

Dietmar Moench

„Wieso soll das eine Schenkung sein?“

Zugleich Besprechung der Monographie von Friedrich Klein-Blenkers, Die Bedeutung subjektiver Merkmale im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht*

Was eine steuerpflichtige Schenkung ist, meint jedermann zu wissen, und doch kennt das Leben so viele zweifelhafte wie zweifelsfreie Fälle. Stellen Sie sich einmal vor, Sie seien Unternehmer und hätten zur Errichtung eines neuen Werks von der A-Stadt ein geeignetes Gelände erworben. In den Verhandlungen mit der Stadt ist letztlich ein Kaufpreis von 1 Mio. DM festgelegt worden, obgleich allen Beteiligten klar war, daß nach den Verhältnissen des örtlichen Grundstücksmarkts der doppelte Betrag angemessen gewesen wäre. Das zuständige Erbschaftsteuer-Finanzamt, das im Verlauf einer Betriebsprüfung über diesen Vorgang unterrichtet worden ist, prüft, ob eine Schenkungsteuer festgesetzt werden kann. Ihre erste Reaktion wäre sicher die entrüstete Frage: „Wieso soll das eine Schenkung gewesen sein?“ Und die Verantwortlichen der A-Stadt würden ähnlich reagieren: „Was sollte uns veranlaßt haben, dem Unternehmer etwas zu schenken?“

Ihr Steuerberater würde guter Übung entsprechend zuerst einmal das Gesetz befragen, wo in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Grundtatbestand der Schenkungsteuer dahingehend umschrieben wird, daß als Schenkung unter Lebenden „jede freigebige Zuwendung unter Lebenden“ gilt, „soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.“ – Mit diesem Text allein würde sich Ihr Berater – Hand aufs Herz – schwer tun, dem Finanzamt die Annahme einer steuerpflichtigen freigebigen Zuwendung auszureden.

Daß unser Unternehmer durch den Kauf des Fabrikgeländes zum Vorzugspreis auf Kosten der Stadt bereichert worden ist, läßt sich nach dem gewählten Beispiel schwerlich bestreiten. „Objektiv“ ist das so. So wird auch die vom Besteuerungstatbestand verlangte Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden als objektives Tatbestandsmerkmal der Schenkungsteuer bezeichnet. Der steuerrechtliche Tatbestand knüpft dabei denkbar eng an dem zivilrechtlichen Tatbestand der Schenkung an, denn § 516 Abs. 1 BGB verlangt, daß der Zuwendende den Bedachten „aus seinem Vermögen“ bereichert.

Wenn in unserem Beispiel eine Schenkungsteuerpflicht ausgeschlossen werden kann, dann nur über die „subjektive Seite“ des Steuertatbestands, die dort reichlich verdeckt angelegt ist und erst aus dem Wortlaut erschlossen werden muß. Das Zivilrecht ist hier deutlicher, denn es verlangt für die Annahme einer Schenkung, daß „beide Teile darüber einig sind, daß die Zuwendung unentgeltlich erfolgt“. Das geltende Erbschaftsteuergesetz folgt dem nicht. Daß neben der objektiven Bereicherung auch ein subjektives Moment vorliegen muß, kann allein aus dem

* Schriften zum Steuerrecht Band 40, Berlin, Duncker & Humblot, 1991, 257 Seiten, DM 108,-.

Wort „freigebig“ abgeleitet werden. Dieser Begriff wird denn auch allgemein in dem Sinne verstanden, daß eine steuerbare freigebige Zuwendung den Willen des Zuwendenden verlangt, dem Empfänger die Bereicherung unentgeltlich zu verschaffen, während eine Einigung, also auch der zustimmende Wille des Empfängers, nicht vorliegen muß.

Bis zu diesem Stand der Erkenntnis, daß der Tatbestand der freigebigen Zuwendung unter Lebenden ein objektives und ein subjektives Element umfaßt, wird jeder Rechtsuchende schnell gelangen. Aber wehe ihm, wenn er Einzelheiten über das subjektive Merkmal erfahren will und dabei ohne Führer in das Studium der einschlägigen Judikatur und Literatur einsteigt: Allein die Terminologie wird ihn alsbald verwirren, denn er liest dort über den „Bereicherungswillen“, die „Bereicherungsabsicht“, den „Willen zur Freigebigkeit“ oder den „Willen zur schenkweisen Zuwendung“, über einen „Willen zur Unentgeltlichkeit“ oder ein „Bewußtsein der Unentgeltlichkeit“, eine „Vorteilsabsicht“ oder anderes mehr.

Petzoldt hat mit seinem Beitrag „Zur subjektiven Seite bei freigebigen Zuwendungen“ in der Festgabe für Felix zum 60. Geburtstag¹ eine erste Bresche in das Dickicht geschlagen und sich dabei angesichts der großen begrifflichen und gedanklichen Unsicherheit „in die babylonische Sprachverwirrung zurückversetzt gefühlt“². Wo schon der Mut von Petzoldt beachtlich war, mit dem Licht praktischer Vernunft in dieses Dickicht hineinzuleuchten, ist der Mut von Klein-Blenkers noch mehr zu bewundern, die verwirrende und verworrene Materie in dem viel weiter gesteckten Rahmen einer Dissertation wissenschaftlich aufzuarbeiten. Seine Arbeit, die zu vollem Recht als Buch veröffentlicht worden ist, ist ein entlarvender Spiegel für alle, die sich ohne großes Nachdenken über den subjektiven Tatbestand der Schenkungsteuer ausgelassen haben; sie ist – wichtiger noch – eine Fundgrube von Denkanstößen und Argumentationshilfen zur Bewältigung kritischer Einzelfälle, bei der sich die dogmatischen Erkenntnisse des Werks bewähren müssen. Es sind das die Fälle, bei denen die mit der Schenkungsteuer Beteiligten wie in unserem Ausgangsbeispiel mit einem ungläubigen „Wieso geschenkt?“ reagieren.

Klein-Blenkers stellt an den Anfang seiner Untersuchung nach der Gesetzesgeschichte (S. 22 ff.) eine Sammlung der Äußerungen zum subjektiven Merkmal des Schenkungssteuerrechts, die sich in der Rechtsprechung (S. 29 ff.) und im Schrifttum (S. 44 ff.) finden lassen. Es ist gut, daß der Autor dabei nicht lange verweilt, denn der Leser ahnt schnell, daß diese Sammlung wenig Erkenntnis verspricht, abgesehen von der, daß hier gründlich aufgeräumt werden muß. Da sich der Verfasser jedes Werturteil versagt, darf der Rezensent als selbst Betroffener zugeben, daß vieles, was bisher zum subjektiven Merkmal geschrieben worden war, nur so dahergeredet war.

Darin soll keine pauschale Kritik des Fachschrifttums liegen. Ausnahmen bestätigen die Regel. Neben dem schon erwähnten Beitrag von Petzoldt ist vor allem die Kommentierung von Meincke³ wegen ihrer klaren und überzeugenden Gedankenführung rühmend hervorzuheben. Der Umstand, daß Meincke die Probleme des subjektiven Merkmals bei der Schenkungsteuer wie kein anderer durchdrungen hat, ist wichtig, weil Klein-Blenkers seine Arbeit als Doktorand von Meincke verfaßt hat. Er hätte keine bessere Ausgangsbasis für seine Untersuchungen finden kön-

¹ Köln 1989.

² S. 331 ff. (340).

³ In: Meincke/Michel, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar (9. Auflage 1992), § 7 Anm. 76 bis 93.

nen. Daß er sich verschiedentlich von den Standpunkten ablöst, die Meincke vertritt, zeigt die Selbständigkeit, mit der Klein-Blenkers an sein Thema herangegangen ist. Insgesamt überwiegt die Übereinstimmung, vor allem bei den eigentlich entscheidenden Fragen⁴.

In den steuersystematischen Überlegungen des einführenden Teils (S. 69 ff., 86 ff.) stellt Klein-Blenkers über das geltende Recht hinausgehend die Frage, ob eine künftige Gesetzesfassung nicht auf das subjektive Tatbestandsmerkmal der Schenkungsteuer verzichten könnte, wie Kirchhof es allgemein für die subjektiven Merkmale des Steuerrechts gefordert hat⁵. Sähe man Ziel und Zweck der Schenkungsbesteuerung allein darin, den Zuwachs an Leistungsfähigkeit beim Erwerber zu erfassen, wäre eine Beschränkung auf die objektive Bereicherung diskutabel. Wer sich an dieser Stelle des Ausgangsfalls erinnert, wird aber schnell erkennen, daß damit manche Zuwendung steuerpflichtig würde, die eine Besteuerung nicht verdient. So lehnt Klein-Blenkers zu Recht den Standpunkt Kirchhofs ab. Er begründet die Unverzichtbarkeit eines subjektiven Merkmals bei der Schenkungsteuer damit, daß auch die Einkommensteuer durch die Steigerung der Leistungsfähigkeit ausgelöst wird und es beim Verzicht auf das subjektive Merkmal zu Überschneidungen der beiden Steuern käme (S. 89 ff.). Erst das subjektive Merkmal gebe dem Tatbestand der Schenkungsteuer Gestalt und grenze ihn praktikabel ab (S. 93). Das subjektive Tatbestandsmerkmal ist, wie Meincke⁶ das Ergebnis von Klein-Blenkers formuliert, unverzichtbar, „um die spezifischen Formen des Zuwachses an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu identifizieren, die das genuine Besteuerungsobjekt der Schenkungsteuer bilden, eine praktikable, die Privatsphäre des Steuerpflichtigen schonende Eingrenzung des Schenkungsteuerobjekts erlauben und eine sachgerechte Abgrenzung gegenüber dem Zugriffsbereich der Einkommensteuer ermöglichen.“

Die Gründlichkeit, mit der Klein-Blenkers sein Thema bearbeitet, die Untersuchung in Einzelschritten voranführt, Zwischenergebnisse festhält, um sie in die nachfolgende weitere Prüfung einzubringen, könnte den Eindruck der Lebensferne erwecken und den Leser überfordern, wenn der Verfasser dem nicht mit einem geschickten Kunstgriff gegensteuern würde: Gleich zu Beginn des Werks (S. 26 ff.) stellt er einen Katalog exemplarischer Fälle zusammen, wie er sie der einschlägigen Rechtsprechung und Literatur hat entnehmen können. Es sind 28 Fälle, mit denen alle Problembereiche der Arbeit abgedeckt werden können. Sie werden an späterer Stelle zu einzelnen Fallgruppen zusammengezogen, etwa der Gruppe der Austauschgeschäfte, der Risikogeschäfte oder der Irrtumsfälle. Um zu zeigen, wie diese Fälle schnell vom einfachsten Beispiel der Schenkung zu schwierigeren Fragen führen, sollen hier nur die ersten fünf Fälle zitiert werden:

- A schenkt dem B 3 000 DM (1);
- A verkauft dem B einen Bauplatz, der, wie beide wissen, 6 000 DM wert ist, für 3 000 DM (2);
- A ist, da er sich in einer schwierigen wirtschaftlichen Notlage befindet, gezwungen, einen bestimmten Gegenstand unter Wert zu verkaufen (3);
- Ladeninhaber A will sein Sortiment verändern. Um die Restbestände des alten Sortiments schnell loszuwerden, verkauft er sie unter Wert (4);

4 Meincke hat in der jüngsten Auflage seines Kommentars die Ergebnisse von Klein-Blenkers verarbeitet und weist auf dessen abweichende Standpunkte hin (§ 7 Anm. 79, 81).

5 NJW 1987, 3217 ff.; dagegen: Meincke, DB 1988, 1869 f.

6 A. a. O. (Fn. 3), § 7 Anm. 77.

- um Kunden in seinen Laden zu locken, verkauft A einen bestimmten Gegenstand weit unter Wert (5).

Durch eine Umfrage bei den Erbschaftsteuer-Finanzämtern hätte der Autor sicher aktuellere Beispiele erfahren können als beim Blick in die Urteilssammlungen. Wenn Fall 21 die Probleme anspricht, die sich mit dem Tod des Inhabers eines Rittergutes ergeben können, weist das in eine vergangene Zeit zurück. Darauf kommt es aber nicht an. Entscheidend ist, daß die Fallsammlung alle denkbaren Gestaltungen und Interessenlagen anspricht, bei denen das Vorliegen des subjektiven Tatbestandsmerkmals zweifelhaft sein kann, und daß zu jedem Fall eine amtliche Entscheidung vorliegt, deren Richtigkeit später anhand der gewonnenen dogmatischen Erkenntnisse überprüft werden kann.

Das Netzwerk der Fälle begleitet den Leser durch das ganze Werk. Damit wird erfolgreich verhindert, daß die Untersuchung den Bezug zur Praxis verliert. Dem wißbegierigen Leser bedeuten die Beispiele eine Art Denksportaufgabe, wenn er zunächst sich selbst die Frage stellt, wie er entscheiden würde. Die größte Bedeutung der Sammlung und der größte Nutzwert des Werks liegen darin, daß dem Ratsuchenden, dem die Lösung eines konkreten Einzelfalls aufgetragen ist, neben dem herkömmlichen Lösungsweg der begrifflichen Ableitung der weitere Weg eröffnet ist, den eigenen Fall dem nächstverwandten Fall des Katalogs zuzuordnen, ganz im Sinne des angelsächsischen Case-law.

Bevor wir in dieser Weise zur Lösung des Ausgangsfalls übergehen, muß das wichtigste Ergebnis der dogmatischen Untersuchung des subjektiven Merkmals der Schenkungsteuer festgehalten werden, daß diese Steuer grundsätzlich – und nach Klein-Blenkers meist ausschließlich – einen „Willen zur Unentgeltlichkeit“ verlangt, der so definiert wird: „Der Wille zur Unentgeltlichkeit ist gegeben, wenn einer der Beteiligten es bewußt und gewollt zum Inhalt des Rechtsgeschäfts macht, daß die Zuwendung (teilweise) nicht mit einer Gegenleistung verknüpft und auch sonst nicht (in voller Höhe) zur Tilgung einer Verbindlichkeit bestimmt ist“ (S. 102).

Wird nun der Ausgangsfall, bei dem ein Grundstück im Zusammenhang mit einer Industrieansiedlung unter Wert verkauft wird, mit den Fällen des Katalogs verglichen, kommt zunächst Fall 2 in Betracht, bei dem A dem B einen Bauplatz zu 3 000 DM verkauft, obgleich beide wissen, daß es einen Wert von 6 000 DM hat. Nach der Formulierung des Falls besteht kein Zweifel, daß bei dem unentgeltlichen Teil der beschriebenen „gemischten Schenkung“ der subjektive Tatbestand erfüllt ist. A handelt mit dem „Willen zur Unentgeltlichkeit“, denn er weiß, daß seiner Leistung keine vollwertige Gegenleistung gegenübersteht und sie auch nicht zur Erfüllung einer Verbindlichkeit erfolgt; er will das Rechtsgeschäft trotzdem so durchführen (S. 124).

Bei diesem Fallvergleich kommt allerdings das Spezifische des Ausgangsfalls, daß sich die Beziehung der Vertragspartner nicht in der Abwicklung des einen Rechtsgeschäfts erschöpft und der Entreicherte sich aus der Fortdauer der Beziehung Nutzen verspricht, nicht zur Geltung. Diesen entscheidenden Aspekt finden wir am ehesten in Fall 5 wieder, bei dem A einen Gegenstand weit unter Wert verkauft, um Kunden in seinen Laden zu locken, nebenbei bemerkt eine kuriose Umschreibung kommunaler Ansiedlungsbemühungen. Klein-Blenkers (S. 125) charakterisiert Fall 5 so, daß A den Geschäftspartner objektiv bereichere und dabei mit „Bereicherungswille“ in dem Sinne handele, daß er um die Bereicherung des B wisse, sie bewirke und sie in Kauf nehme. Es fehle aber der „Wille zur Unentgeltlichkeit“, denn A habe es nicht bewußt und gewollt zum Gegenstand des Rechts-

geschäfts gemacht, daß seiner Leistung eine gleichwertige Gegenleistung nicht gegenüberstehe. A könnte zwar den Marktpreis fordern, erhoffe sich aber durch das Sonderangebot den sofortigen Abschluß weiterer Kaufverträge mit entsprechendem Gewinn, so daß nach seinen Vorstellungen Leistung und Gegenleistung gleichwertig seien und die Wertdifferenz nicht gewollter Inhalt des Rechtsgeschäfts sei.

Dem kann zugestimmt werden. Auch im Ansiedlungsfall liegt – bei allen Unterschieden im Detail – die Interessenlage der Stadt so, daß diese sich auf längere Sicht einen vollen Ausgleich versprechen kann. Der Zufluß an Gemeindesteuern und die Erweiterung des Angebots an Arbeitsplätzen bedeuten der Stadt so viel, daß sie im Blick auf die Wertdifferenz sagen kann: „Das ist uns die Sache wert!“

Der Ausgangsfall läßt sich demnach bei einem richtigen Verständnis des „Willens zur Unentgeltlichkeit“ befriedigend lösen. Bei anderen Fällen ist das nicht möglich. Bei Zuwendungen im Rahmen von familienrechtlichen Beziehungen, arbeits- oder gesellschaftsrechtlicher Verhältnisse kann die Erhebung der Schenkungsteuer ungerechtfertigt sein, obgleich der „Wille zur Unentgeltlichkeit“ besteht, weil die Leistung der Gestaltung eines solchen Rechtsverhältnisses, etwa der rechtlichen Ordnung einer ehelichen Lebensgemeinschaft, dient. Meincke⁷ verlangt deshalb in diesen Fällen als weiteres Element des Bereicherungswillens den „Willen zur schenkweisen Zuwendung“. Diesen Standpunkt, der noch keineswegs Allgemeingut der Rechtsprechung oder gar der Finanzverwaltung ist, übernimmt Klein-Blenkers (S. 109 ff., S. 163 ff.). Er demonstriert ihn zunächst anhand der „unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten“⁸, eines wirklich heißen Eisens. Hier geht übrigens auch die Finanzverwaltung davon aus, daß dort, wo ihre restriktiven Erlasse⁹ eine nicht steuerpflichtige unbenannte Zuwendung anerkennen, nämlich bei der Zuwendung von Familienwohnheimen, die Zuwendung alternativ auch „um der Bereicherung willen“, also mit dem „Willen zur schenkweisen Zuwendung“, erfolgen kann. Sie dient dann nach dem Willen des Zuwendenden nicht dem Ausgleich für geleistete Mitarbeit des anderen Ehegatten oder der angemessenen Beteiligung des Ehepartners an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens. Es ist ein Vergnügen, den gründlichen Ausführungen von Klein-Blenkers (S. 109 bis 121) zu diesem strittigen Themenkreis zu folgen, zumal er ihm neue Aspekte abgewinnt.

Die Problematik des „Willens zur schenkweisen Zuwendung“ wird an späterer Stelle bei den Fällen mit Bezug auf Familienrecht (S. 164 ff.), den Fällen mit wirtschaftsrechtlichem Bezug (S. 174 ff.), den Zuwendungen an Arbeiter und Angestellte (S. 179 ff.) und den Stiftungsleistungen (S. 183 ff.) erneut aufgegriffen. Die größte praktische Bedeutung kommt dabei sicher den Zuwendungen im Geschäftsleben zu. Nicht alle Fälle lassen sich wie Fall 5 oder unser Ausgangsfall mit einer „Entgeltlichkeit auf lange Sicht“ lösen. Obgleich sich nach einem gängigen Schlagwort „Kaufleute nichts zu schenken pflegen“¹⁰, kann es an einem Entgelt auch im weiteren Sinn fehlen, etwa wenn die Leistung aus Gründen der Fairneß gegenüber einem Geschäftspartner erfolgt oder dazu dient, den guten Ruf im Geschäftsleben zu wahren.

7 A. a. O. (Fn. 3), § 7 Anm. 82 ff.

8 Zu diesem Thema erstmals: Felix, KÖSDI 1983, 5147 ff.; weitere Nachweise: Moench, Kommentar zur Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer, § 7 vor Rn. 77 (Stand: Dez. 1992).

9 Gleichlautende Erlasse vom 10. 11. 1988, BStBl. I 1988, 513.

10 Nach Klein-Blenkers, S. 175 (dort: Fn. 48), hat dieses Schlagwort bereits der RFH (RSIbI. 1943, 93 [94]) verwandt.

Bei diesen zuletzt genannten Zuwendungen besteht ein Zusammenhang mit Zuwendungen, die nicht der Erfüllung einer rechtlichen Pflicht dienen, sondern einer sittlichen Pflicht oder Anstandspflicht genügen. Klein-Blenkers (S. 127 ff.) reiht hier eindrucksvolle Argumente gegen eine Schenkungsteuerpflicht auf, die von der Rechtsprechung bejaht wird. Bei den Zuwendungen im Geschäftsleben gelangt Klein-Blenkers zu dem Ergebnis, daß neben dem „Willen zur Unentgeltlichkeit“ auch der „Wille zur schenkweisen Zuwendung“ erforderlich sei, weil im Wirtschaftsleben zahlreiche unterschiedliche Aspekte eine Rolle spielten, die durch das subjektive Merkmal des „Willens zur Unentgeltlichkeit“ allein nicht hinreichend erfaßt werden könnten (S. 177).

Der Praktiker wird sich bei der Betrachtung der einzelnen Willenselemente fragen, ob das Finanzamt die Behauptungen des Zuwendenden hinnehmen muß. Es wäre dann ein leichtes Spiel, sich aus einer Steuerpflicht zu winden. Zu den Vorzügen der Arbeit von Klein-Blenkers gehört es, daß dieser Aspekt nicht übergangen wird. Es beeindruckt, wie er in den Ausführungen zum Nachweis des subjektiven Tatbestands (S. 138 ff., 164 ff., 173, 177 ff., 182 f.) einen Interessenausgleich zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden sucht. Er kommt zu dem Ergebnis, daß bei den meisten Fällen des Katalogs die allgemeinen Grundsätze des Beweisrechts genügen, und nur bei Gestaltungen, die stärker subjektiv geprägt sind, dem Finanzamt die Möglichkeit eines „Anscheinsbeweises“ eröffnet werden müsse, den der Steuerpflichtige dann seinerseits durch glaubhaften Vortrag erschüttern könne.

Neben dem subjektiven Tatbestandsmerkmal der freigebigen Zuwendung unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), die zu Recht im Mittelpunkt der Arbeit steht, wird das subjektive Merkmal bei weiteren Tatbeständen der Schenkungsteuer (S. 187 ff. zu § 7 Abs. 1 Nr. 4 und § 7 Abs. 5 bis 7 ErbStG) und zu einzelnen Tatbeständen der Erbschaftsteuer untersucht (S. 220 ff. zu § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG).

So erschöpfend Klein-Blenkers die Thematik der subjektiven Merkmale im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht bearbeitet, darf man nicht hoffen, für die tagtäglich auftauchenden Zweifelsfragen eine fertige Lösung zu finden. Die meisten Schenkungsteuerfälle wird man wie bisher ohne ein Spezialwerk zur subjektiven Seite des Steuertatbestands bearbeiten können. Dort aber, wo in schwierigen, gewichtigen oder gar bei Gericht anhängigen Fällen die Entscheidung davon abhängt, ob das subjektive Merkmal erfüllt oder ausreichend nachgewiesen ist, werden alle Beteiligten mit Sicherheit viele weiterführende Anregungen finden. Darüber hinaus ist zu hoffen, daß das Werk von Klein-Blenkers dazu beiträgt, die „babylonische Sprachverwirrung“ zu beenden und in diesem Bereich Sprachgebrauch und Gedankenführung zu disziplinieren.

Schließlich zeigt die Arbeit von Klein-Blenkers, wie wichtig es ist, gelungene Dissertationen zu gut gewählten Themen zu veröffentlichen, denn kein Autor, der unter dem Zeitdruck seines Berufs steht, kann so viel Zeit und Mühe auf ein Thema verwenden wie der Doktorand.