

Das Bereicherungsprinzip im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht

**Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades Doctor oeconomiae publicae (Dr. oec. publ.)
an der Ludwig-Maximilians-Universität München**

**vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Helmut Klarner M.A., Steuerberater
1994**

Referent:	Prof. Dr. Enno Biergans
Korreferent:	Prof. Dr. Wolfgang Ballwieser
Promotionsabschlußberatung:	22. Februar 1995

Helmut Klarner

Das Bereicherungsprinzip im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht

Ansätze zu einer Reform
des Steuerrechts

Deutscher UniversitätsVerlag

Klauer, Helmut:

Das Bereicherungsprinzip im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht :
Ansätze zu einer Reform des Steuerrechts / Helmut Klauer.

- Wiesbaden : Dt. Univ.-Vlg. ; Wiesbaden : Gabler, 1995

(Gabler Edition Wissenschaft)

Zugl.: München, Univ., Diss., 1995

ISBN 978-3-8244-6175-2

ISBN 978-3-322-93476-5 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-322-93476-5

Der Deutsche Universitäts-Verlag und der Gabler Verlag sind Unternehmen der Bertelsmann Fachinformation.

Gabler Verlag, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden
© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1995
Lektorat: Claudia Splittgerber / Steffen Christ



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Höchste inhaltliche und technische Qualität unserer Produkte ist unser Ziel. Bei der Produktion und Auslieferung unserer Bücher wollen wir die Umwelt schonen: Dieses Buch ist auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Meinen Eltern gewidmet

Vorwort

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit dem Bereicherungsprinzip im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Dieses Rechtsgebiet fand - vor allem bedingt durch die vermeintliche Maßgeblichkeit des Zivilrechts - in der Vergangenheit nur geringfügige wissenschaftliche Beachtung im Steuerrecht und in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Neuere Entwicklungen im Bereich der Gesetzgebung und der Rechtsprechung zeigen jedoch, daß eine wissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Steuergegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer erforderlich ist; die bislang vorherrschende Auffassung, daß durch die Bezugnahme auf zivilrechtliche Maßstäbe die steuerlichen Probleme weitgehend geklärt sind, erweist sich als überholt. Die vorliegende Arbeit stellt deshalb einen Versuch dar, in Abkehr von der bislang vertretenen herrschenden Meinung zu einer eigenständigen steuerlichen Auslegung der Vorschriften des ErbStG zu gelangen. Der Verfasser ist sich dessen bewußt, daß eine abschließende Klärung aller Probleme in diesem Rahmen nicht möglich war. Manche Thesen haben deshalb sicherlich nur vorläufigen Charakter und bedürfen einer weitergehenden vertieften Erörterung. Dennoch bleibt zu hoffen, daß die Ausführungen zumindest einen Anstoß für eine weitergehende Diskussion darstellen können.

Die Arbeit wurde im Wintersemester 1994/95 der Betriebswirtschaftlichen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität als Dissertation vorgelegt. Mein Dank gilt zunächst meinem akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Enno Biergans, der das Thema angeregt und durch seine kritischen Anmerkungen wesentlich zum Gelingen beigetragen hat. Ferner danke ich Herrn Prof. Dr. Wolfgang Ballwieser für die Übernahme der Zweitkorrektur. Schließlich möchte ich mich nicht zuletzt bei denjenigen Menschen bedanken, die mir - ohne hier namentlich einzeln genannt zu werden - durch ihren menschlichen und fachlichen Beistand wesentliche Unterstützung gewährt haben.

Helmut Klarner

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Problemstellung	1
Teil I: Grundlagen	5
Kapitel 1: Der Stufenbau des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts	5
Kapitel 2: Grundprinzipien der Erbschaft- und Schenkungsteuer	8
1. Räumliche und persönliche Steuerpflicht	8
2. Steuergegenstand.....	10
2.1 Der Erwerbsvorgang als steuerbare Handlung.....	10
2.2 Gesamthandsgemeinschaften als Erwerber	13
3. Stichtagsprinzip.....	15
4. Steuerbemessungsgrundlage.....	16
4.1 Grundsätze der Wertermittlung.....	16
4.1.1 Erwerbe von Todes wegen	17
4.1.2 Schenkungen unter Lebenden	19
4.2 Steuerbefreiungen	20
5. Steuerberechnung.....	26
5.1 Berücksichtigung früherer Erwerbe	26
5.2 Steuerklassen, Freibeträge und Steuersätze	29
6. Steuerfestsetzung und Erhebung	30
Teil II: Gegenstand der Bereicherung	35
Kapitel 1: Das bürgerliche Recht als Anknüpfungspunkt	35
1. Das Verhältnis zwischen Zivilrecht und Erbschaft- und Schenkungsteuer	35
2. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum.....	39
2.1 Problemstellung.....	39

2.2	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Kriterien	39
2.3	Relevanz bewertungsrechtlicher Vorschriften.....	41
2.3.1	Das Verhältnis zwischen BewG und ErbStG.....	41
2.3.2	Zurechnung wirtschaftlicher Einheiten nach dem BewG.....	43
2.3.3	Nutzungsrechte.....	43
2.3.4	Erbbaurechte.....	45
2.3.5	Gebäude auf fremdem Grund und Boden.....	45
2.4	Wirtschaftliches Eigentum i.S.d. § 39 II 1 AO.....	47
2.4.1	Anwendbarkeit der Vorschrift im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer	47
2.4.2	Treuhandverhältnisse.....	48
2.4.3	Sicherungsübereignung.....	51
2.4.4	Eigentumsvorbehalt	53
2.4.5	Eigenbesitz.....	53
2.4.6	Nutzungsrechte.....	54
Kapitel 2: Steuerbare Erwerbe.....		54
1.	Erwerbe von Todes wegen.....	54
1.1	Formen des Erwerbs von Todes wegen	54
1.1.1	Erwerb durch Erbanfall	55
1.1.1.1	Zivilrechtliche Grundlagen.....	55
1.1.1.2	Umfang der Bereicherung.....	57
1.1.1.3	Erbengemeinschaft, Erbauseinandersetzung, Teilungsan- ordnung.....	58
1.1.2	Erwerb aufgrund eines Vermächtnisses.....	63
1.1.3	Pflichtteils- und Erbersatzansprüche.....	64
1.1.4	Schenkung auf den Todesfall.....	65
1.1.4.1	Grundtatbestand	65
1.1.4.2	Gesellschaftsrechtliche Anteilsübergänge	66
1.1.5	Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter.....	67
1.1.6	Sonstige Formen des Erwerbs von Todes wegen	70
1.1.7	Der Einfluß des ehelichen Güterstands auf den Umfang des Erwerbs.....	70
1.1.7.1	Zugewinnngemeinschaft	71
1.1.7.2	Gütergemeinschaft und fortgesetzte Gütergemeinschaft	75
1.1.7.3	Gütertrennung.....	75

1.1.7.4	Wechsel des Güterstands.....	76
1.1.8	Vor- und Nacherbschaft	76
1.2	Relevanz zivilrechtlich unwirksamer Rechtsgeschäfte.....	78
1.2.1	Unwirksame Ausschlagung einer Erbschaft.....	78
1.2.1.1	Rechtslage: Steuerliche Nichtanerkennung unwirksamer Ausschlagungen.....	78
1.2.1.2	Stellungnahme: § 41 AO als Ansatzpunkt zur Ermittlung der tatsächlichen Bereicherung	80
1.2.2	Unwirksame Testamente.....	83
2.	Erwerbe unter Lebenden.....	85
2.1	Unentgeltliche Rechtsgeschäfte.....	85
2.1.1	Zivilrechtliche Grundlagen.....	86
2.1.2	Grundtatbestand der freigebigen Zuwendung.....	87
2.1.2.1	Objektiver Tatbestand: Bereicherung.....	87
2.1.2.1.1	Der Begriff der objektiven Unentgeltlichkeit	88
2.1.2.1.2	Endgültigkeit der Vermögensverschiebung.....	90
2.1.2.1.3	Bereicherungsgegenstand	95
2.1.2.1.3.1	Allgemeine Kriterien.....	95
2.1.2.1.3.2	Darlehens- und Stundungsvereinbarungen.....	96
2.1.2.1.3.3	Die Bestimmung des Zuwendungsgegenstands anhand des Wirtschaftsgutbegriffs.....	98
2.1.2.1.3.4	Nutzungsüberlassungen	99
2.1.2.2	Subjektiver Tatbestand: Wille zur Freigebigkeit.....	101
2.1.2.2.1	Wille zur Bereicherung	103
2.1.2.2.2	Wille zur Unentgeltlichkeit.....	103
2.1.2.2.3	Wille zur schenkweisen Zuwendung.....	105
2.1.2.2.4	Die Beweislastverteilung bei der Feststellung des subjektiven Merkmals im Besteuerungsverfahren.....	111
2.1.3	Schenkweise Einräumung einer stillen Beteiligung.....	113
2.1.4	Kettenschenkung als Rechtsmißbrauch	116
2.1.5	Sonstige Erwerbe i.S.d. § 7 ErbStG	118
2.1.5.1	Erwerb aufgrund einer Auflage (§ 7 I 2 ErbStG).....	118
2.1.5.2	Übertragung stiller Reserven bei Gesellschaftsanteilen (§ 7 V, VII ErbStG).....	120
2.2	Gegenstand des Erwerbs bei mittelbaren Schenkungen.....	122
2.2.1	Begriff und Erscheinungsformen	122

2.2.2	Schenkungsteuerliche Behandlung	124
2.2.2.1	Mittelbare Schenkung von Grundvermögen	124
2.2.2.1.1	Erwerb von Grundvermögen	125
2.2.2.1.2	Durchführung von Baumaßnahmen.....	129
2.2.2.1.3	Darlehenstilgung.....	131
2.2.2.2	Mittelbare Schenkung eines Gesellschaftsanteils.....	132
2.2.2.3	Mittelbare Geldschenkungen	132
2.3	Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte	133
2.3.1	Allgemeine Grundsätze	133
2.3.1.1	Abgrenzung voll- und teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte.....	133
2.3.1.2	Abzugsfähigkeit von Gegenleistungen und Belastungen	135
2.3.2	Relevanz der zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen gemischter Schenkung und Schenkung unter Auflage.....	137
2.3.3	Beurteilung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung.....	139
2.3.4	Kritische Stellungnahme.....	141
Teil III: Zeitpunkt des Erwerbs		145
Kapitel 1: Erwerbe von Todes wegen		145
1.	Gesetzlicher Entstehungszeitpunkt	145
2.	Rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht.....	146
3.	Ausnahmetatbestände	149
3.1	Bedingte Erwerbe.....	149
3.2	Pflichtteils- und Erbersatzansprüche.....	150
3.3	Sonstige Erwerbe von Todes wegen.....	151
Kapitel 2: Erwerbe unter Lebenden		151
1.	Allgemeine Grundsätze.....	151
2.	Grundstücksschenkungen.....	153
3.	Mittelbare Zuwendungen	154
4.	Erwerb unter Widerrufsvorbehalt	155
5.	Rückgängigmachung bereits vollzogener Erwerbe.....	156
5.1	Gesetzliche und vertragliche Rücktrittsrechte	157
5.2	Heimfallklauseln.....	157
5.3	Wegfall der Geschäftsgrundlage	158
5.4	Sonstige Fälle des Erlöschens.....	159

Teil IV: Wertermittlung der Bereicherung	161
Kapitel 1: Erwerbe von Todes wegen	161
1. Wertermittlung des Aktivvermögens	161
1.1 Grundsätze der Wertermittlung.....	161
1.2 Anteile an Kapitalgesellschaften	163
1.3 Grundbesitz	164
1.4 Sachleistungsansprüche	165
1.5 Betriebsvermögen.....	167
1.6 Anteile an Personengesellschaften	167
1.7 Ausländisches Sachvermögen.....	168
2. Berücksichtigung von Gegenleistungen und Belastungen	168
2.1 Allgemeine Grundsätze	169
2.2 Erblässerschulden.....	170
2.2.1 Umfang der abzugsfähigen Verbindlichkeiten	170
2.2.2 Wirtschaftliches Tätigwerden des Rechtsvorgängers.....	171
2.3 Erbfallschulden	174
2.3.1 Vermächtnisse und Auflagen.....	174
2.3.2 Pflichtteils- und Erbersatzansprüche.....	175
2.4 Sonstige Nachlaßverbindlichkeiten	176
2.4.1 Bestattungskosten und Grabpflegeaufwendungen.....	176
2.4.2 Abwicklungs- und Erwerbskosten.....	177
2.5 Abzugsverbote.....	177
2.6 Nutzungs- und Rentenlasten.....	178
Kapitel 2: Erwerbe unter Lebenden	180
1. Wertermittlung des Aktivvermögens	180
2. Gegenleistungen und Belastungen	180
2.1 Bereicherungsmindernde Positionen	180
2.2 Abzugsverbote.....	181
2.3 Nutzungs- und Rentenlasten.....	181
Zusammenfassung der Ergebnisse	183
Literaturverzeichnis	187
I. Kommentare	187

II.	Aufsätze, Beiträge in Sammelwerken und Monographien.....	188
1.	Aufsätze und Beiträge in Sammelwerken	188
2.	Monographien.....	197
III.	Entscheidungen.....	200
1.	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	200
2.	Entscheidungen des Reichsgerichts.....	200
3.	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs	200
4.	Sonstige zivilrechtliche Entscheidungen.....	201
5.	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs	201
6.	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	202
7.	Entscheidungen der Finanzgerichte	207
IV.	Finanzverwaltung	208
V.	Sonstige Quellen.....	210

Abkürzungsverzeichnis

A.A.	Anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abschn.	Abschnitt
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AO	Abgabenordnung
Anh	Anhang
Anm.	Anmerkung
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater
BegrRegE	Begründung zum Regierungsentwurf
Bem.	Bemerkung
betr.	betreffend
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesminister der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Dr.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung

ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinMin.	Finanzministerium
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift oder Festgabe
ggf.	gegebenenfalls
Gl.A.	Gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
Grundz	Grundzüge
HGB	Handelsgesetzbuch
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
i.d.R.	in der Regel
i.E.	im Ergebnis
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
insb.	insbesondere
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
m.E.	meines Erachtens
Mrd.	Milliarde
MünchKomm	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen
R	Rechtsspruch
R	Richtlinie (in Zitaten der EStR 1993)
RAO	Reichsabgabenordnung
Rdz	Randziffer

Rev.	Revision
RGRK	Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGZ	Sammlung der Reichsgerichtsrechtsprechung in Zivilsachen
Rpfleger	Der Deutsche Rechtspfleger
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz
S.	Seite (nur in Seitenverweisen innerhalb der Arbeit)
sog.	sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuerStud	Steuer und Studium
StKongRep	Steuer-Kongreß-Report
StBKongRep	Steuerberaterkongreß-Report
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
Überbl	Überblick
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
v	vor
v.	vom
Vgl.	Vergleiche
v.H.	vom Hundert
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
z.T.	zum Teil