

Schriften zum Gesellschafts-, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht

Herausgegeben von Joachim Hennrichs

Ulrike Lehmann

Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Eine Untersuchung
der Erbschaft- und Schenkungsteuersubjektivität
der Personengesellschaft sowie
der mittelbaren Anteilsschenkung

SGBU 2



PETER LANG Internationaler Verlag der Wissenschaften

1. Kapitel – Einleitung

A. Untersuchungsgegenstand und Gang der Untersuchung

Zahlreiche Lebensvorgänge berühren sowohl das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht¹ als auch das Gesellschaftsrecht. Zum Teil ergeben sich die daraus ergebenden Schnittstellen der beiden Rechtsgebiete ohne eine besondere steuerliche Motivation der beteiligten Personen. Ein solches ungeplantes Zusammentreffen ist z.B. die Vererbung eines Gesellschaftsanteils. Oftmals werden gesellschaftsrechtliche Gestaltungen jedoch bewusst zur Erzielung erbschaftsteuerlich „günstiger“ Ergebnisse gewählt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass im derzeit geltenden Recht zahlreiche gesellschaftsrechtliche Handlungsmöglichkeiten – im Vergleich zur Übertragung von Barvermögen – eine steuerschonende Vermögensübertragung auf nachfolgende Generationen zulassen. Gerade die Einbringung von Privatvermögen in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, durch die das Privatvermögen steuerrechtlich in Betriebsvermögen umgewandelt wird, ist hierfür ein prägnantes Beispiel.²

Die Berührungspunkte des Erbschaftsteuerrechts einerseits und des Gesellschaftsrechts andererseits werfen zahlreiche interessante Fragen zum Zusammenhang der genannten Rechtsgebiete auf. So stellt sich beispielsweise die Frage nach dem generellen Verhältnis der Rechtsgebiete zueinander. Das Erbschaftsteuerrecht knüpft an mehreren Stellen an zivilrechtliche Vorgaben an, weshalb teilweise von einer „bürgerlich-rechtlichen Prägung des Erbschaftsteuerrechts“³ gesprochen wird. Besteht tatsächlich eine solche zivilrechtliche Prägung, wäre u.U. auch das Gesellschaftsrecht als Teil des Zivilrechts⁴ für das Erbschaftsteuerrecht maßgeblich.

¹ Nachfolgend wird wegen der Parallelen der Schenkungsteuer zur Erbschaftsteuer (vgl. § 1 Abs. 2 ErbStG) ausschließlich von Erbschaftsteuer gesprochen, es sei denn, es werden Unterschiede zwischen den Steuerarten dargelegt.

² Die unentgeltliche Zuwendung von Betriebsvermögen wird erbschaftsteuerlich begünstigt behandelt, s. unten im 4. Kapitel bei D.III.– Vgl. zu der genannten Gestaltungsmöglichkeit *Carlé*, FR 2006, 958 ff.; *Ebeling*, DStJG 22 (1999), 227 (236 ff.); *Fuhrmann/Strahl*, NJW 2007, 1415 (1416); *Geck*, ZEV 2007, 256 (259); *Hey*, JZ 2007, 564 (566); *Rautenstrauch*, Optimale Gestaltung der Unternehmensnachfolge, S. 206 ff.; *Schiffers*, GmbHStB 2006, 14 (15); *Seer*, Harzburger Steuerprotokoll 1998, S. 159 (187 f.). – Mit der Neufassung des ErbStG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz soll diese Gestaltungsmöglichkeit beseitigt werden, vgl. BT-Drucks. 16/7918, Begründung zu Artikel 1 Nr. 12 Abs. 2; *Seltenreich/Simon*, ErbStB 2008, 15 (16); *Stahl/Fuhrmann*, DStZ 2008, 13 (19).

³ Hierzu BFH, Urt. v. 26.11.1986, II R 190/81, BStBl. II 1987, 175; *Daragan (Wohlschlegel)*, ZEV 1998, 367 (369); *Hollatz*, DStR 1995, 589 (591); *Kobor*, Auslegung im ErbStG, S. 56; vgl. hierzu die Ausführungen im 2. Kapitel bei H., S. 30.

⁴ Zur Einordnung des Gesellschaftsrechts in die Rechtsordnung *Brox/Walker*, BGB AT, § 1 Rn. 14; *Hueck/Windbichler*, GesR, § 1 Rn. 1.

Ob und inwieweit das Gesellschaftsrecht Bedeutung für das Erbschaftsteuerrecht hat, soll an der Behandlung einer unentgeltlichen Zuwendung an eine Personengesellschaft exemplarisch untersucht werden. Mit der ertragsteuerrechtlichen Behandlung einer solchen Zuwendung hat sich der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 14.3.2006 befasst.⁵ Derartige Übertragungsvorgänge sind allerdings nicht nur einer ertragsteuerrechtlichen, sondern auch einer erbschaftsteuerrechtlichen Würdigung zu unterziehen. Hier ist zu erörtern, ob die Zuwendung bei der Gesellschaft selbst oder bei ihren Gesellschaftern erbschaftsteuerlich zu erfassen ist. Das ErbStG enthält dahingehend keine ausdrückliche Regelung. Überwiegend wird die Erbschaftsteuersubjektfähigkeit der Personengesellschaft abgelehnt, während die der Kapitalgesellschaft unbestritten anerkannt ist.⁶ Nach einer Darstellung der allgemeinen Grundlagen des Erbschaftsteuerrechts (2. Kapitel) wird im 3. Kapitel der Arbeit untersucht, ob dem ErbStG eine solche rechtsformabhängige Steuersubjektfähigkeit zu entnehmen ist. Dabei kommt es u.a. darauf an, ob die Personengesellschaft selbst zivilrechtlich Empfängerin einer Erbschaft oder einer Schenkung ist und wie sich ihre zivilrechtliche Behandlung auf das Erbschaftsteuerrecht auswirkt. Sofern die Subjektfähigkeit einer Personengesellschaft zu bejahen ist, stellen sich Folgefragen, z.B. nach dem Umfang der Steuerpflicht und der anzuwendenden Steuerklasse. Auf diese und andere Fragen, die eng mit der Erbschaftsteuersubjektfähigkeit einer Personengesellschaft verzahnt sind, wird umfassend eingegangen.

Eine weitere interessante Schnittstelle des Erbschaftsteuerrechts und des Gesellschaftsrechts weisen mittelbare Anteilsschenkungen auf. Diese Rechtsfigur, die von der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung als Sonderfall einer Schenkung entwickelt wurde, verknüpft aus zivilrechtlicher Sicht das Schenkungsrecht und das Gesellschaftsrecht miteinander. Diese Rechtsgebiete bieten zahlreiche Möglichkeiten zur Durchführung einer mittelbaren Anteilsschenkungen. Neben der Hingabe eines Geldbetrags zum Erwerb einer bestehenden Beteiligung eines Dritten kann beispielsweise auch eine Beteiligung, die der Begünstigte originär erwirbt, mittelbar geschenkt werden. Die verschiedenen zivilrechtlichen Gestaltungen können unterschiedliche schenkungssteuerliche Folgen nach sich ziehen, denen im 4. Kapitel der Arbeit nachgegangen wird. Im Anschluss an die Erörterung der Herkunft der Rechtsfigur

⁵ BFH, Urt. v. 14.3.2006, VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall war eine GbR testamentarisch als Erbin eingesetzt worden. Zu klären war, ob die erhaltene Erbschaft den ertragsteuerlichen Gewinn der GbR erhöht.

⁶ Zur Erbschaftsteuersubjektfähigkeit der Kapitalgesellschaft: BFH, Urt. v. 25.10.1995, II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 (161); Urt. v. 17.4.1996, II R 16/93, BStBl. II 1996, 454 (455); *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73 (90); *Eisele*, ErbSt, S. 107; *Gottschalk*, Leistungen in das Gesellschaftsvermögen, S. 33 f.; 53 ff.; *Hartmann*, ZEV 1996, 132 (133); *ders.*, UVR 2003, 330; *ders.*, ErbStB 2003, 331; *Hübner*, DStR 1997, 897 (898); *Kobor*, Auslegung im ErbStG, S. 187; *Petzoldt*, MittRhNotK 1989, 190; *Seer in Tipke/Lang*¹⁹, Steuerrecht, § 13 Rn. 136.

und ihrer Voraussetzungen wird insbesondere untersucht, ob diese Gestaltung – wie dies in der Literatur oftmals zu lesen ist⁷ – als ein „*Steuersparmodell*“ zu charakterisieren ist. Entscheidend sind dabei zum einen die Bewertung der zugewandten Beteiligung und zum anderen die Anwendbarkeit der steuerlichen Vergünstigungen bei Zuwendungen von Unternehmensvermögen.

Ziel der Arbeit ist weder eine umfassende Darstellung sämtlicher Berührungspunkte des Gesellschafts- und Erbschaftsteuerrechts noch eine abschließende Erörterung der erbschaftsteuerlichen Behandlung gesellschaftsrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Vielmehr soll anhand der ausgewählten Rechtsfragen exemplarisch der Zusammenhang des Erbschaftsteuerrechts mit dem Gesellschaftsrecht erläutert werden. Dabei werden die steuerlichen Folgen bestimmter gesellschaftsrechtlicher Gestaltungen besonders beleuchtet.

B. Einfluss der aktuellen Entwicklungen des Erbschaftsteuerrechts auf die Untersuchung

Gegenwärtig unterliegt das Erbschaftsteuerrecht einem erheblichen Wandel. Mit Beschluss vom 7.11.2006 hat das Bundesverfassungsgericht die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt.⁸ In seinen Entscheidungsgründen hat der 1. Senat festgestellt, dass die jetzige Ausgestaltung der Bewertung von Vermögensgegenständen zu sehr unterschiedlichen Werten und damit zu einer Ungleichbehandlung i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG führt. Dem Gesetzgeber ist zur Schaffung einer den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Neuregelung eine Frist bis zum 31.12.2008 eingeräumt worden. Vorbehaltlich einer früheren Reform ist das verfassungswidrige ErbStG somit in seiner derzeitigen Fassung⁹ bis zum

⁷ Gebel, *Gesellschafternachfolge*, Rn. 213; *ders.*, *Betriebsvermögensnachfolge*, Rn. 936; *ders.*, *DStR* 1998, 269 (273); *ders.* in Troll/Gebel/Jülicher, *ErbStG*, § 7 Rn. 84; *Gottschalk*, *Leistungen in das Gesellschaftsvermögen*, S. 224; tendenziell *Winter* in Lippross, § 7 *ErbStG* Rn. 22; kritisch *Meincke*, *ErbStG*, § 7 Rn. 26.

⁸ BVerfG, *Beschl. v. 7.11.2006*, 1 BvL 10/02, *ZEV* 2007, 76. Näher hierzu *Brüggemann*, *ErbBstg* 2007, 31; *Crezelius*, *DStR* 2007, 415 ff.; *ders.*, *Wpg* 2007, Heft 10, Editorial; *Fuhrmann/Strahl*, *NJW* 2007, 1415 ff.; *Geck*, *DStR* 2007, 427 ff.; *ders.*, *ZEV* 2007, 256 ff.; *Halaczinsky*, *UVR* 2007, 86 ff.; *Heinrichshofen*, *ErbStB* 2007, 64 (65); *Hey*, *JZ* 2007, 564 ff.; *dies.*, *Jura* 2007, 859 ff.; *Hübner*, *DStR* 2007, 1013; *Hülsmann*, *GmbHR* 2007, 290 ff.; *W. Kessler/Märkle/Offerhaus*, *DB* 2007, 1155 ff.; *Lüdicke*, *DB* 2007, 1271 ff.; *Meincke*, *NJW* 2007, 586; *Pahlke*, *NWB Fach* 10, 1575 ff.; *Papier*, *DStR* 2007, 973 (975 ff.); *Piltz*, *ZEV* 2007, 92; *Rohdel/Gemeinhardt*, *StuB* 2007, 173 ff.; *Schönwetter/Bareis*, *StuB* 2007, 144 (145); *Schulte*, *FR* 2007, 309 (315 ff.); *Seer*, *ZEV* 2007, 101 ff.; *ders.*, *GmbHR* 2007, 281 ff.; *ders.*, *ZRP* 2007, 116 ff.; *A. Steiner*, *ZEV* 2007, 120 ff.; *ders.*, *ErbStB* 2007, 78 ff.; *C. Steiner*, *NJW* 2007, 1339 f.; *Viskorf*, *FR* 2007, 624 ff.; *Wachter*, *BB* 2007, 577 ff.

⁹ *ErbStG* in der Fassung der Bekanntmachung v. 27.2.1997, *BGBl. I* S. 378, zuletzt geändert durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, *BGBl. I* S. 3076.

31.12.2008 weiterhin anzuwenden.¹⁰ Wegen dieser Fortgeltung des ErbStG für Erwerbe, die bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung erfolgen, bestehen die angesprochenen Auslegungsfragen des ErbStG weiterhin.

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hat eine Diskussion um eine Abschaffung der Erbschaftsteuer ausgelöst. Teilweise wird vorgeschlagen, eine Novellierung des ErbStG zu unterlassen und das Gesetz zum 31.12.2008 auslaufen zu lassen.¹¹ Die Erbschaftsteuer würde dann letztlich das gleiche Schicksal wie einst die Vermögensteuer erleiden.¹² Neben dem allgemeinen europäischen Trend zur Abschaffung der Erbschaftsteuer¹³ verstärkt ein Blick in das Nachbarland Österreich diese Forderung. So hat der österreichische Verfassungsgerichtshof im Jahr 2007 die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer wegen ungerechtfertigter Bewertungsunterschiede aufgrund der Bewertung von Grundbesitz mit veralteten Einheitswerten für verfassungswidrig erklärt.¹⁴ Der österreichische Gesetzgeber hat die ihm eingeräumte Frist zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit nicht genutzt, so dass die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer zum 31.7.2008 ausgelaufen ist.¹⁵

Die Bundesregierung hat eine Abschaffung der Erbschaftsteuer nicht ernsthaft in Betracht gezogen. Vielmehr hat sie von Anfang an den Willen geäußert, eine

¹⁰ Aufgrund der gleichlautenden Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.3.2007, DStR 2007, 627 = BStBl. I 2007, 228 werden allerdings sämtliche Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide gemäß § 165 Abs. 1 AO vorläufig festgesetzt. Kritisch hierzu *Wachter*, DB 2007, 821 ff.; *ders.*, DB 2007, 1375 f.

¹¹ *Lang*, StuW 2008, 189 (190); *Lüdicke*, DB 2007, 1271; *Schulte*, FR 2007, 309 (325 f.); *C. Steiner*, NJW 2007, 1339 f.; *Wachter*, BB 2007, 577 (587); offengelassen von *W. Kessler/Märkle/Offerhaus*, DB 2007, 1155. – *Crezelius*, Wpg 2007, Heft 10, Editorial, hält eine Abschaffung nicht für ausgeschlossen. Auch Politiker von CDU und CSU haben sich im Herbst 2007 für eine Abschaffung der Erbschaftsteuer ausgesprochen, vgl. Handelsblatt v. 25.10.2007, S. 3. – Gegen eine Abschaffung der Steuer: *Crezelius*, DStR 2007, 415 (420); *Geck*, ZEV 2007, 256 (258); *Hey*, JZ 2007, 564 (573 f.); *Meincke*, NJW 2007, 586; *Seer*, GmbHR 2007, 281 (290); *ders.*, ZRP 2007, 116.

¹² Die Vermögensteuer wurde vom BVerfG mit Beschl. v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655 für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt. Die dem Gesetzgeber eingeräumte Frist zur Neuregelung bis zum 31.12.1996 verstrich ungenutzt, weshalb die Vermögensteuer derzeit nicht mehr erhoben werden darf. Vgl. hierzu *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 13 Rn. 3; *Viskorf*, FR 2007, 624 (629).

¹³ Vgl. hierzu die Nachweise bei *Seer*, ZRP 2007, 116 (dort Fn. 7).

¹⁴ Österreichischer Verfassungsgerichtshof, Erkenntnis v. 7.3.2007, G 54/06-15, G 235/06-8, G 6/07-7, G 7/07-8, G 8/07-7, G 9/07-4, G 10/07-4, G 11/07-4, G 15/07-4, ZEV 2007, 237 (Erbschaftsteuer); v. 15.6.2007, G 23/07-7, G 28/07-6, G 29/07-6 u.a., abrufbar unter http://www.vfgh.gv.at/cms/vfgh-site/attachments/9/1/4/CH0006/CMS1183625954331/schenkungssteuer_g23-07.pdf (Stand 28.8.2007) (Schenkungssteuer). – Vgl. hierzu auch *Lang*, StuW 2008, 189 (190).

¹⁵ Vgl. hierzu *Seer*, ZRP 2007, 116; *A. Steiner*, ZEV 2007, 239 (240).

Neuregelung des ErbStG innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist zu schaffen.¹⁶ Auch der Bundestag formulierte in seinem Entschließungsantrag vom 23.5.2007 ein Festhalten an der geplanten Erbschaftsteuerreform.¹⁷ Im Dezember 2007 hat die Bundesregierung den *Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetz* vorgelegt,¹⁸ mit dem den Forderungen nach einer Abschaffung der Erbschaftsteuer eine klare Absage erteilt wurde.¹⁹ Zugleich wurde der von Seiten der Unionsfraktion unterbreitete Vorschlag, im Rahmen der anstehenden Reform der Finanzverfassung („*Föderalismusreform II*“) künftig den Ländern die Gesetzgebungskompetenz für die Erbschaftsteuer zuzuweisen,²⁰ ebenfalls abgewiesen.²¹

Der derzeit vorliegende Gesetzesentwurf ersetzt den früheren Entwurf eines *Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge*²², welcher zur Beseitigung der Verfassungsverstöße des ErbStG nicht geeignet war, weil die Bewertung der Wirtschaftsgüter gänzlich ausgeblendet wurde. Der aktuelle Entwurf sieht keine Schaffung eines gänzlich neuen Erbschaftsteuersystems, sondern lediglich punktuelle Neuregelungen hinsichtlich der Bewertung sowie einzelner Steuererleichterungen vor. Weder die Erbschaftsteuersubjektfähigkeit noch die schenkungsteuerliche Behandlung der mittelbaren Anteilsschenkung sollen neu bzw. ausdrücklich geregelt werden. Die nachfolgende Untersuchung wird daher auch für ein reformiertes ErbStG von Bedeutung sein.

¹⁶ Vgl. nur die Pressemitteilung Nr. 8/2007 des BMF v. 31.1.2007, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_04/nn_584/DE/Aktuelles/Pressemitteilungen/2007/01/20073101__PM008.html (Stand: 18.6.2007).

¹⁷ Entschließungsantrag des Bundestages v. 23.5.2007, ZEV 2007, Heft 6, VIII.

¹⁸ Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG v. 28.1.2008, BT-Drucks. 16/7918. – Der Entwurf wurde von der eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppe, die unter der Leitung von Peer Steinbrück und Roland Koch stand, erarbeitet. Am 11.12.2007 hat die Bundesregierung diesen Gesetzesvorschlag verabschiedet, vgl. FAZ v. 12.12.2007, S. 12; Handelsblatt v. 12.12.2007, S. 4.

¹⁹ Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Abschaffung der Erbschaftsteuer verfassungsrechtlich überhaupt zulässig wäre. Nach *Meincke*, DSfJG 22 (1999), 39 (40 f.) und *Tipke*, StRO II, 2. Aufl., S. 877 ist die Erbschaftsteuer als eine Steuer auf den Reinvermögenszugang nicht nur gerechtfertigt, sondern sogar geboten. In diese Richtung auch *Birk*, StuW 2005, 346 (347); *Seer*, GmbHR 2002, 873 (878); a.A. *Hey*, JZ 2007, 564 (573); *Lüdicke*, DB 2007, 1271.

²⁰ FAZ v. 9.6.2007, S. 12.

²¹ Offen ist derzeit, ob dem Bund bezüglich der Bemessungsgrundlage, des Steuersatzes sowie der Befreiungsregelungen eine Gesetzgebungskompetenz zusteht, vgl. hierzu *Wernsmann/Spernath*, FR 2007, 829 ff.

²² BR-Drs. 778/06.