vier Kanones	62
III. Abgrenzung zur Rechtsfortbildung	64
1. Bedeutung der Unterscheidung	64
2. Möglicher Wortsinn als Grenze der Auslegung	65
IV. Analogiebildung als Form der Rechtsfortbildung	66
1. Arten der Analogie	67
a) Gesetzes- oder Einzelanalogie	67
b) Rechts- oder Gesamtanalogie	68
2. Voraussetzungen	68
a) Regelungslücke	68
aa) Unvollständigkeit	68
bb) Planwidrigkeit	69
cc) Ergebnis zu Buchstabe a	70
b) Vergleichbare Interessenlagen	70
c) Ergebnis zu Nummer 2	71

3. Kein Verbot begünstigender Analogie im Steuerrecht	72
V. Ergebnis zu Buchstabe A	73
 B. Methodische Einordnung der Interpolation	73
I. Bestandsaufnahme	74
1. Rechtsprechung	74
2. Literatur	75
3. Begriff der „Interpolation“	76
II. Eigene Beurteilung	77
1. Rechtsprechung zum Grundstücks austausch im Sinne von § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrEStG 1940	77
2. Rechtsprechung zu landesrechtlichen Steuerbefreiungen des sozialen Wohnungsbaus	78
a) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.10.1972	78
b) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.12.1972	79
c) Ergebnis zu Nummer 2	80
3. Anwendung personenbezogener Befreiungsvorschriften des § 3 GrEStG bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	80
a) Gesetzesauslegung	80
aa) Auslegung der §§ 5, 6 GrEStG	80
bb) Auslegung des § 3 GrEStG	81
b) Rechtsfortbildung	83
aa) Übergesetzlicher Befreiungstatbestand?	83
bb) Teleologische Extension	83
cc) Analogiebildung	85
c) Ergebnis zu Nummer 3	87
4. Grundstücksübertragungen zwischen Geschwistern im Rahmen vorweggenommener Erbfolge	87
a) Gesetzesauslegung	87
b) Interpolation als wirtschaftliche Betrachtungsweise?	91
aa) Begriff der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	91
bb) Steuerrecht und Zivilrecht als eigenständige Rechtsgebiete	92
cc) Wirtschaftliche Bewertung direkter Übertragungen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge	93
dd) Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht	93
(1) Wirtschaftliche Betrachtungsweise für das Grunderwerbsteuergesetz im Allgemeinen	94
(2) Wirtschaftliche Betrachtungsweise für § 3 GrEStG im Speziellen	97
ee) Ergebnis zu Buchstabe b	101

c) Rechtsfortbildung	101
aa) Teleologische Extension	102
(1) Extension des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG	102
(2) Extension des § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG	106
bb) Analogiebildung	108
d) Ergebnis zu Nummer 4	109
5. Sonderfall: Interpolation derselben Befreiungsvorschrift (Reflexive Interpolation)	109
C. Ergebnis zu Kapitel 3	110

Viertes Kapitel

Die interpolierende Betrachtungsweise als Rechtsanalogie im Binnensystem des Grunderwerbsteuergesetzes	112
A. Regelungslücke	112
I. Unvollständigkeit	112
II. Planwidrigkeit	113
1. Grundsätzliche Analogiefähigkeit von Steuerbefreiungsvorschriften	113
2. Abschließender Charakter der bestehenden Vorschriften	114
a) Gesetzlich normierte Fälle der Interpolation	114
b) Gesetzlich geregelte Befreiungen von Erwerben von Gesamthandsgemeinschaften	116
3. Ergebnis zu Nummer II	117
B. Interessenlage bei der Anwendung personenbezogener Steuerbefreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	117
I. Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes hinsichtlich Gesamthandsgemeinschaften	118
II. Keine Notwendigkeit einer Alternativbetrachtung	121
C. Interessenlage beim Grundstückserwerb von Geschwistern im Rahmen vorweggenommener Erbfolge	122
I. Herkunft der Fallgruppe des abgekürzten Übertragungswegs	123
II. Der abgekürzte Übertragungsweg als Anknüpfung an einen fiktiven Sachverhalt?	125
1. Besteuerung des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts als Grundsatz	126
a) Einfachrechtliche Anhaltspunkte	126
b) Verfassungsrechtliche Grundlage	127
c) Keine Ausnahme für begünstigende Steuernormen	129
2. Folgerungen für den abgekürzten Übertragungsweg	131

III. Zulässigkeit der Rechtsanalogie	132
1. Legitimation durch den Gesetzgeber	132
a) Akzeptanz der Anwendung personenbezogener Steuerbefreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	132
b) Gesetzlich geregelte Fälle der Interpolation	133
aa) Systematische Erwägungen	134
(1) Rechtslage nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1940	134
(2) Heutige Rechtslage	134
(3) Erweiterung als bloße Folgeanpassung	135
bb) Gesetzgebungsmaterialien	137
c) Ergebnis zu Nummer 1	138
2. Vergleichbarkeit durch Vermeidung eines „sinnwidrigen Ergebnisses“	138
a) Vergleichbarkeit durch Abkürzung am Beispiel des Einkommensteuerrechts	139
aa) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften	140
(1) Rechtliche Ausgangssituation	140
(2) Argumentationslinien	141
(3) Ergebnis	144
bb) Drittaufwand	145
(1) Rechtliche Ausgangssituation	145
(2) Argumentationslinien	147
cc) Ergebnis zu Buchstabe a	149
b) Vergleichbarkeit nach Sinn und Zweck der Befreiungsvorschriften	150
c) Ergebnis zu Nummer 2	151
3. Ergebnis zu Nummer III	152
IV. Folgewirkungen des abgekürzten Übertragungswegs als <i>argumentum ad absurdum</i>	152
1. Entgrenzungspotential der Fallgruppe	152
2. Vorgebrachte Begrenzungsversuche	153
a) Erfüllung der Befreiungsvoraussetzungen	153
b) Sinn und Zweck der interpolierten Befreiungsvorschriften	154
c) (Un-)Zulässigkeit der reflexiven Interpolation	155
d) § 42 AO als Grenze der Interpolation	157
aa) Ursprung und Bezugspunkt der Kontrollüberlegung	157
bb) Vermeintliche Eindeutigkeit im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.11.2018	158
cc) Innere Widersprüchlichkeit der Entscheidung	159
dd) Eigene Stellungnahme	159
(1) Bedeutung der methodischen Einordnung von § 42 AO	161
(2) Ergebnis nach der sogenannten Innentheorie	162

(3) Ergebnis nach der sogenannten Außentheorie	163
(4) Ergebnis zu Doppelbuchstabe dd	170
ee) Ergebnis zu Buchstabe d	170
3. Ergebnis zu Nummer IV	171
V. Ergebnis zu Buchstabe C	171
D. Ergebnis zu Kapitel 4	171

Fünftes Kapitel

Die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Grunderwerbsteuerrecht 173

A. Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips	173
B. Bestandsaufnahme zum Geltungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips	175
I. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs ..	175
II. Literaturansichten	177
C. Gleichheitsrechtliche Dimension des Steuerzugriffs	178
I. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichen	180
1. Leistungsfähigkeit als gemeinsamer Bezugspunkt	180
2. Anknüpfung der Steuer als gemeinsamer Bezugspunkt	182
3. Grunderwerbsteuer als Privilegierung gegenüber der Umsatzsteuer? ..	184
4. Ergebnis zu Nummer I	186
II. Rechtfertigungsmöglichkeiten	187
1. Variabler Prüfungsmaßstab	187
2. Freiheitsrechtliche Relevanz des besteuerten Verhaltens	188
a) Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG	189
b) Ergänzungstatbestände des § 1 Abs. 2 bis Abs. 3a GrEStG	190
c) Ergebnis zu Nummer 2	191
3. Ergebnis zu Nummer II	192
III. Rechtfertigungsgründe	192
1. Fiskalzweck	192
2. Verankerung in der Finanzverfassung	195
3. Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip	198
a) Steuergegenstand der Grunderwerbsteuer	200
aa) Entgeltlicher Grundstückserwerb als Indiz für bestehende Leistungsfähigkeit	200
bb) Beleg von Leistungsfähigkeit erst durch Grundstücksumsatz	203
cc) Undifferenzierte Anknüpfung durch Steuertatbestände des § 1 GrEStG	204
dd) Keine Rechtfertigung als Besteuerung von Leistungsfähigkeitstransfers	205

ee) Keine taugliche Typisierung durch Steuertatbestände	208
ff) Steuerbefreiungen als Tatbestandskorrekturen	210
gg) Taugliche Typisierung durch Steuertatbestände in Verbindung mit tatbestandskorrigierenden Steuerbefreiungen	211
hh) Weitere Präzisierung durch § 16 GrEStG	213
(1) Einordnung und Bedeutung der Vorschrift	213
(2) Konstellationen des § 16 Abs. 1 GrEStG	214
(3) Konstellationen des § 16 Abs. 2 GrEStG	215
(4) Ergebnis zu Doppelbuchstabe hh	217
ii) Ergebnis zu Buchstabe a	217
b) Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer	218
c) Schuldner der Grunderwerbsteuer	219
4. Ergebnis zu Nummer III	220
IV. Ergebnis zu Buchstabe C	220
D. Ergebnis zu Kapitel 5	221

*Sechstes Kapitel***Die interpolierende Betrachtungsweise als lastengerechte Rechtsanalogie** 223

A. Eigener Ansatz: Interpolation nach Grundstücksumsätze	223
I. Der abgekürzte Übertragungsweg unter Leistungsfähigkeitsaspekten	224
1. Grundfall und Parallele zum Drittaufwand	224
2. Wirtschaftlich berührte Personenverhältnisse	225
3. Verwirklichung der Steuertatbestände	226
II. Steuerbefreiungen und Grundstücksumsätze	227
1. Fehlende Anwendbarkeit von Befreiungen beim abgekürzten Übertragungsweg	227
2. Tatbestandskorrigierende Steuerbefreiungen als Umsatzindiz	229
3. Folgerungen für den abgekürzten Übertragungsweg	230
4. Potentielle Grundstücksumsätze als maßgebliche Zwischenerwerbe	231
III. Fallgruppen der Interpolation	231
1. Interpolation zweier tatbestandskorrigierender Befreiungen	232
a) Grundüberlegung	232
b) Erfüllung der Befreiungsvoraussetzungen und § 42 AO	233
2. Interpolation zweier Steuerbefreiungen anderer Art	234
3. Interpolation einer tatbestandskorrigierenden mit einer Steuerbefreiung anderer Art	235
4. Kein Widerspruch zur abgelehnten wirtschaftlichen Betrachtungsweise	237
IV. Ergebnis zu Buchstabe A	237

B. Einordnung der Befreiungen in § 3 GrEStG	238
I. § 3 Nr. 1 GrEStG: Erwerb geringwertiger Grundstücke	238
II. § 3 Nr. 2 GrEStG: Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücks-schenkungen unter Lebenden	239
III. § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG: Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses	241
IV. § 3 Nr. 3 Satz 2 GrEStG: Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner	243
V. § 3 Nr. 4 GrEStG: Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebens-partner	244
VI. § 3 Nr. 5, 5a GrEStG: Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten oder Lebenspartner im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Schei-dung oder Aufhebung	247
VII. § 3 Nr. 6 GrEStG: Grundstückserwerb von Verwandten in gerader Linie	249
VIII. § 3 Nr. 7 GrEStG: Erwerb eines zum Gesamtgut gehörigen Grundstücks zur Teilung des Gesamtguts	250
IX. § 3 Nr. 8 GrEStG: Rückerwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses	251
X. Personenbezogene Steuerbefreiungen als Tatbestandskorrektur	254
XI. Ergebnis zu Buchstabe B	254
C. Abgleich mit der Anwendung personenbezogener Steuerbefreiungen bei Beteiligung von Gesamthandsgemeinschaften	254
I. §§ 5, 6 GrEStG als tatbestandskorrigierende Befreiungen	255
II. § 3 Nr. 6 GrEStG personenbezogen, aber nicht tatbestandskorrigierend	257
III. Ergebnis zu Buchstabe C	258
D. Anwendung der Grundsätze auf die Fälle vorweggenommener Erbfolge	259
I. Ausgangssachverhalt und steuerbarer Erwerbsvorgang	259
II. Interpolation von Steuerbefreiungen des § 3 GrEStG	260
1. Mögliche Grundstücksumsätze	261
2. Tatsächliche Grundstücksumsätze	261
a) Steuerfreiheit der hypothetischen Zwischenerwerbe	261
b) Qualifikation der einschlägigen Steuerbefreiungen	263
3. Zwischenergebnis	263
III. Ergebnis zu Buchstabe D	264
E. Ergebnis zu Kapitel 6	264
Zusammenfassung in Thesen	266

Literaturverzeichnis	270
Sachverzeichnis	285

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Höchstrichterliche Rechtsprechung	59
Abbildung 2:	Divergenz zwischen Grundstückserwerb und (Zweit-)Schenkung	89
Abbildung 3:	Methodische Einordnung der Rechtsprechung	111
Abbildung 4:	Abgekürzter Übertragungsweg	226
Abbildung 5:	Steuerbarkeit bei zwei Kaufverträgen	226
Abbildung 6:	Steuerbarkeit bei echtem Vertrag zugunsten Dritter	227
Abbildung 7:	Steuerbarkeit bei unechtem Vertrag zugunsten Dritter	227
Abbildung 8:	Interpolation nach Grundstücksumsätze	238
Abbildung 9:	Einordnung der Befreiungen in § 3 GrEStG	254
Abbildung 10:	Beispieldurchverarbeitung	260

Abkürzungsverzeichnis

AcP	Archiv civilistischer Praxis (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BerlAnwBl	Berliner Anwaltsblatt (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (Jahresschrift)
DVR	Deutsche Verkehrsteuerrundschau (Zeitschrift; seit 1989 als UVR)
ErbR	Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)
EStB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GrESt	Grunderwerbsteuer
HStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
jM	juris – Die Monatszeitschrift
juris-PR SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
KJ	Kritische Justiz (Vierteljahresschrift)
notar	Monatsschrift für die gesamte notarielle Praxis
NotBZ	Zeitschrift für die notarielle Beratungs- und Beurkundungspraxis
NWB-EV	NWB Erben und Vermögen (Zeitschrift)
OVGE MüLü	Entscheidungen der Oberverwaltungsgerichte für das Land Nordrhein-Westfalen in Münster und für das Land Niedersachsen in Lüneburg
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Stb-Jb	Steuerberater-Jahrbuch (Jahresschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuerrecht (Zeitschrift; bis 1988 als DVR)
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (Jahresschrift)
VzD	Vertrag zugunsten Dritter
WM	Wirtschafts- und Bankrecht (Zeitschrift)
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZNotP	Zeitschrift für die Notarpraxis

Im Übrigen wird auf *Kirchner*, Hildebert (Begr.), Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Aufl., Berlin/Boston 2018, verwiesen.

Erstes Kapitel

Einführung

A. Problemaufriss

Die Grunderwerbsteuer ist ein Unikum in der Finanzverfassung des Grundgesetzes: Seit der Föderalismusreform 2006¹ besitzen die Länder nach Art. 105 Abs. 2a Satz 2 i. V. m. Art. 125a Abs. 1 Satz 2 GG die Kompetenz, den Steuersatz der Grunderwerbsteuer zu bestimmen – während die Bemessungsgrundlage weiterhin auf Bundesgesetz und einer entsprechenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2² i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG beruht. Dass den Ländern auch gem. Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG das Aufkommen der Steuer zusteht, macht die Grunderwerbsteuer zu einer attraktiven, weil zumindest teilweise vom Bund unabhängigen Steuerquelle für die Länder. Um ein plastisches Bild zu bemühen: Man kann die Grunderwerbsteuer als Quelle im Wortsinne begreifen, welche jedes Land für sich durch seinen Steuersatz sprudeln oder versiegen lassen kann.

Wenig überraschend findet der gem. Art. 125a Abs. 1 Satz 1 GG weiterhin von § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG)³ vorgesehene Steuersatz von 3,5% dann auch mittlerweile nur noch in den Freistaaten Bayern und Sachsen Anwendung. Die übrigen 14 Bundesländer haben von der Steuersatzautonomie des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG jeweils durch abweichendes Landesrecht Gebrauch gemacht. Dabei beläuft sich der Steuersatz in 13 Ländern auf mindestens 5 % und in immerhin fünf davon auf 6,5%.⁴ Mit einem absoluten Aufkommen von rund 14 Milliarden

¹ G. zur Änd. d. GG v. 28.8.2006 (BGBl. I S. 2034).

² Ehemaliger Art. 105 Abs. 2 GG wurde Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG durch G. zur Änd. d. GG v. 15.11.2019 (BGBl. I S. 1546).

³ Grunderwerbsteuergesetz i. d. F. der Bekanntmachung v. 26.2.1997 (BGBl. I S. 418, 1804), zul. geändert durch G. v. 25.3.2019 (BGBl. I S. 357). Im Wesentlichen geht das heutige Gesetz auf das Grunderwerbsteuergesetz v. 17.12.1982 (BGBl. I S. 1777) zurück; dazu noch i. E. sub Kap. 3 B. II. 4. b) dd) sowie sub Kap. 4 C. III. 1.

⁴ Baden-Württemberg: 5 % durch G. v. 26.10.2011 (GBl. BW S. 493); Berlin: 6 % durch G. v. 14.11.2013 (GVBl. Berl. S. 583); Brandenburg: 6,5 % durch G. v. 23.6.2015 (GVBl. Bbg. Nr. 16); Bremen: 5 % durch G. v. 19.11.2013 (GBl. Brem. S. 559); Hamburg: 4,5 % durch G. v. 16.12.2008 (GBl. Hmb. S. 433); Hessen: 6 % durch G. v. 16.7.2014 (GVBl. Hess. S. 179); Mecklenburg-Vorpommern: 6 % durch G. v. 24.6.2019 (GVBl. MV S. 190); Niedersachsen: 5 % durch G. v. 16.12.2013 (GVBl. Nds. S. 310); Nordrhein-Westfalen: 6,5 % durch G. v. 18.12.2014 (GVBl. NRW S. 954); Rheinland-Pfalz: 5 % durch G. v. 31.1.2012 (GVBl. RP S. 41); Saarland: 6,5 % durch G. v. 3.12.2014 (ABl. I S. 447); Sachsen-Anhalt: 5 % durch G. v.

Euro im Kalenderjahr 2018 – relativ ca. 59 % des Gesamtaufkommens der Landessteuern – ist die Grunderwerbsteuer die mit weitem Abstand aufkommensreichste Landessteuer.⁵

Die Kehrseite dieses Steueraufkommens ist eine entsprechend hohe Belastung der Steuerpflichtigen. Diese trifft eine Steuer auf den Erwerb von Grundbesitz bei einem Anschaffungsvorgang, der typischerweise ohnehin mit erheblichem finanziellen Aufwand verbunden ist und der sich durch die Besteuerung nur noch vermehrt. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass es sich beim Recht der Grunderwerbsteuer zu einem beachtlichen Anteil um „Praktikerrecht“ handelt, das sich zwischen der Finanzverwaltung auf der einen Seite und der steueroptimierenden Beratungspraxis auf der anderen Seite abspielt. Man mag dem Bundesfinanzhof daher auf seine Feststellung, die meisten Verkehrsteuern hätten „keinen tieferen Sinn als den, dem Staate Geld zu bringen“,⁶ provokant (und natürlich zu pauschal)⁷ antworten: Die meisten steuerrechtlichen Veröffentlichungen auf ebenjenem Gebiet dienen keinem tieferen Zweck als dem, dass die Grunderwerbsteuer dem Staate *kein* Geld bringen muss.

Wenn der Bundesfinanzhof nun mit einer „interpolierenden Betrachtungsweise“ mehrere einzelne Steuerbefreiungen des Grunderwerbsteuergesetzes im Wege einer „Zusammenschau“ verbindet und so ihren Anwendungsbereich zugunsten des Steuerpflichtigen ausdehnt, ist dementsprechend Skepsis aus der Beratungspraxis und dem Schrifttum kaum zu erwarten. Vielmehr handelt es sich bei der „interpolierenden Betrachtungsweise“ um einen weiteren Spielstein auf dem Brett der Steueroptimierung, den es gewinnbringend einzusetzen gilt.⁸ Der zu erwartende Kostenvorteil für den Steuerpflichtigen entbindet freilich aus wissenschaftlicher Sicht nicht von der Pflicht zur kritischen Würdigung eines Instituts, das die

17.2.2012 (GVBl. LSA S. 52); Schleswig-Holstein: 6,5 % durch G. v. 13.12.2013 (GVBl. SH S. 494); Thüringen: 6,5 % durch G. v. 21.12.2015 (GVBl. TH S. 238). Allein die Länder Bayern und Sachsen haben von ihrer Kompetenz bisher keinen Gebrauch gemacht.

⁵ Den nächsthöheren Anteil weisen Erbschafts- und Schenkungsteuer mit zusammen absolut ca. 6,8 Milliarden Euro (relativ ca. 28,5 %) des Gesamtaufkommens auf. Alle Zahlen aus der Übersicht des BMF über die Steuereinnahmen 2018, Übersicht 1, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzung_und_Steuereinnahmen/2019-01-31-steuereinnahmen-kalenderjahr-2018.pdf, zul. abgerufen am 6.5.2020.

⁶ BFH, Beschl. v. 8.11.1972, II B 24/72, BStBl. II 1973, 94 (96).

⁷ Denn keineswegs soll die vorhandene wissenschaftliche Grundlagenarbeit auf dem Gebiet der GrESt damit in Abrede gestellt werden, vgl. aus jüngerer Zeit stellvertretend die Arbeiten von *Stodian*, Treuhandverhältnisse, 2007, und von *Hartlich*, Die Verwertungsmöglichkeit, 2016, sowie die Aufarbeitung des § 1 Abs. 2b GrEStG-E (vgl. BT-Drs. 19/13437), etwa durch *Driën*, Ubg 2018, 605 (605 ff.), 673 (673 ff.), Ubg 2019, 65 (65 ff.), und *Mörwald*, DStZ 2019, 492 (492 ff.). Sie bleibt aber zumindest quantitativ im Schatten der beratungspraktischen Literatur.

⁸ S. nur die umfangreichen Hinweise etwa bei *Gottwald/Behrens*, GrESt-Handbuch, Rn. 417 ff., 456, 460, 466, 470, 473, 482 f.; *Pahlke*, GrEStG, § 3 Rn. 166, 208, 216, 226, 252, 263, 270.

Rechtsprechung über den Wortlaut der einschlägigen Vorschriften hinaus aus der Taufe gehoben hat. Diese Würdigung hat sich die vorliegende Arbeit zur Aufgabe gemacht. Sie ist sich dabei des rechtspraktischen Bedürfnisses nach einer Steuerbefreiung in den vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fällen der „interpolierenden Betrachtungsweise“ durchaus bewusst. Dass eine Steuerbegünstigung rechtspolitisch wünschenswert sein mag, sagt allerdings nichts darüber aus, ob diese durch die Rechtsprechung geschaffen werden darf – oder eben doch dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber vorbehalten bleiben muss.

B. Terminologie

Das Institut der „Zusammenschau“ von Befreiungsvorschriften lässt sich nur schwer allgemein definieren. Gemeinsam ist den Anwendungsfällen lediglich, dass sich für die einschlägigen Sachverhalte eine Steuerfreiheit nicht aus einer einzelnen Befreiungsvorschrift ergibt. Der Sachverhalt steht vielmehr gleichsam „zwischen“ zwei Befreiungen, deren Voraussetzungen für sich genommen nicht vorliegen, die sodann aber zur Begründung einer Steuerfreiheit „interpoliert“ werden. Anhand solcher Fallgruppen wurde das Institut in der Rechtsprechung des für die Grund-erwerbsteuer zuständigen Zweiten Senats des Bundesfinanzhofs zu einer „interpolierenden Betrachtungsweise“ verallgemeinert. Diese Rechtsprechung wird im Einzelnen in Kapitel 2 dargestellt und dort die Entwicklung des Instituts nachvollzogen.

Dabei ist die Bezeichnung als „Interpolation“ oder „interpolierende Betrachtungsweise“ nicht die ursprüngliche: In den früheren Entscheidungen des Zweiten Senats war stattdessen die Rede von der „zusammenfassenden Betrachtung“⁹ vom „Zusammentreffen“¹⁰ und insbesondere von der „Zusammenschau“¹¹ von Befreiungsvorschriften. Erst jüngere Entscheidungen sprechen vorrangig von der „Interpolation“ oder „interpolierenden Betrachtungsweise“, wobei die Bezeichnung als „Zusammenschau“ weiterhin erhalten bleibt.¹² Auch in der Literatur hat sich der Begriff der „Interpolation“ tendenziell durchgesetzt, wenngleich hier ebenso die

⁹ BFH, Urt. v. 21.12.1966, II R 96/66, BStBl. III 1967, 345 (345).

¹⁰ BFH, Urt. v. 16.2.1966, II 135/62, BStBl. III 1966, 318 (319).

¹¹ BFH, Beschl. v. 22.9.1976, II S 6/75, BStBl. II 1977, 13 (15); BFH, Urt. v. 15.12.1972, II R 129/67, BStBl. II 1973, 597 (598); BFH, Urt. v. 18.10.1972, II R 38/67, BStBl. II 1973, 191 (192); BFH, Urt. v. 28.4.1970, II 109/65, BStBl. II 1970, 600 (601).

¹² BFH, Beschl. v. 26.2.2003, II B 202/01, BStBl. II 2003, 528 (529); BFH, Urt. v. 20.12.2011, II R 42/10, BFH/NV 2012, 1177 (1178 f.); BFH, Beschl. v. 11.8.2014, II B 131/13, BFH/NV 2015, 5 (6 f.); BFH, Urt. v. 16.12.2015, II R 49/14, BStBl. II 2016, 292 (293 f.); interessanterweise spricht BFH, Urt. v. 7.11.2018, II R 38/15, BStBl. II 2019, 325 (326 ff.), wiederum ausschließlich von „Zusammenschau“.