

## Freigebigе Zuwendungen an und von Personengesellschaften im Schenkungs- und im Schenkungsteuerrecht

### *I. Einheit und Vielheit*

Die Frage, wer im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts schenkt oder beschenkt ist, wenn eine Personengesellschaft eine freigebigе Zuwendung macht oder erhält, ist schon früh gestellt und im Verlauf der Zeit wiederholt beantwortet worden, sozusagen nach dem Motto des Kinderliedes: Einmal hin, einmal her, rundherum das ist nicht schwer.

Zunächst entschied der RFH,<sup>1</sup> eine offene Handelsgesellschaft (OHG) könne Schenker im Sinne der Erbschaftsteuer sein. Er verwies auf § 124 Abs. 1 HGB, wonach eine OHG, ähnlich der juristischen Person, mit einer Selbstständigkeit des Gesellschaftsvermögens ausgestattet sei. Dieser rechtlichen Selbstständigkeit auf bürgerlich rechtlichem Gebiet, so fuhr er fort, könne auf steuerlichem Gebiet die Anerkennung zum mindesten dann nicht versagt werden, wenn an bürgerlich rechtliche Vorgänge steuerliche Folgen geknüpft seien, wie das das Erbschaftsteuergesetz bei der Besteuerung der Schenkungen mache.

Einige Jahre später ging es um eine Zuwendung in umgekehrter Richtung. Ein Vater hatte Grundstücke verbilligt an eine OHG verkauft, deren Gesellschafter seine Söhne waren. Der RFH<sup>2</sup> hielt fest, eine OHG könne beschenkt werden. Dennoch kam er zu dem Ergebnis, der Vater habe nicht die OHG beschenkt, sondern seine Söhne. Das folge daraus, dass der Parteiwille darüber entscheide, ob der Vater die OHG als ein von seinen Söhnen losgelöstes Rechtssubjekt bereichern wollte, oder ob er seine Söhne bereichern wollte, indem er ihr in der OHG investiertes Vermögen vermehrte. Denn ein Vater könne einen Sohn auch in der Weise beschenken, dass er mit Einverständnis des Sohnes und der übrigen Gesellschafter die Einlage des Sohns bei einer OHG erhöhe.

Dann ging es erneut um eine Schenkung, die im Namen einer OHG gemacht worden war. Aber diesmal waren die zivilrechtliche Selbstständigkeit der OHG und der Parteiwille unerheblich. Denn nun stellte der RFH<sup>3</sup> allein auf das Steuerrecht ab. Dass Schenker die Gesellschafter seien, ergebe sich aus § 80 Abs. 2 AO – heute § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Danach seien Anteile an einer OHG kein Kapitalvermögen, sondern Betriebsvermögen, an dem die Gesellschafter nach Bruchteilen beteiligt seien. Daher seien Schenker die Gesellschafter nach Bruchteilen des Gegenstandes der Zuwendung.

---

<sup>1</sup> RFH 3.6.1918 – II A 244/19, RFHE 1, 197.

<sup>2</sup> RFH 28.10.1921 – I a A 101/21, RFHE 7, 192.

<sup>3</sup> RFH 12.6.1928 – V e A 242/28, RFHE 23, 282.

Der BFH<sup>4</sup> folgte anfangs der steuerlichen Betrachtung des RFH und befand, nach § 22 Abs. 1 ErbStG 1951 in Verbindung mit § 3 BewG und § 11 Ziff. 5 StAnpG – ebenfalls ein Vorläufer zu § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – könnten bei der Schenkung im Namen einer OHG nur Schenkungen der Gesellschafter nach dem Verhältnis ihrer Anteile an der OHG vorliegen.

Aber dabei blieb es nicht, als zu entscheiden war, ob eine als Alleinerbin eingesetzte KG oder ihre Gesellschafter Steuerschuldner sind. Der BFH<sup>5</sup> entschied sich für die KG. Zur Begründung führte er steuerliche und zivilrechtliche Gründe an. Die KG sei eine Personenvereinigung im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG 1974 und Erwerber im Sinne von § 20 Abs. 1 ErbStG 1974. Sie könne auch zivilrechtlich erwerben, was sich aus den §§ 124, 161 Abs. 1 HGB ergebe. Daher sei die Regelzurechnung nach § 39 Abs. 1 AO maßgebend, und auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO oder § 3 BewG komme es nicht an.

Aber auch dabei blieb es nicht, als es um die Schenkung eines Grundstücks an eine GbR ging, deren Gesellschafter die Söhne der schenkenden Mutter waren. Jetzt stellte der BFH<sup>6</sup> darauf ab, der Erbschaft- oder der Schenkungsteuer unterliege nicht der Erbanfall oder die Schenkung als solche, sondern der durch diese Rechtsvorgänge bewirkte Übergang von Vermögen, was sich auch aus § 10 Abs. 1 ErbStG 1974 ergebe, wonach die Bereicherung des Erwerbers als steuerpflichtiger Erwerb gelte. Es sei also nicht entscheidend, wer als Beschenkter am zivilrechtlichen Schenkungsvorgang beteiligt sei. Vielmehr sei eine eigenständige steuerliche Prüfung erforderlich, die ergebe, dass die Gesamthänder bereichert seien. Denn nach § 718 BGB sei das Gesellschaftsvermögen gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter und kein Vermögen der Gesellschaft. Daran ändere weder die Bindung aus § 719 BGB etwas noch die Teilrechtsfähigkeit der Gesamthandsgemeinschaften. Folgerichtig entschied der BFH,<sup>7</sup> dass der Beschenkte auf Kosten der Gesellschafter beschenkt ist, wenn eine OHG eine Schenkung macht.

Damit in Übereinstimmung hat das BVerfG<sup>8</sup> bei der Prüfung steuerlicher Vorschriften die zivilrechtliche Grundentscheidung darin gesehen, dass das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft nach § 718 BGB in Verbindung mit § 105 Abs. 3 HGB den Gesellschaftern zugerechnet wird.

Doch wird dem BFH entgegengehalten,<sup>9</sup> allen Personengesellschaften, die im Rechtsverkehr auftreten, komme Rechtsfähigkeit zu. Deshalb sei das Gesellschaftsvermögen entgegen § 718 BGB kein Vermögen der Gesellschafter, sondern Ver-

<sup>4</sup> BFH 22.6.1960 – II 256/57 U, BStBl. III 1960, 358.

<sup>5</sup> BFH 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237.

<sup>6</sup> BFH 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; vgl. auch JZ 1995, 1074 m. Anm. Meincke. Ebenso BFH 6.3.2002 – II R 85/99, BFH/NV 2002, 1030.

<sup>7</sup> BFH 15.7.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630.

<sup>8</sup> BVerfG 21.6.2001 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 Rn. 118; 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 198.

<sup>9</sup> Heinrich Hübner in Reimar Zimmermann/Jürgen Hottmann/Heinrich Hübner u. a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 9. Aufl. 2007, Abschn. S Rn. 3; Dietmar Moench/Heinrich Hübner, Erbschaftsteuer, 3. Aufl. 2012, 15, Rn. 53. Ferner vgl. Winfried Hartmann, Personengesellschaften als Schuldner der Schenkungsteuer, ErbStB 2011, 341 und in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, BewG, ErbStG-Kommentar, ErbStG § 7 Rn. 103.4 ff. Zweifelnd Norbert Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG-Kommentar, ErbStG § 7 Rn. 170.

mögen der Gesellschaft als selbständigem und von den Gesellschaftern zu unterscheidendem Rechtsträger. Auch *Meincke*<sup>10</sup> plädiert seit Jahren dafür, zur Rechtsprechung des RFH zurückzukehren, wonach eine OHG selbst als Schenker oder Beschenker gilt. Wer die Erwerbseigenschaft der Gesamthand verneine, vertrete die These, dass die Gesellschafter außerhalb des Gesamthandsverbandes je einzeln anteilig bereichert worden seien, was zivilrechtlich schwerlich einleuchten könne.<sup>11</sup>

Bislang ist diese Kritik ungehört verhallt. Der BFH hat erst vor kurzem seine Rechtsprechung bestätigt, ohne die Kritik zu erwähnen.<sup>12</sup> Auch die Finanzverwaltung sieht keinen Anlass für eine Neuorientierung.<sup>13</sup> Und die Steuerpflichtigen haben am wenigsten Grund, dem BFH zu widersprechen, gibt er ihnen ja die Steuerklasse I, zu der sie andernfalls nur über einen Umweg kämen, indem die freigebigе Zuwendung an oder durch die Gesellschaft unter Zwischenschaltung der Gesellschafter vollzogen wird.

## II. Rechtsfähigkeit der Personengesellschaften

Die vermögensrechtliche Rechtsfähigkeit einer Personengesellschaft, um die es hier allein geht, bedeutet, dass die Gesellschaft das Eigentum an Sachen und die Inhaberschaft an Rechten erwerben und darüber verfügen kann – wobei, im Fortgang, um der Kürze des Ausdrucks willen, die Inhaberschaft an Rechten auch als Eigentum bezeichnet wird.

Eine OHG – die KG ist stillschweigend mitbedacht – ist rechtsfähig, da sie nach § 124 Abs. 1 HGB Rechte erwerben kann, darunter das Eigentum an Grundstücken. Diese punktuelle Regelung ist dahin zu generalisieren, dass eine OHG Eigentum an allen Gegenständen erwerben kann. Nach § 123 Abs. 1 und 2 HGB entsteht sie mit der Aufnahme des Geschäftsbetriebs, wenn sie ein Handelsgewerbe betreibt (§ 105 Abs. 1 HGB), also ein gewerbliches Unternehmen, das nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). Andernfalls entsteht sie, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist (§ 105 Abs. 1 1. Variante HGB). Auch eine OHG, die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, weil sie nur eigenes Vermögen verwaltet (§ 105 Abs. 1 2. Variante HGB) oder ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen betreibt (§ 2 Abs. 1 HGB), entsteht erst mit der Eintragung. Bis dahin besteht sie als GbR.<sup>14</sup>

Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, dass eine GbR gleich einer OHG selbst Eigentum oder Rechte erwerben kann, gibt es nicht. Aber seit der BGH<sup>15</sup> für eine als GbR strukturierte Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes entschieden hat, sie sei rechtsfähig, da sie Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen

---

<sup>10</sup> *Jens Peter Meincke/Theodor Michel* ErbStG, 7. Aufl. 1981, § 1 Anm. 3.

<sup>11</sup> *Jens Peter Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 1 Rn. 6 f.; § 20 Rn. 4.

<sup>12</sup> BFH 30.1.2013 II R 38/11, BFH/NV 2013, 1033 Rn. 23.

<sup>13</sup> Gleich lautende Erlasse 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331 Rn. 5.3.

<sup>14</sup> *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1371.

<sup>15</sup> BGH 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

könne, lässt sich verallgemeinernd festhalten, dass jede Personengesellschaft rechtsfähig ist, wenn sie im Rechtsverkehr auftritt. Ob sie GbR<sup>16</sup> oder OHG ist, ist letztendlich bedeutungslos.

### III. Eigentumsverhältnisse

Da jede Personengesellschaft rechtsfähig ist, muss sie die alleinige Eigentümerin der Gegenstände sein, die nach § 718 BGB zum Gesellschaftsvermögen gehören.<sup>17</sup> Und da das Alleineigentum der Gesellschaft alle denkbaren Eigentumsanteile umfasst, kann es an diesen Gegenständen kein Eigentum der Gesellschafter geben, auch kein Gesamthandseigentum. Daher ist die Ansicht des Reichsgerichts<sup>18</sup> obsolet, es bestehe an diesen Gegenständen ein ungeteiltes Eigentum, dessen Träger die Gesellschafter seien. Und da es keine Eigentumsanteile der Gesellschafter an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens gibt, erweist sich § 719 Abs. 1 Hs. 1 2. Alternative BGB im wahrsten Sinne des Wortes als gegenstandslos.

Wie steht es nun um das Gesellschaftsvermögen? Das BGB versteht unter einem Vermögen eine Rechts- und Sachgesamtheit, die aus selbstständigen Gegenständen besteht.<sup>19</sup> Verbindlichkeiten sind keine Vermögensbestandteile,<sup>20</sup> weshalb in den §§ 733, 734 und 738 BGB nicht von Verbindlichkeiten der Gesellschaft die Rede ist, sondern von gemeinschaftlichen Schulden, die aus dem Gesellschaftsvermögen zu begleichen sind. Auch wenn das nach den §§ 124, 128 HGB anders ist, bleibt es dabei: Ein wie auch immer zusammengesetztes Vermögen ist selbst kein Gegenstand, an dem es dingliche Rechte geben kann.<sup>21</sup> Daher gibt es auch an dem Gesellschaftsvermögen im Sinne des § 718 BGB kein Eigentum, weder Eigentum der Gesellschaft noch Eigentum der Gesellschafter. Wenn also gesagt wird, das Gesellschaftsvermögen gehöre der Gesellschaft,<sup>22</sup> ist das insoweit richtig, als der Eigentümer einer Sache die Sache in seinem Vermögen hat.<sup>23</sup>

### IV. Anteile der Gesellschafter

Aber mit der Zuordnung eines Gegenstandes zur Gesellschaft und zu ihrem Vermögen ist die Sache noch nicht zu Ende. Denn § 719 Abs. 1 BGB, der aufgrund der Verweisung in den § 105 Abs. 3 HGB auch für die OHG gilt, gibt den Gesellschaftern zweierlei Anteile: Anteile an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens und Anteile am Gesellschaftsvermögen selbst. Daher ist zu fragen, welche Bedeutung diese Anteile haben.

<sup>16</sup> *Hartwig Sprau* in Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 74. Aufl. 2015, BGB § 705 Rn. 24.

<sup>17</sup> *Jan Wilhelm*, Sachenrecht, 4. Aufl. 2010, 109 Rn. 201.

<sup>18</sup> RG 11.12.1903 – Rep. VII. 317/03, RGZ 56, 206 (209).

<sup>19</sup> RG 22.6.1908 – Rep. VI. 394/07, RGZ 69, 283.

<sup>20</sup> § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG bestimmt sybillinisch, dass bei einer Verschmelzung das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers „einschließlich der Verbindlichkeiten“ auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht.

<sup>21</sup> *Christina Stresemann* in MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, BGB § 90 Rn. 42 ff.

<sup>22</sup> *K. Schmidt* (Fn. 14) 1364 m.w.N.1754.

<sup>23</sup> *Hans Josef Wieling*, Sachenrecht, 5. Aufl. 2006, 7.

### 1. Gegenstände des Gesellschaftsvermögens

Da es an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens keine dinglichen Anteile der Gesellschafter gibt, kann es sich bei den Anteilen der Gesellschafter „an“ diesen Gegenständen nur um schuldrechtliche Anteile handeln, die auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen.

Diese schuldrechtlichen Anteile sind keine Forderungsrechte, sie geben keine Rechte auf Verschaffung eines Miteigentumsanteils. Anders als die Anteile der Gemeinschaftler einer Bruchteilsgemeinschaft geben die Anteile auch kein Recht auf Teilung der Gegenstände in Natur oder eines Erlöses aus ihrem Verkauf (§ 719 Abs. 1 Hs. 2 BGB einerseits, §§ 749 Abs. 1, 752 f. BGB andererseits). Außerdem können die Gesellschafter darüber nicht verfügen (§ 719 Abs. 1 Hs. 1 BGB); auch das ist bei der Gemeinschaft nach Bruchteilen anders (§ 747 Satz 1 BGB).

Aber da die schuldrechtlichen Rechte der Gesellschafter jeden Gegenstand des Gesellschaftsvermögens zur Gänze erfassen, und damit der Wert jedes Gegenstandes letztlich den Gesellschaftern zusteht, bleibt zu prüfen, ob die rechtliche und die wirtschaftliche Zuordnung der Gegenstände auseinanderfallen. Dann wäre die Gesellschaft der rechtliche Eigentümer der Gegenstände, und die Gesellschafter wären deren wirtschaftliche Eigentümer.

Die Unterscheidung zwischen dem rechtlichen und dem wirtschaftlichen Eigentum ist kein Spezifikum des Steuerrechts (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO), es gibt sie auch im Handelsrecht, genauer gesagt im Bilanzrecht (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Sie hat Bedeutung auch für eine Einlage dem Werte nach.<sup>24</sup> Aber hier wie dort genügt für eine vom rechtlichen Eigentum abweichende wirtschaftliche Zuordnung nicht, dass der Wert eines Gegenstandes ganz oder teilweise einem Nichteigentümer gehört. Erforderlich ist in jedem Fall, dass der Nichteigentümer die tatsächliche Herrschaft über den Gegenstand so ausübt, dass er den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung wirtschaftlich ausschließen kann.<sup>25</sup> Gerade das ist den Gesellschaftern nicht möglich. Daher gehören die Gegenstände des Gesellschaftsvermögens sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich der Gesellschaft. Die Gesellschafter haben auch keine Geldwertansprüche<sup>26</sup> in Höhe ihrer Anteile, aufgrund derer die Gesellschaft den Erlös aus einer Veräußerung eines Gegenstands an die Gesellschafter herausgeben müsste. Auch ein Gewinn, der dabei entsteht, ist nicht sofort herauszugeben, er ist nur ein Vorgang bei der Berechnung des Gewinns, auf den die Gesellschafter erst und nur nach § 721 BGB oder nach § 120 Abs. 1 HGB Anspruch haben.

### 2. Gesellschaftsvermögen

Auch am Gesellschaftsvermögen sind nur schuldrechtliche Anteile denkbar, die es an jedem Vermögen geben kann. Sie begründen eine wirtschaftliche Teilhabe an dem Vermögen, auf das sie sich beziehen, nämlich an seinem Wert. Man kann

---

<sup>24</sup> Dazu *Hanspeter Daragan*, Die Einbringung dem Werte nach, Festschrift: Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen (1999) 293.

<sup>25</sup> *Hanno Merkt* in Adolf Baumbach/Klaus J. Hopt, Handelsgesetzbuch, 36. Aufl. 2014, HGB § 246 Rn. 14 mwN.

<sup>26</sup> Dazu *Daragan* (Fn. 24) 293 (299).

sie daher Wertrechte nennen,<sup>27</sup> auch wenn der Begriff nunmehr vornehmlich im Effektenrecht als Bezeichnung für nicht verbriefte Wertpapiere dient.<sup>28</sup>

Das Rechtsverhältnis, aus dem das Wertrecht erwächst, entscheidet darüber, wie und wann das Wertrecht geltend gemacht werden kann. Ein Anspruch auf Herausgabe des Werts besteht im Allgemeinen erst, wenn das Vermögen nur noch aus Geld oder anderen Gegenständen besteht, die in Natur geteilt werden können. Über das Wertrecht kann auch verfügt werden, so dass es abgetreten werden kann (§§ 398, 413 BGB), wenn dem nicht § 399 BGB entgegensteht. Hier ist das jedoch anders. § 719 Abs. 1 BGB unterbindet sowohl eine Herausgabe als auch eine Verfügung. Dem Wertrecht kommt daher erst Bedeutung zu, wenn der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, weil er dann Anspruch auf eine Abfindung hat, die seinem Wertrecht entspricht (§ 738 Abs. 1 Satz 2 BGB). Bedeutung haben die Wertrechte auch nach der Auflösung der Gesellschaft, wenn es um die Verteilung eines Überschusses geht (§ 734 BGB).

Ihrem Umfang nach entsprechen die Wertrechte bei einer nicht bilanzierenden GbR den Gewinnanteilen und bei einer OHG oder einer bilanzierenden GbR den Kapitalanteilen der Gesellschafter. Die Kapitalanteile ihrerseits sind Ausdruck der Beteiligung der Gesellschafter an dem in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapital der Gesellschaft. Sie sind mit den Wertrechten nicht identisch, sondern bestimmen nur deren Höhe, da der Wert des Gesellschaftsvermögens, der im Allgemeinen vom Eigenkapital abweicht, den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitalanteile gehört.

Die Personengesellschaft selbst hat kein Wertrecht an dem Gesellschaftsvermögen, da die Wertrechte der Gesellschafter das gesamte Gesellschaftsvermögen umfassen. Deshalb ist sie am Wert des Gesellschaftsvermögens nicht beteiligt.

## V. Für fremde Rechnung

Das Gesellschaftsvermögen gehört dinglich niemandem, weder der Gesellschaft noch den Gesellschaftern. Dem Werte nach, also wirtschaftlich, gehört es allein den Gesellschaftern und nicht der Gesellschaft. Daher treten Veränderungen im Gesellschaftsvermögen aufgrund freigebiger Zuwendungen als Zugänge und Abgänge nicht in einem Vermögen der Gesellschaft ein, sondern in einem Vermögen der Gesellschafter.

Eine Personengesellschaft und eine Kapitalgesellschaft sind beide rechtsfähig und darin gleich, denn auch eine Personengesellschaft ist ein eigenes Zuordnungssubjekt.<sup>29</sup> Aber eine Kapitalgesellschaft ist ein gegenüber ihren Gesellschaftern völlig verselbstständigtes Rechtssubjekt.<sup>30</sup> Bei ihr besteht nicht nur eine rechtliche, sondern auch eine wirtschaftliche Trennung zwischen dem Vermögen der Gesellschaft, das allein der Gesellschaft gehört und an dem die Gesellschafter keine An-

<sup>27</sup> Vgl. dazu K. Schmidt (Fn. 14) 208, 1319, 1381, 1544.

<sup>28</sup> Vgl. Christoph Kumpan in Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 36. Aufl. 2014, Anhang 13, DepotG § 1 Rn. 2; Wieling (Fn. 23) 113 f.

<sup>29</sup> BGH 19.11.2013 – II ZR 150/12, DStR 2014, 860 Rn. 25.

<sup>30</sup> BGH 19.11.2013 – II ZR 150/12, DStR 2014, 860 Rn. 25.

teile haben, und dem Vermögen der Gesellschafter.<sup>31</sup> Daher gehört auch ein Gewinn, der in dem Vermögen anfällt, der Gesellschaft, und die Gesellschafter haben daran keinen Anteil, auch wenn sie Anspruch auf den Gewinn haben (§ 29 GmbHG, § 60 AktG). Damit im Einklang betrifft ein Verlust die Gesellschaft und nicht die Gesellschafter, sie sind nur mittelbar betroffen, weil sich der Wert ihrer Gesellschaftsanteile mindert.

Im Gegensatz dazu gehört das Vermögen einer Personengesellschaft wirtschaftlich den Gesellschaftern, ebenso wie ihnen der Gewinn der Gesellschaft unmittelbar gehört. Anders als eine Kapitalgesellschaft ist eine Personengesellschaft daher ein Rechtssubjekt, das im eigenen Namen, aber für Rechnung anderer handelt, nämlich für Rechnung ihrer Gesellschafter.

Gesetzlicher Grundtypus des Handelns im eigenen Namen für fremde Rechnung ist die Kommission (§ 383 Abs. 1 HGB).<sup>32</sup> Sie ist ein Fall der mittelbaren Stellvertretung beim Kauf oder Verkauf von Waren oder Wertpapieren, die es auch außerhalb des Handelsrechts gibt. Zudem ist sie ein Fall der Geschäftsbesorgung, die bei Unentgeltlichkeit auf einem Auftrag (§ 662 BGB) und bei Entgeltlichkeit auf einem Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 BGB) beruht. Und schließlich ist sie ein Fall der Treuhand, nämlich der fremdnützigen (fiduziarischen) Treuhand.

Für alle diese Rechtsfiguren ist das Auseinanderfallen der rechtlichen und der wirtschaftlichen Zuordnung eines Gegenstandes oder eines Vermögens kennzeichnend. Der im eigenen Namen Handelnde ist der Eigentümer eines oder mehrerer Gegenstände oder – untechnisch gesagt – des Vermögens, das sie bilden. Er verwaltet das Vermögen im eigenen Namen und verfügt darüber im eigenen Namen. Aber bei der Ausübung seiner Eigentums- und Verfügungsrechte ist er durch Vereinbarungen gebunden, die er mit demjenigen getroffen hat, den die Vor- und Nachteile der Verwaltung wirtschaftlich betreffen.

Am Beispiel der fremdnützigen Treuhand dargestellt: Der Treuhänder verwaltet das Treuhandvermögen im eigenen Namen, da es ihm gehört. Er handelt dabei aber für Rechnung des Treugebers. Daher ist er zwar rechtlich, aber nicht wirtschaftlich bereichert, wenn der Treugeber auf ihn Vermögensgegenstände überträgt oder er in seiner Eigenschaft als Treuhänder Vermögensgegenstände erwirbt. Das beruht nicht darauf, dass der Treugeber nach den §§ 662, 675 Abs. 1 BGB die Herausgabe des Vermögens verlangen kann. Denn bei einer auf Dauer oder zumindest langfristig angelegten Treuhand sind der Barwert des erworbenen Vermögens und der Barwert des abzusendenden Herausgabeanspruchs nicht gleich, so dass ein Restwert zugunsten des Treuhänders bleibt, um den der Treuhänder aber nicht bereichert ist, weil er ihm im Verhältnis zum Treugeber nicht gehört.<sup>33</sup> Deshalb

---

<sup>31</sup> Zu dem Theorienstreit, ob der Gesellschafter einer GmbH mit seinem Geschäftsanteil, der rechtlich nicht mit einem Vermögensanteil identisch ist, rechtlich oder wirtschaftlich am Vermögen der GmbH beteiligt ist, vgl. *Holger Altmeyen* in Günther H. Roth/Holger Altmeyen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, GmbHG § 14 Rn. 5.

<sup>32</sup> Zur systembildenden Kraft des Kommissionsrechts siehe *Karsten Schmidt*, Handelsrecht, 6. Aufl. 2014, 999 ff.

<sup>33</sup> Besonders deutlich wird das bei einer treuhänderisch verwalteten (unselbständigen) Stiftung, bei der nach dem gewöhnlichen Verlauf der Dinge das Stiftungsvermögen keiner Heraus-

entspricht es der Sache mehr, unabhängig vom Ergebnis einer Saldierung davon auszugehen, dass freigebige Zuwendungen an oder durch einen Treuhänder das Vermögen des Treuhänders nur formell mehrten oder mindern und die materielle Vermögensmehrung oder Vermögensminderung beim Treugeber eintritt.

Verallgemeinernd lässt sich daher sagen: In allen Fällen, in denen jemand im eigenen Namen handelt, aber für Rechnung eines anderen, fallen die rechtliche und die wirtschaftliche Wirkung einer freigebigen Zuwendung auseinander. Rechtlicher Eigentümer oder Veräußerer des Zuwendungsgegenstandes ist der im eigenen Namen Handelnde, der die Zuwendung erhält oder macht. Wirtschaftlich bereichert oder entreichert durch die Zuwendung ist hingegen derjenige, für dessen Rechnung der Zuwendungsgegenstand erworben oder weggegeben wird.

## VI. Schenkungsrecht

Beschenkt ist, wer durch die Zuwendung materiell bereichert ist.<sup>34</sup> Maßgebend ist also, bei wem eine materielle, dauerhafte und nicht nur vorübergehende oder formelle Vermögensmehrung eintritt.<sup>35</sup>

Die Personengesellschaft ist formell bereichert, da sie das Eigentum am Zuwendungsgegenstand erwirbt. Aber materiell bereichert sind ihre Gesellschafter, denen das Gesellschaftsvermögen dem Wert nach gehört. Und macht die Gesellschaft eine Zuwendung, bereichert sie den Beschenkten formell, materiell bereichern ihn die Gesellschafter. Den Unterschied zwischen dem formellen und dem materiellen Erwerb kann man verdeutlichen, indem man terminologisch zwischen dem Schenkungsvertrag und dem Schenkungsverhältnis unterscheidet.

Der Schenkungsvertrag im Sinne von § 516 Abs. 1 BGB kommt mit der Gesellschaft zustande, mag sie Empfänger oder Geber sein. Auch das Zuwendungsverhältnis besteht mit ihr, da die Zuwendung in das Gesellschaftsvermögen gelangt oder aus ihm erfolgt. Deshalb ist die Gesellschaft der Leistungsempfänger oder der Leistende im Sinne von § 241 BGB und von § 812 Abs. 1 Satz 1 BGB. Erklärungen, die den Schenkungsvertrag betreffen, sind gegenüber oder von der Gesellschaft abzugeben. Deshalb muss der Schenker eine Anfechtung, den Rücktritt oder einen Widerruf gegenüber der Gesellschaft erklären. Ist der Schenkungsvertrag weggefallen, schuldet die Gesellschaft nach § 812 Abs. 1 Satz 1 BGB die Herausgabe der Zuwendung. Die Gesellschafter schulden die Herausgabe nicht, sie haften nur dafür in direkter oder analoger Anwendung des § 128 HGB als Gesamtschuldner. Ist die Zuwendung aus dem Gesellschaftsvermögen erfolgt, steht ein Herausgabeanspruch nach § 812 Abs. 1 Satz 1 BGB der Gesellschaft zu und nicht ihren Gesellschaftern als Gesamthandsgläubigern nach § 432 BGB.

---

gabepflicht unterliegt, so dass der aktuellen Mehrung des Eigentums des Treuhänders nur ein nie fälliger und daher wertloser Herausgabeanspruch des Treugebers gegenübersteht.

<sup>34</sup> RG 6.2.1905 – Rep. III. 273/05, RGZ 62, 386; 8.11.1922 – IV 74/22, RGZ 105, 305; BGH 10.12.2003 – IV ZR 249/02, BGHZ 157, 178.

<sup>35</sup> Walter Weidenkaff in Palandt, 73. Aufl. 2015, BGB § 516 Rn. 6, BGB § 525 Rn. 10; Jens Koch in MüKoBGB, 6. Aufl. 2013, BGB § 516 Rn. 12 mwN.



Der Rechtsgrund für eine Rückgängigmachung des Schenkungsvertrags kann sich auch aus dem Schenkungsverhältnis ergeben, an dem die Gesellschafter beteiligt sind. Daher ist die Anfechtung wegen arglistiger Täuschung auch dann möglich, wenn nicht die Gesellschaft, d. h. die sie vertretenden Gesellschafter, die Täuschung begangen hat, sondern ein Gesellschafter, der nicht geschäftsführungs- oder vertretungsbefugt ist. Denn er ist kein Dritter im Sinne von § 123 Abs. 2 Satz 1 BGB. Ein Widerruf der Schenkung nach § 530 Abs. 1 BGB kann nur erfolgen, wenn sich ein Gesellschafter des groben Undanks schuldig gemacht hat. Grober Undank der Gesellschaft, d. h. eines der sie vertretenden Gesellschafter, oder aller sie vertretenden Gesellschafter, ist zugleich grober Undank der Gesellschafter persönlich. Nur ausnahmsweise, wenn die Vertretung der Gesellschaft in der Hand von Nichtgesellschaftern liegt, kann sich die Frage stellen, ob sich die Gesellschafter eines groben Undanks durch Unterlassen schuldig gemacht haben.<sup>36</sup> Liegt grober Undank nur eines Gesellschafters vor, kann die Schenkung nur mit Wirkung ihm gegenüber widerrufen werden, wenn der Zuwendungsgegenstand teilbar ist, sonst kann und muss sie insgesamt widerrufen werden.<sup>37</sup> Ist die Schenkung aus dem Gesellschaftsvermögen erfolgt, kann die Gesellschaft sie im Ganzen widerrufen, wenn sich der Beschenkte eines groben Undanks gegen einen Gesellschafter schuldig gemacht hat und der Zuwendungsgegenstand unteilbar ist.<sup>38</sup>

Materielle Folgewirkungen der Schenkung treten bei den Gesellschaftern anteilig ein, also im Verhältnis ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen. Deshalb gehört die Schenkung in das Gesellschaftsvermögen anteilig zum Anfangsvermögen eines Gesellschafters im Sinne von § 1374 Abs. 2 BGB, und eine Schenkung aus dem Gesellschaftsvermögen fällt anteilig unter § 1375 Abs. 2 BGB. So verhält es sich auch im Erbrecht. Eine Zuwendung in das Gesellschaftsvermögen ist anteilig eine Schenkung an die Gesellschafter im Sinne von § 2325 BGB und § 2327 BGB, für eine Zuwendung aus dem Gesellschaftsvermögen gilt das Gleiche. Auch bei der Anwendung des § 2287 Abs. 1 BGB ist so zu verfahren.

## VII. Schenkungsteuer

Nach der Rechtsprechung des BVerfG<sup>39</sup> wird nicht die Schenkung besteuert, sondern die beim Beschenkten eintretende Bereicherung. Erfasst wird der durch die Schenkung anfallende Vermögenszuwachs, die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Auch der BFH<sup>40</sup> sagt, dass der Schenkungsteuer nicht die Schenkung unterliegt, sondern der dadurch bewirkte Übergang von Vermögen. Deshalb ist nicht entscheidend, wer als Beschenkter am zivilrechtlichen Schenkungsvorgang beteiligt

<sup>36</sup> Vgl. dazu BGH 23.5.1984 – IVa ZR 229/82, BGHZ 91, 273.

<sup>37</sup> Benno Seifrin in juris Praxiskommentar, 5. Aufl. 2010, BGB § 530 Rn. 14; a. A. Koch in MüKoBGB, 6. Aufl. 2013, BGB § 530 Rn. 4.

<sup>38</sup> Vgl. BGH 13.2.1963 – V ZR 82/62, MDR 1963, 575; Seifrin in juris PK, 5. Aufl. 2010, BGB § 530 Rn. 14; Koch in MüKoBGB, 6. Aufl. 2013, BGB § 530 Rn. 6.

<sup>39</sup> BVerfG 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 167; 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33; 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10, NJW 2013, 1357.

<sup>40</sup> BFH 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81.

ist, sondern, wer durch die Zuwendung bereichert ist.<sup>41</sup> Das ist derjenige, in dessen Vermögen die Bereicherung eintritt.<sup>42</sup>

Darin liegt kein Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des BFH,<sup>43</sup> wonach die Schenkungsteuer dem Zivilrecht folge, so dass es nicht darauf ankomme, wem der Gegenstand einer Zuwendung nach § 39 AO zuzurechnen ist – was sich auch daraus ergebe, dass die Erbschaftsteuer eine Verkehrsteuer sei. Denn hier geht es allein um den Erwerbsvorgang, der die Grundlage der Bereicherung bildet, und nicht um die Bereicherung selbst. Daher lässt sich die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen der formellen und der materiellen Bereicherung ohne Weiteres in das Schenkungsteuerrecht übernehmen, so dass auch hier zwischen der Bereicherung nach § 7 Abs. 1 ErbStG und der Bereicherung nach § 10 Abs. 1 ErbStG unterschieden werden kann.<sup>44</sup> Es kommt also, mit anderen Worten, schenkungsteuerlich darauf an, wer durch die nach Zivilrecht zu bestimmende Schenkung wirtschaftlich bereichert ist.

Schenker und Beschenkter im formellen Sinne ist die Personengesellschaft. Sie verliert oder erwirbt das Eigentum an dem Zuwendungsgegenstand. Beides berührt ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht. Denn die Bereicherung im Sinne von § 10 Abs. 1 ErbStG tritt im Vermögen der Gesellschafter ein.

Dass der zivilrechtliche Erwerber auch der wirtschaftlich Bereicherte ist, setzt voraus, dass er für sich selbst erwirbt, also auf eigene Rechnung. Aber wenn er für fremde Rechnung erwirbt, fallen die rechtliche und die wirtschaftliche Bereicherung auseinander. So ist es, wie gezeigt wurde, beim Erwerb durch einen Treuhänder, bei dem sich nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Treuhänders erhöht, sondern die des Treugebers. Da die Schenkungsteuer eine Bereicherungssteuer ist,<sup>45</sup> bedeutet die nur formelle Bereicherung des Treuhänders um das Eigentum keinen steuerbaren Erwerb, der durch eine Verpflichtung zur Herausgabe des Erwerbs an den Treugeber neutralisiert werden müsste.<sup>46</sup> Daher lässt sich auch hier verallgemeinernd sagen, dass es bei einem Erwerb für fremde Rechnung nicht zu einer wirtschaftlichen Bereicherung des Erwerbers kommt, und umgekehrt eine Zuwendung des für fremde Rechnung Handelnden den Erwerber auf Kosten desjenigen bereichert, für dessen Rechnung die Zuwendung geschieht. Beides betrifft ausschließlich den, für dessen Rechnung gehandelt wird.

Auch die Bereicherung im Sinne von § 10 Abs. 1 ErbStG ist nach materiellen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen. Schulden und Lasten sind daher auch dann als Abzugsposten zu berücksichtigen, wenn sie durch Konfusion erloschen sind (§ 10 Abs. 3 ErbStG). Verbindlichkeiten sind nach § 10 Abs. 5 ErbStG

<sup>41</sup> BFH 9.12.2009 – II R 22/08, BStBl. II 2010, 363; 30.11.2011 – II B 60/11, DStR 2012, 1008 Rn. 13.

<sup>42</sup> BFH 9.11.1994 – II R 87/92, BStBl. II 1995, 83.

<sup>43</sup> BFH 25.1.2001 – II R 39/98, BFH/NV 2001, 908; 29.11.2006 – II R 42/05, BStBl. II 2007, 319; 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258; 9.7.2009 – II R 47/07, BStBl. II 2010, 74; 9.12.2009 – II R 22/08, BStBl. II 2010, 363; 30.11.2011 – II B 60/11 (NV), DStR 2012, 1652.

<sup>44</sup> Dazu *Meincke* in ErbStG, 16. Aufl. 2012, ErbStG § 7 Rn. 4 ff.

<sup>45</sup> *Reinhard Geck* in Kapp/Ebeling, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Stand 2012, ErbStG § 3 Rn. 323.

<sup>46</sup> So aber *Marc Jülicher*, Treuhandverhältnisse im Erbschaftsteuerrecht, DStR 2001, 2177 (2178 f.); ihm folgend *Meincke* in ErbStG, 16. Aufl. 2012, ErbStG § 7 Rn. 57.

nur dann abzugsfähig, wenn sie nicht nur eine rechtliche, sondern auch eine wirtschaftliche Belastung darstellen.<sup>47</sup> Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugutekommen, sind nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 9 ErbStG). Und Schulden und Lasten, die mit ganz oder teilweise befreiten Vermögensgegenständen wirtschaftlich zusammenhängen, sind nach § 10 Abs. 6 ErbStG ganz oder teilweise nicht abzugsfähig.

Daher ergibt sich im Schenkungsteuerrecht dasselbe Ergebnis wie im Schenkungsrecht: Beschenkter und Schenker im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist die Personengesellschaft, da sie das Eigentum am Gegenstand der Zuwendung erwirbt oder verliert. Bereichert oder entreichert im Sinne von § 10 Abs. 1 ErbStG sind hingegen die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile am Gesellschaftsvermögen. Denn sie sind von den wirtschaftlichen Folgen der Schenkung betroffen, so dass sich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht oder mindert. Steuerbefreiungen, Steuerklasse und Steuersatz bestimmen sich daher nach dem Verhältnis der Gesellschafter zu dem Schenker oder Beschenkten.

### VIII. Ergebnisse

Die Gegenstände im Gesellschaftsvermögen stehen im Alleineigentum der Personengesellschaft. Eigentum der Gesellschafter, welcher Art auch immer, gibt es daran nicht. Die Anteile, von denen § 719 Abs. 1 BGB spricht, sind schuldrechtliche Anteile, denen keine Bedeutung zukommt.

Eigentum am Gesellschaftsvermögen hat niemand, weder die Gesellschaft noch die Gesellschafter. Daher sind auch die Anteile der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen keine dinglichen, sondern schuldrechtliche Anteile. Man kann sie Wertrechte nennen, da das Gesellschaftsvermögen dem Wert nach allein den Gesellschaftern gehört. Die Gesellschaft selbst hat daran keinen Anteil. Sie handelt, wenn sie eine freigebigе Zuwendung erhält oder macht, im eigenen Namen, aber für Rechnung ihrer Gesellschafter.

Beschenkte und Schenker im Sinne des § 516 BGB und der an eine Schenkung anknüpfenden Vorschriften des Güterrechts und des Erbrechts sind die Gesellschafter, nicht die Personengesellschaft, auch wenn sie Partei des Schenkungsvertrags ist.

Gegenstand der Schenkungsteuer ist die Bereicherung, durch die sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person erhöht. Da eine Zuwendung zwar an die Personengesellschaft erfolgt, aber in einem Vermögen eintritt, das den Gesellschaftern gehört, sind die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile am Gesellschaftsvermögen bereichert, nicht die Gesellschaft. Sie sind daher die Erwerber und Steuerschuldner.

---

<sup>47</sup> BFH 27.6.2007 – II R 30/05, BStBl. II 2007, 651; 15.5.2009 – II R 155/08, BFH/NV 2009, 1441.

