

# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b>	19
A. Problemstellung .....	19
B. Untersuchungsgegenstand .....	21
C. Gang der Arbeit .....	22
<i>1. Kapitel</i>	
<b>Die Auslegung von Steuergesetzen</b>	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

## 2. Kapitel

<b>Die Wesensstruktur des Erbschaftsteuergesetzes – das Verhältnis zum Zivil- und Ertragsteuerrecht</b>	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. Einheitswertbeschluß des BVerfG .....	49
a) Leitsatz der Entscheidung .....	49
b) Verfassungsrechtliche Schranken einer Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung .....	50
c) Sonderrolle des „Betriebsvermögen“ .....	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 Familienerbfolge .....	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 Erbschaft- und Einkommensteuer	65

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

### 3. Kapitel

#### 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 Gesetzessystematik ..	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 Auslegungs- rahmen .....	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 Gewinnrealisie- rungs- und Entstrickungstatbestände .....	115
(2) Regelungszweck erbschaftsteuerlicher Nachsteuertat- bestände .....	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 ....	129
aa) Sondererbfolge 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 Erbschaftsteuergesetz .....	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 Betrachtungsweise? .....	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
<b>Schlußbetrachtung</b>	
	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
<b>Literaturverzeichnis</b>	
	209
<b>Sachverzeichnis</b>	
	221