



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Steuersubjekte des ErbStG  
Personengesellschaften zwischen Transparenz und Trennung“**

Dissertation vorgelegt von Nicole Herrmann

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Zweitgutachter: Prof. Dr. Andreas Piekenbrock

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Ob die Personengesellschaften bei einem unentgeltlichen Vermögensübergang in das oder aus dem Gesellschaftsvermögen als Steuersubjekte des ErbStG in Betracht kommen, wird zu den „altherwürdigen Streitfragen“ innerhalb der Erbschaft- und Schenkungsteuer gerechnet. Entweder ist zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene zu trennen – mit der Folge der Steuersubjektivität der Personengesellschaft selbst – oder die Gesellschaft insoweit transparent, als durch sie hindurch auf die Gesellschafter als Steuersubjekte zugegriffen werden kann. Besonderer Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang den dogmatischen Entwicklungen im Zivilrecht zu betreffend die Rechtsfähigkeit von und Vermögenszuordnung bei Personengesellschaften. Angesichts der nunmehr bevorstehenden Gesetzesänderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts wird die altherwürdige Streitfrage aktueller denn je.

## **1. Kapitel: Personengesellschaften als Steuersubjekte des ErbStG – Vergangene und gegenwärtige Entwicklungen**

Das 1. Kapitel dient als Ausgangspunkt und fundiert die weitere Untersuchung terminologisch und argumentativ. Zunächst wird der Begriff des Steuersubjektes definiert als steuerrechtsfähiger, potentieller Steuerschuldner im Sinne eines Einzelsteuergesetzes. Der anschließende Überblick über den Status der Personengesellschaften in der Steuerrechtsordnung zeigt, dass bei einer Mehrzahl der Steuerarten Personengesellschaften Steuersubjekte sein können. Nur bei der Einkommensteuer sind die Gesellschafter als natürliche Personen alleinige Steuersubjekte. Im ErbStG fehlt es an einer ausdrücklichen Aufzählung der subjektiv Steuerpflichtigen nach diesem Gesetz. Maßgebliche Vorschrift für die Bestimmung der Steuersubjekte ist § 20 ErbStG. Gemäß § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG ist Steuerschuldner bei einem Erwerb von Todes wegen der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker.

Mangels ausdrücklicher Regelung waren seit jeher Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Wissenschaft gefordert, § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG auszulegen und die Anforderungen an potentielle Steuersubjekte des ErbStG sowie daraus folgend den Kreis derselben zu konkretisieren. Die erste Entscheidung des Reichsfinanzhofs zu den Personengesellschaften erging im Jahr 1919 und markierte den Beginn eines Schwankens der Rechtsprechung zwischen Trennung und Transparenz der Personengesellschaften. Derzeit maßgebend ist das aktuellste Urteil des BFH vom 05.02.2020, wonach eine eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung ergebe, dass nicht die Gesamthandsgemeinschaft als zivilrechtlich Beteiligte, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen seien. Dem folgt auch die Finanzverwaltung. In der Literatur stehen sich zwei Ansichten gegenüber: Während die Befürworter der Steuersubjektivität von Personengesellschaften in unterschiedlichen Facetten mit der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Bestimmung der Erbschaftsteuersubjekte argumentieren, wollen die Verfechter der Transparenz der Personengesellschaften eine steuerrechtsautonome Bestimmung der Steuersubjekte im ErbStG vornehmen mit den Gesellschaftern als den Be- und Entreicherten. Je nach Steuersubjekt entscheidet sich nicht nur, welche Steuerklasse anwendbar ist, sondern auch, ob gesellschaftsinterne Leistungen überhaupt schenkungsteuerbar sind.

## **2. Kapitel: „Erwerber“ und „Schenker“ im Sinne des § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG**

Auf der Basis des Gesamtüberblicks wird im 2. Kapitel mit der Entwicklung eines eigenständigen Lösungsansatzes begonnen. Ausgangspunkt ist die für die Steuersubjektivität maßgebliche Vorschrift des § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG. Bei den darin verwendeten Begriffen „Erwerber“ und „Schenker“ handelt es sich um auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe. Aus dem Wortlaut lässt sich nicht auf eine bestimmte Wortbedeutung schließen. Die abstrakten Begriffe

sind insbesondere neutral hinsichtlich der Rechtsform. Es handelt sich auch nicht etwa um zivilrechtlich vorgeprägte Begriffe, die in das ErbStG mit ihrer zivilrechtlichen Wortbedeutung übernommen wurden. Vielmehr sind sie innerhalb des § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG von originär steuerrechtlicher Natur. Sie waren auch bereits im ErbStG von 1906 bzw. 1922 enthalten. Der Wille des historischen Gesetzgebers lässt sich diesbezüglich nicht mehr nachvollziehen.

In systematischer Hinsicht könnten die Begriffe innerhalb des ErbStG eine nähere Konkretisierung erfahren, so z.B. durch die Aufzählung der Inländer in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG. Für die Personengesellschaften könnte litera d) einschlägig sein. Danach gelten als Inländer u.a. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Allerdings gehören Personengesellschaften innerhalb des ErbStG nicht zwingend zu den Personenvereinigungen. Im Rahmen des § 2 ErbStG spricht insbesondere dessen Gesetzeshistorie dagegen, denn litera d) sollte die juristischen Personen umfassen. Im Übrigen werden die Steuersubjekte nach dem Aufbau der Vorschrift nicht durch die Inländeraufzählung in Satz 2 konkretisiert. Nach Satz 1 tritt die Steuerpflicht dann für den gesamten Vermögensanfall ein, wenn der Erblasser, der Schenker oder der Erwerber ein Inländer ist. Es muss also zuerst feststehen, wer Erblasser, Erwerber oder Schenker ist, bevor es für die unbeschränkte Steuerpflicht auf ihre Inländereigenschaft ankommt.

Es bleibt der Telos des § 20 ErbStG, die Steuersubjekte festzulegen. Als Erwerber oder Schenker kommt damit nur in Betracht, wer die Steuertatbestände des ErbStG verwirklichen kann. Dies sind insbesondere die Erwerbe von Todes wegen nach § 3 ErbStG und die Schenkungen unter Lebenden nach § 7 ErbStG. Sie knüpfen grundlegend an Rechtshandlungen oder Ereignisse an, die zivilrechtlich mit einem personellen Wechsel des Vermögensträgers verbunden sind. So geht zum Beispiel mit dem Erbanfall das Vermögen des Erblassers im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den oder die Erben über. Dies setzt wiederum die zivilrechtliche Fähigkeit zum Erwerben und Innehaben von Vermögensrechten voraus, wie z.B. des Eigentums an einem Vermögensgegenstand. Dementsprechend stellt die zivilrechtliche Rechtsträgerschaft die notwendige Voraussetzung für eine Verwirklichung der Steuertatbestände dar.

Neben den natürlichen und den juristischen Personen erfüllen die Personengesellschaften diese notwendige Voraussetzung. Nach der modernsten Gesamthandstheorie sind alle Personengesellschaften als rechtsfähig anerkannt. Sie sind im Außenverhältnis die alleinigen Träger der Vermögensrechte und -pflichten. Ab 2024 steht dies auch für die Außen-GbR ausdrücklich im Gesetz (§ 705 Abs. 2 BGB n.F.). Aufgrund ihrer Rechtsfähigkeit können sie insbesondere an Schenkungen im Sinne der §§ 516 ff. BGB beteiligt sein und sie sind erbfähig. Obwohl die erbrechtlichen Regelungen auf natürliche Personen zugeschnitten sind, stehen dem keine zwingenden erbrechtlichen Einwände entgegen. Die rechtsfähigen Personengesellschaften können damit an den zivilrechtlichen Vermögensübergängen selbst beteiligt sein, an die die Steuertatbestände des ErbStG anknüpfen.

Die zivilrechtliche Beteiligung kann dann unproblematisch in das Steuerrecht übernommen werden, wenn durch den steuerbaren Vorgang nur eine Vermögenssphäre betroffen ist, wie z.B. bei natürlichen Personen. Sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften überschneiden sich jedoch die Vermögenssphären von Gesellschaft und Gesellschaftern. Im Innenverhältnis partizipieren nämlich die Gesellschafter über ihre Vermögensrechte am Gesellschaftsvermögen. Änderungen im Gesellschaftsvermögen wirken sich daher auch in ihrer Vermögenssphäre aus. Ob diese Auswirkungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zu berücksichtigen sind, wurde für die Kapitalgesellschaften intensiv diskutiert. Daraus könnten sich auch Rückschlüsse für die Personengesellschaften ergeben.

### **3. Kapitel: Kapitalgesellschaften als Steuersubjekte des ErbStG –**

#### **Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern**

Für die Kapitalgesellschaften als juristische Personen war zwar nie streitig, dass sie Steuersubjekte des ErbStG sind. Streitig war aber, ob die Gesellschafter dadurch bereichert sein können, dass sich bei einer Leistung in das Gesellschaftsvermögen der Wert ihrer Gesellschaftsbeteiligung erhöht. Der BFH verneinte dies und sprach sich für eine strikte Trennung der Vermögenssphären aus. Nach seiner Auffassung ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Verkehrsteuer. Daher soll es zur Klärung der Frage, wer z.B. an einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beteiligt ist, ausschließlich auf die Zivilrechtslage ankommen. Maßgeblich ist danach allein die unmittelbare zivilrechtliche Leistungsbeziehung mit der Kapitalgesellschaft. Wären diese Annahmen zutreffend und übertragbar, könnten sie auf die Steuersubjektivität der Personengesellschaften schließen lassen: Aus der maßgeblichen zivilrechtlichen Beteiligung der rechtsfähigen Personengesellschaften würde zwingend ihre steuerrechtliche Beteiligung folgen.

Ein solcher Rückschluss ist jedoch nicht möglich. Zum einen fehlt es bereits an einer Übertragbarkeit auf die Personengesellschaften. Der Rechtsprechung lag stets die Prämisse zugrunde, dass die Kapitalgesellschaft ein eigenständiges Steuersubjekt ist und ihre Gesellschafter grundsätzlich vom Gesellschaftsvermögen abschirmt. Es konnte sich nur die Frage stellen, ob dennoch die Gesellschafter neben der Kapitalgesellschaft oder im Einzelfall an ihrer Stelle begünstigt sein können. Für die Personengesellschaften muss aber erst festgestellt werden, wer überhaupt Steuersubjekt ist.

Zum anderen treffen die Annahmen so nicht zu. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer handelt es sich nicht um eine Verkehrsteuer, sondern um eine Steuer auf den Vermögenszuwachs. Das Zivilrecht ist weder allgemein maßgeblich für das ErbStG noch im Besonderen für die auf Tatbestandsebene Beteiligten. Die zivilrechtliche Leistungsbeziehung ist zwar stets vor der steuertatbestandlichen Beteiligung zu prüfen. Sie legt diese aber nicht abschließend fest. Auch die unmittelbare dingliche Vermögensübertragung ist nicht der einzige Anknüpfungspunkt. Dies zeigt sich zum Beispiel darin, dass der übertragene Gegenstand nicht zwingend auch das Zuwendungsobjekt ist, wie bei den mittelbaren Grundstücksschenkungen. Im Ergebnis kommt es nicht zwingend auf die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen an, sodass die zivilrechtliche Rechtsträgerschaft der Personengesellschaften nicht allein maßgeblich ist.

#### **4. Kapitel: Leistungen an und von Personengesellschaften im ErbStG**

Ist das Zivilrecht nicht maßgeblich, eröffnet dies Raum für eine steuerrechtsautonome Bestimmung der Steuersubjekte. Sie ist der Kern der Arbeit und setzt auf Tatbestandsebene beim Vermögenszugang an. Die rechtsfähigen Personengesellschaften können zwar an den zivilrechtlichen Rechtsträgerwechseln beteiligt sein, an die die Steuertatbestände des ErbStG anknüpfen. Jene Steuertatbestände sind jedoch ergebnisorientiert formuliert. Sie beziehen sich nicht allein auf den formalen zivilrechtlichen Rechtsvorgang, sondern stellen den daraus resultierenden Vermögensübergang als wesentlichen Tatbestandserfolg in den Mittelpunkt. Der Vermögenszuwachs beim Empfänger und die daraus resultierende Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigen die Besteuerung. Dementsprechend muss ihm das erworbene Vermögen erbschaft- und schenkungsteuerlich zuzuordnen sein.

Die steuerliche Vermögenszuordnung erfordert zum einen die dingliche Inhaberschaft der Vermögenspositionen. Bei den Personengesellschaften ist insoweit die Vermögenszuordnung im Innenverhältnis zu berücksichtigen. Zivilrechtlich zählen die Personengesellschaften derzeit noch zu den Gesamthandsgemeinschaften. Daher und wegen des Wortlauts der §§ 718 Abs. 1, 719 Abs. 1 1. Alt. BGB wird teilweise noch vertreten, dass die Gesellschafter im

Innenverhältnis dinglich mitberechtigt sind am Gesamthandsvermögen. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts soll jedoch nach der Gesetzesbegründung das Gesamthandsprinzip aufgegeben werden. Damit ist spätestens ab dem Inkrafttreten der Neuregelungen am 01.01.2024 für eine dingliche Mitberechtigung der Gesellschafter zivilrechtlich kein Raum mehr. Inhaberin der zivilrechtlichen Vermögenspositionen ist nach dem künftigen § 713 BGB n.F. ausdrücklich die Personengesellschaft.

Zum anderen setzt der Vermögenszugang als steuerlicher Leistungsfähigkeitsindikator der Erbschaft- und Schenkungsteuer das Erlangen der Verfügungsmacht über die erhaltenen Vermögensgegenstände voraus. Verfügungsmacht manifestiert sich darin, über die Vermögensgegenstände frei zu disponieren und andere von der Einwirkung ausschließen zu können. Eine solche Verfügungsmacht steht der Personengesellschaft nach ihrem gesetzlichen Leitbild im Innenverhältnis nicht zu, da sie ihre Gesellschafter sowohl nach der derzeitigen als auch nach der künftigen Rechtslage nicht vom Gesellschaftsvermögen abschirmt.

Die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit haben eine umfassende Verfügungsmacht über die Gesellschaft und das Gesellschaftsvermögen. Als Organ der Gesellschaft können sie über die Gegenstände des Gesellschaftsvermögens nach ihrem Belieben verfügen. Sie handeln zwar im Gesellschaftsinteresse. Ihr gemeinsamer Wille formt aber das Gesellschaftsinteresse. Sie können jederzeit eine einvernehmliche Teilauseinandersetzung vornehmen und dadurch Vermögensgegenstände in ihr Privatvermögen überführen. Sie können ferner die Gesellschaft jederzeit auflösen und das Gesellschaftsvermögen verwerten und unter sich aufteilen.

Die einzelnen Gesellschafter haben die Möglichkeit, eine individuelle Verfügungsbefugnis über die erworbenen Vermögensgegenstände herbeizuführen, indem sie auf das Gesellschaftsvermögen zugreifen. Ein solcher Zugriff ist ihnen möglich über ihre jeweiligen Vermögensrechte. Sowohl einzelne Gesellschafter als auch ihre privaten Gläubiger können die Auflösung der Gesellschaft oder das Ausscheiden des Gesellschafters herbeiführen. Der Gesellschafter hat dann einen Anspruch auf eine Abfindung oder das Auseinandersetzungsguthaben. Darin manifestiert sich der Vermögenswert seiner Beteiligung, den er zulasten des Gesellschaftsvermögens realisieren kann. Erhöht der unentgeltliche Vermögenszuwachs den Gewinn einer Personengesellschaft, profitiert der einzelne Gesellschafter hiervon aufgrund seines jährlichen Anspruchs auf anteilige Gewinnausschüttung.

Insgesamt führt die Kumulation von Einflussnahme- und Zugriffsmöglichkeiten zu einer Verfügungsmacht der Gesellschafter über das Gesellschaftsvermögen. Sie erstreckt sich auf im Wege von Erbschaften oder Schenkungen erhaltene Vermögensgegenstände. Die Gesellschafter werden dadurch bereichert, dass ein Vermögensgegenstand in eine Vermögenssphäre gelangt, auf die sie über ihre Vermögensrechte einwirken und zugreifen können, sodass sie den Steuertatbestand erfüllen.

Bei der anschließenden Ermittlung der Bereicherung als steuerpflichtigem Erwerb und Bemessungsgrundlage zeigt sich weiter, dass zwischen dem Gesellschafts- und dem Gesellschaftervermögen nicht sinnvoll getrennt werden kann. Um allein die beim Empfänger eintretende Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erfassen, wird nur der Nettovermögenszuwachs besteuert. Bei Erwerben von Todes wegen sind zum Beispiel die damit einhergehenden Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 ErbStG abzugsfähig. Personengesellschafter haften persönlich und primär für sämtliche Gesellschaftsverbindlichkeiten. Alle am Verlust beteiligten Gesellschafter können daher endgültig einen Vermögensnachteil tragen, der mit einer Erbschaft oder Schenkung zugunsten der Personengesellschaft in Zusammenhang steht. Dies könnte bei einer Ermittlung der Bereicherung auf Gesellschaftsebene nicht berücksichtigt werden.

Aus der Steuersubjektivität der Gesellschafter ergeben sich zuletzt sachgerechte Folgen für die Besteuerung. Sie ermöglicht eine individuelle Betrachtung, die dem Wesen der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Personensteuer entspricht. Der Vermögenszuwachs im Gesellschaftsvermögen führt zu einem anteiligen Erwerb des einzelnen Gesellschafters nach seinem Vermögensanteil. Sein persönliches Verhältnis zum Erblasser, Schenker oder Erwerber bestimmt die Steuerklasse, die Freibeträge sowie den Steuersatz und damit die Steuerbelastung, die dieser Beziehung am besten gerecht wird. Im Verhältnis der Gesellschafter untereinander sind freigebige Zuwendungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG möglich bei unentgeltlichen, disquotalen Leistungen in das oder aus dem Gesellschaftsvermögen. Es bedarf keiner speziellen Regelung wie § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG, wovon der Gesetzgeber bei dessen Einführung auch ausging. In der Gesetzesbegründung heißt es ausdrücklich, dass der Vorgang bei Personengesellschaften bereits schenkungsteuerbar ist. Dabei wurde ihre Transparenz vorausgesetzt.

### **Ergebnis**

Im Ergebnis fehlt es den Personengesellschaften nach ihrer derzeitigen sowie ihrer künftigen zivilrechtlichen Ausgestaltung an einer abgeschirmten Vermögenssphäre, in der sich eine selbstnützige und von den Gesellschaftern unabhängige Leistungsfähigkeit manifestieren könnte. Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sind die Personengesellschaften daher transparent. Steuersubjekte sind allein die Gesellschafter kraft ihrer Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen und unter Berücksichtigung ihrer persönlichen Haftung.

Die Dissertation erscheint in der Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ im Verlag Duncker & Humblot, Berlin.