

BERLINER SCHRIFTENREIHE ZUM STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

HERAUSGEGEBEN VON

PROF. DR. DIETER BIRK, PROF. DR. REINHARD PÖLLATH UND PROF. DR. INGO SAENGER

Per-Eric Eulau

**Die wirtschaftliche Betrachtungsweise
im Grunderwerbsteuerrecht**

Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht

Band 79

Per-Eric Eulau

**Die wirtschaftliche Betrachtungsweise
im Grunderwerbsteuerrecht**

Shaker Verlag
Aachen 2017

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.

Zugl.: Universität Potsdam, Univ., Diss., 2017

Copyright Shaker Verlag 2017

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8440-5578-8

ISSN 1619-8093

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen
Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9
Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im Mai 2017 abgeschlossen. Die möglichen Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes durch die Ergebnisse der Bund-/Länderarbeitsgruppe zur Verschärfung der Grunderwerbsteuer bei sogenannten „Share Deals“ konnten nicht mehr berücksichtigt werden.

Mein herzlicher Dank gilt zu allererst meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Lutz Lammers, für seine umfassende Betreuung. Er hat die Entwicklung dieser Arbeit mit seinem fachlichen Rat sowie gleichermaßen mit seinem persönlichen Engagement von der Idee bis zur Vollendung gefördert. Seine immerwährende Unterstützung war für einen Doktorvater mehr als beispielhaft und für jeden Doktoranden wünschenswert. Weiterhin danke ich auch Herrn Prof. Dr. Andreas Musil für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens, was zugleich zu einem schleunigen Abschluss des Promotionsverfahrens beigetragen hat.

Außerdem danke ich den Herausgebern der „Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht“, Herrn Prof. Dr. Dieter Birk, Herrn Prof. Dr. Reinhard Pöllath und Prof. Dr. Ingo Saenger, für die Aufnahme in diese Reihe.

Mein größter Dank gilt meiner Partnerin Katja, ohne die es diese Arbeit nicht gegeben hätte. Sie hat mich nicht nur fortwährend unterstützt und motiviert, sondern auch den entscheidenden Anstoß zu dieser Arbeit gegeben. Meinen Eltern danke ich in gleicher Weise für ihren Rückhalt und die Durchsicht des Manuskripts. Ihnen und meiner Partnerin bin ich zu tiefstem Dank verpflichtet - ihnen sei diese Arbeit gewidmet.

Berlin, im Oktober 2017

Per-Eric Eulau

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	1
I. Thema der Arbeit	3
II. Gang der Untersuchung	4
B. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	7
I. Charakteristik einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise	10
1. Entstehung im Steuerrecht	11
a. Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im normativen Bereich	12
b. Der Wandel des Meinungsbildes hinsichtlich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	16
aa. Das Spannungsfeld zwischen Begriffsjurisprudenz und Interessenjurisprudenz	16
bb. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Loslösung vom Zivilrecht	21
cc. Das Primat des Zivilrechts	23
dd. Die erneute Eigenständigkeit des Steuerrechts	25
c. Zusammenfassung der Entstehung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	30
2. Deutungsmodelle	33
a. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Methode zur Sachverhaltserfassung	34
aa. Die Bedeutung einer Sachverhaltsbeurteilung	35
bb. Kritik an der Sachverhaltsbeurteilung	42
cc. Argumente der Befürworter der Sachverhaltsbeurteilung	45
dd. Fazit zur Sachverhaltsbeurteilung	46
b. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsmethode	49
aa. Die Einordnung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in den Auslegungskanon ..	50
(1) Das Ziel der Auslegung	51
(a) Die subjektive Theorie	52
(b) Die objektive Theorie	53
(c) Die Andeutungstheorie	56
(d) Zusammenfassung	58
(2) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die teleologische Auslegungsmethode	59

bb.	Der eigene Stellenwert der wirtschaftlichen Betrachtungsweise innerhalb der teleologischen Auslegungsmethode	63
(1)	Der Zweck von Steuergesetzen	63
(a)	Fiskalzwecknormen	66
(b)	Lenkungsnormen	67
(c)	Zwischenergebnis	68
(2)	Die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das Leistungsfähigkeitsprinzip	70
(a)	Berührungspunkte von Leistungsfähigkeitsprinzip und wirtschaftlicher Betrachtungsweise	70
(b)	Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei Fiskalzweck und Lenkungsnormen	75
(c)	Zwischenergebnis	80
(3)	Ergebnis zur Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise innerhalb der teleologischen Auslegung	81
3.	Fazit und abschließende Ausführungen zur Charakteristik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	82
II.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in Gesetzen des Steuerrechts	85
1.	Anwendungsfälle in der (derzeitigen) Abgabenordnung	85
a.	Wirtschaftliche Betrachtung bei den §§ 40, 41 und 42 AO	86
b.	Wirtschaftliche Betrachtung bei § 39 AO	90
2.	Anwendungsfälle in Einzelsteuergesetzen	94
a.	Wirtschaftliche Betrachtung im Einkommensteuergesetz	94
b.	Wirtschaftliche Betrachtung im Umsatzsteuergesetz	96
3.	Fazit	98
C.	Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht	100
I.	Grundsätze zur Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht	101
1.	Die Grunderwerbsteuer und das Zivilrecht	102
2.	Die Vereinbarkeit der Eigenschaften einer Verkehrsteuer mit denen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	103

a.	Die Auslegung zivilrechtlicher Begriffe in der Grunderwerbsteuer.....	105
b.	Die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Grunderwerbsteuer	107
aa.	Die Anknüpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit in der Grunderwerbsteuer	109
bb.	Der Meinungsstand.....	111
cc.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als sachgerechtes Prinzip auch für die Grunderwerbsteuer	117
3.	Ergebnisse zur Anwendbarkeit im Grunderwerbsteuerrecht.....	125
II.	Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht	126
1.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise beim Grundstücksbegriff des § 2 Abs. 3 GrEStG.....	131
2.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise beim Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG	135
3.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise beim Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 a GrEStG	140
a.	Die Situation vor Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG	141
b.	Normative Entwicklung des § 1 Abs. 2a GrEStG	144
c.	Grundidee und systematische Einordnung des heutigen § 1 Abs. 2a GrEStG (2015).....	150
d.	Die Tatbestandsvoraussetzungen des Erwerbs nach § 1 Abs. 2a GrEStG (2015).....	152
aa.	Anwendbarkeit nur bei Personengesellschaften	154
bb.	Inländisches Grundstück im Vermögen der Gesellschaft.....	154
cc.	Übergang von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen.....	156
dd.	Anteilsänderung innerhalb von fünf Jahren	157
ee.	Erwerb durch einen Neugesellschafter.....	158
ff.	Änderung des Gesellschafterbestands	160
e.	Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands als Ersatz einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.....	163
aa.	Urteil des BFH vom 24. April 2013 – II R 17/10.....	169
(1)	Sachverhaltskonstellation	169
(2)	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands	172
(3)	Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Grunderwerbsteuerrecht.....	175

(4) Erkenntnisse der Dogmatik des Bundesfinanzhofs	182
bb. Urteil des BFH vom 9. Juli 2014 – II R 49/12	184
(1) Sachverhaltskonstellation	185
(2) Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bei mittelbaren Anteilsübergängen..	187
cc. Die Gesetzesänderung in der Fassung vom 02. November 2015	193
dd. Urteil des BFH vom 25. November 2015 – II R 18/14	198
(1) Sachverhaltskonstellation	199
(2) Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands durch schuldrechtliche Vereinbarungen bei Treuhandverhältnissen	200
(3) Der Wille des Gesetzgebers und die wirtschaftliche Betrachtungsweise	203
f. Ergebnisse zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei § 1 Abs. 2a GrEStG	205
 III. Fazit zur Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht	 207
 D. Ergebnisse	 212