

BERATUNGSPRAXIS

MEINUNGSFORUM

Disquotale Zuwendungen an eine Personengesellschaft

Wer ist der Beschenkte?

Dr. Hanspeter Daragan*

Die Frage, wie die disquotale Zuwendung eines Gesellschafters an seine Personengesellschaft schenkungsteuerrechtlich zu behandeln ist, ist in der Praxis höchst relevant. Kann die Zuwendung als Schenkung an die rechtsfähige Gesellschaft gestaltet werden? Dann bleibt sie unbesteuert wie ehemals die disquotale Zuwendung eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft – bis zu einer gesetzlichen Neuregelung analog § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG. Oder handelt es sich trotz aller gestalterischen Bemühens doch um eine Schenkung an die Mitgesellschafter? So hat jedenfalls das FG Münster entschieden. Nach seinem ersten Wort hat nun der BFH das letzte.

 Borggräfe/Staud,
NWB 4/2017 S. 277

I. Disquotale Zuwendungen an Gesellschaften und Schenkungsteuer

Dem Urteil des FG Münster vom 12.1.2017 - 3 K 518/15 Erb [→ OAAAG-39240] lag folgende Steuergestaltung zugrunde: Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Familien-GmbH & Co. KG waren eine Mutter und ihre Kinder; Kapitalanteile hatten nur sie. Später trat der Vater der KG als weiterer Kommanditist bei. Er leistete anschließend eine Bareinlage und eine Zuzahlung an die KG, die beide auf einem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto gebucht wurden. Darauf waren nach dem Gesellschaftsvertrag alle Einlagen eines Gesellschafters zu erfassen, die nicht der Einzahlung des Festkapitals oder der Dotierung einer gesellschafterbezogenen Rücklage dienten. Das Finanzamt setzte gegen die Mutter Schenkungsteuer fest. Mit ihrer Klage machte sie geltend, beschenkt worden sei nicht sie, sondern die rechtsfähige KG. Das Finanzgericht wies die Klage ab und ließ die Revision zu, die unter dem Aktenzeichen II R 9/17 beim BFH anhängig ist.

Disquotale Zuwendungen an eine Personengesellschaft als neues Steuermodell

Einlage eines Gesellschafters in das Rücklagenkonto einer KG

Die Gestaltung ist der Versuch, bei den Personengesellschaften fortzuführen, was bei den Kapitalgesellschaften nicht mehr möglich ist. Zur Erinnerung: Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 17.10.2007 - II R 63/05, BStBl 2008 II S. 381; vom 9.12.2009 - II R 28/08, BStBl 2010 II S. 566) ist die disquotale Zuwendung eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft, die dem Gesellschaftszweck dient, keine Schenkung an die

Disquotale Zuwendungen an eine Kapitalgesellschaft als Vorgängermodell

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

Gesellschaft i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Sie ist auch keine Schenkung an die Mitgesellschafter. Denn es tritt bei ihnen keine substantielle Vermögensmehrung ein, sondern es erhöht sich nur der Wert ihrer Anteile, was nicht steuerbar ist. Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber mit § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG abgeschafft. Aber der neue Tatbestand gilt nur für Leistungen an Kapitalgesellschaften, nicht für Leistungen an Personengesellschaften.

II. Urteil des FG Münster vom 12.1.2017 - 3 K 518/15 Erb

Die wesentlichen Urteilsgründe

Eigenständige schenkungsteuerliche Würdigung

Gültigkeit des Ergebnisses für alle Außengesellschaften

Das FG Münster hat die Gestaltung mit Urteil vom 12.1.2017 - 3 K 518/15 Erb [→OAAAG-39240] verworfen. Seiner Meinung nach kommt es nicht darauf an, ob zivilrechtlich die KG beschenkt wurde. Denn nach der Rechtsprechung des BFH, der es folgt, ist eine eigenständige schenkungsteuerliche Würdigung erforderlich, um den Beschenkten zu bestimmen. Sie führt zu dem Ergebnis, dass die Schenkungen nicht an die Gesamthand erfolgt sind, sondern an die Gesamthänder. Auch wenn eine Personengesellschaft Rechtsträgerin des Gesellschaftsvermögens ist, muss für Zwecke der Schenkungsteuer weiterhin davon ausgegangen werden, dass eine Zuwendung an die Gesellschaft die Gesamthänder bereichert.

Nun ist es sicherlich richtig, dass zivilrechtliche Vorgaben die Schenkungsteuer nur insoweit prägen, als sie dem Zivilrecht folgt. Deshalb ist der Ansatz überzeugend, dass eine eigenständige schenkungsteuerliche Beurteilung geboten ist. Seltsam ist nur, dass das Finanzgericht, auch hierin dem BFH folgend, diese schenkungsteuerlich eigenständige Prüfung mit Hilfe von § 718 BGB bewerkstelligt, also einer Vorschrift des Zivilrechts. Bei stringenter Fortführung des Ansatzes müsste dafür eigentlich eine Vorschrift des Erbschaftsteuergesetzes herangezogen werden. Aber wie auch immer, das Ergebnis hat Gültigkeit für alle Personengesellschaften, die im Rechtsverkehr auftreten, also Außengesellschaften sind, für die KG wie für die OHG und die GbR.

Da die Bestimmungen über das Gesellschaftsvermögen, die das BGB für die GbR trifft, auch für die OHG und die KG gelten (§ 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB), soll die Untersuchung bei der GbR begonnen werden. Zunächst erfolgt ein Blick in die Vergangenheit, weil danach die Gegenwart besser verstanden werden kann.

III. Die traditionelle Sichtweise

1. Gesellschaftsvertrag schafft keine rechtsfähige GbR

W⁹ Mustervertrag „Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)“ [→DAAAB-05414]

Eine GbR entsteht durch Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Darin verpflichten sich die Gesellschafter gegenseitig, einen gemeinsamen Zweck in der im Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten (§ 705 BGB). Die GbR ist also ein Schuldverhältnis, das auf einem Vertrag beruht. Es wird kein neues Rechtssubjekt geschaffen, kein neuer Rechtsträger. Somit kann die GbR, die es als Rechtssubjekt nicht gibt, im Rechtsverkehr auch nicht selbst auftreten. Auftreten können nur ihre Gesellschafter „als GbR“, d. h. in gesellschaftsvertraglicher Verbundenheit.

2. Schuldrechtliche und dingliche Beziehungen

Aufgrund des Gesellschaftsvertrags bestehen schuldrechtliche Beziehungen der Gesellschafter untereinander. Zusätzlich bestehen sachenrechtliche – oder allgemeiner gesagt dingliche – Verhältnisse der Gesellschafter an den Gegenständen, die dem Gesellschaftszweck dienen. Das können Sachen sein oder Rechte und Forderungen.

Die GbR kann kein Eigentum erwerben

Mangels eigener Rechtsfähigkeit kann die GbR an einem Gegenstand kein Eigentum erwerben. Ein Gesellschafter, der nach dem Gesellschaftsvertrag eine Sache zu Eigentum beitragen muss, kann die Sache daher nicht auf die Gesellschaft übereignen. Er kann sie nur so übereignen, dass sie gemeinschaftliches Eigentum aller Gesellschafter wird. Das wird in § 706 Abs. 2 Satz 1 BGB zwar nur für vertretbare oder verbrauchbare Sachen

geregelt, gilt aber allgemein, wie sich aus § 718 Abs. 1 BGB ergibt. Auch an Forderungen und Rechten kann die GbR kein Eigentum erwerben, wenn man, um der Einfachheit der Darstellung willen, vernachlässigt, dass es Eigentum nur an Sachen gibt.

Wird Eigentum auf mehrere übertragen, entsteht Miteigentum der Erwerber an dem Gegenstand. Nun gibt es Miteigentum auf zweierlei Weise: als Miteigentum nach Bruchteilen, auch Bruchteileigentum genannt, und als Miteigentum zur gesamten Hand, auch Gesamthandseigentum genannt (Wieling, Sachenrecht, 5. Aufl., S. 92 ff.). Bei beiden geht es um zwei wesentliche Fragen:

- ▶ Die eine ist, ob ein Miteigentümer einen Anteil an dem gemeinschaftlichen Gegenstand hat, über den er selbständig verfügen kann. Damit sind Rechtsgeschäfte gemeint, mit denen auf einen Gegenstand unmittelbar eingewirkt wird, u. a. dadurch, dass er veräußert oder belastet wird (vgl. Palandt/Ellenberger, 76. Aufl., Überbl vor § 104 BGB Rn. 16; Sprau in Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., § 747 BGB Rn. 1).
- ▶ Die zweite ist, ob ein Miteigentümer verlangen kann, dass die Miteigentümergeinschaft über einen gemeinschaftlichen Gegenstand geteilt wird, durch Teilung des Gegenstands in Natur oder durch Verkauf und Teilung des Erlöses.

3. Bruchteileigentum

Das Bruchteileigentum ist in Teilbereichen in den §§ 1008 ff. BGB geregelt. Ergänzend gelten die §§ 741 ff. BGB über die Gemeinschaft. Nach § 747 Satz 1 BGB kann jeder Bruchteileigentümer über seinen Miteigentumsanteil verfügen. Dieses Recht kann durch eine Vereinbarung der Bruchteileigentümer nicht wirksam ausgeschlossen werden (§ 137 Satz 1 BGB). Wirksam ist nur eine Verpflichtung, nicht zu verfügen (§ 137 Satz 2 BGB), die nichts daran ändert, dass eine Verfügung, die dennoch erfolgt, wirksam ist (Sprau in Palandt, § 747 BGB Rn. 2). Außerdem kann jeder Bruchteileigentümer jederzeit die Aufhebung der Miteigentümergeinschaft verlangen (§ 749 Abs. 1 BGB); dieses Recht kann allerdings durch eine Vereinbarung der Miteigentümer ausgeschlossen werden (§ 749 Abs. 2 BGB).

4. Gesamthandseigentum

Ein Gesamthandseigentümer kann über seinen Miteigentumsanteil nicht verfügen. So ist das für die GbR in § 719 Abs. 1 erster Halbsatz BGB bestimmt, ebenso in § 1419 Abs. 1 erster Halbsatz BGB für das Gesamtgut der ehelichen Gütergemeinschaft und in § 2033 Abs. 2 BGB für den gemeinschaftlichen Nachlass einer Erbengemeinschaft. Außerdem hat kein Gesamthandseigentümer das Recht, die Teilung der Gesamthand zu verlangen (§ 719 Abs. 1 zweiter Halbsatz, § 1419 Abs. 1 zweiter Halbsatz BGB); nur bei der Erbengemeinschaft ist das zugelassen, sofern der Erblasser nichts anderes bestimmt hat (§ 2042 Abs. 1 BGB). Daraus wird abgeleitet, dass die Gesamthandseigentümer, anders als die Bruchteileigentümer, keine rechnerisch bestimmten Quoten an den einzelnen Gegenständen haben (Keßler in Staudinger, BGB, 12. Aufl., Vorbem. zu § 705 BGB Rn. 72; Sprau in Palandt, § 719 BGB Rn. 1). So dürfte auch der BFH (Urteil vom 9.11.2016 - II R 17/15, BStBl 2017 II S. 281, Rn. 15) zu verstehen sein, wenn er klarstellt, dass jeder Gegenstand dem einzelnen Anteilsberechtigten ganz gehört, beschränkt durch das gleiche dingliche Recht der anderen.

IV. Die aktuelle Sichtweise

Nach § 124 Abs. 1, § 161 Abs. 2 HGB können die OHG und die KG Eigentum erwerben. Hat sich ein Gesellschafter verpflichtet, den gemeinsamen Zweck dadurch zu fördern, dass er eine Sache zu Eigentum beiträgt, übereignet er die Sache auf die OHG oder die KG. Alsdann steht sie im Alleineigentum der OHG oder der KG und nicht im Miteigentum der Gesellschafter. An der Sache besteht also kein Gesamthandseigentum der Gesell-

Miteigentum der
Gesellschafter

W3 infoCenter „Miteigentum“ [→TAAAB-22945]

Gesamthänderische
Bindung

Rechtsfähigkeit der OHG
und der KG

Einhandseigentum der Gesellschaft

Rechtsfähigkeit auch der GbR

schafter, sondern Einhandseigentum der Gesellschaft. So ist das bei jedem anderen Gegenstand auch.

Nach der neueren Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 29.1.2001 - II ZR 331/00 [↪UAAAAB-98014]; vom 5.3.2008 - IV ZR 89/07 [↪OAAAC-75884]; vom 19.11.2013 - II ZR 149/12 [↪YAAAAE-59264]; Beschluss vom 20.5.2016 - V ZB 142/15 [↪EAAAF-83520]; Urteil vom 14.12.2016 - VIII ZR 232/15 [↪OAAAF-90153]) gilt das Gleiche für die GbR. Sie ist rechtsfähig und kann Eigentum erwerben, sie ist der Alleineigentümer der Gegenstände des Gesellschaftsvermögens. Auf diese Weise ist aus dem Gesamthandseigentum der Gesellschafter, das nach der traditionellen Sichtweise bestand, Einhandseigentum der GbR geworden.

Schuldrechtliche Anteile an den Gegenständen im Gesellschaftsvermögen

V. Anteile der Gesellschafter an den einzelnen Gegenständen

An den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens gibt es keine Miteigentumsanteile der Gesellschafter mehr. Aus diesem Grund kann es sich bei den Anteilen der Gesellschafter „an“ diesen Gegenständen, von denen § 719 Abs. 1 BGB spricht, nur um schuldrechtliche Anteile handeln, die auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen. Diese Anteile sind keine Forderungsrechte, da sie keine Rechte auf Verschaffung eines Miteigentumsanteils außerhalb der Gesellschaft geben. Sie geben auch kein Recht auf Teilung der Gegenstände in Natur oder eines Erlöses aus ihrem Verkauf.

Kein wirtschaftliches Eigentum der Gesellschafter

Die Anteile begründen auch kein wirtschaftliches Eigentum der Gesellschafter an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens. Wohl ist die Unterscheidung zwischen dem rechtlichen und dem wirtschaftlichen Eigentum kein Spezifikum des Steuerrechts, es gibt sie auch im Handelsrecht, genauer gesagt im Bilanzrecht (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Aber hier wie dort ist für eine vom rechtlichen Eigentum abweichende wirtschaftliche Zuordnung erforderlich, 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 (Merkt in Baumbach/Hopf, HGB, 37. Aufl., § 246 HGB Rn. 14 m. w. N.). Das ist den Gesellschaftern nicht möglich. Daher sind die Gegenstände im Gesellschaftsvermögen nach Handelsrecht und nach Steuerrecht (§ 39 Abs. 1 AO) der Gesellschaft als dem rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Das gilt auch für eine GbR, und zwar auch dann, wenn sie keinen Jahresabschluss erstellt (vgl. dazu Sprau in Palandt, § 721 BGB Rn. 1; Schäfer in MüKo-BGB, 7. Aufl., § 721 BGB Rn. 4, 6), sondern nur einen Rechnungsabschluss durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben.

VI. Anteile der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen

1. Kein Eigentum am Gesellschaftsvermögen

Das Gesellschaftsvermögen (§ 718 Abs. 1 BGB) ist eine wirtschaftliche Einheit (Stresemann in MüKo-BGB, § 90 BGB Rn. 42 f.). Es ist kein weiterer Gegenstand im Sinne des BGB, der zusätzlich zu den Gegenständen besteht, die das Vermögen bilden. Deshalb kann es „an“ dem Gesellschaftsvermögen weder Eigentum noch ein anderes dingliches Recht geben (Sprau in Palandt, § 719 BGB Rn. 1). Das ist ausdrücklich nur für den Nießbrauch an einem Vermögen in § 1085 BGB bestimmt, gilt aber allgemein. Hierin weichen Schuldrecht und Sachenrecht voneinander ab. Ein Schuldverhältnis kann sich durchaus auf ein Vermögen oder den Teil eines Vermögens beziehen (vgl. § 311b Abs. 3 BGB). Aber über das Vermögen verfügen kann man nicht. Verfügen kann man immer nur über die einzelnen Gegenstände, aus denen es besteht.

2. Rechtliche Zuordnung des Gesellschaftsvermögens

Da das Gesellschaftsvermögen keinen Eigentümer haben kann, kann es aus rechtlicher Sicht nur dem „gehören“, der Eigentümer der Gegenstände ist, aus denen es besteht. Das

Gesellschaftsvermögen ≠ Gesamthandvermögen

ist die Personengesellschaft. Da sie Alleineigentümer dieser Gegenstände ist, kann das Gesellschaftsvermögen kein Gesamthandsvermögen mehr sein. Einhandseigentum kann nur ein Einhandsvermögen zur Folge haben. Für eine hiervon abweichende Auffassung müsste begründet werden, warum es ein Gesamthandsvermögen auch dann gibt, wenn die Gegenstände des Vermögens einem Alleineigentümer gehören. Dafür genügt es nicht, die Personengesellschaft weiterhin als Gesamthand anzusprechen, der nunmehr Rechtsfähigkeit zukommt (so beispielsweise Schäfer in MüKo-BGB, § 705 BGB Rn. 160; § 718 BGB Rn. 2 ff.). Denn die Gesellschaft ist ein Rechtssubjekt, das Mitglieder hat, mit denen sie nicht identisch ist. Weder sie noch die Mitglieder bilden eine Gesamthand – worin und woran denn?

3. Wertrechte der Gesellschafter

Nach § 719 Abs. 1 erster Halbsatz BGB kann ein Gesellschafter der GbR über seinen Anteil „an“ dem Gesellschaftsvermögen nicht verfügen. Dieses Verfügungsverbot kann man so verstehen, dass der Gesetzgeber nur wiederholt, was ohnehin für jedes Vermögen und jeden Anteil „an“ einem Vermögen gilt. Man kann es aber auch so verstehen, dass er die rechtliche Unmöglichkeit, darüber zu verfügen, für das Gesellschaftsvermögen erst anordnet. Ob so oder anders, es gibt an dem Nichtgegenstand Gesellschaftsvermögen, über den nicht verfügt werden kann, auch keinen Anteil, über den verfügt werden kann. Es bestehen „an“ dem Gesellschaftsvermögen nur schuldrechtliche Anteile der Gesellschafter, die auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen. Sie begründen eine wirtschaftliche Teilhabe der Gesellschafter an dem Gesellschaftsvermögen, nämlich an seinem Wert. Man kann sie daher Wertrechte nennen (vgl. dazu K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 208, 1319, 1381, 1544), auch wenn der Begriff nunmehr vornehmlich im Effektenrecht als Bezeichnung für nicht verbrieftete Wertpapiere dient (vgl. Kumpan in Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 37. Aufl., Anhang 13, DepotG 1 Rn. 2; Wieling, Sachenrecht, 5. Aufl., S. 113 f.).

Da § 719 Abs. 1 BGB sowohl eine Teilung des Gesellschaftsvermögens als auch eine Verfügung über die „Anteile“ unterbindet, kommt den Wertrechten erst Bedeutung zu, wenn ein Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet. Denn dann hat er Anspruch auf eine Abfindung, die nach dem Gesetz und Gesellschaftsvertrag 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).

Verfügungsverbot des
Gesellschafter über
Anteil am Gesellschafts-
vermögen

Bedeutung erst beim
Ausscheiden des Gesell-
schafers

4. Kapitalanteile der Gesellschafter

Die Gesellschafter einer bilanzierenden Personengesellschaft haben Kapitalanteile. Sie sind Ausdruck der Beteiligung der Gesellschafter an dem in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapital. § 120 Abs. 2 HGB geht davon aus, dass es sich um bewegliche Kapitalanteile handelt. In der Vertragspraxis hat es sich indes eingebürgert, mit einem festen Kapitalanteil zu arbeiten, der durch weitere Kapitalanteile ergänzt wird, die auf Unterkonten der Kapitalkonten der Gesellschafter festgehalten werden (vgl. dazu Roth in Baumbach/Hopt, 37. Aufl., § 120 HGB Rn. 14 f.; Falterbaum/Bolk/Reiß/Kirchner, Buchführung und Bilanz, 22. Aufl., S. 1290 ff.). Diese Kapitalanteile sind mit den Wertrechten nicht identisch. Sie nehmen jedoch Einfluss auf deren Höhe, da der Wert des Gesellschaftsvermögens, der im Allgemeinen vom Eigenkapital abweicht, den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitalanteile gehört. Da die Wertrechte der Gesellschafter den Wert des gesamten Gesellschaftsvermögens umfassen, hat die Personengesellschaft ihrerseits kein Wertrecht an dem Gesellschaftsvermögen.

Eigenkapital der Gesellschaft gibt es nur bei den Kapitalgesellschaften. Das wird besonders deutlich bei der KGaA. Sie hat persönlich haftende Gesellschafter (Komplementäre) und Kommanditaktionäre. Für das Rechtsverhältnis der KGaA zu den Komplementären gilt das Recht der KG, für das Rechtsverhältnis der KGaA zu den

W⁹ infoCenter „Eigenkapital bei Personengesellschaften (HGB)“
[→MAAAE-52671]

W⁹ infoCenter „Kapitalkonto“ [→JAAAC-47076]

Wem gehört das Eigenkapital?

Kein Eigenkapital der Gesellschaft durch Vereinbarung der Gesellschafter

Kommanditaktionären gilt weitgehend das Recht der AG (§ 278 AktG). Daher haben die Komplementäre Kapitalanteile i. S. von § 120 Abs. 1 HGB, die auf ihren Kapitalkonten erfasst werden (§ 286 Abs. 2, § 288 Abs. 1 AktG). Aber die Kommanditaktionäre haben keine Kapitalanteile, weil eine Aktiengesellschaft keine Kapitalanteile der Aktionäre kennt, und daher werden für sie auch keine Kapitalkonten geführt (§ 288 Abs. 1 Satz 2 AktG). Das zeigt, wenn man auch hier verallgemeinert, dass bei den Personengesellschaften das Eigenkapital ein Kapital der Gesellschafter ist. Ein Eigenkapital, das der Gesellschaft zusteht, gibt es bei ihnen nicht.

Dieser grundlegende Unterschied in der Zuordnung des Eigenkapitals kann durch eine Vereinbarung der Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag nicht aufgehoben werden. In einer Personengesellschaft kann es daher kein Eigenkapital geben, das je nach Vereinbarung Eigenkapital der Gesellschaft oder Eigenkapital der Gesellschafter ist. Eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, dass bestimmte Einlagen eines Gesellschafter auf einem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto zu erfassen sind, führt somit nicht dazu, dass Eigenkapital der Gesellschaft entsteht. Auch ein gesellschaftsbezogenes Rücklagenkonto dokumentiert Eigenkapital der Gesellschafter, das ihnen im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung zusteht.

W^a infoCenter „Gesellschafterwechsel in der GbR“ [E→CAAAD-52258]

5. Gesellschaftsanteil alias Mitgliedschaft

Der Anteil am Gesellschaftsvermögen, von dem § 719 Abs. 1 BGB spricht, ist auch nicht identisch mit dem Gesellschaftsanteil oder der Mitgliedschaft in der Gesellschaft. Nach allgemeiner Meinung kann ein Gesellschafter über seine Mitgliedschaft in der Gesellschaft verfügen, wenn die Mitgesellschafter damit einverstanden sind, durch Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag oder durch zustimmenden Beschluss (Sprau in Palandt, 76. Aufl., § 719 BGB Rn. 6 m. w. N). Macht er davon Gebrauch, geht seine Rechtsstellung als Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten auf den Rechtsnachfolger über, der an seiner Stelle neuer Gesellschafter und Vertragspartner wird. Mit der Gesellschafterstellung geht auch der Anteil des Übertragenden am Gesellschaftsvermögen auf den Rechtsnachfolger über. Aber das ändert nichts daran, dass ein Gesellschafter über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen nicht isoliert verfügen kann, also unter Beibehaltung seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft. Denn mit oder ohne § 719 Abs. 1 BGB gilt insoweit die Regel, dass es einen Anteil an einem Vermögen, über den verfügt werden kann, nicht gibt.

VII. Tätigkeit der Gesellschaft für Rechnung der Gesellschafter

1. Zuordnung des Gesellschaftsvermögens

Das führt zu der Frage, wie § 718 BGB gegenwärtig zu verstehen ist. Denn dort steht ja immer noch, dass die Gegenstände, deren Eigentümer die Gesellschaft ist, ein gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter bilden. Das gilt über § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB auch für die Gesellschafter einer OHG oder einer KG.

2. Kapitalgesellschaft

Eine Kapitalgesellschaft ist ein gegenüber ihren Gesellschaftern völlig verselbständigt Rechtssubjekt (BGH, Urteil vom 19.11.2013 - II ZR 150/12 [E→IAAAE-59265], Rn. 25). 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 Anteile haben, und dem Vermögen der Gesellschafter. Daher wirken sich ergebniswirksame Vorgänge bei den Kapitalgesellschaften unmittelbar nur auf ihr Vermögen aus. Nur mittelbar wirken sie sich auch auf das Vermögen ihrer Gesellschafter aus, zu dem deren Anteile an der Gesellschaft gehören. Denn das Ergebnis, das im Vermögen der Kapitalgesellschaft anfällt, nimmt Einfluss auf den Wert der Anteile.

Handelt im eigenen Namen und für eigene Rechnung

3. Personengesellschaft

Anders als eine Kapitalgesellschaft ist eine Personengesellschaft ein Rechtssubjekt, das sein Vermögen im eigenen Namen hält und verwaltet, aber für Rechnung seiner Gesellschafter. Dieses Handeln im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen gibt es auch außerhalb des Gesellschaftsrechts (vgl. dazu Daragan, FS Meincke, S. 89, 95). Dafür kennzeichnend ist das Auseinanderfallen von rechtlicher und wirtschaftlicher Zuordnung eines Gegenstands oder eines Vermögens. Der im eigenen Namen Handelnde ist der Eigentümer des Gegenstands oder – untechnisch gesagt – des Vermögens. Er hält und verwaltet den Gegenstand und 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 dem getroffen hat, den das Ergebnis des Haltens und Verwaltens wirtschaftlich betrifft.

Handelt im eigenen Namen, aber für Rechnung ihrer Gesellschafter

4. Fremdnützige Treuhand

Auch wenn zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern kein auf das Gesellschaftsvermögen oder die darin enthaltenen Gegenstände bezogenes Treuhandverhältnis besteht, lässt sich doch am Beispiel der fremdnützigen Treuhand am einfachsten zeigen, worum es geht.

Die fremdnützige Treuhand als Beispiel

Der Treuhänder hält und verwaltet das Treuhandvermögen im eigenen Namen, da es ihm rechtlich 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, in seiner Eigenschaft als Treuhänder, von einem Dritten erwirbt. Das wird herkömmlicherweise damit erklärt, dass der Treugeber nach § 667, § 675 Abs. 1 BGB die Herausgabe des Erworbenen verlangen kann. Aber bei einer zumindest langfristig angelegten Treuhand sind der Barwert des erworbenen Vermögens und der Barwert des Herausgabeanspruchs nicht gleich, auch wenn § 12 Abs. 3 BewG, anders als § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG (dazu Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 6 EStG Rn. 451), nur bei Kapitalforderungen eine Abzinsung anordnet, also nicht bei Sachleistungsansprüchen. Es würde somit ein Restwert zugunsten des Treuhänders übrig bleiben, um den der Treuhänder aber nicht bereichert ist, weil er ihm im Verhältnis zum Treugeber nicht gehört.

Rechtliche, jedoch nicht wirtschaftliche Bereicherung

Besonders deutlich wird das bei einer treuhänderischen (unselbständigen) Stiftung, die mit Geld gegründet wurde, das verzinslich angelegt ist. Bei ihr unterliegt nach dem gewöhnlichen Verlauf der Dinge das Stiftungsvermögen keiner Herausgabepflicht, so dass der aktuellen Mehrung des Eigentums des Treuhänders nur ein nie fälliger und daher wertloser Herausgabeanspruch des Stifters als Treugeber gegenübersteht. Deshalb entspricht es der Sache mehr, davon auszugehen, dass eine freigebige Zuwendung an einen Treuhänder das Vermögen des Treuhänders nur formell mehrt, und die materielle Vermögensmehrung beim Treugeber eintritt.

5. Rechtliche und wirtschaftliche Wirkungen eines Erwerbs beim Handeln auf fremde Rechnung

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 eines Erwerbs auseinander. Rechtlicher Eigentümer des erworbenen Gegenstands ist der im eigenen Namen Handelnde. Das ist hier die Personengesellschaft. Wirtschaftlich bereichert durch die Zuwendung ist hingegen derjenige, für dessen Rechnung der Gegenstand erworben wird. Das sind hier die Gesellschafter. Daher tritt die Vermögensmehrung aufgrund einer Schenkung an die Personengesellschaft zwar rechtlich in einem Vermögen der Gesellschaft ein, wirtschaftlich hingegen in einem Vermögen der Gesellschafter. Die formelle und die materielle Bereicherung fallen also auseinander.

Formelle und materielle Bereicherung fallen auseinander

VIII. Formelle und materielle Bereicherung

1. Bereicherung im Schenkungsrecht

Materielle Wirkungen treten anteilig bei den Gesellschaftern ein

W³ infoCenter „Schenkungen“ [↔TAAAB-13231](#)

Im Sinne von § 516 BGB beschenkt ist, wer durch die Zuwendung materiell bereichert ist. (RG, Urteil vom 6.2.1905 - III 273/05, RGZ 62 S. 386; Urteil vom 8.11.1922 - IV 74/22, RGZ 105 S. 305; BGH, Urteil vom 10.12.2003 - IV ZR 249/02 [↔NAAAB-99211](#)). Maßgebend ist also, bei wem eine materielle, dauerhafte und nicht nur vorübergehende oder formelle Vermögensmehrung eintritt (Weidenkaff in Palandt, § 516 BGB Rn. 6, § 525 BGB Rn. 10; Koch in MüKo-BGB, § 516 BGB Rn. 12 m. w. N.). 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. Der Schenkungsvertrag i. S. von § 516 Abs. 1 BGB kommt zwar mit der Gesellschaft zustande. Aber die materiellen Wirkungen der Schenkung treten bei den Gesellschaftern anteilig ein, also im Verhältnis ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen.

2. Bereicherung im Schenkungssteuerrecht

Besteuerung des Vermögenszuwachses

Nach der Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BStBl 1995 II S. 671; Beschluss vom 7.11.2006 - 1 BvL 10/02 [↔GAAAC-36599](#)], Rn. 101; Nichtannahmebeschluss vom 18.12.2012 - 1 BvR 1509/10 [↔EAAAE-41960](#)], Rn. 10) wird nicht die Schenkung besteuert, sondern die beim Beschenkten eintretende Bereicherung nach § 10 Abs. 1 ErbStG. Erfasst wird der durch die Schenkung anfallende Vermögenszuwachs, die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Auch der BFH (Urteil vom 14.9.1994 - II R 95/92, BStBl 1995 II S. 81) stellt klar, dass der Schenkungssteuer nicht die Schenkung unterliegt, sondern der dadurch bewirkte Übergang von Vermögen. Deshalb ist es nicht entscheidend, wer als Beschenkter am zivilrechtlichen Schenkungsvorgang beteiligt ist, sondern, wer durch die Zuwendung bereichert ist (BFH, Urteil vom 9.12.2009 - II R 22/08, BStBl 2010 II S. 363; Beschluss vom 30.11.2011 - II B 60/11 [↔AAAAE-02331](#)], Rn. 13). Das ist derjenige, in dessen Vermögen die Bereicherung eintritt (BFH II R 22/08; BFH II B 60/11, Rn. 13 f.). Darin liegt kein Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 25.1.2001 - II R 39/98 [↔TAAAA-66828](#)]; vom 29.11.2006 - II R 42/05, BStBl 2007 II S. 319; vom 7.11.2007 - II R 28/06, BStBl 2008 II S. 258; vom 9.7.2009 - II R 47/07, BStBl 2010 II S. 74; vom 9.12.2009 - II R 22/08, BStBl 2010 II S. 363), wonach die Schenkungssteuer dem Zivilrecht folgt, so dass es nicht darauf ankommt, wem der Gegenstand einer Zuwendung nach § 39 AO zuzurechnen ist. Denn bei den Personengesellschaften kommt es nicht zu einer vom Zivilrecht abweichenden Zurechnung (s. oben).

3. Formelle und materielle Bereicherung

Die Unterscheidung zwischen der formellen und der materiellen Bereicherung findet sich auch im Schenkungssteuerrecht.

▶ Beispiel der fremdnützigen Treuhänder: Ein für den Treugeber bestimmter Erwerb durch den Treuhänder erhöht nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Treuhänders, sondern die des Treugebers. Die nur formelle Bereicherung des Treuhänders um das Eigentum ist daher kein steuerbarer Erwerb, der durch die Verpflichtung zur Herausgabe des Erwerbs an den Treugeber neutralisiert werden müsste.

W³ Borggräfe/Staud, NWB 4/2017 S. 277

Wiederum verallgemeinernd lässt sich daraus ableiten, dass es bei einem Erwerb für fremde Rechnung nur zu einer formellen Bereicherung des Erwerbers kommt. Wirtschaftlich bereichert ist der, für dessen Rechnung gehandelt wird. So ist das auch im Verhältnis von Personengesellschaft und Gesellschaftern. Auch hier ist Beschenkter im

formellen Sinne die Personengesellschaft. Sie erwirbt das Eigentum an dem Zuwendungsgegenstand. Da sie nicht auf eigene Rechnung erwirbt, erhöht sich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht. Die materielle Bereicherung tritt allein im Vermögen der Gesellschafter ein. Daher sind sie beschenkt – der zuwendende Gesellschafter ausgenommen – und nicht die Gesellschaft (a. A. Borggräfe/Staud, NWB 4/2017 S. 277).

IX. Substantieller Vermögenszugang

Bei einem treuhänderischen Erwerb ergibt sich ein formeller substantieller Zugang im Vermögen des Treuhänders. Zeitgleich kommt es beim Treugeber zu einem materiellen substantiellen Vermögenszugang. Der Substanzzugang beim Treuhänder wird gewissermaßen zum Treugeber „durchgereicht“. Das ist auch dann nicht anders, wenn man auf den Herausgabeanspruch des Treugebers abstellt. Er besteht zwar schon vor der Schenkung an den Treuhänder. Aber er erhöht sich nicht nur in seinem Wert, sondern auch in seinem Umfang, da er nunmehr auch den Gegenstand der formellen Schenkung an den Treuhänder umfasst.

In gleicher Weise ist formeller Beschenkter die Personengesellschaft, da sie das Eigentum am Gegenstand der Zuwendung erwirbt. Bereichert i. S. 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.

Substantieller Vermögenszugang bei einem Treuhandverhältnis

Substantieller Vermögenszugang bei Personengesellschaften

FAZIT

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.

Eigentum am Gesellschaftsvermögen hat weder die Personengesellschaft noch die Gesellschafter. Daher sind auch die Anteile der Gesellschafter „an“ dem Gesellschaftsvermögen keine dinglichen, sondern schuldrechtliche Anteile. Man kann sie Wertrechte nennen, womit zum Ausdruck kommt, dass das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich den Gesellschaftern gehört.

Die Personengesellschaft handelt, wenn sie eine freigebige Zuwendung erhält, im eigenen Namen, aber für Rechnung ihrer Gesellschafter. Beschenkt i. S. des § 516 BGB sind daher die Gesellschafter, da sie materiell bereichert sind. Die Personengesellschaft als Partei des Schenkungsvertrags ist nur formell bereichert.

Gegenstand der Schenkungssteuer ist die Bereicherung, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person erhöht. Auch hier kommt es auf die materielle Bereicherung an. Daher führt eine Zuwendung an die Personengesellschaft nur formell zu einer Bereicherung der Gesellschaft. Materiell bereichert sind die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile am Gesellschaftsvermögen. Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag können daran nichts ändern. Somit sind die Gesellschafter auch dann bereichert, wenn die disquotale Zuwendung eines Gesellschafters an die Gesellschaft auf einem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto zu buchen ist.

AUTOR

Dr. Hanspeter Daragan,

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, arbeitet in Bremen in eigener Kanzlei. Er befasst sich u. a. mit der steueroptimierten Nachfolge in Unternehmen und privates Vermögen.