

Schriften zum Steuerrecht

Band 20

Die steuerrechtliche Behandlung von  
Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen

Verfassungsrechtliche, methodische und steuerrechtliche Grundlagen

Von

Dr. Wolfgang Görlich



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

**WOLFGANG GÜRLICH**

**Die steuerrechtliche Behandlung von Vertrags-  
gestaltungen zwischen Angehörigen**

**Schriften zum Steuerrecht**

**Band 20**

# Die steuerrechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen

Verfassungsrechtliche, methodische und steuerrechtliche Grundlagen

Von

Dr. Wolfgang Görlich



D U N C K E R & H U M B L O T / B E R L I N

Alle Rechte vorbehalten  
© 1979 Duncker & Humblot, Berlin 41  
Gedruckt 1979 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61  
Printed in Germany  
ISBN 3 428 04530 0

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Diese Arbeit wurde angeregt von Herrn Prof. Dr. Harald Weber, Bielefeld. Sie entstand in den Jahren 1977/78 während meiner Tätigkeit am Lehrstuhl für Steuerrecht der Fakultät für Rechtswissenschaften der Universität Bielefeld. Ursprünglich war vorgesehen, eine umfassende Darstellung der steuerrechtlichen Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen zu geben. In einem allgemeinen Teil sollten die Grundlagen und hierauf aufbauend in einem besonderen Teil die Einzelfragen behandelt werden. Es hat sich indessen gezeigt, daß allein der Versuch, die verfassungsrechtlichen, methodischen und steuerrechtlichen Grundlagen darzustellen, den Rahmen einer einzelnen Untersuchung fast schon sprengen würde. Es mußte deshalb auf die Darstellung der Einzelfragen verzichtet werden. Diese Beschränkung erscheint vertretbar, denn es gibt eine unüberschaubare Vielfalt an Stellungnahmen zu Einzelfragen, soweit ersichtlich aber bislang keine zusammenfassende Untersuchung der Grundlagen dieses Problemkreises.

Die Untersuchung entstand in ihrer heutigen Fassung unter der strengen, aber konstruktiven und zielsicheren Kritik von Herrn Prof. Dr. Harald Weber. Hierfür schulde ich ihm Dank. Das Manuskript wurde in außerordentlich mühevoller Kleinarbeit von Frau Klempt betreut.

Berlin, August 1979

*Wolfgang Görlich*



# Inhaltsverzeichnis

## 1. Teil

	<b>Einleitung</b>	17
§ 1	Bedeutung des Themas .....	17
	A. Bedeutung in Wissenschaft und Praxis .....	17
	B. Grundlagen der Problematik .....	18
§ 2	Überblick über den Gang der Untersuchung .....	22

## 2. Teil

	<b>Art. 6 Abs. 1 GG und die Besteuerung von Ehe und Familie</b>	24
§ 3	Überblick über den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG)	24
	A. Bedeutung des Art. 6 Abs. 1 GG für die steuerrechtliche Be- handlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen ....	24
	B. Schädigungs- und Beeinträchtigungsverbot im System des Grundrechtsschutzes von Ehe und Familie .....	25
	I. Aussagegehalt des Art. 6 Abs. 1 GG .....	25
	1. Institutsgarantie .....	25
	2. Subjektiv-öffentliche Anspruchsgrundlage .....	26
	3. Wertentscheidende Grundsatznorm .....	27
	II. Geschützter Personenkreis .....	28
	C. Probleme der dogmatischen Begründung des Schädigungs- und Beeinträchtigungsverbotes .....	28
§ 4	Art. 6 Abs. 1 GG als Schädigungs- und Beeinträchtigungsverbot ..	29
	A. Art. 6 Abs. 1 GG als besonderes Freiheitsrecht .....	29
	I. Ansicht des Bundesverfassungsgerichts .....	30
	II. Ansichten im Schrifttum und eigene Stellungnahme .....	31
	B. Art. 6 Abs. 1 GG als besonderer Gleichheitssatz .....	32
	I. Problemstellung .....	32
	II. Einseitige Privilegierung Alleinstehender .....	34
	1. Ansicht des Bundesverfassungsgerichts im einzelnen ...	34

2. Ansichten im Schrifttum .....	37
3. Eigene Stellungnahme .....	37
III. Gerechtigkeitsvorstellungen der Allgemeinheit .....	39
IV. Natur der Sache .....	41
1. Ansicht des Bundesverfassungsgerichts .....	41
2. Stellungnahme .....	42
V. Typisierende Benachteiligungen .....	45
1. Ansicht des Bundesverfassungsgerichts .....	46
a) Verhältnis des besonderen Gleichheitssatzes des Art. 6 Abs. 1 GG zum allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG .....	46
b) Typisierende Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerumgehung .....	48
aa) Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes .....	48
bb) Maßstab des besonderen Gleichheitssatzes .....	48
2. Ansichten im Schrifttum .....	50
3. Stellungnahme .....	50
a) Anwendungsbereich des Art. 6 Abs. 1 GG .....	50
b) Allgemeine Überlegungen zum Verhältnis von Art. 6 Abs. 1 GG zu Art. 3 Abs. 1 GG .....	51
c) Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes .....	53
aa) Willkürgrenze .....	53
bb) Typisierung .....	53
cc) Verfassungsmäßige Typisierung im einzelnen ..	54
dd) Schlußfolgerungen für zulässige Typisierungen nach Art. 3 Abs. 1 GG .....	55
ee) Besonderheit des Steuerrechts .....	56
ff) Typisierende allgemeine Regelungen gegen Steuerumgehung .....	57
d) Bedeutung des besonderen Gleichheitssatzes im einzelnen .....	58
aa) Quantität .....	58
bb) Praktikabilität .....	59
cc) Qualität .....	60

### 3. Teil

<b>Verfassungsrechtliche und methodische Grundlagen der steuerrechtlichen Behandlung von Vertragsgestaltungen im allgemeinen</b> .....	65
§ 5 Einheit der Rechtsordnung .....	66
A. Bindung des Gesetzgebers .....	66
B. Bindung der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ..	68
I. Privatrechtsbegriffe im Steuerrecht und Gesetzesbindung ..	68
II. Ansatz der Problemlösung .....	71

§ 6 Grundsätze der Rechtsanwendung .....	72
A. Vorrang des Gesetzes .....	72
I. Verbot der Gesetzesanwendung „contra legem“ .....	72
II. Methodenlehre im Steuerrecht .....	73
1. Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ..	74
a) Kodifizierung und Streichung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise .....	74
b) Zukunft der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ....	75
2. Einheit der Methodenlehre .....	77
III. Allgemeine Methodenlehren .....	78
1. Klassische Methodenlehre .....	78
a) Sachverhaltsermittlung .....	79
b) Auslegung der Tatbestandsmerkmale .....	79
aa) Auslegungsgesichtspunkte .....	80
bb) Stufen der Rechtsanwendung .....	81
2. Kritik der klassischen Methodologie .....	82
IV. Vorrang des Gesetzes und Methodenlehre .....	84
B. Vorbehalt des Gesetzes .....	85
I. Klassische Vorbehaltslehre .....	86
II. Neuere Tendenzen zur Lehre vom Vorbehalt des Gesetzes	86
III. Vorbehalt des Gesetzes und Rechtsanwendung .....	87
1. Besteuerung „sine lege“ .....	87
2. Besteuerung „praeter legem“ .....	88
a) Tatbestandsmäßigkeit im Steuerrecht .....	89
b) Beachtung des gesetzgeberischen Willens .....	90
C. Dualismus, Gesetz und Recht .....	91
I. Rechtssicherheit und materielle Gerechtigkeit .....	91
II. Abgrenzung von Rechtssicherheit und materielle Gerechtig- keit .....	92
1. Vorrangstellung der Rechtssicherheit .....	92
2. Berechenbarkeit von Belastungen .....	94
3. Individuelle Berechtigung des Vertrauensschutzes .....	94
III. Analogieverbot .....	96
1. Herleitung des Analogieverbots aus § 42 AO .....	96
2. Wortlaut des Gesetzes als Grenze der Vorhersehbarkeit	96
3. Begründung eines steuerrechtlichen Analogie- und Restriktions- verbotes .....	97
a) Unbestimmtheit der Steuergesetze .....	97
b) Unüberschaubarkeit des Steuerrechts .....	98
c) Bedeutung der §§ 39 ff. AO für das verfassungsrecht- liche Verbot der Rechtsfortbildung im Steuerrecht ...	99
4. Rechtsfortbildungsverbot bei begünstigenden Maßnah- men .....	100
5. Rechtsfortbildung im Steuerverfahrensrecht .....	101

D. Zusammenfassung und Schlußfolgerung für die Anerkennung vertraglicher Gestaltungen im Steuerrecht .....	102
I. Rechtsstaatlich gebotene Rechtsanwendung im Steuerrecht	102
II. Zivilrechtsbegriffe im Steuerrecht .....	102

#### 4. Teil

<b>Grundlagen der Abgabenordnung für die steuerrechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen</b>	105
§ 7 Scheingeschäfte, Scheinhandlungen, verdeckte Geschäfte .....	108
A. Wesen der Scheingeschäfte .....	108
B. Scheingeschäfte zwischen Angehörigen .....	108
I. Ansichten der Rechtsprechung und der Verwaltung .....	108
1. Zivilrechtliche Wirksamkeit .....	109
2. Klarheit und Eindeutigkeit .....	110
3. Fremdvergleich .....	110
4. Tatsächlicher Vollzug .....	110
II. Kritik im Schrifttum und eigene Stellungnahme .....	111
1. Zivilrechtliche Wirksamkeit .....	112
a) Steuerrechtliche Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Verträge im System des § 41 AO .....	112
b) Wirkung von Indizien .....	113
c) Zivilrechtliche Unwirksamkeit als Anzeichen fehlender Ernsthaftigkeit .....	114
2. Klarheit und Eindeutigkeit .....	115
3. Fremdvergleich .....	116
4. Tatsächlicher Vollzug .....	117
5. Zusammenfassung .....	118
§ 8 Unwirksame Rechtsgeschäfte .....	120
A. Ansicht des Bundesfinanzhofes .....	120
B. Ansichten im Schrifttum .....	121
C. Eigene Stellungnahme .....	122
I. Verhältnis zwischen § 41 Abs. 1 und Abs. 2 AO .....	122
II. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und teleologische Restriktion .....	123
III. Unmöglichkeit des Vollzuges .....	124

	Inhaltsverzeichnis	13
§ 9	Steuerungumgehung	125
	A. Ansicht des Bundesfinanzhofes	126
	B. Ansichten im Schrifttum	128
	C. Eigene Stellungnahme	128
	I. Schwierigkeit der Auslegung	128
	II. Umgehung des Umgehungstatbestandes	129
	1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise statt Mißbrauchsklausel	129
	2. Ernsthaftigkeit statt Mißbrauchsklausel	130
	III. Versuch einer eigenen Auslegung des § 42 AO	130
	1. Umgehung des Zwecks einer Steuernorm	130
	2. Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung	132
	3. Mißbrauchsabsicht	134
	4. Zusammenfassung	136
	D. Mißbräuchliche Gestaltungen unter Angehörigen im besonderen	136
§ 10	Zurechnung von Vermögensgegenständen	139
	A. Problemstellung	139
	B. Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Eigentumsordnung (§ 39 Abs. 1 AO)	140
	I. Umfang des Eigentumsbegriffes	140
	II. Inhalt des zivilrechtlichen Eigentumsbegriffes	142
	C. Wirtschaftlicher Eigentumsbegriff (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO)	143
	I. Wertgedanke als Zurechnungsmaßstab	144
	1. Merkwürdigkeit der Tatbestandsbildung	144
	2. Wortsinn und Gesetzeszweck	145
	II. Relative Wertlosigkeit der Eigentümerrechte	146
	1. Relativität des Wertmaßstabes	146
	2. Maßzahlen für relative Wertlosigkeit	146
§ 11	Verfahrensrechtliche Vorschriften	147
	A. Grundlagen des Besteuerungsverfahrens	148
	B. Objektive Beweislast und Schätzung	149
	I. Ansichten der Rechtsprechung und des Schrifttums	149
	II. Eigene Stellungnahme	151
	C. Umfang des erforderlichen Tatsachennachweises	153

## 5. Teil

	<b>Schluß</b>	156
§ 12	Zusammenfassung .....	156
	A. Problemstellung .....	156
	B. Bedeutung des Art. 6 Abs. 1 GG für die steuerrechtliche Behandlung von Verträgen zwischen Angehörigen .....	158
	I. Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm ..	158
	II. Art. 6 Abs. 1 GG und typisierende Benachteiligungen zu Lasten von Ehe und Familie .....	159
	C. Bindungswirkung des Art. 20 Abs. 3 GG .....	161
	I. Problemstellung .....	161
	II. Grundsätze der Rechtsanwendung .....	162
	III. Rechtssicherheit und Rechtsfortbildung .....	163
	D. Grundaussagen der Abgabenordnung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verträgen zwischen Angehörigen .....	165
	I. Scheingeschäfte, Scheinhandlungen, verdeckte Geschäfte ..	165
	II. Unwirksame Rechtsgeschäfte .....	166
	III. Steuerumgehung .....	167
	IV. Zurechnung von Vermögensgegenständen .....	168
	V. Steuerverfahrensrecht .....	168
	<b>Schrifttumsverzeichnis</b>	170

## **Abkürzungsverzeichnis**

<b>BT.-Drs.</b>	= Drucksachen des Deutschen Bundestages
<b>JA</b>	= Juristische Arbeitsblätter
<b>JbFfSt.</b>	= Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
<b>StKR</b>	= Steuerkongreßreport
<b>StLex</b>	= Steuerlexikon
<b>StuW</b>	= Steuer und Wirtschaft

Im übrigen wird verwiesen auf Kirchner, Hildebert, Abkürzungsverzeichnis der Rechtsprache, 2. Auflage, Berlin 1968.



## 1. TEIL

# Einleitung

## § 1 Bedeutung des Themas

### A. Bedeutung in Wissenschaft und Praxis

Die Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen sind im Familien- und Erbrecht des Bürgerlichen Gesetzbuches geregelt. Die Angehörigen können von den gesetzlichen Regelstatuten durch familien- oder erbrechtliche Vereinbarungen weitgehend abweichen. Die familien- und erbrechtlichen Sonderrechtsbeziehungen können zudem durch allgemein-schuldrechtliche Verträge ergänzt oder ersetzt werden. So regeln Ehegatten oder Familienmitglieder recht häufig ihre vermögensrechtlichen Verhältnisse durch allgemein-schuldrechtliche Verträge. Gebräuchliche Gestaltungsmittel hierzu sind alle Vertragstypen des Bürgerlichen Gesetzbuches, insbesondere Schenkung, Kauf, Darlehen, Miete, Arbeits- und Gesellschaftsverträge. Verträge dieser Art sind geeignet, die Steuerbelastung der Angehörigen zu verringern. Die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte begegnen diesen Gestaltungsmöglichkeiten mit Mißtrauen. Im Gegensatz zu Verträgen zwischen fremden Personen werden Verträge zwischen Angehörigen nur unter erschweren Voraussetzungen steuerrechtlich anerkannt. Die Sprengkraft dieser benachteiligenden Sonderbehandlung liegt auf der Hand. Davon zeugen eine schon Mitte der vierziger Jahre einsetzende Flut von Urteilen des Reichsfinanzhofes<sup>1</sup> sowie die gesamte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes<sup>2</sup>. Auch das Bundesverfassungsgericht hat sich mehrfach mit dem Problem befaßt. Teilweise hat es<sup>3</sup> die Unvereinbarkeit der Recht-

---

<sup>1</sup> u. a. RStBl. 1935, 135; 1935, 472; 1935, 1060; RFHE 40, 131 = RStBl. 1935, 1099; RStBl. 1937, 924; RFHE 42, 29 = RStBl. 1937, 1113; RFHE 43, 272 = RStBl. 1938, 556; RStBl. 1938, 908; RFHE 44, 193 = RStBl. 1938, 930; RStBl. 1939, 646.

<sup>2</sup> u. a. BFHE 60, 481 = BStBl. III 1955, 184; BFHE 63, 480 = BStBl. III 1956, 380; BFHE 65, 482 = BStBl. III 1957, 419; BFHE 66, 658 = BStBl. III 1958, 254; BFHE 92, 474 = BStBl. II 1968, 671; BFHE 106, 504 = BStBl. II 1973, 5; BFHE 108, 299 = BStBl. II 1973, 287; BFHE 118, 181 = BStBl. II 1976, 328 (zusammenfassendes Urteil); BFHE 119, 421 = BStBl. II 1976, 678; BFHE 125, 254 = BStBl. II 1978, 618.

<sup>3</sup> BVerfGE 13, 318; 16, 241; 29, 104.

sprechung des Bundesfinanzhofes mit dem Grundgesetz festgestellt, teilweise hat es<sup>4</sup> gesetzliche Regelungen für nichtig erklärt, die eine steuerrechtliche Sonderbehandlung von Verträgen zwischen Angehörigen vorsahen.

Im Schrifttum war diese Rechtsprechung Anlaß zu einer Vielzahl von Untersuchungen<sup>5</sup>.

Die anhaltend aktuelle praktische Bedeutung der steuerrechtlichen Anerkennung allgemein-schuldrechtlicher Verträge zwischen Angehörigen wird durch die große Zahl der Referate bewiesen, die dieses Thema auf den wichtigsten Steuerfachtagungen der vergangenen Jahre behandelten<sup>6</sup>.

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft wählte einen Teilausschnitt der Problematik zum alleinigen Generalthema ihrer 2. Jahresarbeitstagung<sup>7</sup>. Das Thema der Tagung lautete: „Die steuerliche Zurechnung von Einkünften; Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen.“ Hierzu heißt es im Mitgliederrundschreiben Nr. 1/1977: „Der Wissenschaftliche Beirat hält ... eine weitere Besinnung auf die rechtstheoretischen Grundlagen des Themas für erforderlich ...“

Das alles ist Anlaß genug, die Grundlagen der steuerrechtlichen Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen neu zu überdenken.

## B. Grundlagen der Problematik

Ausgangspunkt des Streites zwischen dem besteuernenden Staat und dem Steuerzahler ist das von der Tradition geprägte Bild von Ehe und

<sup>4</sup> BVerfGE 13, 290; 13, 331; 16, 203; 18, 97; 26, 321.

<sup>5</sup> u. a. *Felix / Heinemann*, Bibliographie, S. 28, 39 (Schrifttumsnachweise 1930 - 1945); *Fenn*, Mitarbeit, ins. S. 79 ff.; *Halmburger*, Familienunternehmen; *Herrmann / Heuer*, EStG, § 4 vor Anm. 52 mit neueren Schrifttumsnachweisen; *Krause*, Gewinnverteilung; *Krollmann*, Familienunternehmen; *Martin*, Arbeits-, Gesellschaftsverträge; *Mittelbach*, Familienunternehmen; *Rosenbaum*, Familienrechtliche Beziehungen; *Ruppe*, Familienverträge; *Schneider*, Beschäftigungsverhältnisse; *Wacke*, Beweislast für Familienunternehmen.

<sup>6</sup> Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht: *Schmidt*, JbFfSt. 1973/74, 173; *Ebeling*, JbFfSt. 1974/75, 163; *Ahrend*, JbFfSt. 1976/77, 64 (83 ff.); *Kruse*, JbFfSt. 1977/78, 82; Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland: *Böttcher*, StbJb 1973/74, 117; ders., StbJb 1974/75, 63; ders. 1975/76, 115; *Schmidt*, StbJb 1975/76, 173; *Flume*, StbJb 1976/77, 43; *Meilicke*, StbJb 1976/77, 287, Deutscher Steuerkongreß der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten: *Paulick*, StKR 1974, 129 (148 ff.); *Knobbe-Keuk*, StKR 1975, 205 (218); *Schmidt*, StKR 1977, 66.

<sup>7</sup> Veröffentlichung der Vorträge und der Diskussion in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen.

Familie. Als natürlich-sittliches Verhältnis<sup>8</sup>, von den Religionen als gottgegebene Institution bewahrt, bestimmen auch heute noch außerrechtliche, sozialethische Bindungen<sup>9</sup> das Leben in Ehe und Familie. Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten und Familienangehörigen erschöpfen sich gemeinhin in dem staatlich vorgegebenen Rahmen der Sonderbeziehungen des Familien- und Erbrechts. Allgemein-schuldrechtliche Beziehungen, wie sie unter Fremden begründet werden, erscheinen in dieser auf außerrechtlichen menschlichen Beziehungen beruhenden Bindung wie Fremdkörper. Gleichwohl steht es heute außer Zweifel, daß sich Angehörige untereinander nach allgemeinem Vertragsrecht wie Fremde verpflichten können. Die Verträge verletzen in aller Regel weder die Grenzen vertraglicher Gestaltungsfreiheit noch die engeren Grundsätze der Eheordnung oder der Eltern-Kind-Beziehung<sup>10</sup>. Es liegt deshalb für den Steuerpflichtigen nahe, auch eine steuerrechtliche Anerkennung der zivilrechtlich wirksamen Vertragsabschlüsse zu fordern.

Mit dieser Forderung wird die allgemeine, grundlegende Problematik des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Zivilrecht berührt. Die Bindung des Steuerrechts an die zivilrechtliche Sachverhaltsbeurteilung war seit Beginn der großen Steuerrechtskodifikationen in den dreißiger Jahren bis Mitte der sechziger Jahre heftig umstritten. Heute hat dieser Streit, soweit es um die grundsätzliche Anerkennung zivilrechtlicher Gestaltungen im Steuerrecht geht, nur noch rechtshistorische Bedeutung<sup>11</sup>. Enthalten die Steuergesetze eine eigene, nicht spezifisch zivilrechtliche Terminologie, besteht auch keine Bindung des Steuerrechts an das Zivilrecht. Schreiben andererseits einzelne Steuergesetze wie das Erb- und Schenkungssteuergesetz ausdrücklich die Maßgeblichkeit der Zivilrechtsordnung vor<sup>12</sup>, ist das Steuerrecht an die zivilrechtliche Gestaltung gebunden. Enthalten die Steuergesetze eine zivilrechtliche Terminologie ohne besonderen Hinweis auf die steuerrechtliche Maßgeblichkeit des Zivilrechts oder ist nach einem Steuertatbestand ein Rückgriff auf die zivilrechtlichen Vertragsformen unausgesprochen geboten, muß der steuerrechtliche Sachverhalt im allgemeinen nach zivilrechtlichen Grundsätzen beurteilt werden<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> Dölle, Familienrecht, § 2 I.

<sup>9</sup> Gernhuber, Familienrecht, § 1 II.

<sup>10</sup> Hefermehl in Soergel/Siebert, BGB § 138 Anm. 117 ff.

<sup>11</sup> Zur geschichtlichen Entwicklung Übersicht bei Kruse, NJW 1970, 2185 ff.

<sup>12</sup> Crezelius, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, passim.

<sup>13</sup> h. M. zum gesamten Problemkreis: BVerfGE 13, 331 (340), 29, 104 (117) st. Rspr.; BFHE 90, 120 (125) = BStBl. III 1962, 310; BFHE 80, 103 (106 ff.) = BStBl. III 1964, 511 (512), m. w. N.; BFHE 120, 165 (166 ff.) = BStBl. II 1977, 78 st. Rspr.; Blencke, Gestaltungsfreiheit, S. 23 ff.; Goetz-Dornbach, DStR