

Auf einen Blick

Der vorstehende Beitrag hat gezeigt, dass grundbesitzbezogene Vermächtnisse in den verschiedensten Gestaltungsalternativen vorkommen. Während es im ersten Teil des Beitrags um die Zuwendung des Grundstücks selbst ging, wird im hier vorliegenden zweiten Teil dargestellt, wie die Zuwendung von Rechten an Grundstücken ausgestaltet werden kann. Ein

Schwerpunkt liegt dabei auf der Zuwendung von Wohnungsrechten, Mitbenutzungsrechten oder Nießbrauchsrechten, da dies in der Praxis die am häufigsten vorkommenden Fallkonstellationen sind. Der Beitrag enthält für diese Fälle eine Vielzahl von Formulierungsbeispielen, die auf den jeweiligen Fall angepasst werden können.

Vermögensverwaltende Personengesellschaft und unmittelbare Beteiligung am Gesellschaftsvermögen

Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Auf den ersten Blick behandelt das Urteil des BFH vom 11.6.2013¹ nur eine Spezialität, nämlich die Frage, ob die schenkungsteuerliche Begünstigung alten – und auch neuen² – Rechts für den Erwerb des Geschäftsanteils an einer GmbH auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn nicht der Geschäftsanteil geschenkt wird, sondern der Kommanditanteil in einer vermögensverwaltenden KG, die alleinige Gesellschafterin der GmbH ist. Indes, bei genauerer Betrachtung geht es um mehr: Es geht ganz allgemein darum, ob jede sachliche Erbschaft- und schenkungsteuerliche³ Vergünstigung verloren geht, wenn der begünstigte Vermögensgegenstand nicht für sich allein Gegenstand des Erwerbs ist. Oder noch allgemeiner gefragt: Was wird im Sinne des Erbschaftsteuerrechts erworben, wenn ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft übergeht?

1. Der Verfahrensgang

Im Kern ging es um folgenden Sachverhalt: Ein Vater war alleiniger Gesellschafter zweier GmbHs und Komplementär einer GmbH & Co KG. Er brachte seine Geschäftsanteile an den GmbHs unter Erhöhung seines Festkapitals in die KG ein und schenkte anschließend seiner Ehefrau und seinen Kinder Anteile an seinem Festkapital unter Nießbrauchsvorbehalt und Übernahme der Schenkungsteuer.

Mit der Begründung, der Vater sei nicht unmittelbar an den beiden GmbHs beteiligt gewesen, setzte das Finanzamt die Schenkungsteuer fest, ohne die Vergünstigungen nach § 13 a Abs. 1 und 2 ErbStG aF zu berücksichtigen. Das Finanzgericht sah das anders und gab der Klage des Vaters statt.⁴ Seiner Meinung nach war es nicht von Nachteil, dass der Vater selbst kein Gesellschafter der GmbHs war. Denn aus § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG aF – nunmehr § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG – ergebe sich, dass der Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter anzusehen sei, hier also der Geschäftsanteile an den GmbHs, und das gelte auch für die infrage stehende Steuervergünstigung.

Dem folgte der BFH nicht. Er stellte sich auf den Standpunkt, Gegenstand der Schenkung seien die Kommanditanteile. § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG aF treffe keine Regelung zu den im Rahmen des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG aF entscheidenden Fragen, was zivilrechtlich Gegenstand des Erwerbs sei und unter wel-

chen Voraussetzungen ein Erblasser oder Schenker unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Entgegen der Ansicht des FG lasse sich auch aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO kein anderes Ergebnis ableiten.

2. Zur Kritik

*Milatz/Müller*⁵ haben entgegengehalten, § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG verfolge den Zweck, den „Erwerbsvorgang“ einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als transparent zu behandeln. Davon bei der Prüfung der Befreiungsvorschrift abzuweichen, sei nicht sachgerecht.

Auch *Hübner*⁶ hat dem BFH widersprochen. Unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG führt er aus, der Gesetzgeber habe darin den Erwerbsgegenstand abweichend vom Zivilrecht bestimmt, und zwar für alle Erwerbsfälle. Das Urteil des BFH hebe die vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollte Bruchteilsbetrachtung nahezu vollkommen aus den Angeln.

1) Abgedruckt in diesem Heft auf S. 333.

2) So *Schmidt*, ein Mitglied des II. Senats, in einer Anmerkung zu dem Urteil, DStR 2013, 1540.

3) In der Folge wird zusammenfassend nur noch vom Erbschaftsteuerrecht gesprochen.

4) FG Köln, Urt. v. 16.11.2011 9 K 3087/10, EFG 2012, 1079.

5) *GmbH* 2013, Fn 5 ist GmbH 2013, 940.

6) DStR 2013, 2257.

Diese Kritik erweist sich als nicht stichhaltig. Der Gegenstand der Besteuerung, also der steuerbare Erwerb, ergibt sich aus den §§ 1 bis 9 ErbStG des 1. Abschnitts. Aus den §§ 10 bis 13 c ErbStG des 2. Abschnitts ergibt sich, wie der steuerbare Erwerb bewertet wird. Von diesem Wert abgeleitet ergibt sich nach Abzug von Erwerbsschmälerungen, Befreiungen und Freibeträgen die Bemessungsgrundlage der Steuer, nämlich die steuerpflichtige Bereicherung.⁷

Der Gegenstand der Besteuerung, hier der Kommanditanteil, kann direkt bewertet werden, indem der gemeine Wert (§ 9 BewG) ermittelt wird, der bei einem Verkauf des Anteils voraussichtlich zu erzielen ist. In aller Regel wird ein Gesellschaftsanteil indirekt bewertet, indem der Wert der Gesellschaft ermittelt und daraus der Wert des Anteils abgeleitet wird. Der Wert der Gesellschaft wiederum kann als Ertragswert (§§ 109 Abs. 2, 11 Abs. 2, 199 Abs. 2 BewG) oder als Substanzwert (§§ 109 Abs. 2, 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) ermittelt werden. Und der Substanzwert kann ermittelt werden, indem von den Aktivwerten die Passivwerte abgezogen werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG), also durch Saldierung, oder indem die Passiva als Gegenleistung für die Aktiva angesehen werden (§ 10 Ab. 1 Satz 4 ErbStG), also durch eine Verhältnisrechnung. Alle diese Bewertungsverfahren sind sachgerecht. Und keines davon hat Einfluss auf den Erwerb selbst. Deshalb ist es ein Fehlschluss, aus § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG abzuleiten, dass der steuerbare Erwerb im Sinne der §§ 3 und 7 ErbStG aus Anteilen an den einzelnen Aktiva und Passiva des Gesellschaftsvermögens besteht. Dass der Gesetzgeber etwas anderes anordnen wollte,⁸ mag sein. Aber gegen die nach Wortlaut, Sachlogik und Systematik eindeutige Unterscheidung des ErbStG zwischen dem Erwerb und der Bewertung des Erwerbs kann sich ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers nicht durchsetzen. Damit er beachtlich ist, hätte er sich in den Vorschriften über den Gegenstand der Zuwendung manifestieren müssen, wie das z. B. in den §§ 20 Abs. 2 Satz 3 und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 EStG geschehen ist. Deshalb hat der BFH § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG zutreffend so verstanden, dass darin nicht der steuerbare Erwerb bestimmt ist.

Somit ist als Zwischenergebnis festzuhalten: Aus § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG aF gleich § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG nF ergibt sich nicht, dass der Erwerber eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft erwirbt, der zum Vermögen der Personengesellschaft gehört.

3. Wem gehört das Gesellschaftsvermögen?

Aber mit dieser Erkenntnis hätte sich der BFH nicht begnügen dürfen. Denn hätte der BFH seine richtige Prämisse zu Ende gedacht, dass der Gegenstand des Erwerbs durch das Zivilrecht bestimmt wird, hätte er auf der Grundlage seiner bisherigen Rechtsprechung zu dem Ergebnis kommen müssen, dass der Schenker an dem GmbH-Anteil im Gesellschaftsvermögen der KG unmittelbar beteiligt war und seine unmittelbare Beteiligung an dem GmbH-Anteil auf die Erwerber der Kommanditanteile übergegangen ist.

Alle Personengesellschaften, die Außengesellschaften sind, sind ohne Rücksicht auf ihre Tätigkeit rechtsfähig. Das stand für die Personenhandlungsgesellschaften aufgrund des § 124 HGB seit

sozusagen unvordenklicher Zeit fest und ist vor nicht allzu langer Zeit vom BGH auch für die GbR festgestellt worden.⁹ Sie treten selbst im Rechtsverkehr auf, unter anderem als Erwerber und Veräußerer von Vermögensgegenständen.

Noch keine Einigkeit besteht hingegen darüber, wem das Gesellschaftsvermögen gehört.¹⁰ Nach der traditionellen Gesamthandslehre gehört es den Gesellschaftern, wie das in § 718 Abs. 1 BGB ja auch geschrieben steht. Anders als bei den Kapitalgesellschaften steht daher zwischen dem Gesellschaftsvermögen und dem Gesellschafter nicht ein selbstständiger Rechtsträger mit der Folge, dass der Gesellschafter nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt ist, sondern nur an dem Rechtsträger, dem das Gesellschaftsvermögen gehört. In vermögensrechtlich-dinglicher Hinsicht gilt also nicht das Trennungsprinzip, sondern das Transparenzprinzip. Dem widersprechen diejenigen, die aus der rechtlichen Selbstständigkeit der Gesellschaft als Handlungseinheit auch eine vermögensrechtliche Selbstständigkeit ableiten mit der Folge, dass die Gesellschafter nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt sind, sondern an der dazwischenstehenden Gesellschaft. Für sie ist die Gesellschaft daher intransparent, es gilt das Trennungsprinzip, und der Unterschied zu einer Kapitalgesellschaft besteht im Wesentlichen darin, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften (§ 128 HGB direkt oder analog) und die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht.

Nun ist hier nicht der Ort, sich in diese Debatte einzuschalten, zumal kaum anzunehmen ist, dass ein Argument vorgebracht werden könnte, das noch nicht gehört und von der Gegenseite verworfen wurde. In unserem Zusammenhang kann es nur darum gehen, worauf das Steuerrecht abstellt.

Das Einkommensteuerrecht folgt der traditionellen Gesamthandslehre. Es behandelt jede Personengesellschaft – sowohl die mitunternehmerische Gesellschaft mit Gewinneinkünften¹¹ als auch die vermögensverwaltende Gesellschaft mit Überschusseinkünften¹² – insoweit als Steuersubjekt, als es um die Feststellung der Einkunftsart und der Höhe der Einkünfte geht. Aber Zurechnungsobjekt für die Einkünfte sind die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft selbst. Und der Anteil an einer Personengesellschaft ist – anders als der Anteil an einer Kapitalgesellschaft – kein Wirtschaftsgut oder Vermögensgegenstand, sondern nur eine zusammenfassende und summierende Bezeichnung für die Anteile der Gesellschafter am Vermögen der Personengesellschaft. Inhaber des Gesellschaftsvermögens sind danach die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft. Insofern gilt also durchgängig das Transparenzprinzip.

Und worauf kommt es im Erbschaftsteuerrecht an? Hier geht es um den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, der aufgrund eines substanziellen Vermögenszuwachses ein-

7) Meincke, *ErbStG*, 16. Aufl., § 10 Rn 1.

8) So Hübner, *DStR* 2013, 2257, 2258.

9) V. 29.1.2001 II ZR 331/00, *NJW* 2001, 1056.

10) Zum Meinungsstand vgl. Palandt/Ellenberger, 72. Aufl., Einf. v. § 21, Rn 2 und Palandt/Sprau, § 718 Rn 1; MüKoBGB/Ulmer/Schäfer, 6. Aufl., § 705, Rn 289 ff und MüKoBGB/Schäfer, 6. Aufl., § 718 Rn 2 ff.

11) Dazu Schmidt/Wacker, 32. Aufl., § 15 EStG Rn 163.

12) Dazu Engel, *Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht*, 2012, S. 59 ff mwN.

tritt.¹³ Anders als im Einkommensteuerrecht gibt es hier keine eigenständigen Zurechnungskriterien. Deshalb folgt das Erbschaftsteuerrecht dem Einkommensteuerrecht, soweit es um den Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft mit Betriebsvermögen geht, und dem Zivilrecht, soweit ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft betroffen ist.

Damit sind wir wieder bei der zivilrechtlich noch nicht endgültig entschiedenen Sache angelangt, ob vermögensrechtlich-dinglich das Transparenzprinzip oder das Trennungsprinzip gilt.¹⁴ Dazu steht in dem Urteil des BFH vom 11.6.2013 nichts. Das ist nicht nur bedauerlich, sondern nachgerade unverständlich. Denn bisher hat der BFH sich der traditionellen Gesamthandlehre angeschlossen und entschieden, dass der substanzuelle Vermögenszuwachs nicht in einem Vermögen eintritt, das der Gesellschaft gehört, sondern im Vermögen der Gesellschafter. Deshalb ist eine Zuwendung in das Gesellschaftsvermögen eine Zuwendung an die Gesellschafter¹⁵ und nicht an die Gesellschaft, und eine Zuwendung aus dem Gesellschaftsvermögen ist eine Zuwendung durch die Gesellschafter und nicht durch die Gesellschaft.¹⁶ Deshalb kommt es für die Steuerklasse auch auf das Näheverhältnis des Erwerbers zum Gesellschafter an, der die Zuwendung gemacht hat, was die Steuerklassen I und II eröffnet, und nicht auf das Näheverhältnis zur Gesellschaft, was immer in die Steuerklasse III führen würde. Und zu guter Letzt gibt es nach dieser Rechtsprechung bei einer Personengesell-

schaft keine nicht steuerbaren inkongruenten Einlagen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen¹⁷, wie es sie bis zur Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gegeben hat.

Nach dieser Rechtsprechung des BFH steht mithin bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zwischen dem Gesellschaftsvermögen und dem Gesellschafter keine Gesellschaft als selbstständiger Rechtsträger, ebenso wenig wie bei Bruchteilseigentum zwischen dem Vermögensgegenstand und dem Miteigentümer eine selbstständige Gemeinschaft und zwischen dem Nachlass und den Erben eine selbstständige Erben-gemeinschaft steht. Die logische Folge ist, dass hier wie dort der jeweils gesamthänderisch oder zu einem Bruchteil Berechtigte unmittelbar an dem gemeinschaftlichen Gegenstand beteiligt ist. So gesehen ist das Urteil des BFH falsch.

13) BFH v. 25.10.1995 II R 67/93, BStBl II 1996, 160; v. 19.6.1996 II R 83/92, BStBl II 1996, 616; Viskorf, DStR 1998, 150. Ebenso BVerfG v. 7.11.2006 I BuL 10/02, BStBl II 2007, 192, 202 f.

14) Vermutlich wird sie nach dem Planckschen Motto entschieden werden: „Eine neue wissenschaftliche Wahrheit pflegt sich nicht in der Weise durchzusetzen, dass ihre Gegner überzeugt werden und sich als belehrt erklären, sondern vielmehr dadurch, dass ihre Gegner allmählich aussterben und dass die heranwachsende Generation von vornherein mit der Wahrheit vertraut gemacht ist.“

15) BFH v. 14.9.1994 II R 95/92, BStBl II 1995, 81; v. 25.10.1995 II R 67/93, BStBl II 1996, 160.

16) BFH v. 15.7.1998 II R 82/96, BStBl II 1998, 631.

17) BFH v. 25.10.1995 II R 67/93, BStBl II 1996, 160; v. 6.3.2002 II R 85/99, BFH (NV) 2002, 1030.

Auf einen Blick

Das Urteil des BFH vom 11.6.2013 steht im Widerspruch zu seiner bisherigen Rechtsprechung, wonach eine Zuwendung in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft eine Zuwendung nicht an die Gesellschaft, sondern an die Gesellschafter ist, und eine Zuwendung aus dem Gesellschaftsvermögen nicht durch die Gesellschaft, sondern durch die Gesellschafter erfolgt. Dieses Zuwendungsverhältnis bestimmt auch die Steuerklasse und verhindert – auch ohne Erweiterung des § 7 Abs. 8 ErbStG – nicht steuerbare inkongruente Einla-

gen in das Gesellschaftsvermögen. Aus diesem Grund wäre es begrüßenswert, wenn der BFH in nicht allzu ferner Zeit Gelegenheit erhalte, die erbschaftsteuerliche Gretchenfrage zu beantworten, wie er es mit dem Gesellschaftsvermögen hält, ob es weiterhin Vermögen der Gesellschafter ist oder neuerdings Vermögen der Gesellschaft.¹⁸

18) Zu Ausweichgestaltungen siehe Hübner, DStR 2013, 2257, 2260 f.

Dürftigkeitseinrede beim Tod des Wohnungseigentümers und des Mieters

Dr. Michael J. Schmid, RiOLG, RiBayObLG a.D., München

Der BGH hat in diesem Jahr zwei Entscheidungen zur Dürftigkeitseinrede des Erben getroffen, die sich beide auf die Wohnung des Erblassers beziehen. Einmal handelte es sich um eine Mietwohnung¹ und einmal um eine Eigentumswohnung.² Beide Entscheidungen haben jeweils eine Grundsatzfrage geklärt, konnten aber wegen fehlender Entscheidungserheblichkeit auch viele Fragen offen lassen. Trotz der Verschiedenheit der Situation des Erben eines Mieters und des Erben eines Wohnungseigentümers finden sich Parallelen.

I. Nachlassverbindlichkeiten

Die Dürftigkeitseinrede des § 1990 BGB kann nur erhoben werden, wenn es sich bei dem geltend gemachten Anspruch um (reine) Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 1967 Abs. 2 BGB handelt.³ Die Haftungsbeschränkung greift nicht gegenüber reinen Eigenschulden des Erben und gegenüber Nachlass-

erbenschulden, bei denen sowohl der Nachlass als auch der Erbe persönlich haften.

1) MDR 2013, 324 = ZMR 2013, 422.

2) Urt. v. 5.7.2013 – VZR 81/12.

3) BGH, Urt. v. 5.7.2013 – VZR 81/12.