

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 40

Die Bedeutung subjektiver Merkmale im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht

Von

Friedrich Klein-Blenkers



Duncker & Humblot · Berlin

FRIEDRICH KLEIN-BLENKERS

**Die Bedeutung subjektiver Merkmale
im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 40

Die Bedeutung subjektiver Merkmale im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht

Von

Friedrich Klein-Blenkers



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Klein-Blenkers, Friedrich:

Die Bedeutung subjektiver Merkmale im Erbschaftsteuer-
und Schenkungsteuerrecht / von Friedrich Klein-Blenkers. –
Berlin : Duncker und Humblot, 1991

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 40)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1990

ISBN 3-428-07224-3

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1991 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41
Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-07224-3

Meinen Eltern

Vorwort

Von einem „subjektiven (Tatbestands-)Merkmal“ spricht man, wenn der Eintritt einer Rechtsfolge nicht allein von objektiven Gegebenheiten, sondern daneben von bestimmten individuellen Vorstellungen einzelner Personen abhängt. „Subjektive Merkmale“ finden sich in zahlreichen Vorschriften des Steuerrechts. Gleichwohl ist ihre Normierung insbesondere aus praktischen Erwägungen problematisch.

Die vorliegende Arbeit faßt, anknüpfend an aktuelle Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur, die Bedeutung „subjektiver Merkmale“ im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht ins Auge. Untersucht wird, ob und, wenn ja, welche Normen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts „subjektive Merkmale“ enthalten, welchen Inhalt diese haben und wie sich ihr Vorliegen in der Praxis nachweisen läßt, sowie ob es aus systematischen wie praktischen Erwägungen sinnvoll erscheint, im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht zukünftig auf „subjektive Merkmale“ zu verzichten und stattdessen nur noch auf objektive Kriterien abzustellen.

Die Arbeit ist im Sommersemester 1990 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen worden. Sie wurde angeregt und betreut von Herrn Prof. Dr. Jens Peter Meincke, dem ich für zahlreiche weiterführende Anregungen und hilfreiche Hinweise nachdrücklich danken möchte. Herrn Prof. Dr. Jens Peter Meincke und Herrn Prof. Dr. Joachim Lang, der freundlicherweise die Aufgabe der Zweitbegutachtung übernahm, bin ich zugleich für die Aufnahme der Arbeit in die „Schriften zum Steuerrecht“ verbunden.

Der Bischöflichen Studienstiftung Cusanuswerk danke ich für eine großzügige und vielseitige Förderung.

Mein besonderer Dank gilt schließlich meinen Eltern, die mir die Möglichkeit der Promotion geboten und mich in diesem Vorhaben fortwährend unterstützt haben.

Das Manuskript wurde Anfang des Jahres 1990 abgeschlossen. Spätere Veröffentlichungen konnten noch vereinzelt nachgetragen werden.

Köln, im Juni 1991

Friedrich Klein-Blenkers

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	19
B. Der Tatbestand der freigebigen Zuwendung	22
I. Die Entwicklung der Diskussion	22
1. Vorfragen	22
a) Die Gesetzesgeschichte	22
b) Die sich stellenden Fragen	25
c) Die in der Praxis relevanten Fälle	26
2. Die Entwicklung in der Rechtsprechung	29
a) Die Rechtsprechung von RG und RFH	29
b) Die frühe Rechtsprechung des BFH	35
c) Änderungen in der Rechtsprechung des BFH	38
d) Ergebnis	43
3. Die Behandlung des subjektiven Merkmals im Schrifttum	44
a) Die herrschende Ansicht	44
b) Die Thesen Schulze-Osterlohs	52
c) Die Thesen Kirchhofs	53
II. Auslegung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	54
1. Der Wortlaut von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	54
2. Der Bedeutungszusammenhang des Gesetzes	56
3. Regelungsabsicht, Zwecke und Normvorstellungen des historischen Gesetzgebers	60
4. Ergebnis der Auslegung	68
III. Steuersystematische Überlegungen	69
1. Die einzelnen Erklärungen für die Existenz von Schenkungsteuer	70
a) Die Rechtfertigung des historischen Gesetzgebers für die Erhebung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	70
b) Heute nicht mehr vertretene Theorien	72
c) Aktuelle Theorien	75
d) Ergebnis	86
2. Die Ausgestaltung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	86
a) Argumente für eine rein objektive Fassung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	86
b) Argumente für eine Beibehaltung subjektiver Merkmale	87
3. Ergebnis	92

4. Blick über die Grenze	93
a) Österreich	93
b) Schweiz	95
ba) Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Schenkungsbegriffs ...	96
bb) Die „Zürcher Gruppe“	97
bc) Die „Berner Gruppe“	98
bd) Ergebnis	99
IV. Die subjektiven Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im einzelnen	99
1. Der genaue Inhalt der „subjektiven Komponente“ in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	100
a) Maßgeblichkeit der der Zuwendung zugrundeliegenden Vereinbarungen	100
b) Der „Wille zur Freigebigkeit“	100
ba) „Bereicherungswille“ und/oder „Wille zur Unentgeltlichkeit“	100
bb) Der „Wille zur schenkweisen Zuwendung“	109
bc) Keine Berücksichtigung der „Motive“ der Beteiligten	120
bd) Die Beteiligten der freigegebenen Zuwendung, bei denen das subjektive Merkmal gegeben sein muß	121
c) Zusammenfassung der Ergebnisse	123
2. Die einzelnen Fälle	124
3. Überlegungen de-lege-ferenda: Soll die „freigegebige Zuwendung“ durch den Tatbestand der „Schenkung im Sinne des Bürgerlichen Rechts“ ersetzt werden?	131
a) Der Verzicht auf das Erfordernis der „Einigung“	131
b) Inhaltliche Abweichungen	132
c) Überlegungen de-lege-ferenda	136
d) Ergebnis	137
V. Der Nachweis der subjektiven Merkmale im Besteuerungsverfahren ..	138
1. Die verschiedenen Möglichkeiten zur Lösung des Problems	138
a) Theorien, die das subjektive Merkmal einschränken	139
b) Beweiserleichterungen	140
c) Zusammenfassung	145
2. Vergleichbare Problemlagen im Zivil- und Steuerrecht	145
a) Bürgerlich rechtliche Vorschriften, die ein subjektives Merkmal enthalten	145
aa) Der Tatbestand der „Schenkung im Sinne des Bürgerlichen Rechts“	146
ab) Vorschriften, welche der „Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts“ nahestehen	147
(1) Vorschriften, die Ausgleichsansprüche Dritter normieren	147
(2) Vorschriften, die die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis einschränken	150
b) Steuerrechtliche Vorschriften, die ein subjektives Merkmal enthalten	152
ba) Die „Einkünfteerzielungsabsicht“ im Einkommensteuerrecht	152
bb) Der „unentgeltliche Erwerb“ in § 17 EStG	154

bc) Die Bilanzierung von in Abbruchsabsicht erworbenen Gebäuden	154
bd) Wohnbenutzung im Sinne von § 8 Nr. 5 Hamb.GrEStG ...	155
be) Die verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	156
c) Zusammenfassung	156
3. Lösungsversuch	157
a) Grundlagen	157
b) Die einzelnen Fälle	158
4. Ergebnis	162
VI. Sonderfall: Freigebige Zuwendungen mit familien- oder wirtschaftsrechtlichem Bezug	163
1. Fälle mit Bezug zum Familienrecht	164
a) Zuwendungen zwischen Ehegatten	164
aa) Inhaltliche Abweichungen	164
ab) Abweichungen, die den Nachweis des subjektiven Merkmals betreffen	164
b) Zuwendungen zwischen den Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft	167
ba) Inhaltliche Abweichungen	167
bb) Abweichungen, die den Nachweis des subjektiven Merkmals betreffen	168
c) Zuwendungen unter Verwandten	170
ca) Inhaltliche Abweichungen	170
cb) Abweichungen, die den Nachweis des subjektiven Merkmals betreffen	173
d) Ergebnis	173
2. Fälle mit wirtschaftsrechtlichem Bezug	174
a) Inhaltliche Abweichungen	174
b) Abweichungen, die den Nachweis des subjektiven Merkmals betreffen	177
c) Ergebnis	179
3. Zuwendungen an Arbeiter und Angestellte	179
a) Inhaltliche Abweichungen	179
b) Abweichungen, die den Nachweis des subjektiven Merkmals betreffen	182
c) Ergebnis	183
4. Stiftungsleistungen	183
a) Der Begriff der Stiftung	183
b) Schenkungsteuerpflichtigkeit von Zuwendungen an durch den Stiftungsgeschäft begünstigte Personen	184
c) Ergebnis	185
VII. Zusammenfassung	185

C. Sonstige Schenkungsteuerstatbestände, bei denen das Vorliegen eines subjektiven Merkmals relevant werden kann	187
I. § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	187
1. Die schenkungsteuerliche Beurteilung der „Vereinbarung von Gütergemeinschaft“ nach altem Recht	187
2. Die Entstehungsgeschichte des § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	189
3. Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur zu § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	190
4. Voraussetzungen einer auf § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gestützten Besteuerung	193
5. Ergebnis	198
II. § 7 Abs. 5, 6 und 7 ErbStG	199
1. § 7 Abs. 5 ErbStG	199
a) Die schenkungsteuerliche Behandlung von „Buchwertklauseln“ nach altem Recht	200
b) Die Entstehungsgeschichte des § 7 Abs. 5 ErbStG	202
c) Stellungnahmen zu § 7 Abs. 5 ErbStG	202
d) Voraussetzungen einer auf § 7 Abs. 5 ErbStG gestützten Besteuerung	203
e) Ergebnis	205
2. § 7 Abs. 6 ErbStG	205
a) Rechtsprechung und Literatur zum Rechtszustand vor dem 1. Januar 1974	206
b) Die Entstehungsgeschichte des § 7 Abs. 6 ErbStG	207
c) Stellungnahmen zu § 7 Abs. 6 ErbStG	208
d) Voraussetzungen einer Besteuerung der zuvor behandelten vier Fallgruppen	210
e) Ergebnis	212
3. § 7 Abs. 7 ErbStG	212
a) Die steuerrechtliche Behandlung von „Abfindungsklauseln“ nach altem Recht	213
b) Die Entstehungsgeschichte des § 7 Abs. 7 ErbStG	214
c) Stellungnahmen zu § 7 Abs. 7 ErbStG	215
d) Voraussetzungen einer auf § 7 Abs. 7 ErbStG gestützten Besteuerung	217
e) Ergebnis	218
III. Zusammenfassung	218
D. Die Bedeutung subjektiver Merkmale für die Tatbestände des Erbschaftsteuerrechts	220
I. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	220
1. Der Erwerb durch Erbvertrag	221
a) Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur	221
aa) Die Entwicklung der Rechtsprechung	221
ab) Die Entwicklung in der Literatur	224

b) Auslegung der gesetzlichen Vorschriften	225
c) Die einzelnen Voraussetzungen einer Besteuerung des Erwerbs durch Erbvertrag	227
d) Erbebnis	228
2. Erwerb durch Vermächtnis	229
3. Erbeinsetzung durch Testament	229
II. Die Schenkung auf den Todesfall	230
1. § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 ErbStG	230
a) Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur	230
aa) Die Entwicklung in der Rechtsprechung	230
ab) Ansichten in der Literatur	232
b) Die Voraussetzungen einer Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 ErbStG im einzelnen	233
c) Ergebnis	234
2. § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG	234
a) Die steuerrechtliche Behandlung der vorliegenden Fälle nach altem Recht	235
b) Die Gesetzesgeschichte	236
c) Stellungnahmen zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG	236
d) Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG	238
e) Ergebnis	239
III. Vertrag zugunsten Dritter	239
1. Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur	239
2. Die einzelnen Voraussetzungen einer Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	240
IV. Zusammenfassung	241
E. Zusammenfassung der Ergebnisse	243
Literaturverzeichnis	247

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	= Absatz
AcP	= Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
a. E.	= am Ende
AktG	= Aktiengesetz
ALR	= Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794
AnfG	= Anfechtungsgesetz (Gesetz betreffend die Anfechtung von Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Konkursverfahrens)
Anm.	= Anmerkung
AO	= Abgabenordnung
Art.	= Artikel
BadWürttNotZ	= Mitteilungen aus der Praxis. Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
BayBS	= Bereinigte Sammlung des bayerischen Landesrechts
BayLVerf	= Bayerische Landesverfassung
BB	= Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	= Band
bes.	= besondere(s)
BeurkG	= Beurkundungsgesetz
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BFHE	= Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	= Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	= Bundesgesetzblatt
BGH	= Bundesgerichtshof
BGHZ	= Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
Bsp.	= Beispiel
BStBl.	= Bundessteuerblatt
BT	= Bundestag
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	= Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	= Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwG	= Bundesverwaltungsgericht
bzw.	= beziehungsweise
DB	= Der Betrieb (Zeitschrift)

ders.	= derselbe
DM	= Deutsche Mark
DNotZ	= Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	= Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DVR	= Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
DWW	= Deutsche Wohnungswirtschaft (Zeitschrift)
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ErbStG	= Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	= et cetera (und so weiter)
f., ff.	= (fort)folgend(e)
FamRZ	= Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
F.A.Z.	= Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	= Finanzgericht
FGO	= Finanzgerichtsordnung
FinArch	= Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	= Fußnote
FR	= Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GewStDV	= Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz betreffend die GmbH
GmbHR	= GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrEStG	= Grunderwerbsteuergesetz
GWB	= Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
hamb.	= hamburgisch
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	= Handelsgesetzbuch
HRR	= Höchststrichterliche Rechtsprechung (Zeitschrift)
Hrsg.	= Herausgeber
Inf	= Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i. V. m.	= in Verbindung mit
JA	= Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JbFSt	= Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JR	= Juristische Rundschau (Zeitschrift)
JuS	= Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	= Juristische Wochenschrift
JZ	= Juristenzeitung
KG	= Kammergericht
KO	= Konkursordnung
KÖSDI	= Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
Ls.	= Leitsatz

LZ	= Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht
MDR	= Monatsschrift für Deutsches Recht
MK	= Münchener Kommentar zum BGB
m. w. N.	= mit weiteren Nachweisen
nds.	= niedersächsisch
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	= Neue Juristische Wochenschrift – Rechtsprechungs-Report Zivilrecht
Nr(n).	= Nummer(n)
nv	= nicht veröffentlicht
NWB	= Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
öErbStG	= österreichisches Erbschaftssteuergesetz
OHG	= Offene Handelsgesellschaft
OLG	= Oberlandesgericht
OR	= (schweizerisches) Obligationenrecht
PrGS	= Preußische Gesetzessammlung
RBewG	= Reichsbewertungsgesetz
RFH	= Reichsfinanzhof
RFHE	= Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	= Reichsgericht
RGBI.	= Reichsgesetzblatt
RGRK	= Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, herausgegeben von Mitgliedern des BGH
RGZ	= Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RM	= Reichsmark
RPfl	= Der Rechtspfleger (Zeitschrift)
RStBl.	= Reichssteuerblatt
S.	= Seite
sc.	= scilicet (nämlich)
StbJb	= Steuerberater-Jahrbuch
StbKongreßRep	= Steuerberaterkongreß-Report
SteuerStud	= Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuW	= Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StZBl	= Steuer- und Zollblatt
u.	= und
u. s. f.	= und so fort
VAHRG	= Gesetz zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich
vgl.	= vergleiche
VglO	= Vergleichsordnung
Vol.	= volume (Band)
WM	= Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
WRV	= Weimarer Reichsverfassung
z. B.	= zum Beispiel
ZGB	= Schweizerisches Zivilgesetzbuch

Ziff.	= Ziffer
ZPO	= Zivilprozeßordnung
ZRP	= Zeitschrift für Rechtspolitik
ZZP	= Zeitschrift für den Zivilprozeß

A. Einführung

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vom 17. April 1974¹ fällt bei Vorliegen einer

„freigebigen Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird,“

Schenkungssteuer an. Der Steuertatbestand ist also erfüllt, wenn der Bedachte durch eine Zuwendung (objektiv) „bereichert“ wird und diese Zuwendung zugleich „freigebig“ erfolgt. Die ganz überwiegende Ansicht in Rechtsprechung² und Literatur³ sieht in dem Erfordernis der „Freigebigkeit“ ein sogenanntes „subjektives (Tatbestands-)Merkmal“. Von einem „subjektiven Tatbestands-Merkmal“ spricht man, wenn der Eintritt einer Rechtsfolge nicht allein von objektiven Gegebenheiten, sondern auch von bestimmten individuellen Vorstellungen der jeweils ins Auge gefaßten Personen abhängig ist. Für § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG soll nach Rechtsprechung bzw. Literatur erforderlich sein, daß der Zuwendende mit einem „Willen zur Freigebigkeit“, einem „Bereicherungswillen“, einem „Willen zur Unentgeltlichkeit“ und / oder mit einem „Willen zur schenkweisen Zuwendung“ handelt.

„Subjektive Merkmale“ finden sich nicht nur in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, sondern an zahlreichen Stellen des Steuerrechts. So ist z. B. nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG Voraussetzung für den Anfall von Einkommensteuer, daß der Gewerbetreibende mit der „Absicht, Gewinn zu erzielen,“ handelt. Gleichwohl ist ihre Normierung in doppelter Hinsicht problematisch.

Zum einen kann die Verwendung „subjektiver Merkmale“ in Steuertatbeständen dazu führen, daß objektiv gleichwertige Sachverhalte allein wegen unterschiedlicher Vorstellungen der beteiligten Personen unterschiedlich besteuert werden. Überträgt z. B. A dem B ein Bild, dessen Verkehrswert DM 100.000,— beträgt, für DM 20.000,—, weil er sich (a) über den tatsächlichen Wert irrt bzw. (b) dem A etwas Gutes tun will, so fällt nach herrschender Ansicht allein in Fall (b), nicht aber in Fall (a) Schenkungssteuer an. Denn in Fall (b) soll der erforderliche „Wille zur Freigebigkeit“ gegeben sein, welcher in Fall (a) fehle. Das wirtschaftliche Ergebnis ist jedoch in beiden Fällen das gleiche: B erhält ein Bild, das DM 100.000,— wert ist, für DM 20.000,—, ohne daß er sich die Bereicherung

¹ BGBl. 1974 I S. 933; im folgenden: ErbStG.

² Vgl. unten: B. I. 2.

³ Vgl. unten: B. I. 3.

in Höhe von DM 80.000,— in irgendeiner Weise verdient hätte. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung erscheint unsachgerecht.

Zum anderen birgt die Normierung subjektiver Tatbestandsmerkmale die Gefahr, daß der Steuerpflichtige versuchen wird, durch gezielte (ihm günstige) Behauptungen die Steuerpflicht zu umgehen: Trägt A in Fall (b) wahrheitswidrig vor, er habe geglaubt, B gegenüber zur Überlassung zu diesem Preis verpflichtet zu sein oder er habe sich über den wahren Wert des Bildes geirrt, so kann dies, obwohl der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Wirklichkeit erfüllt ist, dazu führen, daß die Steuer nicht erhoben wird. Denn beide Gründe schließen, ihre Richtigkeit unterstellt, nach allgemeiner Ansicht den „Willen zur Freigebigkeit“ aus. Der Finanzbehörde aber wird es in solchen Fällen häufig nicht gelingen, den tatsächlichen Willen festzustellen.

Diese Schwierigkeiten lassen die Normierung subjektiver Tatbestandsmerkmale im Steuerrecht fraglich erscheinen. Sinnvoller könnte es sein, allein auf objektive Gegebenheiten abzustellen. Besonders prägnant formuliert hat diesen Gedanken in jüngster Zeit *Kirchhof*⁴:

„Nicht der subjektive Wille für oder gegen das Haben von Vermögen, schon gar nicht für oder gegen die Steuer, bestimmt die Belastbarkeit des Steuerpflichtigen, sondern allein seine objektive wirtschaftliche Ausgangslage . . . Der Steuergesetzgeber hat daher in seine Tatbestände ausschließlich objektive Elemente aufzunehmen.“

Auf der anderen Seite haben sich etwa *Schulze-Osterloh*⁵, *Meincke*⁶ sowie *Petzoldt*⁷ in ausführlichen Stellungnahmen für eine Beibehaltung des subjektiven Merkmals im Tatbestand der freigebigen Zuwendung ausgesprochen. Unklar äußert sich der BFH in einer Entscheidung vom 10. September 1986⁸:

„Wenngleich die freigebige Zuwendung neben dem Willen zur Freigebigkeit zwar objektiv eine Bereicherung des Beschenkten voraussetzt, so setzt sie einen auf die Bereicherung gerichteten Willen des Zuwendenden dagegen nicht voraus.“

Zuvor hatte der BFH jahrelang das Vorliegen eines „Bereicherungswillens“ gefordert.

Die hier vorgelegte Arbeit stellt die zahlreichen Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur, gerade auch aus jüngster Zeit, unter systematischen Gesichtspunkten zusammen und versucht, vor diesem Hintergrund die Frage nach Existenz und Bedeutung „subjektiver Tatbestandsmerkmale“ im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht zu beantworten: Untersucht wird, ob und, wenn ja, warum die einzelnen Normen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes „sub-

⁴ NJW 1987, S. 3217 (3222 f.).

⁵ StuW 1977, S. 122.

⁶ In Meincke / Michel, ErbStG, § 7 Anm. 37 ff.

⁷ In Festgabe für Felix, S. 331.

⁸ BFH BStBl. II 1987, S. 80 (81).

jektive Merkmale“ enthalten, welchen Inhalt sie haben und wie sich ihr Vorliegen in der Praxis zuverlässig nachweisen läßt. Dabei soll zuerst (B.) der in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geregelte Tatbestand der „freigebigen Zuwendung“ ins Auge gefaßt werden. Denn § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist die zentrale Norm des Schenkungsteuerrechts, und die einzelnen Fragen des subjektiven Merkmals werden im Rahmen dieser Vorschrift von Rechtsprechung und Literatur besonders eindringlich diskutiert. Im Anschluß an § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG werden die übrigen Tatbestände des Schenkungsteuerrechts, bei denen das Vorliegen eines „subjektiven Merkmals“ in Betracht kommt, untersucht (C.). Es sind dies der Tatbestand der „Vereinbarung von Gütergemeinschaft“ (§ 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) sowie die in § 7 Abs. 5-7 ErbStG behandelten gesellschaftsvertraglichen Klauseln. Den Abschluß bildet ein Blick auf die in § 3 Abs. 1 Nr. 1-4 ErbStG geregelten Tatbestände des Erbschaftsteuerrechts (D.).

Die Frage, ob die vom Gesetzgeber de-lege-lata getroffene Regelung sinnvoll ist oder ob sich de-lege-ferenda aus systematischen bzw. praktischen Aspekten Änderungen aufdrängen, wird dabei stets im Auge behalten.