

Schriften zum Steuerrecht

Band 27

Wiederkehrende Leistungen
im Zivilrecht und im Steuerrecht

Von

Dr. Reinhard Welter



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

REINHARD WELTER

Wiederkehrende Leistungen im Zivilrecht und im Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 27

Wiederkehrende Leistungen im Zivilrecht und im Steuerrecht

Von

Dr. Reinhard Welter



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Welter, Reinhard:

Wiederkehrende Leistungen im Zivilrecht und im
Steuerrecht / von Reinhard Welter. —

Berlin: Duncker und Humblot, 1984.

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 27)

ISBN 3-428-05600-0

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1984 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1984 bei Buchdruckerei A. Sayffaerth - E. L. Krohn, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-05600-0

Meiner Familie

Vorwort

Am Anfang der Untersuchung stand die Anregung meines verehrten Lehrers, Herrn Professor Dr. Walther Hadding, die tradierte Argumentation mit einem „Leibrentenstammrecht“ aus dem Blickwinkel einer systematischen Schuldrechtslehre kritisch zu würdigen. Der eigenen Neigung entsprach es, damit die Fragestellung zu verbinden, wie sich die Übernahme einer solchen Begriffsbildung ins Steuerrecht auswirkt; denn das „Stammrecht“ wiederkehrender Leistungen führt in wenig geklärte Bereiche des Steuerrechts. Dabei gewonnene Erkenntnisse kamen schließlich dem ursprünglichen zivilrechtlichen Ansatz wieder zugute.

Die Untersuchung ist im Sommersemester 1981 von dem Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Johannes Gutenberg-Universität als Dissertation angenommen worden. Rechtsprechung und Schrifttum sind auf dem Stand Mitte 1984 berücksichtigt.

Herrn Professor Dr. Walther Hadding habe ich vor allem für die Förderung während der Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl zu danken. Mein Dank gebührt ebenso Herrn Professor Dr. Otto Mühl für das Zweitgutachten und die darin enthaltenen Anregungen.

Taunusstein, im Juni 1984

Reinhard Welter

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung

I. Das Umfeld des zu behandelnden Problems	19
II. Der geschichtliche Hintergrund	21
1. Die Zeit bis zum Ersten Weltkrieg	21
2. Die Zeit bis 1933	22
3. Die Zeit bis 1945	23
4. Die Zeit nach 1945 bis heute	24
III. Die Orientierung des Steuerrechts am Privatrecht und ihre verschiedenen Aspekte	25
1. Der Vorrang des Zivilrechts als Ordnungsproblem	25
2. Maßgeblichkeit des Zivilrechts im Gegensatz zur sog. „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“	26
a) Die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ bei der Ermittlung des Sachverhalts	26
b) Die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ bei der Auslegung von Steuergesetzen	28
aa) Der bisherige Meinungsstand	29
bb) Die Untersuchung von Maaßen	29
IV. Der Standort der vorliegenden Untersuchung	31
1. Einzeluntersuchung zur Auslegung zivilrechtlicher Begriffe in Tatbeständen von Steuergesetzen	31
2. Der Begriff „Leibrente“ in den §§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 Nr. 1a und 22 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG als Beispiel	32
3. Beitrag zur „inneren Rechtsvergleichung“	32

B. Zivilrecht

I. Allgemeine Bemerkungen	34
II. Gesetzliche Regelung von Rentenleistungen	35

1. Leibrente	35
2. Rente	36
a) Schadensersatzrenten	36
b) Geldrente als Form der Unterhaltsleistung	37
c) Sachenrechtliche Rentenverpflichtungen	38
d) Rentenschuld und Rentenschein	38
e) Sonstige Bestimmungen über Renten oder rentenähnliche Leistungen	39
III. Dogmatische Behandlung von Rentenleistungen	39
1. Zum aktuellen Stand	39
2. Die Grundlagen des gegenwärtigen Meinungsstandes	40
a) Die Entwicklung zur Stammrechtstheorie in der reichsgerichtlichen Rechtsprechung	40
b) Kritische Bemerkungen zur Entscheidung des Reichsgerichts vom 12. 12. 1907	43
c) Die Ergänzung der Stammrechtstheorie des Reichsgerichts um die Isolierungstheorie	45
aa) Das Urteil vom 12. 10. 1912	45
bb) Das Urteil vom 19. 12. 1916	47
d) Die praktische Anwendung der Leibrententheorien durch das Reichsgericht	48
aa) Die Überwindung des Formerfordernisses nach § 761 BGB	48
bb) Die weitere Ausformung der Leibrententheorien	50
cc) Sonstige Auswirkungen der Leibrententheorien	51
3. Die Rechtsprechung nach 1945	52
a) Die Fortführung der Rechtsprechung des Reichsgerichts durch den Bundesgerichtshof	53
b) Die Rechtsprechung zu Sonderproblemen	55
IV. Vertragspraxis	57
1. Die wirtschaftliche Bedeutung des Leibrentenvertrags	57
2. Zur Vertragsgestaltung	59
a) Die Bedeutung der Leibrententheorien in der Kautelarpraxis	59
b) Das besondere Sicherheitsbedürfnis bei der Leibrente	60
c) Die Überwindung der Stammrechtstheorie durch die Kautelarpraxis	62
V. Zusammenfassung	62

Inhaltsverzeichnis	11
C. Steuerrecht	64
I. Allgemeine Bemerkungen	64
1. Zur praktischen Bedeutung der Themenstellung	64
2. Zum juristischen Stellenwert des Themas	65
a) Besondere Anforderungen an die Rechtssicherheit	65
b) Der Zusammenhang mit ungeklärten steuerrechtlichen Grundfragen	66
c) Auswirkungen auf sozialpolitische Fragestellungen	68
II. Zum Schwerpunkt der Untersuchung	69
1. Weniger bedeutsame Randbereiche	69
2. Wiederkehrende Leistungen als steuerlich relevanter Vermögenswert	70
3. Die wiederkehrenden Leistungen im Einkommensteuerrecht	71
a) Zur historischen Entwicklung	71
b) Das geltende Recht	72
c) Erste Fragestellungen	73
III. Der Hintergrund der Ertragsbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Buchst. a EStG	74
1. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18. 9. 1952	74
a) Sachverhalt und Problemstellung	74
b) Bisheriger Diskussionsstand	76
c) Die Lösung des Bundesfinanzhofs	77
d) Das obiter dictum zur steuerlichen Behandlung wiederkehrender Leistungen beim Verpflichteten	78
aa) Die Abzugsfähigkeit von „Renten und dauernden Lasten“ nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1939	79
bb) Die Einschränkung des Abzugs durch den Bundesfinanzhof und ihr fiskalisches Stellenwert	79
2. Die Folgen des Urteils für die Vertragspraxis	81
a) Auswirkungen auf laufende Verträge	81
b) Unsicherheiten aus der schwankenden Verwaltungspraxis	82
3. Die Reform der Rentenbesteuerung von 1954	82
a) Inhalt und Umfang der Neuregelung	83
b) Die Neuregelung als Weiterentwicklung der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 18. 9. 1952	85

IV. Die gegenwärtige einkommensteuerliche Problematik als Folge der Reform von 1954	87
1. Die Abkehr von der Ermittlung der „Nettoeinkünfte“	88
a) Die nur lückenhafte Überwindung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs durch den Bundesfinanzhof	88
b) Die weitgehende Ausfüllung der Lücken durch die Reform von 1954	89
c) Konfliktstoff aus der Einbeziehung unentgeltlicher Leibrenten	90
aa) Moderne Bestrebungen zur „Reform der Reform“	90
bb) Die Haltung der Rechtsprechung	92
cc) Die literarische Diskussion	93
dd) Das „Rentenstammrecht“ als Rechtfertigung für die Gleichbehandlung entgeltlicher und unentgeltlicher Leibrenten ..	95
d) Der Sonderfall „Sozialversicherungsrente“	97
aa) Die „Privilegierung“ der Sozialversicherungsrenten	97
bb) Verschärfungen durch die Einführung des Versorgungsausgleichs	99
cc) Die Begünstigung der Sozialversicherungsrente als Unterfall der Leibrentenbesteuerung nach § 22 Nr.1 Buchst. a EStG	101
2. Die Beschränkung der Reform auf Leibrenten	104
a) Widersprüche zwischen dem Leitgedanken der Reform und der Gesetzesfassung	104
aa) Unklarheiten bei der einkommensteuerlichen Behandlung wiederkehrender Leistungen, die nicht Leibrenten sind	104
bb) Die unausgesprochene Orientierung am Problem der „Leibrentenbesteuerung“	106
cc) Die fehlende Aufarbeitung des Begriffs der „Leibrente“ ..	108
b) Die „Bewältigung“ der Reform durch die Rechtsprechung	110
aa) Die Entwicklung zur Anknüpfung an die zivilrechtliche Definition der Leibrente	110
bb) Die „dauernde Last“ als Gegensatz zur Leibrente	113
3. Auswirkungen der Anlehnung an das Zivilrecht	114
a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in den Jahren 1963 bis 1965	114
aa) Spannungen zwischen den zivilrechtlichen Abgrenzungskriterien und den steuerlichen Folgen	116
bb) Schwierigkeiten bei der steuerlichen Behandlung dauernder Lasten	118
b) Die Entwicklung bis zur Gegenwart	121
aa) Die Grundlinien	121
bb) Die Abmilderung des Gegensatzes zwischen Leibrenten und dauernden Lasten	123
cc) Die Bedeutung des Vorbehalts der Rechte aus § 323 ZPO bei der Abgrenzung zwischen Leibrente und dauernder Last	127

4. Der Gesichtspunkt der Entgeltlichkeit bei der Entscheidung zwischen Leibrenten und dauernden Lasten	131
a) Die Vertragsauslegung anhand der vorliegenden oder fehlenden Gegenleistung	131
b) Der Zusammenhang mit dem Problem der Nettobesteuerung oder der Gleichbehandlung entgeltlicher und unentgeltlicher wiederkehrender Leistungen	133
c) Das Spannungsverhältnis zu den Rechtsfolgen des § 12 Nr. 2 EStG	134
aa) Zur Tragweite des Abzugsverbots für Renten und dauernde Lasten	134
bb) Das Abzugsverbot für Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen	135
cc) Das Abzugsverbot für Zuwendungen „auf Grund freiwillig begründeter Rechtspflicht“	137
dd) Generelles Abzugsverbot für unentgeltlich begründete Renten und dauernde Lasten	141
d) Der Wirrwarr gegenläufiger Wertungen am Beispiel einer Praxisübertragung vom Vater auf den Sohn	142
aa) Mögliche Fallgestaltungen und ihre einkommensteuerrechtliche Beurteilung	142
bb) Kritische Würdigung	146
5. Das Meinungsbild in der Literatur	148
a) Allgemeine Tendenz	148
b) Kritische Stimmen	151
c) Einzelne Nuancierungen	155

**D. Rechtsvergleichende Betrachtung
zwischen Zivilrecht und Steuerrecht**

I. Die Anknüpfung des Steuerrechts an das Zivilrecht	158
1. Keine schlichte Übernahme der zivilrechtlichen Dogmatik	158
a) Der unterschiedliche Stellenwert der Lehre vom „isolierten Leibrentenstammrecht“	158
b) Abweichungen des Steuerrechts vom Zivilrecht	160
aa) Tendenzielle Divergenzen	160
bb) Abweichungen im Detail	161
2. Die Fehlvorstellung von dem gesicherten Stand der zivilrechtlichen Dogmatik	165
a) Rente	165
b) Leibrente	167
3. Strukturelle Gemeinsamkeiten	171
a) Das „Stammrecht“ als Verbindungselement zwischen Steuerrecht und Zivilrecht	171
b) Das „Stammrecht“ als Gegenstand einer funktionalen rechtsvergleichenden Betrachtung	173

II. Die Funktion des „Stammrechts“ im Zivilrecht	176
1. Fortschreibung historischer Wurzeln	176
a) Der Sprachgebrauch des römischen Rechts	177
b) Das „Stammrecht“ als Abstraktion des Rentenkapitals	180
c) Das „Stammrecht“ als Relikt eines dinglichen Nutzungsrechts	183
2. Einschränkung des Formerfordernisses gemäß § 761 BGB	184
3. Das „Stammrecht“ als Bild für ein Rechtsverhältnis, das fortlaufend neue Ansprüche hervorbringt	187
a) Das „Stammrecht“ als Vergegenständlichung eines Rechtsverhältnisses	187
b) Das „Stammrecht“ als Inbegriff der Merkmale eines Dauerschuldverhältnisses	192
4. Die Aktualisierung zukünftiger Forderungen durch das „Stammrecht“	196
a) Die Klage auf zukünftige Leistungen gemäß § 258 ZPO	196
b) Das „Stammrecht“ im Konkurs	197
c) Das „Stammrecht“ als Gegenstand der Verjährung	201
aa) Die gegensätzlichen Schlußfolgerungen von Sepp und Eccius	201
bb) Die Verjährung des „Gesamtanspruchs“ wiederkehrender Bezüge	201
cc) Zur Entwicklung der Rechtsprechung	202
dd) Das „verjähbare Stammrecht“ aus methodischer Sicht ..	203
ee) Ausblick auf das französische Recht	205
d) Das „Stammrecht“ als Gegenstand der Erfüllung	206
aa) Die entsprechende Anwendung des § 362 BGB auf den „Gesamtanspruch“	206
bb) Die Einschränkung des Rücktrittsrechts bei Dauerschuldverhältnissen	208
III. Die Funktion des „Stammrechts“ im Steuerrecht	209
1. Die Abgrenzung der Leibrente zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen	210
2. Bild für eine Einkunftsquelle	211
a) Hinweise aus dem Sprachgebrauch in Literatur und Rechtsprechung	211
b) Der Zusammenhang mit dem Einkunfts begriff	213
c) Folgerungen für die Sinnhaftigkeit des § 22 EStG	216
3. Bild für eine einkommensteuerlich relevante Minderung der Leistungsfähigkeit	218
a) Rückschlüsse aus der Annahme eines „Stammrechts“ bei allen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abzugsfähigen wiederkehrenden Leistungen	218
b) Folgerungen für die Sinnhaftigkeit des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG	221

Inhaltsverzeichnis	15
4. Bild für das Rentenkapital	223
a) Hinweise aus dem Sprachgebrauch in Literatur und Rechtsprechung	223
b) Zur Rechtfertigung der Funktion des „Stammrechts“ als Bild für ein Rentenkapital	226
c) Schlußfolgerungen	228
aa) Zur Unterscheidung verschiedener Arten wiederkehrender Leistungen	228
bb) Zur Gleichbehandlung wiederkehrender Leistungen mit und ohne Gegenleistung	229
cc) Zur Sinnhaftigkeit des § 9 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG	230
E. Schluß	234
Literaturverzeichnis	237

Abkürzungsverzeichnis

AP	=	Nachschlagewerk des Bundesarbeitsgerichts
BAG	=	Bundesarbeitsgericht
BAGE	=	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
Bay	=	Bayern
BB	=	Der Betriebs-Berater
Bl. f. StR, SozV und ArbR	=	Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht
BReg	=	Bundesregierung
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	=	Bundestags-Drucksache
DB	=	Der Betrieb
DJ	=	Deutsche Justiz
DÖV	=	Die Öffentliche Verwaltung
DR	=	Deutsches Recht
DStR	=	Deutsche Steuer-Rundschau (bis 1961); Deutsches Steuerrecht (ab 1962)
DStZ	=	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/A	=	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
Est	=	Einkommensteuer
ESTR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
ESTRG	=	Einkommensteuerreformgesetz
FamRZ	=	Ehe und Familie im privaten und öffentlichen Recht, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FG	=	Finanzgericht
FR	=	Finanz-Rundschau
JbFfSt	=	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JurJb	=	Juristen-Jahrbuch
JuS	=	Juristische Schulung
JW	=	Juristische Wochenschrift
JZ	=	Juristen-Zeitung
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
LM	=	Nachschlagewerk des BGH in Zivilsachen, hrsg. v. Lindenmaier und Möhring
LSt	=	Lohnsteuer
LSW	=	Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts
LZ	=	Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht
MDR	=	Monatsschrift für Deutsches Recht
NB	=	Neue Betriebswirtschaft
NeumannsZ	=	Neumanns Zeitschrift für das Versicherungswesen
NSt	=	Neues Steuerrecht von A bis Z

NWBF	=	Neue Wirtschaftsbriefe Fach
PrOVG	=	Amtliche Sammlung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts
RAGE	=	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsarbeitsgericht
RAO	=	Reichsabgabenordnung
RFH	=	Reichsfinanzhof
RFHE	=	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	=	Reichsgericht
RGBl.	=	Reichsgesetzblatt
RGRK	=	Reichsgerichtsrätekommentar
RGSSt	=	Reichsgerichts-Rechtsprechung in Strafsachen
RStBl.	=	Reichssteuerblatt
SAE	=	Sammlung arbeitsrechtlicher Entscheidungen
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StÄndG	=	Steueränderungsgesetz
Stbg	=	Die Steuerberatung
StBP	=	Steuerliche Betriebsprüfung
StbJb	=	Steuerberater-Jahrbuch
StLex	=	Steuerlexikon
StR	=	Steuerrecht
StRK	=	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StudK	=	Studienkommentar zum BGB
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
StW	=	Steuerwarte
VersR	=	Versicherungsrecht
VJSchrStFR	=	Juristische Rundschau für die Individualversicherung
VStR	=	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
WarnRspr	=	Vermögenssteuer-Richtlinien
WM	=	Warneyers Rechtsprechung des Reichsgerichts
WPg	=	Wertpapiermitteilungen
ZGR	=	Die Wirtschaftsprüfung
ZHR	=	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	=	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZRP	=	Zeitschrift für Rechtspolitik

A. Einführung

Vor fast zwanzig Jahren hat der Bundesfinanzhof in einem grundlegenden Urteil¹ entschieden, daß der Begriff „Leibrente“ in § 10 Abs. 1 Nr. 1 (jetzt Nr. 1a) und § 22 Nr. 1 Buchst. a EStG „nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts“ zu bestimmen sei. Das Gericht führt den „Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung“ dafür an, daß Begriffe, die im bürgerlichen Recht einen festen Inhalt hätten, im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit auch im Steuerrecht in demselben Sinn auszulegen seien. Eine Ausnahme, der nicht weiter nachgegangen wird, gelte nur dann, wenn diese zivilrechtlichen Begriffe nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers im Steuerrecht einen anderen Sinn haben sollen.

Mit dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die zwischen den §§ 759 bis 761 BGB und den §§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 Nr. 1a und 22 Nr. 1 Buchst. a EStG eine Verbindung herstellt, ist das Thema der vorliegenden Untersuchung in zweifacher Hinsicht angesprochen. Als Sonderform wiederkehrender Bezüge nimmt nämlich die Leibrente sowohl im Steuerrecht als auch im Zivilrecht eine herausragende Stellung ein. Dazu trägt neben der angeführten gesetzlichen Regelung der Umstand bei, daß die Leibrente vor allem im Zivilrecht eine dogmatische Aufarbeitung erfahren hat, die sonstigen wiederkehrenden Bezügen nicht zuteil geworden ist. Darüber hinaus läßt die Verwendung des Arguments „Einheit der Rechtsordnung“ erkennen, daß das fragliche Auslegungsproblem in einem größeren rechtssystematischen Zusammenhang gesehen werden muß. Um einen Ausgangspunkt für die weiteren Untersuchungen zu finden, soll zunächst dieser Aspekt der Themenstellung näher beleuchtet werden.

I. Das Umfeld des zu behandelnden Problems

Als Ausgangspunkt kann der Hinweis dienen, daß „das Verhältnis des Zivilrechts zum Steuerrecht“ angesprochen ist. Auch derjenige, der mit den Einzelheiten der vielfältigen Fragestellungen, die seit Jahrzehnten unter diesem Etikett behandelt werden, nicht vertraut ist, kann sich anhand naheliegender Überlegungen das grundlegende Spannungsverhältnis² zwischen diesen beiden Rechtsgebieten vergegenwärtigen.

¹ BFH, Urt. v. 29. 3. 1962 — VI 105/61 U —, BStBl. III 1962, 304, 305.

Auf der einen Seite steht das Steuerrecht als Grundlage einer hoheitlichen Eingriffsverwaltung³. Ihre Strukturen werden u. a. von zwei keineswegs immer parallel wirkenden Kräften bestimmt. Der ausgeprägte Massencharakter dieser Eingriffsverwaltung läßt dem Gesichtspunkt der Verwaltungseffizienz unverhältnismäßig große Bedeutung zukommen⁴. Hierdurch werden einer immer weitergehenden Differenzierung des steuerrechtlichen Beurteilungsrasters von vorneherein gewisse Schranken gesetzt. Zum anderen legt das Verfassungsrecht Rahmenbedingungen des Steuerrechts fest⁵. Vor allem ein weit verstandenes Willkürverbot (Art. 3 Abs. 1 GG)⁶ kann einen kaum abzuschätzenden Einfluß auf das Steuerrecht haben.

Ein völlig anderes Bild ergibt sich, wenn man die Grundstrukturen des Zivilrechts ins Auge faßt. Weitgehend ungehindert entfaltet sich hier die Privatautonomie, die den Bürgern selbst die rechtliche Gestaltung ihrer Lebensverhältnisse überläßt⁷. Die damit verbundene Freiheit in Form und Inhalt, die ein unendlich großes Differenzierungspotential umfaßt⁸, läßt jedes schematische Beurteilungsraster unangemessen erscheinen. Selbst wenn z. B. im Sachenrecht gewisse zwingende Rahmenbedingungen vorgegeben sind, orientieren diese sich an anderen Maßstäben und Erfordernissen als den zuvor beschriebenen des Steuerrechts.

Der soeben umrissene Befund gewinnt sein Gewicht durch die weitere Feststellung, daß trotz aller Gegensätze⁹ das Steuerrecht immer wieder auf das Zivilrecht zurückgreifen muß¹⁰. Das Steuerrecht knüpft zwar an

² *Kruse*, NJW 1970, 2185 mit dem Hinweis, daß dieses Spannungsverhältnis von dem jeweiligen „Steuerdruck“ abhängt.

³ *Meilicke*, S. 1; *Weber-Fas*, S. 86; *Grund*, S. 27 ff.; *Spanner*, S. 181; *Mersmann*, JbFfSt 1968/69, 9, 12 ff.; *Kruse*, NJW 1970, 2185, 2189; *Wassermeyer*, StuW 1979, 209, 211; *Crezelius*, Rechtsanwendung, S. 178.

⁴ Vgl. zu diesem Gesichtspunkt BFH, Urt. v. 28. 2. 1958 — III 125/57 S —, BFHE 66, 467, 505; Urt. v. 24. 2. 1961 — VI 84/60 U —, BStBl. 1961, 188, 189; ferner *Grund*, S. 27, 30.

⁵ *Paulick*, DStR 1975, 564 mit dem Hinweis auf eine Bemerkung von *Hensel*: „Steuerrecht ist rechtsstaatlich geordnetes Eingriffsrecht“, ferner *Hartz*, JurJb 1969/70, S. 48, 63 ff.; *Friauf*, JbFfSt 1971/72, 72 ff.

⁶ *Spitaler*, DStR 1962, 29, 31, der diesem Gesichtspunkt den „liberalen Geist“ des bürgerlichen Rechts gegenüberstellt; ferner *Friauf*, JbFfSt 1971/72, 72, 90 ff.; *Vogel*, JbFfSt 1970/71, 49, 53 ff. und JbFfSt 1978/79, 34, 51 sowie *Tipke*, JZ 1975, 558, 559.

⁷ *Löhlein*, S. 135, 136; *Weber-Fas*, S. 86; *Kruse*, NJW 1970, 2185, 2189; *Crezelius*, Rechtsanwendung, S. 178 und insb. zu den hier geltenden Grenzen in der „realen Zivilrechtsordnung“, S. 317 ff.

⁸ *Tipke*, JuS 1970, 149, 154; *Littmann*, FR 1961, 485; *Vogel*, StuW 1980, 206, 209; vgl. zu den gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten und deren Bezügen zum Steuerrecht *Flämig*, JuS 1978, 741.

⁹ Dazu näher *Hartz*, JurJb 1969/70, S. 48, 55.

¹⁰ *Roellecke*, S. 481, 492; *Wenz*, S. 299, 300.

wirtschaftliche Sachverhalte an. Diese ergeben sich jedoch in der Regel durch eine Teilnahme am bürgerlich-rechtlichen Verkehr und spiegeln deshalb die Gestaltungsmöglichkeiten und Formen des bürgerlichen Rechts wider¹¹. Läßt sich also allgemein das bürgerliche Recht als die rechtliche Ausdrucksform der privaten Wirtschaftsordnung bezeichnen¹², so liegt es auch für die steuerrechtliche Beurteilung nahe, sich an dieser Ausdrucksform zu orientieren.

Geht man der Frage nach, inwieweit sich das Steuerrecht anhand eigener Regeln über diesen ersten zivilrechtlich orientierten Zugriff hinaus entwickeln kann, so öffnet sich der Blick dafür, daß damit das Selbstverständnis des Steuerrechts und der Steuerrechtswissenschaft angesprochen ist. Hier wird darüber diskutiert, ob das Steuerrecht dem Zivilrecht unabänderlich „aufgepfropft“¹³ ist oder ob nicht durch eine emanzipatorische Bewegung „übertriebener Liberalismus und Formalismus“¹⁴ des Zivilrechts in einer Weise überwunden werden können, die sich zugleich als Weiterentwicklung der gesamten Rechtsordnung darstellen würde. Auf den zweiten Blick wird sogar erkennbar, daß die bis heute divergierenden¹⁵ Ansichten über die emanzipatorischen Möglichkeiten des Steuerrechts jeweils verschiedene Haltungen gegenüber rechtstheoretischen und methodischen Grundfragen widerspiegeln¹⁶. Diese Zusammenhänge werden am ehesten bei einer Betrachtung der geschichtlichen Entwicklung deutlich, die daher im folgenden kurz umrissen werden soll.

II. Der geschichtliche Hintergrund

1. Die Zeit bis zum Ersten Weltkrieg

Die Lage zu Beginn dieses Jahrhunderts ist gekennzeichnet durch die unangefochtene Vorherrschaft des Zivilrechts¹⁷. Diese wird etwa dadurch augenfällig, daß man z. B. die in den §§ 134 und 138 BGB ausgesprochene Sanktion der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts auch auf die Entstehung

¹¹ *Tipke*, JbFfSt 1970/71, S. 102, 109; *ders.*, JuS 1970, 149, 150 und JZ 1975, 558, 560; vgl. auch *Littmann*, FR 1961, 485; *Leibrecht*, S. 51; *Weber-Fas*, S. 87 und *v. Wallis*, NWB, Fach 2, S. 3537.

¹² *Enneccerus / Nipperdey*, BGB AT, § 15 I 2, S. 73; *Leibrecht*, S. 51, 65; *Großfeld*, S. 12.

¹³ *Hensel*, S. 217, 242; *ders.*, StuW 1925, Sp. 1968.

¹⁴ *E. Becker*, StuW 1934, Sp. 299, 302, 306.

¹⁵ *Tipke*, Resümée, S. 229, 230.

¹⁶ *Rosenbaum*, S. 36 ff. wie *Crezelius*, Rechtsanwendung, S. 256 zutreffend feststellt, stehen dahinter wieder Änderungen der Staatsauffassung.

¹⁷ *Polland*, S. 14, 15; *C. H. Esser*, S. 16; *v. Wallis*, JbFfSt 1972/73, 11; *ders.*, Gedenkschr. Spitaler, S. 207, 208.