

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 68

Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz

**Die Erbschaftsteuer zwischen
Zivilrecht und Ertragsteuerrecht**

Von

Hagen Kobor



Duncker & Humblot · Berlin

HAGEN KOBOR

Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 68

Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz

Die Erbschaftsteuer zwischen
Zivilrecht und Ertragsteuerrecht

Von
Hagen Kobor



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Kobor, Hagen:

Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz : die Erbschaftsteuer zwischen Zivilrecht und Ertragsteuerrecht / von Hagen Kobor. – Berlin : Duncker und Humblot, 2000

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 68)

Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 1999

ISBN 3-428-10067-0

Alle Rechte vorbehalten

© 2000 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin

Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-10067-0

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Vorwort

Die Arbeit lag im Sommersemester 1999 der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation vor. Sie berücksichtigt die Rechtsprechung und Literatur bis einschließlich April 1999.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Wolfgang Jakob. Er hat mich während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl in einer unvergleichlich menschlichen und herzlichen Art und Weise auf eine faszinierende Reise durch die Welt des Steuerrechts mitgenommen. Dabei hat er mir ein grundlegendes und facettenreiches Bild des deutschen Steuerrechts vermittelt, wobei die Kenntnisse und Erfahrungen, die ich durch die enge und vertrauensvolle Zusammenarbeit gewinnen durfte, die vorliegende Arbeit maßgeblich beeinflußt und in jeder Hinsicht zum Gelingen beigetragen haben. Mein Dank gilt auch Herrn Prof. Dr. Klaus Offerhaus, der sich zur Erstellung des Zweitgutachtens bereit erklärt und sich die Zeit für eine kritische Diskussion genommen hat.

Danken möchte ich auch Herrn Prof. Dr. Jens Peter Meincke und Herrn Prof. Dr. Joachim Lang für die Aufnahme der Arbeit in die Schriftenreihe.

Es sei auch jenen Personen Dank ausgesprochen, die mich stets in allen Belangen unterstützt haben. Besonders erwähnen möchte ich in diesem Zusammenhang meine Eltern, meine Lebensgefährtin Susanne Fischer, meine Kollegen Frau Dr. Dorothee Hallerbach und Herrn Dr. Oliver Zugmaier, sowie Frau Gerda Hübner-Zwolsky und Frau Beatrix Hofberger.

Augsburg, im Januar 2000

Hagen Kobor

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	19
A. Problemstellung	19
B. Untersuchungsgegenstand	21
C. Gang der Arbeit	22
<i>1. Kapitel</i>	
Die Auslegung von Steuergesetzen	25
A. Auslegung und Rechtsfortbildung als Instrumente der Rechtsanwendung ..	26
I. Zweck der Auslegung	26
II. Auslegung im Sinne einer Wertungsjurisprudenz	26
III. Ziel der Auslegung	27
1. Subjektive Auslegungsmethode	28
2. Objektive Auslegungsmethode	28
3. Subjektiv-objektive Auslegungsmethode	29
IV. Auslegungskriterien	30
1. Grammatische Auslegung	30
2. Systematisch-logische Auslegung	31
3. Historische Auslegung	32
4. Teleologische Auslegung	32
V. Schnittstelle zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung	33
1. Abgrenzung zur Gesetzgebung	33
2. Rechtsfortbildung als fortgeführte Auslegung	34
3. Rechtsfortbildungsmethoden	35
a) Echte Gesetzeslücke	35
b) Unechte Gesetzeslücke	35
c) Offene und verdeckte unechte Gesetzeslücke	36
B. Auslegung von Steuergesetzen	36
I. Einfluß des Gesetzeszwecks	37
II. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	38
1. Bedeutung	38
a) Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Zivilrecht	39

b) Allgemeiner methodologischer Ansatz	40	
2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise durch den BFH	41	
3. Verfassungsmäßigkeit	42	
4. Grenzen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise	43	
 <i>2. Kapitel</i>		
Die Wesensstruktur des Erbschaftsteuergesetzes – das Verhältnis zum Zivil- und Ertragsteuerrecht	44	
 A. Die Wesensstruktur des Erbschaftsteuergesetzes		45
I. Erbschaftsteuer und Verfassung	45	
1. Verfassungsrechtliche Eigentums- und Erbrechtsgarantie	45	
2. Prinzip des Verwandtenerbrechts	47	
3. Verfassungsrechtlicher Rahmen der Erbschaftsteuer	48	
4. Einheitswertbeschuß des BVerfG	49	
a) Leitsatz der Entscheidung	49	
b) Verfassungsrechtliche Schranken einer Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung	50	
c) Sonderrolle des „Betriebsvermögens“	51	
II. Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer	52	
III. Grundprinzipien der deutschen Erbschaftsteuer	54	
1. Bereicherungsprinzip	54	
2. Prinzip des Substanzübergangs durch Rechtsträgerwechsel	55	
 B. Das Verhältnis des Erbschaftsteuerrechts zum Zivilrecht unter besonderer Beachtung des Erbrechts		56
I. Schnittstelle von Erbschaftsteuerrecht und Zivilrecht	57	
II. Regelungskreis und Ordnungsrahmen des Zivilrechts	58	
1. Grundprinzipien und Ordnungsrahmen des Erbrechts	59	
a) Prinzip der Privatautonomie und der Testierfreiheit	59	
b) Prinzip der Familienerfolge	60	
c) Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge	60	
d) Prinzip der Erbenhaftung	61	
2. Grundprinzipien und Ordnungsrahmen unentgeltlicher Rechtsgeschäfte	61	
a) Altruismus als anerkanntes Prinzip der Privatrechtsordnung ...	61	
b) Schenkung als Instrument der vorweggenommenen Erbfolge ..	62	
III. Abgrenzung der Regelungskreise des Zivilrechts und des Erbschaftsteuerrechts	63	
 C. Das Verhältnis des Erbschaftsteuerrechts zum Einkommensteuerrecht		63
I. Abgrenzung nach der Markteinkommenstheorie	64	
II. Doppelbelastung eines Erwerbs mit Erbschafts- und Einkommensteuer	65	

	Inhaltsverzeichnis	9
1. Unechte Doppelbelastung	66	
2. Echte Doppelbelastung	66	
III. Verhältnis der Erbschaftsteuer zum Ertragsteuerrecht bei der Bewertung von Betriebsvermögen	68	
1. Verlängerte Maßgeblichkeit	68	
2. Ordnungsrahmen der steuerlichen Bewertung	69	
D. Zusammenfassung	70	
<i>3. Kapitel</i>		
Die strukturellen Abhängigkeiten des Erbschaftsteuergesetzes vom Zivil- und Ertragsteuerrecht		71
A. Strukturelle Abhängigkeiten innerhalb der Erwerbe von Todes wegen	72	
I. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als integrierender Tatbestand	74	
1. Maßgeblichkeit des Zivilrechts	74	
2. Auslegungsrahmen	76	
a) Methodologischer Ansatz des BVerfG	76	
b) Rechtsprechung des BFH	77	
II. Die sonstigen Tatbestände der Erwerbe von Todes wegen	78	
1. Maßgeblichkeit des Zivilrechts	78	
2. Auslegungsrahmen	79	
a) Methodologischer Ansatz des BVerfG	79	
b) Ansicht der Literatur	80	
c) Stellungnahme	81	
III. Wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb der Erwerbe von Todes wegen	82	
1. Rahmenvorgaben des BVerfG	82	
2. Ansicht der Literatur	83	
3. Rechtsprechung des BFH	83	
4. Stellungnahme	85	
IV. Zwischenergebnis	86	
B. Strukturelle Abhängigkeiten innerhalb der Schenkungen unter Lebenden	87	
I. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Grundtatbestand	89	
1. Maßgeblichkeit des Zivilrechts	89	
a) Gesetzeshistorie	89	
b) Abgrenzung zur Schenkung i.S. des § 516 BGB	90	
aa) Objektiver Tatbestand	90	
bb) Subjektiver Tatbestand	91	
c) Stellungnahme	91	
2. Auslegungsrahmen	92	
a) Auslegung des Begriffs „Bereicherung“	92	
aa) Bedeutung der Bereicherung in der Gesetzesystematik ..	93	

bb) Rechtsprechung des BFH	93
b) Stellungnahme	94
II. § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG als teilweise integrierender Tatbestand	95
1. Maßgeblichkeit des Zivilrechts	95
2. Auslegungsrahmen	97
III. Wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb der Schenkungen unter Lebenden	97
1. Rahmenvorgaben des BVerfG	98
2. Rechtsprechung des BFH	98
3. Stellungnahme	99
IV. Zwischenergebnis	100
C. Strukturelle Abhängigkeiten innerhalb der Bewertungsvorschrift § 13a ErbStG	100
I. Gesetzeshistorie	101
II. Inhalt der Vorschrift	104
1. Begünstigte Erwerbe - § 13a Abs. 1 ErbStG	104
2. Freibetrag - § 13a Abs. 1 ErbStG	104
3. Bewertungsabschlag - § 13a Abs. 2 ErbStG	105
4. Weitergabeverpflichtung - § 13a Abs. 3 ErbStG	105
5. Begünstigtes Vermögen - § 13a Abs. 4 ErbStG	106
a) Betriebsvermögen - § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	106
b) Anteile an Kapitalgesellschaften - § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG	107
6. Nachsteuertatbestände - § 13a Abs. 5 ErbStG	107
III. Maßgeblichkeit des Zivil- oder Ertragsteuerrechts und Auslegungsrahmen	109
1. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 ErbStG	110
a) Maßgeblichkeit des Zivilrechts	110
b) Auslegungsrahmen	111
2. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	112
a) Maßgeblichkeit des Ertragsteuerrechts	113
aa) Sachliche Qualifikation des Vermögens	114
bb) Nachsteuertatbestände	115
(1) Regelungszweck ertragsteuerlicher Gewinnrealisierungs- und Entstrickungstatbestände	115
(2) Regelungszweck erbschaftsteuerlicher Nachsteuertatbestände	116
(3) Stellungnahme	116
b) Auslegungsrahmen	117
aa) Sachliche Qualifikation des Vermögens	117
bb) Nachsteuertatbestände	118
(1) Auslegungsrahmen nach <i>Jülicher</i>	118
(2) Stellungnahme	119

IV. Wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb der Bewertungsvorschrift	
§ 13a ErbStG	120
V. Zwischenergebnis	122
D. Zusammenfassung	123
I. Auslegungsrahmen - Theorie des fehlenden Ordnungsrahmens	123
1. Integrierende Tatbestände	123
2. Zivil- oder ertragsteuerlich vorgeprägte Begriffe	124
II. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	124

4. Kapitel

Die Nachfolge in Gesellschaftsanteile	126
A. Nachfolge in Anteile an Personengesellschaften mittels gesellschaftsvertraglicher Nachfolgeklausel	127
I. Die einfache Nachfolgeklausel	129
1. Erb- und gesellschaftsrechtliche Ausgangslage	129
a) Nachfolge einer Erbenmehrheit in den Gesellschaftsanteil	130
aa) Sondererfolge in den Gesellschaftsanteil	130
bb) Erwerb nach erbrechtlichen Grundsätzen	131
b) Nachlaßzugehörigkeit des Gesellschaftsanteils	132
aa) Auffassung des II. Senats des BGH	132
bb) Auffassung des IV. Senats des BGH	133
cc) Stellungnahme	133
(1) Verdeckte Regelungslücke des Erbrechts	134
(2) Teleologische Reduktion erbrechtlicher Bestimmungen	135
(a) Abspaltungstheorie	135
(b) Einheitstheorie	136
2. Ertragsteuerliche Beurteilung	138
a) Nachfolge in den Gesellschaftsanteil	138
b) Nachfolge in Sonderbetriebsvermögen	140
3. Erbschaftsteuerliche Beurteilung	141
a) Steuerpflichtiger Erwerb	141
b) Bewertung des Gesellschaftsanteils	142
c) Nachfolge in Sonderbetriebsvermögen	143
4. Zwischenergebnis	144
II. Die qualifizierte Nachfolgeklausel	145
1. Erb- und gesellschaftsrechtliche Ausgangslage	145
a) Nachfolge des qualifizierten Erben in den Gesellschaftsanteil	145
b) Nachlaßzugehörigkeit des vererbten Gesellschaftsanteils	147
2. Ertragsteuerliche Beurteilung	148

a)	Die Erben als Mitunternehmer im Rahmen einer qualifizierten Nachfolgeklausel	148
aa)	BFH vom 05.07.1990 (BStBl. II 1990, S. 837)	149
bb)	BFH vom 29.10.1991 (BStBl. II 1992, S. 512)	149
cc)	BFH vom 10.11.1982 (BStBl. II 1983, S. 329)	151
b)	Der qualifizierte Nachfolger	152
c)	Die nicht qualifizierten Erben	153
d)	Nachfolge in Sonderbetriebsvermögen	153
3.	Erbschaftsteuerliche Beurteilung	155
a)	Steuerpflichtiger Erwerb	156
aa)	Der qualifizierte Nachfolger	156
bb)	Die nicht qualifizierten Erben	157
b)	Bewertung des Gesellschaftsanteils	157
c)	Nachfolge in Sonderbetriebsvermögen	158
aa)	Beurteilung bei Übernahme der ertragsteuerlichen Wertungen des VIII. Senats des BFH	159
bb)	Beurteilung bei Übernahme der Wertungen des II. Senats des BFH	159
4.	Zwischenergebnis	160
B.	Nachfolge in Anteile an einer GmbH	161
I.	Erb- und gesellschaftsrechtliche Ausgangslage	163
II.	Ertragsteuerliche Beurteilung	164
III.	Erbschaftsteuerliche Beurteilung	165
1.	Steuerpflichtiger Erwerb	165
2.	Bewertung des Gesellschaftsanteils	166
a)	Gesetzeshistorie des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG	167
b)	Auslegungsbedürftigkeit der Vorschrift	167
c)	Rückgriff auf vergleichbare zivilrechtliche Regelungen	168
d)	Rückgriff auf vergleichbare ertragsteuerliche Regelungen	168
aa)	§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG a.F.	168
bb)	§ 21 UmwStG	170
e)	Teleologie und Zweckprogramm der Vorschrift	171
f)	Auslegung nach Wortlaut und Gesetzeszweck	172
IV.	Zwischenergebnis	172
C.	Zusammenfassung	173

5. Kapitel

Gesellschaften als erbschaftsteuerliche Erwerber und Steuerschuldner

174

A.	Der Steuerschuldner im Erbschaftsteuergesetz	175
I.	Steuerschuldner bei Erwerben von Todes wegen	175

II. Steuerschuldner bei Schenkungen unter Lebenden	176
III. Begriff des „Erwerbers“ i.S. des § 20 ErbStG	177
1. Auslegung durch den BFH	177
2. Auslegung nach dem Auslegungsrahmen für das Erbschaftsteuer- gesetz	178
a) Maßgeblichkeit des Zivilrechts	179
b) „Erwerber“ als originär erbschaftsteuerlicher Begriff	180
aa) Prinzip des Substanzübergangs durch Rechtsträgerwechsel	180
bb) Bereicherungsprinzip	181
IV. Zwischenergebnis	182
B. Die Kapitalgesellschaft als Erwerber und Steuerschuldner	183
I. Zivilrechtliche Ausgangslage	184
1. Rechtsfähigkeit und Gesellschaftsvermögen der Kapitalgesellschaften	184
2. Aktives Erbrecht der Kapitalgesellschaften	184
II. Kapitalgesellschaften als erbschaftsteuerliche Erwerber	185
1. Rechtsprechung des BFH	186
2. Stellungnahme	187
a) Erwerb und Bereicherung der Gesellschaft	187
b) Rückgriff auf die Gesellschafter durch wirtschaftliche Betrach- tungsweise?	188
III. Zwischenergebnis	189
C. Die Personengesellschaft als Erwerber und Steuerschuldner	189
I. Zivilrechtliche Ausgangslage	190
1. Rechtsfähigkeit und Gesellschaftsvermögen der Gesamthandsgemeinschaften	190
a) Grundzüge der Gesamthandslehre	191
aa) Traditionelle Gesamthandslehre	191
bb) Moderne Gesamthandslehre	191
b) Die einzelnen Gesellschaftsformen nach den Gesamthandslehren	192
aa) GbR	192
bb) OHG und KG	193
2. Aktives Erbrecht der Personengesellschaften	194
II. Personengesellschaften als erbschaftsteuerliche Erwerber	194
1. Rechtsprechung des BFH	195
a) BFH vom 07.12.1988 (BStBl. II 1989, S. 237)	196
b) BFH vom 14.09.1994 (BStBl. II 1995, S. 81)	197
2. Stellungnahme	198
a) Auswirkungen der Gesamthandslehren auf die Auslegung	199
aa) Traditionelle Gesamthandslehre	200
bb) Moderne Gesamthandslehre	200
b) Argumentationsmuster des BFH	201

c) Gesellschafter als Erwerber durch wirtschaftliche Betrachtungsweise?	201
aa) Wirtschaftliche Betrachtung des Begriffs „Erwerber“	202
bb) Rückgriff auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	202
cc) Abschließende Würdigung	204
III. Zwischenergebnis	204
D. Zusammenfassung	205
Schlußbetrachtung	
	206
A. Die strukturellen Abhängigkeiten des Erbschaftsteuergesetzes vom Zivil- und Ertragsteuerrecht	206
B. Folgerungen für die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz	207
I. Allgemeiner methodologischer Ansatz	207
II. Theorie des fehlenden Ordnungsrahmens	207
C. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Erbschaftsteuergesetz	208
Literaturverzeichnis	
	209
Sachverzeichnis	
	221

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AO	Abgabenumordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Z)
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesminister der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich Soziale Union
DB	Der Betrieb (Z)
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselben
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht (Z)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Z)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche
Einf.	Einführung

Einl	Einleitung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
f./ff.	folgende(r)/fortfolgende
F.D.P.	Freie Demokratische Partei
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Z)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Z)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
HöfeO	Höfeordnung
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
Hrsg.	Herausgeber
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung (Z)
JZ	Juristenzeitung (Z)
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDI	Kölner Steuer-Dialog (Z)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
lit.	littera, Buchstabe
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Z)
Nr.	Nummer

NWB	Neue Wirtschaftsbücher (Z)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
R	Richtlinie
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte(r)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft (Z)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Z)
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
Überbl	Überblick
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Z)
vor	vor
v.	vom/von
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
WiB	Wirtschaftsrechtliche Beratung (Z)
WM	Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht (Z)
WRV	Weimarer Reichsverfassung
Z	Zeitschrift
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Z)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Z)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Z)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Z)
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Z)
z. T.	zum Teil

Einleitung

A. Problemstellung

Der Erbschaftsteuer beziehungsweise dem Erbschaftsteuergesetz wird seit jeher in der Rechtsprechung¹ und Literatur² eine starke Anbindung an das Zivilrecht nachgesagt. Diese Anbindung wird plakativ in Formeln wie „die Abhängigkeit des Erbschaftsteuergesetzes vom Zivilrecht“ oder „die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuergesetz“ gefaßt. Ein derartiges Verständnis von der Erbschaftsteuer liegt insbesondere darin begründet, als die steuerpflichtigen Tatbestände der Erwerbe von Todes wegen nach §§ 3 ff. ErbStG und der Schenkungen unter Lebenden nach § 7 ErbStG entsprechenden zivilrechtlichen Rechtsinstituten und Tatbeständen der Vermögensnachfolge nachgebildet sind oder hierauf aufbauen. Direkte Verweisungen auf Normen des bürgerlichen Rechts (z. B. § 1922 BGB) und die häufige Verwendung zivilrechtlich vorgeprägter Normbegriffe verstärken den Eindruck einer in der Gesetzesystematik des Erbschaftsteuergesetzes unmittelbar angelegten Rückanknüpfung an Regelungsbereiche des Zivilrechts.

Wird das Erbschaftsteuergesetz jedoch auf diese Weise in die Nähe zivilrechtlicher Regelungen gebracht, ist die Auseinandersetzung mit einem der sensibelsten Problemfelder der Steuerrechtswissenschaft unumgänglich³: dem Verhältnis des Steuerrechts als Teil des öffentlichen Rechts zum bürgerlichen Recht. Eine klare Abgrenzung der beiden Rechtsgebiete voneinander erfordert bereits die regulative Aufgabe, die ihnen als Instrumente der Gesamtrechtsordnung zukommt. Das bürgerliche Recht regelt in einem Verhältnis der Gleichordnung den Interessensaustausch privater Belange. Das öffentliche Recht hingegen erfaßt in einem Über-Unterordnungsverhältnis die Beziehung des Einzelnen zum Staat und seinen Institutionen. Diese unterschiedlichen Zielrichtungen verleihen den einzelnen Gesetzen ein eigenständiges Wesen mit spezifischen gesetzespolitischen Wertungen, die

¹ Vgl. u. a. BFH vom 30.06.1960 – II R 254/57 U – BStBl. III 1960, S. 348 (349); vom 15.10.1997 – II R 68/95 – BStBl. II 1997, S. 820 (822).

² Vgl. *Crezelius*, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, S. 36 f.; *Meincke*, ErbStG, Einführung Rn. 7; *Moench* in: Moench, ErbStG, Einführung Rn. 55; *Troll* in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 1 Rn. 6.

³ Vgl. hierzu *Meincke*, StuW 1992, S. 188 (189).

nicht zuletzt in den Bedeutungsgehalt der jeweiligen Normbegrifflichkeiten Eingang finden. Der These von der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuergesetz muß somit in seiner Allgemeinheit bereits in Hinblick auf eine abgestimmte Gesamtrechtsordnung mit Vorsicht begegnet werden.

In den Worten von *Jakob* bewegt sich ein Steuerpflichtiger „in einer durch das Zivilrecht geprägten Lebenswirklichkeit“⁴. Gleichwohl besteht angesichts der verfassungsrechtlichen Dimension des Verhältnisses des Steuerrechts zum bürgerlichen Recht ein dictum des BVerfG vom 27.12.1991⁵, wonach beide Rechtsgebiete gleichrangig nebeneinander bestehen und ein Primat oder eine Ordnungsfunktion des Zivilrechts für die Gesamtrechtsordnung – und damit auch für das Steuerrecht – nicht anzuerkennen sind. Warum, so fragt man sich angesichts dieses verfassungsrechtlichen Ausspruchs, wird auch heute noch die allgemeine Maßgeblichkeitsthese vertreten?

Die Gründe hierfür liegen weniger auf verfassungsrechtlicher als auf einzelgesetzlicher Ebene und begegnen dem Rechtsanwender in der Praxis beinahe bei jeder Norm des Erbschaftsteuergesetzes. Wie bereits eingangs erwähnt, bauen entscheidende Tatbestände des Erbschaftsteuergesetzes auf bürgerlich-rechtlich und damit formal geregelten Tatbeständen, Rechtsinstituten und der Begriffswelt des Zivilrechts auf⁶. Vergegenwärtigt sich der Rechtsanwender das gleichrangige Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht, analysiert er aber gleichzeitig die erbschaftsteuerlichen Normen nach ihren Zielrichtungen und der angewendeten Gesetzesteknik, stellt sich ihm unweigerlich folgende Frage: Welche gesetzlichen Wertungen haben in den Prozeß der Suche nach den Bedeutungsgehalten erbschaftsteuerlicher Normbegriffe Eingang zu finden und welche Bedeutung ist dabei der gesetzesystematischen Rückanknüpfung an Bereiche des Zivilrechts beizumessen?

Die Tauglichkeit der Maßgeblichkeitsthese als ergebnisorientiertes Kriterium eines Auslegungsprozesses ist somit auch auf einzelgesetzlicher Ebene Bedenken ausgesetzt⁷. Denn nach dem allgemeinen methodologischen Ansatz⁸ – bestätigt durch das BVerfG in seiner Entscheidung vom 27.12.1991⁹ – ist ein Normbegriff vorrangig als Begrifflichkeit des Gesetzes auszulegen, mit dem sich ein Rechtsanwender unmittelbar konfrontiert sieht. Bei jedem Gesetz, das Rückanknüpfungen an andere Rechtsgebiete

⁴ Siehe *Jakob*, Einkommensteuer, § 2 Rn. 38.

⁵ Vgl. BVerfG vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90 – BStBl. II 1992, S. 212 (213).

⁶ Vgl. *Kapp*, Schwerpunkte des Erbschafts- und Schenkungsteuerrechts, S. 5; *Meincke*, ErbStG, Einführung Rn. 7; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 13 Rn. 106.

⁷ Vgl. *Meincke*, ErbStG, Einführung Rn. 7; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 13 Rn. 104, 106; *Troll* in: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 6.

⁸ Vgl. hierzu *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 1 Rn. 19.

⁹ Vgl. BVerfG vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90 – BStBl. II 1992, S. 212ff.

oder Einzelgesetze aufweist, ist erst durch eine Auslegung zu ermitteln, ob und inwieweit die anzuwendende Norm Wertungen und Regelungsgehalte einem anderen Rechtsgebiet entnimmt. Für die Auslegung des Erbschaftsteuergesetzes bedeutet dies: Die Maßgeblichkeitsthese macht eine steuerlich motivierte Auslegung unter diesen Vorgaben nicht obsolet, sondern kann allenfalls deren mögliches Ergebnis umschreiben.

Mit Einführung des § 13a ErbStG durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996¹⁰ hat das Problem der strukturellen Abhängigkeit des Erbschaftsteuergesetzes von anderen Gesetzen eine weitere Dimension erfahren. Denn in bekannter Weise enthält diese Norm zur erbschaftsteuerlichen Privilegierung unternehmerisch gebundenen Vermögens weitreichende Verweisungen auf Tatbestände des Ertragsteuerrechts (z. B. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und verwendet in großem Umfang zur Umschreibung einzelner Sachverhalte ertragsteuerlich vorgeprägte Begriffe¹¹.

Die hergebrachte These von der Maßgeblichkeit des Zivilrechts muß somit nicht zuletzt durch die angeführte Entscheidung des BVerfG und die Fortentwicklung des allgemeinen methodologischen Ansatzes relativiert werden. Gleichzeitig sind die Auswirkungen der strukturellen Abhängigkeiten vom Ertragsteuerrecht auf den erbschaftsteuerlichen Auslegungsprozeß nahezu ungeklärt¹². Es sind bislang in der Rechtswissenschaft oder Rechtsprechung noch keine allgemeinen Kriterien entwickelt worden, mittels derer der allgemeine methodologische Ansatz in Hinblick auf das Verhältnis des Erbschaftsteuergesetzes zum Zivil- und Ertragsteuerrecht einheitlich für sämtliche Normgruppen ausgefüllt werden kann. Die Ermittlung dieser einheitlichen Kriterien als allgemeiner Auslegungsrahmen ist Ziel der folgenden Untersuchung.

B. Untersuchungsgegenstand

Untersuchungsgegenstand der Arbeit ist der Erkenntnisprozeß der Auslegung im Erbschaftsteuergesetz sowie das gesetzesystematische Spannungsverhältnis zwischen dem Erbschaftsteuergesetz und dem Zivil- und Ertragsteuerrecht im Lichte des allgemeinen methodologischen Ansatzes.

Es werden die verfassungsrechtlichen Rahmenvorgaben der Erbschafts- und Schenkungsteuer, deren Gesetzeszweck beziehungsweise allgemeine

¹⁰ BGBI. I 1996, S. 2049.

¹¹ Vgl. *Jülicher* in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Rn. 244, 250ff.; *Schulz*, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, S. 388.

¹² Es wurden lediglich vereinzelt Versuche unternommen, das Problem zu umschreiben und einer – mitunter wenig dogmatischen, so doch praxisorientierten – Lösung zuzuführen, vgl. hierzu *Jülicher* in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Rn. 244, 251; *Schulz*, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, S. 388.