

PD Dr. Thomas Koller
Rechtsanwalt

Privatrecht und Steuerrecht

Eine Grundlagenstudie
zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete



Verlag Stämpfli+Cie AG Bern • 1993

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XXIX

1. Teil: Einleitung

<i>1. Kapitel: Gedanken zur Interdisziplinarität der Untersuchung</i>	3
§ 1 Die vorliegende Studie als interdisziplinäre Arbeit	3
§ 2 Die Notwendigkeit interdisziplinärer Betrachtungsweisen im allgemeinen	4
§ 3 Die Notwendigkeit interdisziplinärer Betrachtungsweisen in der Rechtswissenschaft	8
§ 4 Bemerkungen zur Ausgangslage der vorliegenden Studie ..	30
<i>2. Kapitel: Die Aufgabenstellung als Koordinationsproblem</i>	34
§ 1 Der gemeinsame Anknüpfungspunkt von Privatrecht und Steuerrecht	34
§ 2 Die Betrachtung des Verhältnisses von Privatrecht und Steuerrecht im Hinblick auf diesen gemeinsamen Anknüp- fungspunkt	40

2. Teil: Koordinationsrelevante Wertungselemente im Interaktionsfeld von Privatrecht und Steuerrecht 47

<i>1. Kapitel: Allgemeines</i>	49
<i>2. Kapitel: Wertungen innerhalb der einzelnen Teilrechtsordnungen</i> ...	50
§ 1 Privatrechtliche Wertungen	50
§ 2 Steuerrechtliche Wertungen	63
<i>3. Kapitel: Die Relationen zwischen privatrechtlichen und steuerrecht- lichen Wertungen</i>	81
§ 1 Vorbemerkungen	81
§ 2 Das Spannungsfeld zwischen privatrechtlichen und steuer- rechtlichen Wertungen	83
§ 3 Die «Auflösung» von Widersprüchen zwischen privatrecht- lichen und steuerrechtlichen Wertungselementen	92

3. Teil: Die wechselseitige Berücksichtigung von Wertungsaspekten bei der Koordination von Privatrecht und Steuerrecht	97
<i>1. Kapitel: Grundsätzliches</i>	99
<i>2. Kapitel: Die Berücksichtigung steuerrechtlicher Wertungen</i>	
<i>im Privatrecht</i>	102
§ 1 Vorbemerkung	102
§ 2 Die zivilrechtliche Verteilung der Steuerlast als Problem der sachgerechten Koordination zwischen Privatrecht und Steuerrecht	104
§ 3 Die Frage der zivilrechtlichen Anerkennung von steuerlich motivierten Rechtsgestaltungen, oder: «Zivilrecht als Gestaltungsaufgabe»?	120
<i>3. Kapitel: Die Berücksichtigung privatrechtlicher Wertungen im Steuerrecht</i>	233
§ 1 Vorbemerkung	233
§ 2 Die Frage der «Autonomie» des Steuerrechts im Verhältnis zum Zivilrecht im Verlaufe des 20. Jahrhunderts in Deutschland	236
§ 3 Das Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht in der Schweiz	265
§ 4 Die Ordnungsstrukturen des Zivilrechts als Wertungsaspekte im Steuerrecht	394
Sachregister	451

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XXIX

1. Teil: Einleitung

<i>1. Kapitel: Gedanken zur Interdisziplinarität der Untersuchung</i>	3
§ 1 Die vorliegende Studie als interdisziplinäre Arbeit	3
§ 2 Die Notwendigkeit interdisziplinärer Betrachtungsweisen im allgemeinen	4
§ 3 Die Notwendigkeit interdisziplinärer Betrachtungsweisen in der Rechtswissenschaft	8
I. Interdisziplinäre Betrachtungsweisen in der Rechtswissenschaft im allgemeinen	8
1. Das Zusammenwirken bei der Lösung praktischer Probleme	8
2. Rechtswissenschaftliche Interdisziplinarität auf der Ebene theoretisch-wissenschaftlicher Erkenntnis	10
a) Die Entwicklung von Sonderrechtsgebieten als Beispiel wissenschaftlicher Interdisziplinarität	11
b) Aus dieser Entwicklung deduzierbare generelle interdisziplinäre Leitlinien	17
II. Die interdisziplinäre Betrachtungsweise im Verhältnis von Privatrecht und Steuerrecht	18
1. Analyse des Ist-Zustandes	18
a) Der Stand der interdisziplinären Entwicklung auf der praktischen Ebene	19
b) Der Stand der interdisziplinären Entwicklung auf der wissenschaftlich-theoretischen Ebene	20
2. Historischer Rückblick	23
3. Die Zielrichtung der vorliegenden Studie	28
§ 4 Bemerkungen zur Ausgangslage der vorliegenden Studie	30
I. Die «ideengeschichtliche» Ausgangslage	30
II. Die «begriffliche» Ausgangslage	31
<i>2. Kapitel: Die Aufgabenstellung als Koordinationsproblem</i>	34
§ 1 Der gemeinsame Anknüpfungspunkt von Privatrecht und Steuerrecht	34
§ 2 Die Betrachtung des Verhältnisses von Privatrecht und Steuerrecht im Hinblick auf diesen gemeinsamen Anknüpfungspunkt	40

I. Die bisherige Betrachtungsweise	40
II. Die umfassendere Aufgabenstellung für die vorliegende Untersuchung	41
1. Das Koordinationsproblem	41
2. Das oberste Koordinationsziel: Wertungskongruenz im Interaktionsfeld von Privatrecht und Steuer- recht	43

**2. Teil: Koordinationsrelevante Wertungselemente im Interaktionsfeld
von Privatrecht und Steuerrecht**

<i>1. Kapitel: Allgemeines.</i>	49
<i>2. Kapitel: Wertungen innerhalb der einzelnen Teilrechtsordnungen</i>	50
§ 1 Privatrechtliche Wertungen	50
I. Gibt es ein «System» privatrechtlicher Wertungen?	50
II. Die Privatautonomie als privatrechtliches Wertungs- element	54
III. Weitere privatrechtliche Wertungselemente	57
IV. Das gegenseitige Verhältnis dieser Wertungselemente, insbesondere in der zeitlichen Dimension	59
§ 2 Steuerrechtliche Wertungen	63
I. Die angebliche Prinzipienlosigkeit des Steuerrechts	63
II. Die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der verhältnismässigen Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungs- fähigkeit	68
1. Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundes- gerichts	68
2. Die Tragweite dieser Rechtsprechung für das gesamte Steuerrecht	71
III. Weitere Grundsätze des Steuerrechts	76
IV. Das gegenseitige Verhältnis dieser Wertungselemente	79
<i>3. Kapitel: Die Relationen zwischen privatrechtlichen und steuerrecht- lichen Wertungen.</i>	81
§ 1 Vorbemerkungen	81
§ 2 Das Spannungsfeld zwischen privatrechtlichen und steuer- rechtlichen Wertungen	83
I. Das Spannungsverhältnis zwischen der Privatautonomie und dem Gebot rechtsgleicher Behandlung im Steuer- recht	83
1. Allgemeines	83
2. Der Standpunkt von WALZ	85
3. Der Standpunkt von CREZELIUS	85
4. Würdigung	87
II. Weitere Spannungsverhältnisse zwischen Wertungs- elementen des Privatrechts und des Steuerrechts	89

§ 3	Die «Auflösung» von Widersprüchen zwischen privatrechtlichen und steuerrechtlichen Wertungselementen	92
	I. Das Problem	92
	II. Ein Beispiel	93
	III. Schlussbetrachtung	94

3. Teil: Die wechselseitige Berücksichtigung von Wertungsaspekten bei der Koordination von Privatrecht und Steuerrecht

	7. Kapitel: Grundsätzliches	99
	2. Kapitel: Die Berücksichtigung steuerrechtlicher Wertungen im Privatrecht	102
§ 1	Vorbemerkung!	102
§ 2	Die zivilrechtliche Verteilung der Steuerlast als Problem der sachgerechten Koordination zwischen Privatrecht und Steuerrecht	104
	I. Das Prinzip der «Verbindlichkeit» des Steuerrechts für das Privatrecht	104
	1. Der Grundsatz	104
	2. Beispiele	105
	a) Die Verrechnungssteuer	105
	b) Die Besteuerung von Ehegatten	106
	c) Weitere Beispiele	108
	3. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Verbindlichkeit des Steuerrechts für das Privatrecht: Steuerrecht und Privatrecht im Bundesstaat	109
	II. Die zivilrechtliche Verteilung der Steuerlast auf mehrere Betroffene	110
	1. Die Problemlage	110
	2. Die sachgerechte Wahrung der Ausgleichsfunktion durch das Privatrecht	114
	a) Der Grundsatz	114
	b) Beispiele	115
	c) Die Gewichtung der relevanten Wertungselemente	117
§ 3	Die Frage der zivilrechtlichen Anerkennung von steuerlich motivierten Rechtsgestaltungen, oder: «Zivilrecht als Gestaltungsaufgabe»?	120
	I. Die Ausgangslage	120
	II. Der Meinungsstand in Deutschland	125
	1. Die Befürworter einer aktiv-gestalterischen Haltung der Ziviljustiz	125
	a) Der Standpunkt von BERNHARD GROSSFELD	125
	b) Der Standpunkt von W. RAINER WALZ	127
	aa) Grundsätzliches	127
	bb) Verdeutlichung anhand eines Beispiels	130
	c) Der Standpunkt von MANFRED LIEB	133
	2. Die Auffassung von JOACHIM SCHULZE-OSTERLOH	133
	3. Die «äquivalenzbezogene» Argumentation	136
	4. Zusammenfassung	139

III. Die Situation im schweizerischen Recht	141
1. Die Gestaltungsfunktion des Zivilrechts im allgemeinen.	142
2. Die «Berücksichtigung» steuerlicher Aspekte bei der zivilrechtlichen Beurteilung von «Schwarzzahlungen» beim Grundstückkauf.	145
a) Problemlage.	145
b) Der Stellenwert steuerrechtlicher Aspekte von Schwarzzahlungen in der Zivilrechtsliteratur.	149
c) Der Stellenwert steuerrechtlicher Aspekte von Schwarzzahlungen in der Zivilrechtsprechung	152
aa) Kasuistik.	152
bb) Zusammenfassung.	159
d) Beurteilung.	161
e) Eigener Lösungsvorschlag.	165
3. Die zivilrechtliche Beurteilung von steuerlich motivierten «Vermittlungsgeschäften» im Automobiloccasionshandel.	169
a) Das Phänomen.	169
b) Die Interessenlage der Beteiligten.	170
c) Das Konfliktpotential.	173
d) Die warenaumsatzsteuerrechtliche Beurteilung	178
e) Die adäquate Reaktion des Zivilrechts auf die steuerrechtliche Herausforderung.	183
4. Die zivilrechtliche Beurteilung von Vereinbarungen der gebundenen Selbstvorsorge.	189
a) Die steuerrechtliche Ausgangslage.	190
b) Die Anforderungen an die zivilrechtliche Ausgestaltung von Vorsorgeversicherungen und -Vereinbarungen gemäss BW 3.	192
c) Die zivilrechtliche Grundlage von Vereinbarungen der gebundenen Selbstvorsorge.	194
d) Mögliche Konflikte zwischen Vorsorgeverträgen und höherrangigen zivilrechtlichen Normen.	197
aa) Vorsorgevereinbarungen mit Bankstiftungen und der Schutz der Persönlichkeit gegen übermässige Selbstbindung.	198
bb) Das Verhältnis der Begünstigtenordnung gemäss BW 3 zum Erbrecht des ZGB.	205
e) Die Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte bei der zivilrechtlichen Beurteilung solcher Konflikte.	219
IV. Gesamtwürdigung	222
1. Die Einengung der privatrechtlichen Optik	222
2. Die Schwierigkeiten der Ausweitung der zivilrechtlichen Optik auf steuerrechtliche Gesichtspunkte	227
3. Die Rückgewinnung der Ordnungsfunktion des Privatrechts als einzelfallbezogene Aufgabe.	231

	<i>3. Kapitel: Die Berücksichtigung privatrechtlicher Wertungen im Steuerrecht.</i>	233
§ 1	Vorbemerkung	233
§ 2	Die Frage der «Autonomie» des Steuerrechts im Verhältnis zum Zivilrecht im Verlaufe des 20. Jahrhunderts in Deutschland	236
	I. Die erste Phase: Das Zivilrecht als «Mutterrecht» des Steuerrechts.	236
	II. Die zweite Phase: Das Steuerrecht als «autonomes» Rechtsgebiet	238
	III. Die dritte Phase: Das Postulat nach verstärkter Ausrichtung des Steuerrechts auf das Privatrecht aus grundsätzlicher Sicht	244
	1. Die Studie von LIEBISCH.	244
	2. Der Beitrag von FLUME in der Festschrift Smend	247
	3. Die Reaktion der Rechtsprechung	250
	IV. Die vierte Phase: Der aktuelle Meinungsstand	251
	1. Die herrschende Meinung	251
	2. Die abweichende Meinung von CREZELIUS.	259
§ 3	Das Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht in der Schweiz.	265
	I. Allgemeines.	265
	II. Die Auffassungen zum Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht in der Literatur.	267
	1. Die Auffassung von BLUMENSTEIN.	267
	a) Die Einwirkung des Zivilrechts auf die Steuergesetzgebung.	268
	b) Die Einwirkung des Zivilrechts auf die Auslegung des Steuerrechts.	271
	aa) Die «Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung».	271
	bb) Die steuerrechtlichen Auslegungsmethoden und die Steuerumgehung	273
	c) Würdigung	277
	2. Die Auffassung von WACKERNAGEL	279
	3. Die «Folgeliteratur» zur Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Steuerumgehung	282
	4. Der gegenwärtige Meinungsstand	286
	a) Die rechtsmethodischen Arbeiten von ERNST HÖHN	287
	b) Die Stellungnahme von FRANCIS CAGIANUT.	290
	c) Die rechtsmethodischen Arbeiten von KLAUS A. VALLENDER und PETER LOCHER	291
	d) Die Analyse der Denkfigur «Steuerumgehung» durch PETER BÖCKLI	294
	e) Zusammenfassung	296
	5. Der «phänomenologische» Ansatz	299
	III. Das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	302
	1. Die Autonomiephase.	302

Inhaltsverzeichnis

a)	Die Rechtsprechung des Bundesgerichts in interkantonalen Doppelbesteuerungssachen	303
b)	Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 4 BV.	306
c)	Die Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bundessteuersachen.	310
d)	Würdigung.	312
2.	Die (gemässigte) Integrationsphase.	315
a)	Der Schlüsselentscheid.	315
b)	Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 4 BV.	320
aa)	Die erste Phase.	320
bb)	Die zweite Phase.	321
cc)	Die dritte Phase.	325
c)	Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 B V.	330
aa)	Fälle mit Konnex zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Steuerumgehung	332
bb)	Fälle ohne Konnex zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Steuerumgehung	335
cc)	Zusammenfassung.	339
d)	Die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Bundessteuersachen	341
aa)	Die Rezeption der Steuerumgehungs doktrin im Bundessteuerrecht in ihren Anfängen.	342
bb)	Die Herausbildung von stabilen Steuerumgehungs-Fallgruppen in der Rechtsprechung	348
cc)	Die Herausbildung von weiteren Steuerumgehungs-Fallgruppen in der Rechtsprechung	359
dd)	Exkurs: Die Rezeption der Denkfigur «Steuerumgehung» durch den Bundesgesetzgeber	369
ee)	Fallkonstellationen ohne Rückgriff auf die Steuerumgehung.	375
ff)	Zusammenfassung.	379
e)	Gesamtwürdigung.	382
3.	Die neue Emanzipationsphase.	384
a)	Die ersten Ansätze zu einer Trendwende.	384
b)	Die Fälle indirekter Teilliquidation einer AG als Angelpunkt des neuen Trends.	387
c)	Konsequenz und Inkonsequenz in der weiteren Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	390
d)	Zusammenfassung.	392
§4	Die Ordnungsstrukturen des Zivilrechts als Wertungsaspekte im Steuerrecht.	394
I.	Allgemeines.	394
II.	Grundsätzliche These.	395
III.	Die «Verrechtlichung» des Steuerrechts und zunehmende Sozialbindungen im Privatrecht als Faktoren, welche die Interaktion zwischen beiden Rechtsgebieten beeinflussen.	397

1. Die Verrechtlichung des Steuerrechts	397
2. Die zunehmenden Sozialbindungen im Privatrecht ..	398
a) Der Ausbau privatrechtlicher Sozialbindungen durch die Gesetzgebung	398
b) Der Ausbau privatrechtlicher Sozialbindungen durch die Rechtsprechung	400
3. Die Auswirkungen dieser Entwicklung auf die Inter- aktion zwischen beiden Rechtsgebieten.	401
a) Die Reaktion von Literatur und Rechtsprechung auf diese Entwicklung	401
b) Würdigung.	402
IV. Grundzüge für die Berücksichtigung privatrechtlicher Wertungen im Steuerrecht	406
1. Grundsätzliches.	406
2. Die Berücksichtigung zivilrechtlicher Ordnungsstruk- turen durch das Steuerrecht im Lichte der steuer- rechtlichen Literatur.	407
3. Eigene Beispiele für die Berücksichtigung zivilrecht- licher Ordnungsstrukturen im Steuerrecht	411
a) Das Ehebild des neuen Eherechts als (auch) steuerrechtlich relevantes Leitbild	411
b) Das Eherecht und die Stellung der Ehegatten im Steuerveranlagungs- und Steuerbezugsverfahren .	417
aa) Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs- verfahren	419
bb) Die Haftung der Ehegatten für Steuerschuld .	426
c) Die Haftung für fremdes Verhalten im Zivihecht und im Steuerrecht generell.	430
d) Die Bedeutung des Adoptionsrechts für das Erb- schaftssteuerrecht	436
e) Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Genugtuungsleistungen.	440
V. Zusammenfassung	446
Sachregister	451