

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 18. Januar 2008*

RA StB Kai Zimmermann:

**„Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsmethode
im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“**

mit anschließendem

Überblick über die Erbschaftsteuerreform

von Prof. Dr. Roman Seer

* Thomas Krichel, wiss. Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

I. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (<i>Zimmermann</i>)	2
1. Einleitung	2
2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht	3
3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im ErbStG	5
a. Formnichtiges Testament	5
b. Steuerentstehung bei Grundstücksschenkung, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	5
c. Ehebezogene Zuwendungen	6
d. Gutgläubiger Erwerb	6
4. Fazit	7
II. Grundzüge der geplanten Erbschaftsteuerreform (<i>Seer</i>)	8
1. Bewertung	8
a. Fungibles Vermögen	8
b. Grundvermögen	8
c. Unternehmen	9
d. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	9
2. Verschonungsregeln	9
3. Fazit	10

Zimmermann stellte nach einer historischen Einleitung die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zunächst allgemein für das Steuerrecht dar. Dabei war insbesondere das Verhältnis zum Zivilrecht prägend. Im Anschluss ging er anhand einiger Beispiele auf die Besonderheiten im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ein, wobei schon während des Vortrags lebhafte Diskussionen geführt wurden. Im Anschluss stellte *Prof. Seer* die Grundzüge der geplanten Erbschaftsteuerreform¹ dar.

I. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (*Zimmermann*)

1. Einleitung

Der Gesetzgeber hat das Recht in abstrakt-generellen Normen kodifiziert. Die Grenzen und der Sinn der jeweiligen Norm sind durch Auslegung zu ermitteln. Gesetzliche Auslegungsvorschriften existieren dabei grundsätzlich nicht.

Im Steuerrecht war die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsmethode allerdings von 1919 bis 1977 kodifiziert. Dies ging in § 4 RAO 1919 zurück auf *Enno Becker*, der in seinem Entwurf die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch für das Bürgerliche Recht als maßgeblich ansah. Dies wurde in das spätere Gesetz jedoch nicht übernommen. *Enno Becker*

¹ Gesetzentwurf der BReg., BR-Drucksache 4/08.

hatte dabei den Richter und sein Urteil vor Augen, so dass sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf die Sachverhaltsebene beschränkte. § 1 StAnpG von 1934 erweiterte den Anwendungsbereich auch auf Tatbestände. Außerdem fand die nationalsozialistische Weltanschauung als Auslegungsmethode im Steuerrecht ihren Niederschlag.

Im Entwurf zur AO 1977 war eine ähnliche Norm vorgesehen. Der Finanzausschuss hielt dies mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts² für entbehrlich: die wirtschaftliche Betrachtungsweise werde ohnehin in der Auslegung berücksichtigt und eine spezielle Norm daher unnötig. So findet sich heute keine § 4 RAO entsprechende Auslegungsvorschrift. Im Steuerrecht gilt also auch heute noch **nicht das formal Erklärte oder formalrechtlich bestehende, sondern das wirtschaftlich Gewollte und de facto Bestehende**.

2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise findet sich im Steuerrecht auf zwei Ebenen: zum einen bei der Auslegung der Norm, zum anderen bei der Erfassung und Wertung von Sachverhalten. Die Auslegung erfolgt bekannterweise durch den **Wortlaut, die Systematik, die Historie und Sinn und Zweck der Norm**. Dabei wird der teleologischen Auslegung der Vorrang eingeräumt. Im Steuerrecht kann es zu **Kollisionen** zwischen der zivilrechtlichen und der steuerlichen Auslegung kommen:

Das Zivilrecht wird geleitet vom **Grundsatz der Privatautonomie** als Ausfluss der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG. Dabei soll ein **Interessenausgleich** zwischen privaten Rechtssubjekten geschaffen werden. Außerdem spielen besondere Schutzgedanken, z.B. bei Minderjährigen eine Rolle. Das Steuerrecht bezweckt dagegen die Beschaffung von Finanzmitteln für den Haushalt. Durch die sich hier verwirklichende Sozialpflichtigkeit des Eigentums gewährleistet der Staat zugleich privates Eigentum. Es orientiert sich dabei an der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 GG. Maßgeblich ist hier das **Leistungsfähigkeitsprinzip**; eine Steuer darf zudem nicht erdrosselnd wirken.

Angesichts dieser durch unterschiedliche Zielrichtungen entstandenen Kollision des Zivil- und Steuerrechts ist die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fraglich. *Enno Becker* verfolgte das Ziel, der Richter möge nicht (mehr) im Wege der Begriffsjurisprudenz,

² BVerfGE 13, 329.

sondern im Wege der **Interessenabwägung** entscheiden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise enthält aber keine zusätzlichen Wertungsgesichtspunkte. Sie geht damit in der teleologischen Auslegung auf und hat auf Tatbestandsebene keine eigenständige Funktion. Ausgangspunkt im Steuerrecht ist wie gesehen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Dabei knüpft das Gesetz aber häufig an zivilrechtliche Leistungstatbestände an, z.B. bei der Schenkung. Dennoch sind die Begriffe im jeweiligen Zusammenhang zu verstehen, sie sind relativ. Ein **Primat des Zivilrechts gibt es nicht** (mehr). Diese Übernahme zivilrechtlicher Begriffe bildet so auch die oben beschriebene Kollision ab. Die Begriffe der Norm sind daher (teleologisch) auszulegen, im Steuerrecht ist im Wege dieser teleologischen Auslegung die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde zu legen.

Dies war auch das Ziel *Enno Beckers*: das Steuerrecht sollte nicht an Begriffen „kleben“, sondern sich selbst entwickeln. So heißt es wörtlich in seiner Begründung zum Entwurf der RAO³: „Auf die Frage, ob durch § 4 völlig neues Recht geschaffen werden soll, erwidere ich, dass dies nicht der Fall ist. Es handelt sich vielmehr um einen knappen Ausdruck des Ergebnisses der Rechtsentwicklung, wie solche ihren Niederschlag in der Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts gefunden hat. (...) Die Vorschrift soll dem Richter nur mit allem Nachdruck die Pflicht auferlegen, die im Steuerrecht enthaltenen Rechtsgedanken voll zu entwickeln und dabei die Zwecke der Steuergesetze und ihre wirtschaftliche Tragweite sowie die jeweilige Gestaltung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“

Auf Sachverhaltsebene hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise grundsätzlich keine eigenständige Bedeutung. Die Norm schreibt die Auslegung durch Tatbestandsmerkmale vor. Abweichende Sachverhalte sind in der Regel nicht steuerbar. Eine Ausnahme bilden hier §§ 39 – 42 AO, die den angemessenen Sachverhalt fingieren.

Im Ergebnis ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise **keine eigene Auslegungsmethode**. Sie geht vielmehr in der teleologischen Auslegung auf und schlägt so auch vom Tatbestand auf den Sachverhalt durch. Das Zivilrecht hat so eingeschränkt durch die Auslegung **Indizwirkung**. Als Grenze der Auslegung ist aber stets der **Wortlaut** zu beachten.

³ § 4, Anm. 5, S. 54 f.

3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im ErbStG

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist die **Anknüpfung an zivilrechtliche Begriffe besonders ausgeprägt**. Mittlerweile finden sich aber auch zahlreiche normierte Abweichungen, so z.B. in § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (Verträge zugunsten Dritter) oder § 7 ErbStG (Schenkung). Daneben bestehen aber auch nicht normierte Abweichungen. So hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass auch die Normen des ErbStG unter Beachtung der Wortlautgrenze nach Sinn und Zweck auszulegen sind. In der Literatur wurde früher dagegen vertreten, dass das Steuerrecht bloßer Annex zum Zivilrecht sei. Heute geht ganz herrschende Meinung ebenfalls davon aus, dass maßgeblich für die Auslegung der Zweck der Vorschrift sei. Der Bundesfinanzhof hat dagegen festgestellt, dass es **keine wirtschaftliche Erbschaft** gebe und die Erbschaft- und Schenkungsteuer keinen wirtschaftlichen Gesichtspunkten folge. Doch auch der BFH folgt in Einzelfällen nicht immer dem Zivilrecht. Dies sollen die folgenden Beispiele zeigen.

a. Formnichtiges Testament

So ist die Erfüllung eines formnichtigen Testaments zivilrechtlich aufzuteilen in eine Erbschaft und eine anschließende Schenkung; steuerrechtlich sieht auch der BFH hier einen Erwerb von Todes wegen als einheitlichen Vorgang. Begründen lässt sich dieses Ergebnis wohl nur mit § 41 AO. Historisch war die Lösung des BFH exakt so in § 14 ErbStG 1925 geregelt. Diese Norm wurde später jedoch aufgehoben unter der Annahme, dass § 41 AO diese Fälle erfasse. Dies erscheint aber zweifelhaft, da hier kein unwirksames Rechtsgeschäft vorliegt. Auch der im Zivilrecht maßgebliche Erblasserwille vermag dieses Ergebnis nicht zu rechtfertigen. Denn dieser ist – auch zivilrechtlich – begrenzt durch die Formvorschriften, deren Ausschaltung zweckwidrig wäre.

b. Steuerentstehung bei Grundstücksschenkung, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

Die Ausführung der Zuwendung verlangt zivilrechtlich die Vornahme der Leistungshandlung (§ 518 BGB) sowie den Eintritt des Leistungserfolgs (hier: Eintragung). Nach BFH soll die Grundstücksschenkung dagegen nicht von der Grundbucheintragung abhängig sein. Erforderlich sind vielmehr die Auflassung sowie der Bewilligungsantrag, nicht aber das Einreichen des Antrags beim Grundbuchamt. Der BFH hat seine Rechtsprechung insofern modifiziert, als dass er mittlerweile eine sich unmittelbar anschließende Antragseinreichung verlangt. Jedenfalls zeigt sich hier, dass zivilrechtliche Schutzgedanken (hier aus § 518 BGB) steuerlich irre-

levant sein können. **Steuerlich maßgeblich ist vielmehr die (gestiegene) Leistungsfähigkeit.**

c. Ehebezogene Zuwendungen

Ehebezogene Zuwendungen sind zivilrechtlich keine Schenkung. Auch der BFH qualifizierte sie zunächst als entgeltlich⁴. Davon hat sich der BFH 1994 unter Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs abgewandt⁵. Der BGH wollte mit seiner Rechtsprechung eine Gleichstellung mit Pflichtteilsberechtigten erreichen. Auch hier spielten also **zivilrechtliche Schutzüberlegungen eine Rolle, die nicht ohne Weiteres auf das Steuerrecht übertragen werden können**. Denn der Staat ist eben kein Dritter, dem Geld entzogen wurde. **Das Steuer Verhältnis ist eben nicht dem Verhältnis zwischen zwei Privaten gleichzustellen**. Der BFH aber überträgt die Schützwürdigkeit des Privatrechtssubjekts auf den Staat im Steuerrecht. Aus dem Publikum wurde noch bemerkt, dass unbenannte Zuwendungen oft nur im Rahmen des Zugewinnausgleichs erfolgen. Auch nach BFH fällt hier keine Schenkungsteuer an.

d. Gutgläubiger Erwerb

Beim gutgläubigen Erwerb versucht das Zivilrecht einen Ausgleich zwischen Eigentümer- und Verkehrsinteressen zu schaffen. Fraglich ist aber die Behandlung im Steuerrecht. Der Erbe eines bestohlenen Eigentümers hat zwar Eigentum sowie einen Herausgabeanspruch, aber keinen Besitz geerbt. Ist er bereichert? Fraglich ist schon der Wert der gestohlenen Sache. Ausgehend vom Verkehrswert wird man diesen wohl mit Null ansetzen müssen. Der Erbe des Diebes dagegen erlangt nur den Besitz, so dass ein Erwerb von Todes wegen ausgeschlossen ist.

Auch bei einer schenkweisen Übertragung der Sache vom Dieb an seinen Nachfolger scheidet ein gutgläubiger Erwerb wegen Abhandenkommens aus, § 935 Abs. 1 BGB. Anders ist es aber, wenn Geld gestohlen wurde, § 935 Abs. 2 BGB. Hier erwirbt der Nachfolger des Diebes originär Eigentum. Zu beachten ist aber, dass der Dieb seinerseits zuvor kein Eigentum hatte, so dass **Be- und Entreichung auseinanderfallen**. Daher sind hier die Grundzüge der mittelbaren Grundstücksschenkung anzuwenden.

⁴ BFH BStBl. II 1985, 159.

⁵ BFH BStBl. II 1994, 366.

Beide Beispiele verdeutlichen, dass die zivilrechtlichen Schutzgedanken nicht ohne Weiteres ins Steuerrecht übertragbar sind. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bzw. einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit muss der Nachfolger des Diebes in jedem Fall besteuert werden. Der Nachfolger des (ursprünglichen) Eigentümers dagegen hat zwar Ansprüche zumindest gegen den Dieb. Diese hätten aber einen Marktwert von Null.

Ersetzt man in den Beispielen den Dieb durch einen Betrüger, so entfällt zivilrechtlich das Abhandenkommen. Der Nachfolger des Betrügers kann daher in jedem Fall gutgläubig originär Eigentum erwerben. Es stellt sich hier die Frage, ob § 39 AO Anwendung findet und auf Seiten des ursprünglichen Eigentümers die Erbschaftsteuer nach § 29 Abs. 1 ErbStG analog erlischt.

Als Fazit lässt sich festhalten, dass die wirtschaftliche Position zwar von der zivilrechtlichen abhängt, in einer Gesamtbetrachtung dabei aber auch der Wert des Eigentums zu beachten ist. **Eine steuerlich saubere Lösung lässt sich in vielen Fällen nur über § 39 AO erreichen.** Aus dem Publikum kam der kritische Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH, dass § 39 AO im Rahmen des § 3 ErbStG nicht anwendbar sei. Dies könne aber so nicht immer gelten, z.B. im Rahmen des § 7 ErbStG.

4. Fazit

Festzuhalten bleibt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht keine eigenständige Auslegungsmethode ist, sondern in der teleologischen Auslegung zu beachten ist. Dabei wird sie durch den Wortlaut begrenzt. Widerstreitende Interessen sind im Rahmen einer Wertungsjurisprudenz abzuwägen. Dabei sind die systemtragenden Prinzipien wie die Leistungsfähigkeit darzulegen; zivilrechtliche Schutzgedanken sind nicht ohne Weiteres ins Steuerrecht übertragbar. §§ 39 – 42 AO gelten als allgemeine Gesetze grundsätzlich auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht.

Dies wurde in der anschließenden Diskussion bestätigt. Je stärker das Steuerrecht aber an zivilrechtliche Begriffe anknüpft, desto eher sind diese zu respektieren. Zu beachten ist, dass auch das Zivilrecht, wenn auch aus anderer Perspektive, mehrfach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgt.

II. Grundzüge der geplanten Erbschaftsteuerreform (Seer)

Die jüngste Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer⁶ wird als bekannt vorausgesetzt. Im Ansatz folgt der Erste Senat dabei der richtigen Dogmatik, indem er streng **zwischen einer Bewertungs- und einer Verschonungsebene unterscheidet**. Das Gericht trennt damit Fiskal- und Lenkungszwecke.

1. Bewertung

Es ist erstaunlich und beachtlich, wie minutiös der Erste Senat das **Gebot der realitätsgerechten Wertrelation** durchgezogen hat. Im Gegensatz zu den Einheitswertbeschlüssen des Zweiten Senats⁷ hat er sogar zurecht den **Verkehrswert** als einzig vernünftigen Bewertungsmaßstab festgelegt. Dies ist folgerichtig, da die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer an den Wert der Bereicherung anknüpft. Die Steuerbelastung ist damit im Übrigen noch nicht festgelegt.

Wie aber ist der Verkehrswert zu finden? Massenverfahren, Unsicherheiten bei der Wertfindung und die Bandbreite der **verschiedenen Vermögensarten erlauben nur einen Verkehrswert im Sinne eines** Annäherungswerts. Die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts hat die Bundesregierung in ihrem Gesetzentwurf zum Erbschaftsteuerreformgesetz⁸ weitgehend umgesetzt.

a. Fungibles Vermögen

Fungibles Vermögen wird generell am Verkehrswert orientiert bewertet. Folgerichtig ist dabei die Anknüpfung an den Rückkaufswert bei Lebensversicherungen.

b. Grundvermögen

Bisher fand die Bewertung von Grundbesitz ohne jede Systemkonformität statt. Nun greift der Gesetzgeber auf **außersteuerliche Maßstäbe** zurück, in erster Linie über die Wertermittlungsverordnung (WertVO) und Richtlinien. Etwas weitreichend ist dabei das Anknüpfen an die Bodenrichtwerte ohne jeden Abschlag. Dies wurde aus dem Publikum damit gerechtfertigt, dass die Bodenrichtwerte eher zu einer Unterbewertung führen. Bisher fehlen noch Verordnungen, um Detailfragen zu klären. Die Verwaltungspraxis wird hier aber flexible Lösungen finden. Insgesamt ist das neue System zwar streitträchtiger, dafür aber wesentlich genau-

⁶ BVerfGE 117, 1.

⁷ BVerfGE 93, 121 u. 165.

⁸ BR-Drucksache 4/08.

er. Positiv ist besonders, dass der pauschale 12,5-Faktor für vermietete Grundstücke („Rasenmähermethode“) entfällt. Zudem besteht generell die Möglichkeit des Gegenbeweises, jedoch auf Kosten des Steuerpflichtigen. Unverständlich ist aber, dass die Bodenrichtwerte auch für bebaute Grundstücke ohne Abschläge einfach hinzugerechnet werden.

c. Unternehmen

Auch im Gesetzentwurf der Bundesregierung findet sich **keine Berücksichtigung einer potentiellen Doppelbesteuerung durch Erbschaft- und Ertragsteuern**. Das Bundesverfassungsgericht hat sich mit diesem Punkt nicht auseinandergesetzt, sondern lediglich festgestellt, dass Steuerbilanzwerte keinen geeigneten Wertansatz bilden. Unberücksichtigt ließ das Gericht, dass dadurch immerhin eine solche Doppelbelastung verhindert werden kann.

Auch bei der Unternehmensbewertung folgt der Gesetzgeber nun einer Verkehrswertorientierung. § 11 Abs. 2 BewG-E sieht dabei zunächst eine Vergleichswertmethode über vergleichbare Verkaufsfälle vor. Da es solche aber in der Regel nicht gibt, ist eine Bewertung nach der **Ertragswertmethode** der Regelfall. Wie diese im Einzelfall aussieht, wird in einer Rechtsverordnung festgelegt. Es bleibt aber auch die Möglichkeit, nach anderen branchenüblichen, nicht steuerlichen Methoden zu bewerten. Der Ausgangspunkt ist damit durchaus positiv zu werten, auch wenn einzelne Punkte wie der einheitliche **Kapitalisierungszinssatz von 5,5 %** als problematisch anzusehen sind.

d. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen greift der Gesetzgeber dagegen schon auf dieser ersten Stufe lenkend ein. Da kein fungibler Markt vorhanden sei, gilt hier ein stark typisierter Wertmaßstab. Voraussetzung dafür ist jedoch eine 20-jährige Behaltensfrist. Dies mag die vorsichtige Bewertung rechtfertigen.

2. Verschonungsregeln

Der Gesetzgeber erkennt, dass die Unternehmen dadurch zwangsläufig hoch bewertet werden. Dies wäre kein Problem, würde er zugleich einen flachen Tarif wählen. Da er aber einen relativ hohen Tarif (in den nun gleich tarifierten Steuerklassen II und III sind es 30 oder 50 %) gewählt hat, muss er zu Verschonungsregeln greifen. Da diese nach der Vorgabe des Bundes-

verfassungsgerichts „zielgenau und normenklar“ sein müssen, bedarf es eines „**Gestrüpps von Kautelen**“, um verschonungswürdige von verschonungsunwürdigen Vorgängen zu trennen.

Die neuen Regelungen der §§ 13a und 13b ErbStG-E sind dabei **hypertroph bürokratisch**. Der Unternehmer ist zu statischem Verharren gezwungen, anstatt sein Handeln an die Erfordernisse des Marktes anpassen zu können. Lockmittel ist dabei ein Bewertungsabschlag von 85 %, die restlichen 15 % sollen als gewillkürtes Betriebsvermögen der Steuer unterfallen. Woher diese 15 % kommen, ist allerdings ein Rätsel. Voraussetzung für den Abschlag ist ein Wohlverhalten im Sinne von starrer Beharrung für 15 (!) Jahre – wirtschaftlich gesehen einer globalisierten Welt eine Ewigkeit.

Weiteres Problem ist die strafbewehrte Selbstveranlagung. Für Anteilseigner an Kapitalgesellschaften kann es schon problematisch sein, überhaupt an die nötigen Informationen zu gelangen. Im Übrigen ist er für das Wohlverhalten gar nicht verantwortlich.

Ein großes Problem ist auch das sog. **Verwaltungsvermögen**. Hier stellt sich z.B. die Frage, was überhaupt Wertpapiere und wertpapierähnliche Forderungen sind. Es lässt sich so statisch gar nicht sagen, was gewillkürtes und was notwendiges Betriebsvermögen ist. Außerdem gilt das Alles-oder-nichts-Prinzip: Macht das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % des gesamten Vermögens aus, entfällt die Verschonung im ganzen. Dabei wird auch noch das Verwaltungsvermögen in der Regel höher bewertet als das sonstige Vermögen.

3. Fazit

Im Ganzen hat der Gesetzgeber zunächst auf erster Stufe die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts in vernünftiger Weise umgesetzt. Die Bewertung folgt einheitlich dem Verkehrswert im Sinne eines Annäherungswerts. Zu recht überlässt er dabei Detailfragen der Verwaltung. Statt aber im zweiten Schritt einen flachen Tarif anzuwenden, will er über bürokratische und lebensfremde Verschonungsregeln lenkend eingreifen.