

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

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XVII
1. Kapitel – Einleitung	1
A. Untersuchungsgegenstand und Gang der Untersuchung	1
B. Einfluss der aktuellen Entwicklungen des Erbschaftsteuerrechts auf die Untersuchung	3
2. Kapitel – Allgemeine Grundlagen des Erbschaftsteuerrechts	7
A. Die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG	7
B. Das Bereicherungsprinzip	8
C. Das Stichtagsprinzip	11
D. Das Familienprinzip	13
E. Die Bewertung des Vermögensanfalls	15
I. Allgemeines	15
II. Derzeitige Regelung zur Bewertung von Vermögensgegenständen	15
III. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006	17
IV. Ausblick auf die anstehende Reform der Bewertungsregelungen	18
F. Die Begünstigung der Übertragung von Unternehmensvermögen	21
G. Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommensteuer	23
H. Die Bedeutung des Zivilrechts für die Auslegung des ErbStG	28
I. Ausgangslage	28
II. Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht im Allgemeinen	29
III. Besonderheiten bei dem Verhältnis des Erbschaftsteuerrechts zum Zivilrecht	31
1. ErbStG enthält einen ausdrücklichen Verweis auf Normen des BGB	31
2. ErbStG verwendet Begriffe, die dem Zivilrecht entnommen sind	31
3. ErbStG verwendet Begriffe, die keinem anderen Rechtsgebiet entnommen sind	32
4. Zwischenergebnis	33
3. Kapitel – Die eigene Erbschaft- und Schenkungsteuersubjektivität der Personengesellschaft	35
A. Problemdarstellung	35
B. Zivilrechtliche Rechtsfähigkeit und Erbfähigkeit der Personengesellschaft	36
I. Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft	37
II. Erbfähigkeit der Personengesellschaft	38
III. Zwischenergebnis	40

C.	Motive für eine unentgeltliche Zuwendung an eine Personengesellschaft	40
D.	Der bisherige Meinungsstand zur Erbschaftsteuersubjektfähigkeit der Personengesellschaft	42
I.	Entwicklung der Rechtsprechung	42
1.	Rechtsprechung bis 1928	42
2.	Rechtsprechung von 1928 bis 1988	43
3.	Rechtsprechung von 1988 bis 1994	44
4.	Rechtsprechung seit 1994	45
5.	Zwischenergebnis	46
II.	Auffassungen in der Literatur	47
III.	Gang der weiteren Untersuchung	49
E.	Der Begriff des Erbschaftsteuersubjekts	49
I.	Allgemeine Definition des Steuersubjekts	49
II.	Schlussfolgerungen für die Bestimmung des Erbschaftsteuersubjekts	50
III.	Maßgebliche Rechte und Pflichten des ErbStG für die Begründung der Erbschaftsteuersubjektfähigkeit	50
IV.	Zwischenergebnis	50
F.	Begriff des „Erwerbers“ und des „Schenkers“ i.S.d. ErbStG	51
I.	Eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung versus Maßgeblichkeit des Zivilrechts	51
II.	Erwerber und Schenker als eigenständige erbschaftsteuerrechtliche Begriffe	51
1.	Eigenständige steuerrechtliche Begriffe	52
a)	Erwerber	52
b)	Schenker	53
c)	Zwischenergebnis	54
2.	Steuerrechtlicher oder erbschaftsteuerrechtlicher Begriff?	54
a)	Erwerber	55
b)	Schenker	55
c)	Zwischenergebnis	55
III.	„Eigenständige schenkungsteuerliche Prüfung“	55
1.	Wortlaut	56
2.	Der Bedeutungszusammenhang	57
a)	Anhaltspunkte des ErbStG für die Ermittlung des Bedeutungszusammenhangs	57
aa)	§§ 20, 30, 31 ErbStG	57
bb)	§ 2 ErbStG	58
cc)	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 ErbStG	59
dd)	§ 10 ErbStG	59
ee)	§ 13a ErbStG	59
ff)	§ 27 ErbStG	59
gg)	Zusammenfassung und Zwischenergebnis	59

b)	Einheitliche Begriffsverwendung innerhalb des ErbStG	60
3.	Zusammenfassung und Definition der Begriffe „Erwerber“ und „Schenker“	61
G.	Bestimmung der bereicherten Person bei einer Zuwendung an eine Personengesellschaft	62
I.	Der Begriff der Bereicherung	62
II.	Zuordnung des Gesellschaftsvermögens	62
III.	(Zusätzliche) mittelbare Bereicherung der Gesellschafter	65
1.	Behandlung einer disquotalen freigebigen Zuwendungen eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft	65
2.	Schlussfolgerungen für die Erbschaftsteuersubjektfähigkeit der Personengesellschaft	67
IV.	Andere Wertung aufgrund § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO?	70
V.	Zusammenfassung und Zwischenergebnis	71
H.	Vergleich mit anderen Steuerarten und möglicher Widerspruch zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	72
I.	Allgemeines	72
II.	Die Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht	73
1.	Überblick über die ertragsteuerrechtliche Behandlung der Personengesellschaft	73
2.	Folgen für die Bestimmung des Erbschaftsteuersubjekts	74
a)	Erzielen von Einkünften durch Marktteilnahme der Gesellschafter	74
b)	Schlussfolgerung für die Erbschaftsteuer	76
I.	Zwischenergebnis	77
J.	Folgeprobleme der Annahme der Erbschaftsteuersubjektfähigkeit der Personengesellschaft	77
I.	Überblick	77
II.	Unbeschränkte Steuerpflicht der Personengesellschaft	78
1.	Allgemeines	78
2.	Voraussetzungen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht	79
3.	Einordnung der Personengesellschaft als Inländer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 2 lit. d) ErbStG	79
a)	Örtliche Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 S. 2 lit. d) ErbStG	80
b)	Personenvereinigung i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 2 lit. d) ErbStG	80
aa)	Sprachliche Auslegung	81
bb)	Systematische Auslegung	81
(1)	§§ 1 ff. KStG und auf diese Normen Bezug nehmende Vorschriften	82
(2)	Verwendung der Trias unabhängig von der Bedeutung im KStG	83
(3)	Eigenständige Verwendung des Begriffs der Personen- vereinigung	83

(4) Schlussfolgerung	84
cc) Historische Auslegung	85
dd) Teleologische Auslegung	86
ee) Ergebnis der Auslegung	86
4. Zwischenergebnis	87
III. Anzuwendende Steuerklasse	87
1. § 15 Abs. 1 ErbStG	87
2. Möglichkeit einer quotalen Zurechnung persönlicher Eigenschaften der Gesellschafter	90
a) Übertragung der Rechtsprechung zum Grunderwerbsteuerrecht	90
aa) Rechtslage im Grunderwerbsteuerrecht	90
bb) Bewertung der grunderwerbsteuerrechtlichen Interpolation	92
(1) Rechtliche Bedenken gegen die Zurechnung persönlicher Eigenschaften	92
(a) Zivilrechtliche Vermögenszuständigkeit der Gesellschafter	93
(b) Persönliche Prägung der Personengesellschaft	94
(c) Stellungnahme	96
(2) Neuere Entwicklung in der Rechtsprechung	97
cc) Zwischenergebnis	97
b) Eigenständige erbschaftsteuerliche Zurechnung persönlicher Eigenschaften der Gesellschafter	98
aa) Argumente für und wider eine Interpolation im Erbschaftsteuerrecht	98
(1) Argumente für eine Zurechnung persönlicher Eigenschaften im Erbschaftsteuerrecht	98
(2) Argumente gegen eine Zurechnung persönlicher Eigenschaften im Erbschaftsteuerrecht	100
(3) Zwischenergebnis	100
bb) Stellungnahme	101
(1) Voraussetzungen einer Interpolation	101
(2) Generelle Bedenken gegen eine Zurechnung persönlicher Eigenschaften	102
(a) Modell einer möglichen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter	102
(b) Bewertung dieses Modells	104
3. Zwischenergebnis	106
IV. Anwendbarkeit des § 19a ErbStG	106
V. Doppelbelastung einer Zuwendung in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft mit Erbschaft- und Einkommensteuer	107
1. Erfassung einer unentgeltlichen Zuwendung durch die Einkommensteuer	107
a) Begriff der Betriebseinnahme	108

b)	Möglicher Verstoß des weiten Betriebseinnahmenbegriffs gegen die Markteinkommenstheorie	109
c)	Zwischenergebnis	111
2.	Steuerliche Doppelbelastung trotz fehlender Personenidentität	111
3.	Zulässigkeit einer Doppelbelastung der identischen Zuwendung durch Erbschaftsteuer und Einkommensteuer	112
a)	Allgemeines zur steuerlichen Doppelbelastung	112
b)	Unzulässigkeit der Doppelbelastung wegen der Gleichartigkeit der Erbschaft- und Einkommensteuer	113
aa)	Ansicht der Rechtsprechung	113
bb)	Eigene Ansicht	115
4.	Möglichkeiten zur Vermeidung oder Abmilderung der Doppelbelastung de lege lata	116
a)	Einschränkung eines Steuerbarkeitstatbestands	116
aa)	Einschränkung der Erbschaftsbesteuerung	116
bb)	Einschränkung der Einkommensbesteuerung	118
(1)	Einordnung der Zuwendung als Einlage	118
(2)	Einschränkung des weiten Betriebseinnahmenbegriffs	120
cc)	Zwischenergebnis	121
b)	Vermittelnde Lösung: Gegenseitige Berücksichtigung der Steuern	121
aa)	Berücksichtigung der Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer	122
(1)	Abzug der Erbschaftsteuer als Betriebsausgabe	122
(2)	Ermäßigung der Einkommensteuer	122
(3)	Zwischenergebnis	125
bb)	Berücksichtigung der Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer	125
cc)	Zwischenergebnis	126
c)	Billigkeitsmaßnahmen zur Minderung einer Doppelbelastung	126
aa)	Erlas der Steuer wegen sachlicher Unbilligkeit	127
bb)	Erlas der Steuer wegen persönlicher Unbilligkeit	128
cc)	Zwischenergebnis	129
d)	Stellungnahme	129
5.	Zwischenergebnis	131
VI.	Behandlung von freigebigen Zuwendungen zwischen personenidentischen Personengesellschaften	132
VII.	Zuwendungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern	132
VIII.	Beginn der Festsetzungsfrist	133
1.	§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO	133
2.	§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO	134
IX.	Zwischenergebnis	136

K. Ergebnis des 3. Kapitels und Ausblick	137
4. Kapitel – Die mittelbare Anteilsschenkung	139
A. Problemdarstellung und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	139
B. Die Rechtsfigur der mittelbaren Anteilsschenkung	140
I. Die mittelbare Schenkung im Schenkungssteuerrecht	140
1. Der zivilrechtliche Ursprung der mittelbaren Schenkung	140
2. Übernahme der zivilrechtlichen Grundsätze in das Schenkungssteuerrecht	142
3. Voraussetzungen der mittelbaren Schenkung im Schenkungssteuerrecht und Abgrenzung zur unmittelbaren Schenkung	143
a) Allgemeines	143
b) Besondere Anforderungen an eine mittelbare Schenkung	145
aa) Verwendungsabrede	145
bb) Vorherige Konkretisierung des Erwerbsgegenstandes	146
cc) Konkrete Zusage durch den Schenker vor dem Erwerb des Gegenstandes	147
dd) Zeitlicher Zusammenhang zwischen der Geldzuwendung und dem Erwerb des Gegenstandes	148
ee) Kein bloßer Geldzuschuss	148
c) Zwischenergebnis	149
4. Mittelbare Zuwendung bei Erwerben von Todes wegen	149
a) Mittelbare Zuwendungen beim Erwerb durch Erbanfall	149
b) Mittelbare Zuwendungen außerhalb des Erwerbs durch Erbanfall	151
c) Zwischenergebnis	153
5. Folge der mittelbaren Schenkung	154
6. Kritik an der Rechtsfigur der mittelbaren Schenkung	155
II. Übertragung der allgemeinen Grundsätze auf die Schenkung einer Beteiligung	157
1. Keine Beschränkung der mittelbaren Schenkung auf Grundstücke	157
2. Schenkungssteuerbarkeit einer mittelbaren Anteilsschenkung	158
a) Übernahme der mit der Gesellschafterstellung verbundenen Verpflichtungen als Gegenleistung?	158
aa) Rechtslage bei einer unmittelbaren Anteilsschenkung	159
bb) Schlussfolgerung für die mittelbare Anteilsschenkung	160
b) Übernahme von Verbindlichkeiten des Sonderbetriebsvermögens als Gegenleistung	160
aa) Rechtslage bei einer unmittelbaren Anteilsschenkung	162
bb) Schlussfolgerung für die mittelbare Anteilsschenkung	163
c) Zwischenergebnis	163
3. Arten der mittelbaren Anteilsschenkung	164
4. Steuerentstehungszeitpunkt	166

5. Zwischenergebnis und Gang der weiteren Untersuchung	167
C. Rechtfertigung der Besteuerung einer mittelbaren Anteilsschenkung	168
D. Mittelbare Anteilsschenkung als steuerliches Gestaltungsmittel?	170
I. Überblick	170
II. Möglichkeit zur Nutzung bestehender Bewertungsdifferenzen?	171
1. Personengesellschaftsanteile	172
a) Derivativer Erwerb eines Personengesellschaftsanteils	172
aa) Bewertung im Fall einer unmittelbaren Schenkung	172
bb) Bewertung im Fall einer mittelbaren Schenkung	174
(1) Folgerungen aus dem „Gleichbehandlungsgebot“ für die Bewertung	175
(a) Bewertung im Fall einer unmittelbaren Anteilsschenkung nach einem Zwischenerwerb des Schenkers	175
(b) Schlussfolgerung für die mittelbare Schenkung	176
(2) Folgerungen aus der ertragsteuerrechtlichen Behandlung der mittelbaren Schenkung für die Bewertung	176
(a) Behandlung der mittelbaren Schenkung im Ertragsteuerrecht	176
(b) Schlussfolgerung für die mittelbare Schenkung im Schenkungsteuerrecht	177
(3) Zwischenergebnis	178
b) Originärer Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft	179
aa) Anteilerwerb im Rahmen einer Gesellschaftsneugründung	180
bb) Anteilerwerb durch Eintritt in eine bestehende Personengesellschaft	180
c) Zwischenergebnis	181
2. Kapitalgesellschaftsanteile	182
a) Derivativer Erwerb eines Kapitalgesellschaftsanteils	182
aa) § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1 BewG	182
bb) § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 1 BewG	182
(1) Abgeleiteter Verkaufswert i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2, 1. Alt. BewG	182
(2) Geschätzter Wert i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2, 2. Alt. BewG i.V.m. § 12 Abs. 2 ErbStG	184
cc) Zwischenergebnis	185
b) Originärer Erwerb eines Kapitalgesellschaftsanteils	186
aa) Anteilerwerb im Zuge einer Gesellschaftsneugründung	186
bb) Beteiligungserwerb im Zuge einer Kapitalerhöhung	187
cc) Zwischenergebnis	188
3. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	188
4. Ausblick auf die geplanten Änderungen der Regelungen zur Bewertung von Gesellschaftsanteilen	189
a) Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen	189

b)	Bewertung von Personengesellschaftsanteilen	190
c)	Zwischenergebnis	191
III.	Begünstigung der mittelbaren Anteilsschenkung gemäß § 13a ErbStG?	191
1.	Überblick und Einschränkung der Untersuchung	191
2.	Bisheriger Meinungsstand	192
a)	Ansicht der Finanzverwaltung	192
b)	Ansicht der Rechtsprechung	193
c)	Ansicht der Literatur	194
d)	Zwischenergebnis und Gang der weiteren Untersuchung	195
3.	Mittelbare Schenkung eines Personengesellschaftsanteils	195
a)	Tatbestandsvoraussetzungen des § 13a ErbStG	196
aa)	Erwerb einer bestehenden Beteiligung	196
bb)	Originärer Erwerb einer Beteiligung	197
cc)	Zwischenergebnis	199
b)	(Ungeschriebenes) Erfordernis der vorherigen Vermögensinhaberschaft des Schenkers?	199
aa)	Wortlaut und Entstehungsgeschichte des § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ErbStG	200
(1)	Entstehungsgeschichte des § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ErbStG	200
(a)	Einführung des Betriebsvermögensfreibetrags durch das StandOG	200
(b)	Modifizierung durch das JStG 1997	200
(c)	Modifizierung durch das StÄndG 2001	201
(2)	Stellungnahme	203
bb)	§ 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG	203
cc)	Sinn und Zweck des § 13a ErbStG	204
(1)	Gesetzgebungsmaterialien	204
(a)	Standortsicherungsgesetz	204
(b)	Jahressteuergesetz 1996	205
(c)	Jahressteuergesetz 1997	205
(d)	StÄndG 2001	206
(e)	Zwischenergebnis	206
(2)	Ansichten in der Rechtsprechung und der Literatur	206
(3)	Stellungnahme	207
dd)	Schlussfolgerungen für die mittelbare Anteilsschenkung	209
ee)	Behandlung von Sonderfällen	211
(1)	Originärer Beteiligungserwerb	211
(2)	Hingabe von Betriebsvermögen zur Einlage in ein fremdes Betriebsvermögen	212
c)	Zwischenergebnis	213
4.	Mittelbare Schenkung eines Kapitalgesellschaftsanteils	213
a)	Tatbestandvoraussetzungen des § 13a ErbStG	213

b)	Behandlung einer mittelbaren Schenkung einer „fremden“ qualifizierten Beteiligung	215
aa)	Gleichstellung der mittelbaren Schenkung mit der unmittelbaren Schenkung nach einem Zwischenerwerb des Schenkers	216
(1)	Steuerliche Behandlung des „Umwegs“ und Erfordernis einer Mindestvorbesitzzeit	216
(a)	Wortlaut des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG	216
(b)	Entstehungsgeschichte des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG	217
(c)	Sinn und Zweck des Beteiligungserfordernisses des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG	217
(d)	Zwischenergebnis	219
(2)	Schlussfolgerung für die Behandlung der mittelbaren Schenkung	219
bb)	Fiktiver Zwischenerwerb des Schenkers für Beteiligungserfordernis ausreichend?	220
cc)	Zwischenergebnis	220
c)	Mittelbare Schenkung einer Beteiligung eines Mitgesellschafters	220
d)	Zwischenergebnis	221
5.	Ausblick auf die geplante Änderung des ErbStG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz	221
a)	Überblick über die geplante Neuregelung	222
aa)	Ausgangslage und Ziel der Neuregelung	222
bb)	Inhalt der geplanten Neuregelung	223
(1)	Begünstigtes Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG-E	223
(a)	Grundsätzlich begünstigtes Vermögen, § 13b Abs. 1 ErbStG-E	223
(b)	Ausnahme von Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 ErbStG-E	224
(c)	Begünstigungsumfang, § 13b Abs. 4 ErbStG-E	225
(2)	Verschonungsregelungen	226
(a)	§ 13a ErbStG-E	226
(b)	§ 19a ErbStG-E	228
b)	Derzeitiger Stand der Gesetzgebung	228
c)	Bewertung des Gesetzesvorschlages in der Literatur	228
d)	Auswirkungen der Neuregelung auf die mittelbare Anteilschenkung	232
E.	Ergebnis des 4. Kapitels	233
5.	Kapitel – Zusammenfassung der Ergebnisse	235
	Literaturverzeichnis	241