

Weitere Informationen zum Titel unter www.otto-schmidt.de

Leseprobe zu



Gürsching/Stenger

Kommentar zum Bewertungsrecht – BewG ErbStG, Grundwerk zur
Fortsetzung

4684 S., Loseblattwerk, Grundwerk mit Lfg. 95 in 3 Ordnern.,
ISBN 3-504-25074-7

Verlag Dr. Otto Schmidt KG / Köln

Internet: www.otto-schmidt.de

§ 97

Betriebsvermögen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

(1) Einen Gewerbebetrieb bilden insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die den folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
3. Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit;
4. Kreditanstalten des öffentlichen Rechts;
5. Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes. Zum Gewerbebetrieb einer solchen Gesellschaft gehören auch die Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Gesellschafters, mehrerer oder aller Gesellschafter stehen, und Schulden eines Gesellschafters, mehrerer oder aller Gesellschafter, soweit die Wirtschaftsgüter und Schulden bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören (§ 95); diese Zurechnung geht anderen Zurechnungen vor.

§ 34 Abs. 6 a und § 51 a bleiben unberührt.

(1a) Der Wert des Betriebsvermögens von Gesellschaften im Sinne des Absatzes 1 Nr. 5 ist wie folgt auf die Gesellschafter aufzuteilen:

1. Wirtschaftsgüter und Schulden im Sinne des Absatzes 1 Nr. 5 Satz 2 sind dem jeweiligen Gesellschafter vorab mit dem Wert zuzurechnen, mit dem sie im Wert des Betriebsvermögens enthalten sind.
2. Die Kapitalkonten aus der Steuerbilanz der Gesellschaft mit Ausnahme der Kapitalkonten aus den Sonderbilanzen sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen.
3. Der nach Berücksichtigung der Vorwegzurechnungen im Sinne der Nummern 1 und 2 verbleibende Wert des Betriebsvermögens ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen.
4. Für jeden Gesellschafter ergibt die Summe aus den Vorwegzurechnungen im Sinne der Nummern 1 und 2 und dem anteiligen Unterschiedsbetrag nach Nummer 3 den Anteil am Wert des Betriebsvermögens.

(2) Einen Gewerbebetrieb bilden auch die Wirtschaftsgüter, die den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts, den nichtrechtsfähigen

BewG § 97

Betriebsvermögen von

Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen gehören, soweit sie einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) dienen.

(3) Bei allen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, bilden nur die Wirtschaftsgüter einen Gewerbebetrieb, die zum inländischen Betriebsvermögen gehören (§ 121 Nr. 3).

Richtlinien: R 115 und 116 ErbStR.

Inhalt der Erläuterungen

| | Anm. | | Anm. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| A. Entstehung und Bedeutung der Vorschrift | 1 | a) Begriff | 141 |
| B. Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (§ 97 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 BewG) | | b) Bewertungsrechtliche Behandlung | 143 |
| I. Allgemeines | 21 | 3. Gesellschaften des bürgerlichen Rechts | 151 |
| II. Kapitalgesellschaften | | 4. Atypische stille Gesellschaft | 161 |
| 1. Kreis der Kapitalgesellschaften | 29 | 5. Partenreederei | 186 |
| 2. Umfang des Betriebsvermögens | | 6. Arbeitsgemeinschaften | 194 |
| a) Allgemeine Grundsätze . | 31 | 7. Atypische stille Unterbeteiligung | 199 |
| b) Eigene Anteile | 38 | 8. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) | 201 |
| c) Vorratsaktien | 43 | 9. Partnerschaftsgesellschaft | 205.2 |
| d) Anspruch auf Einzahlung des Restkapitals ... | 46 | 10. Mitunternehmer-Gemeinschaften | |
| e) Dividendenansprüche .. | 55 | a) Gewerbliches Unternehmen, das zum Gesamtgut der in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten gehört. | 205.6 |
| f) Verlustübernahme bei Organschaft | 59 | b) Gewerbliche Unternehmen, die von in „Vermögensgemeinschaft“ lebenden gleichgeschlechtlichen Partnern betrieben werden | 205.12 |
| g) Genußscheine | 64 | c) Erbengemeinschaft mit gewerblichem Unternehmen | 205.13 |
| III. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften | 83 | 11. Gewerblich geprägte Personengesellschaften | |
| IV. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG) | 93 | a) Rechtslage bis zum Beschluß des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984 | 208 |
| V. Kreditanstalten des öffentlichen Rechts | | b) Aufgabe der Gepräge-Rechtsprechung durch den Beschluß des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984 | 216 |
| 1. Begriff | 97 | c) Folgerungen für den Bereich der Bewertung . | 224 |
| 2. Bewertungsrechtliche Behandlung | 100 | d) Maßnahmen des Gesetzgebers | 228 |
| VI. Tierhaltungskooperationen ... | 110 | | |
| C. Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnliche Gesellschaften | | | |
| I. Vorbemerkung | | | |
| 1. Stichtage vor 1993 | 118 | | |
| 2. Stichtage ab 1.1.1993 bis 31.12.2001 | 120 | | |
| 3. Stichtage ab 1.1.2002 | 121 | | |
| II. Kreis der Personengesellschaften mit Betriebsvermögen | 125 | | |
| 1. OHG und KG | 128 | | |
| 2. Insbesondere: GmbH & Co. KG | | | |

BewG § 97

| | Anm. |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------|
| e) Gesetzliche Regelung der Geprägegrundsätze im BewG | 234 |
| aa) Personengesellschaft | 239 |
| bb) Keine gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft | 240 |
| cc) Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter und Geschäftsführer | 242 |
| dd) Betätigung der Personengesellschaft in Einkünfteerzielungsabsicht | 252 |
| ee) Insbesondere: GmbH & Co. GbR | 253 |
| ff) Insbesondere: Mehrstöckige Personengesellschaften | 265 |
| gg) Beispiele für Personengesellschaften ohne gewerbliche Prägung | 268 |
| 12. Mehrstöckige Personengesellschaften | 275 |
| III. Begriff des Mitunternehmers | 283 |
| IV. Umfang des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften | 306 |
| 1. Rechtslage vor 1993 | |
| a) Gesellschaftsvermögen | 307 |
| b) Gesellschaftervermögen | 316 |
| c) Zurechnung von Sonderbetriebsvermögen in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften | 336 |
| 2. Rechtslage ab 1993 | 386 |
| a) Zurechnung des Sonderbetriebsvermögens | 393 |
| b) Gesellschafterforderungen und -schulden | |
| aa) Rechtslage bis zum 31.12.2001 | 411 |

Betriebsvermögen von

| | Anm. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| bb) Rechtslage ab 1.1.2002 | 416 |
| c) Pensionszusagen | 421 |
| d) GmbH-Anteile | 437 |
| e) Ehegatten-Vermögen | 444 |
| f) Betriebsvermögen bei mehrstöckigen Personengesellschaften | 450 |
| V. Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften | 476 |
| 1. Rechtslage vor gesetzlicher Regelung in § 97 Abs. 1 a BewG | |
| a) Rechtsgrundlage | 486 |
| b) Rechtsprechung zur Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens | 500 |
| c) Vorgehensweise der Finanzverwaltung | 510 |
| 2. Aufteilung des Betriebsvermögens nach § 97 Abs. 1 a BewG ab 1996 | 646 |
| a) Aufteilung nach § 97 Abs. 1 a BewG im Überblick | 653 |
| b) Zeitlicher und sachlicher Anwendungsbereich | 657 |
| c) Aufteilungsverfahren | 663 |
| aa) Berechnungsschema | 675 |
| bb) Vorwegzurechnung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens und von Gesellschafterschulden (§ 97 Abs. 1 a Nr. 1 BewG) | 677 |
| cc) Bereinigung der Kapitalkonten nach § 97 Abs. 1 a Nr. 1 Satz 2 BewG | 695 |
| dd) Vorwegzurechnung des bereinigten Kapitalkontos iS des § 97 Abs. 1 a Nr. 2 BewG | 699 |

| Anm. | Anm. |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ee) Verteilung des Restbetriebsvermögens nach § 97 Abs. 1 a Nr. 3 BewG | |
| 700 | |
| ff) Anteil am Betriebsvermögen | |
| 705 | |
| 3. Gestaltungsmöglichkeiten | |
| 710 | |
| 4. Vereinfachte Ermittlung des Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft | |
| 714 | |
| 5. Aufteilung des steuerfreien Betriebsvermögens | |
| 722 | |
| 6. Aufteilung des Einheitswerts bei Kommanditgesellschaften | |
| a) Rechtslage vor Anwendung des § 97 Abs. 1 a BewG | |
| 731 | |
| b) Rechtslage ab Anwendung des § 97 Abs. 1 a BewG | |
| 766 | |
| 7. Aufteilung des Betriebsvermögens einer KGaA | |
| 775 | |
| 8. Aufteilung bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern | |
| 780 | |
| | 9. Aufteilung des Vermögens von nichtgewerblichen Personengesellschaften und Gemeinschaften des bürgerlichen Rechts |
| | 785 |
| | a) Verfahrensrecht |
| | 786 |
| | b) Aufteilungsgrundsätze |
| | 797 |
| | c) Aufteilungsverfahren |
| | 802 |
| | d) Befreiung bestimmter Wirtschaftsgüter im Beitrittsgebiet |
| | 813 |
| | VI. Kartelle und Syndikate |
| | 825 |
| | D. Gewerbebetriebe kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 97 Abs. 2 BewG) |
| | I. Allgemeines |
| | 830 |
| | II. Die in Betracht kommenden Rechtsgebilde |
| | 839 |
| | III. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb |
| | 845 |
| | E. Betriebsvermögen von ausländischen Körperschaften usw. (§ 97 Abs. 3 BewG) |
| | 853 |
| | F. Erläuterungen aufgrund neuer Rechtsprechung |
| | 1. Sonderbetriebsvermögen II bei Betriebsaufspaltung (zu Anm. 336 ff.) |
| | 870 |

Körperschaften, Persvereinigungen usw. Anm. 205.14–208 § 97 BewG

Entsprechendes gilt, wenn ein Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft auf mehrere Miterben übergeht. 205.14

Führt eine Erbengemeinschaft einen freiberuflichen Betrieb des Erblassers fort und besitzen nicht alle Erben die Freiberufler-Qualifikation, so sind bei der Erbengemeinschaft gewerbliche Einkünfte anzunehmen. Es handelt sich in diesen Fällen um Mitunternehmerschaften iS von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und § 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Alternative 1 BewG. 205.15

11. Gewerblich geprägte Personengesellschaften

Schrifttum aus neuerer Zeit

Leutbe, Die gewerblich geprägte GbR, 1993; *Söffing*, Die gewerblich geprägte Personengesellschaft, NWB Fach 3, 7423; *Henkel/Jakobs*, Einkunftserzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 3 EStG, FR 1995,145; *Eisgruber*, Gewerblich prägbare Tätigkeiten einer Personengesellschaft, DStR 1995, 1569; *Mohr*, Die gewerblich geprägte GbR als steuerliches Gestaltungsinstrument, GmbH-StB 1997, 44; *Petersen*, Die GmbH & Co. GbR, GmbHR 1997, 1088; *Breitbecker/Zisowski*, Die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, BB 1998, 508; *von Gronau/Konold*, Die „GmbH & Co. GbR mbH“ – Ende einer Rechtsform?, DStR 1999, 1965 und DStR 2000, 1860; *Eggert*, „Umwandlung der GmbH & Co. GbR in eine KG“, DStR 2000, 230; *Limmer*, Die identitätswahrende Umwandlung einer BGB-Gesellschaft in eine GmbH & Co. KG, DStR 2000, 1230; *Wengel*, Die steuerliche Behandlung der gewerblichen bzw. nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft, StuB 2000, 450; *Wellkamp*, Die GbR GmbH – Gestaltungshinweise nach dem Ende einer Rechtsform, FR 2000, 1123; *Carlé*, Ist die Stimmrechtsausübung der Kommanditisten in der Gesellschafter-Versammlung der Komplementär-GmbH einer Einheits-GmbH & Co. KG geprägeschädlich?, GmbHR 2001, 100; *Harle/Kulemann*, Liegt bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft immer eine Mitunternehmerschaft vor? StBp 2001, 110; *Paus*, Die GmbH & Co. GbR – eine unendliche Geschichte?, DStZ 2002, 66.

Einstweilen frei.

206–207

a) Rechtslage bis zum Beschluß des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984

Bis zum Beschluß des Großen Senats v. 25.6.1984¹ war eine Tätigkeit oder Vermögensnutzung durch eine Personengesellschaft unabhängig von der Art der Tätigkeit der Gesellschaft als Gewerbebetrieb zu behandeln, wenn an der Gesellschaft neben natürlichen Personen eine Kapitalgesellschaft beteiligt war, die der Personengesellschaft das Gepräge gab und ihre Tätigkeit entscheidend bestimmte.² 208

1 BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 2 R. 5.

2 BFH, Urt v. 17.3.1966 – IV 233, 234/65, BStBl. III 1966, 171 = StRK EStG (bis 1974) § 15 R. 636.

- 209 Diese „Gepräge-Rechtsprechung“ hatte der BFH im Urteil v. 3.8.1972¹ fortgeführt. Der BFH hatte die Geprägegrundsätze nicht auf die GmbH & Co. KG beschränkt, sondern sie **auch bei offenen Handelsgesellschaften** angewandt, soweit an diesen Gesellschaften ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt sind.² Sind an einer OHG neben Kapitalgesellschaften auch natürliche Personen beteiligt und übt die Gesellschaft eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus, so kann nicht von einem gewerblich geprägten Unternehmen ausgegangen werden.³
- 210 Die **Finanzverwaltung** hatte die von der Rechtsprechung entwickelten Geprägegrundsätze als Abgrenzungskriterien in bezug auf die **Gewerblichkeit von Personengesellschaften** übernommen und darüber hinaus auf vergleichbare Sachverhalte angewandt (Abschn. 16 Abs. 2 Satz 4 ff. GewStR 1978).
- 211 Obwohl die oa. BFH-Urteile zu den Geprägegrundsätzen ausschließlich ertragsteuerliche Sachverhalte betrafen, war die Rechtsprechung auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens zu beachten. Für die Wirtschaftsgüter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG wurde daher nach früherer Rechtslage ein Einheitswert des Betriebsvermögens festgestellt, der dann die Grundlage für die Ermittlung des Gewerkekapitals bildete.
- 212–215 Einstweilen frei.

b) Aufgabe der Gepräge-Rechtsprechung durch den Beschluß des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984

- 216 Mit Beschluß v. 25. 6.1984⁴ hatte der Große Senat des BFH die Grundsätze der Gepräge-Rechtsprechung aufgegeben. Er führte hierzu aus:
- 217 „Die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft führt für sich gesehen nicht dazu, daß die Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen hat. Dabei ist es gleichgültig, ob die Kapitalgesellschaft alleiniger persönlich haftender oder beschränkt haftender Gesellschafter ist. Ebenso wenig ist von Belang, ob die Kapitalgesellschaft Geschäftsführer ist oder ob ihr oder ihre Gesellschafter mit den übrigen Personengesellschaftern identisch sind. Bei der Frage nach dem Vorliegen eines gewerblichen Unternehmens der Personengesellschaft ist allein auf deren Tätigkeit, wie sie sich in der gemeinschaftlichen Betätigung ihrer Gesellschafter darstellt, abzustellen. Diese Tätigkeit muß die Merkmale

1 BFH, Urt. v. 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799 = StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 2 Ziff. 1 R. 7.

2 BFH, Urt. v. 22.11.1972 – I R 252/70, BStBl. II 1973, 405 = StRK GewStG (bis 1977) § 8 Ziff. 2–9 R. 8.

3 Vgl. BFH, Urt. v. 18.2.1976 – I R 116/75, BStBl. II 1976, 480 = StRK EStG (bis 1974) § 15 Ziff. 2 R. 109.

4 BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 2 R. 5.

eines gewerblichen Unternehmens erfüllen. Auch wenn die geschäftsleitende Kapitalgesellschaft mit dieser Funktion in ihrem Bereich unternehmerisch (gewerblich) tätig wird, so vermag sie hierdurch nicht der Gesamttätigkeit der KG einen unternehmerischen Charakter zu geben. Ebenso wird eine private Vermögensverwaltung nicht dadurch zu einem gewerblichen Unternehmen, daß die Verwaltungsgeschäfte von einer Person geführt werden, die Geschäfte dieser Art gewerbsmäßig betreibt.

An dieser Beurteilung ändert nichts, daß nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft „stets und in vollem Umfang“ als Gewerbebetrieb gilt. Die Vorschrift fingiert lediglich für Gewerbesteuerzwecke die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Gewerbebetrieb, soweit diese Gesellschaft tätig ist. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG enthält jedoch keine Aussage für den Fall, daß eine Kapitalgesellschaft Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und nur die Tätigkeit der Personengesellschaft für die Einordnung in eine der Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 EStG qualifiziert werden muß.“

Die oa. Grundsätze zur Qualifizierung von Einkünften bei Personengesellschaften 218 beschränkten sich nicht nur auf die GmbH & Co. KG, sondern waren auch bei einer **mehrstöckigen GmbH & Co. KG** und bei einer **Schein-GmbH & Co. KG** zu beachten.

Einstweilen frei. 219–223

c) Folgerungen für den Bereich der Bewertung

Der Wegfall der Geprägegrundsätze hätte bei einer vermögensverwaltenden 224 GmbH & Co. KG dazu geführt, daß die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter bzw. Schulden und Lasten nicht nach den Vorschriften der §§ 95 ff. BewG (bis einschließlich 1.1.1992 Teilwert, danach Steuerbilanzwert), sondern nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften im ersten Teil des BewG (idR Ansatz mit dem gemeinen Wert) zu bewerten gewesen wären. Im Gegensatz zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, bei der die Zurechnung des Einheitswerts nach § 180 Abs. 1 Nr. 1 AO erfolgte, wären die Wirtschaftsgüter sowie die Schulden und Lasten der Gesellschaft den einzelnen Gesellschaftern nach § 180 Abs. 1 Nr. 3 AO iVm. Abschn. 1 VStR 1995 – ebenfalls in einem Feststellungsverfahren einheitlich und gesondert zuzurechnen gewesen.

Einstweilen frei. 225–227

d) Maßnahmen des Gesetzgebers

Die Bundesregierung beschloß am 10.4.1985 einen Gesetzentwurf zur vordringlichen 228 Regelung zu Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften (eingegangen in das Steuerbereinigungsgesetz 1986 v. 19.12.1985¹). Zur Begründung des Gesetzentwurfs² wurde auf folgendes hingewiesen:

1 BGBl. I 1985, 2436 (2455) = BStBl. I 1985, 735.

2 BT-Drucks. 10/3663.

„Die steuerlichen Vorteile, die mit der nach der früheren Rechtsprechung anzunehmenden Gewerblichkeit der betreffenden Gesellschaften verbunden waren, können den Gesellschaften bzw. ihren Gesellschaftern nach der Entscheidung des Gerichts jedoch aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht mehr rückwirkend entzogen werden, jedenfalls nicht für Veranlagungszeiträume, für die bereits ein Steuerbescheid vorliegt (§ 176 AO). Für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen einschl. der Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos fehlt es an einer gesicherten Rechtsgrundlage. Nach Auffassung der Bundesregierung macht dies eine Gesetzesänderung erforderlich. Es kann nicht hingenommen werden, daß die mit der Wahl einer bestimmten Rechtsform verbundenen Vorteile in Anspruch genommen werden, die damit verbundene Folge bestimmter Steuerpflichten, die bei der Wahl der Rechtsform bekannt waren und in die Disposition einbezogen wurden, jedoch rückwirkend entfallen.

Die Bundesregierung schlägt deshalb vor, die Gepräge-Rechtsprechung mit Wirkung auch für die Vergangenheit gesetzlich zu verankern. Eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung eines belastenden Steuergesetzes ist damit nach Auffassung der Bundesregierung nicht verbunden, da die Gesellschaften und ihre Gesellschafter wie bisher nach Maßgabe der von ihnen gewählten Rechtsform besteuert und somit durch die Gesetzesänderung nicht in ihrem Vertrauen auf die bestehende Rechtslage enttäuscht werden.

Für die Zukunft stellt die Festschreibung der Gepräge-Rechtsprechung sicher, daß gleichartige und in gleicher Rechtsform ausgeübte Tätigkeiten steuerrechtlich nicht unterschiedlich behandelt werden und daß die Besteuerung der Gesellschafter der GmbH & Co. KG nicht zu einer zweifachen Ergebnisermittlung nötig. Diese doppelte Ergebnisermittlung, die sowohl für die Gesellschaften wie auch für die Steuerverwaltung zu erheblichen Komplikationen führen würde, wäre ohne Gesetzesänderung erforderlich, weil das im Rahmen der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG erzielte Einkommen auch nach Ergehen des Beschlusses des Großen Senats vom 25.6.1984 insoweit, wie es auf die GmbH bzw. auf Gesellschafter, die ihre Beteiligung in einem Betriebsvermögen halten, entfällt, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört. Diese Teile des Einkommens müßten somit nach den für die Gewinnermittlung geltenden Grundsätzen ermittelt werden, während das auf die anderen Gesellschafter entfallende Einkommen nach den Grundsätzen der Überschufrechnung (§ 11 EStG) zu ermitteln wäre.“

- 229 Durch die gleichzeitig erfolgte Ergänzung des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG stellte der Gesetzgeber sicher, daß Wirtschaftsgüter von Personengesellschaften, die nach der Neufassung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG wie bisher Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielten, bei der Einheitsbewertung entsprechend der bisherigen Regelung ebenfalls als Betriebsvermögen erfaßt wurden.

230–233 Einstweilen frei.

e) Gesetzliche Regelung der Geprägegrundsätze im BewG

- 234 Nach § 97 Abs. 1 Nr. 5 b BewG idF vor Inkrafttreten des StÄndG 1992 bildeten alle Wirtschaftsgüter einen gewerblichen Betrieb, die Personengesellschaften gehörten, die keine Tätigkeit iS des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübten und bei denen ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende

Gesellschafter und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter waren, zur Geschäftsführung befugt waren (gewerblich geprägte Gesellschaften). Soweit solche Gesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt waren, standen sie für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb galt, einer Kapitalgesellschaft gleich.

Die Formulierung in § 97 Abs. 1 Nr. 5b BewG idF vor dem StÄndG 1992 entsprach weitgehend dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Hieraus konnte geschlossen werden, daß der Gesetzgeber grundsätzlich die Fälle der Gepräge-Rechtsprechung im Bereich der Einkommensteuer und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens einheitlich regeln wollte. Bei der Auslegung des Gesetzes und der einzelnen Tatbestandsmerkmale war zu beachten, daß sich der Gesetzgeber bei der gesetzlichen Verankerung der Geprägegrundsätze auf die vor dem Beschluß des Großen Senats vom 25.6.1984 (aaO) bestehende Rechtslage beschränkte und somit die **frühere Rechtsprechung und Verwaltungspraxis** zu diesem Problemkreis als **zusätzliches Abgrenzungskriterium** berücksichtigt wissen wollte.¹ 235

§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG idF des StÄndG 1992 nahm zur Umschreibung der gewerblich geprägten Personengesellschaft nur noch auf § 15 Abs. 3 EStG, hier ist die Nr. 2 einschlägig, Bezug. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut: 236

„(3) Als Gewerbebetrieb gilt im vollem Umfang die mit Einkunftserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. (...)

2. einer Personengesellschaft die keine Tätigkeit im Sinne des Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich.“

Durch die Formulierung des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG im StÄndG 1992 hatte sich somit an der früheren bewertungsrechtlichen Behandlung der gewerblich geprägten Personengesellschaft nichts geändert. Neu war lediglich die noch **stärkere Ausrichtung des Bewertungsrechts am Ertragsteuerrecht**. Ob eine gewerblich geprägte Personengesellschaft vorliegt und welche Rechtsfolgen sich hieraus ergeben, ist seitdem für das Bewertungsrecht und das Einkommensteuerrecht nach einheitlichen Gesichtspunkten zu bestimmen.² Das Vorliegen einer gewerblich 237

1 Vgl. auch BFH, Urt. v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 1 Nr. 2 MitunternerEink. R. 32.

2 BFH, Urt. v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 12.

geprägten Personengesellschaft wird somit ab 1993 bei der Einkommensteuer entschieden.

- 238 Die nachfolgende Erörterung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der gewerblich geprägten Personengesellschaft gilt sowohl für die Rechtslage vor 1993 als auch für die Rechtslage ab Änderung durch das StÄndG 1992.

aa) Personengesellschaft

- 239 Der gesetzliche Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG setzt zunächst das Vorliegen einer Personengesellschaft voraus. Der Begriff der Personengesellschaft in diesem Sinne umfaßt Außen- und Innengesellschaften. Erforderlich ist aber, daß die Personengesellschaft zumindest einen persönlich haftenden Gesellschafter hat.¹ Streitig ist, ob auch ausländische Personengesellschaften als gewerblich geprägte iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG in Betracht kommen.²

bb) Keine gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft

- 240 § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG setzt – negativ – voraus, daß die in Frage stehende Personengesellschaft „keine Tätigkeit iS des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt“, dh. nicht schon genuin – iS von § 15 Abs. 2 EStG – gewerblich tätig ist. Letzteres trifft auch für eine Besitz-Personengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu.³ Übt die Personengesellschaft bereits eine genuin gewerbliche Tätigkeit aus, so liefe eine Umqualifizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ohnehin ins Leere. Übt die Personengesellschaft mehrere, teils gewerbliche und teils nichtgewerbliche Tätigkeiten aus, so erfolgt die Umqualifizierung der nichtgewerblichen Tätigkeiten in gewerbliche bereits über die Abfärberegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.
- 241 Klassische Konstellationen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind zum einen die nicht gewerblich tätige (zB rein vermögensverwaltende) GmbH & Co. KG, bei welcher eine GmbH die einzige persönlich haftende und geschäftsführende Gesellschafterin ist, und zum anderen die OHG, deren Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften sind.⁴

1 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 215.

2 Bejahend *Grob*, DB 1987, 1006 (1009); kritisch *Lüdicke*, DStR 2002, 672; vgl. auch BFH, Urt. v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296 = StRK DBA-USA Abk. 1965 Art. VII R. 3: Vorrang des DBA-Rechts.

3 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 213.

4 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 213: „Leitbild der gesetzlichen Regelung“.

cc) Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter und Geschäftsführer

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG setzt des weiteren voraus, daß „ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (...).“ 242

Eine gewerbliche Prägung der Personengesellschaft ist deshalb nicht gegeben, wenn neben der oder den Kapitalgesellschaft(en) auch andere Personen, insbesondere natürliche Personen, als persönlich haftende Gesellschafter fungieren. Der Begriff des „persönlich haftenden Gesellschafters“ entspricht dem des HGB (vgl. zB §§ 161 Abs. 1, 172 a HGB). Darunter ist ein Gesellschafter zu verstehen, der für die Verbindlichkeiten der Personengesellschaft unbeschränkt haftet.¹ 243

Dies ist zu verneinen insbesondere für den Kommanditisten oder solche Personen, die nur im Innenverhältnis haften (zB Treugeber).² Zu bejahen ist dies dagegen unzweifelhaft für die Gesellschafter einer OHG und die Komplementäre einer KG³, aber auch für den allein nach außen auftretenden Gesellschafter einer Innengesellschaft⁴, zB einer atypisch stillen Gesellschaft oder einer BGB-Innengesellschaft. 244

Der Begriff der „Kapitalgesellschaft“ entspricht dem des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (AG, KGaA und GmbH). Als Kapitalgesellschaft in diesem Sinne ist auch die Vorgesellschaft anzusehen, sofern es später zu einer Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister kommt.⁵ Nicht dazu gehört hingegen mE die Vorgründungsgesellschaft. Kapitalgesellschaften in diesem Sinne können ferner auch ausländische Kapitalgesellschaften sein.⁶ Keine Kapitalgesellschaften sind hingegen Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und sonstige juristische Personen iS von § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG (zB rechtsfähige Stiftungen). Eine Stiftung & Co. KG kann deshalb nicht gewerblich geprägt sein.⁷ 245

Keine Kapitalgesellschaft iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG ist ferner die GmbH & Co. KG. Diese ist allerdings nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG bei der doppelstöckigen Personengesellschaft als Obergesellschaft insofern einer Kapitalgesellschaft ausdrücklich gleichgestellt, als dem Erfordernis „ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter und geschäftsführungs- 246

1 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 218.

2 *Grob*, DB 1987, 1006 (1007); *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 218.

3 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 218.

4 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 219.

5 *Grob*, DB 1987, 1006 (1010).

6 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 216.

7 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 216.

befugt“ bei der Untergesellschaft auch Rechnung getragen ist, wenn bei dieser (neben oder statt Kapitalgesellschaften) eine oder mehrere gewerblich geprägte Personengesellschaft(en) iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG persönlich haftende Gesellschafter und geschäftsführungsbefugt sind.¹ Eine solche Gleichstellung gebietet der Gesetzeszweck entgegen dem zu engen Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auch in dem Fall, daß die als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligte GmbH & Co. KG selbst (genuin) gewerblich tätig ist.²

- 247 Die Geschäftsführungsbefugnis muß ausschließlich bei den als persönlich haftenden Gesellschaftern fungierenden Kapitalgesellschaften oder bei Personen liegen, die nicht Gesellschafter der Personengesellschaft sind. Eine gewerbliche Prägung iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG scheidet daher beispielsweise aus, wenn bei einer GmbH & Co. KG neben der GmbH als Komplementärin auch ein Kommanditist zur Geschäftsführung berufen ist.³
- 248 Der Begriff „Geschäftsführung“ bestimmt sich nach dem Gesellschaftsrecht (vgl. §§ 114 bis 117, 164 HGB; §§ 709 bis 713 BGB). Maßgebend ist danach die gesetzliche oder gesellschaftsvertragliche Befugnis im Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander, nicht dagegen die Vertretungsmacht (im Außenverhältnis).⁴
- 249 Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG liegen entgegen der von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht⁵ nach zutreffender Auffassung⁶ auch dann vor, wenn neben einer Kapitalgesellschaft, die die einzige persönlich haftende Gesellschafterin ist, eine weitere Kapitalgesellschaft, die Kommanditistin ist, zur Geschäftsführung befugt ist.
- 250 Abzustellen ist auf die Geschäftsführung bei der Personengesellschaft, deren gewerbliche Prägung zu beurteilen ist. Daraus folgt, daß eine GmbH & Co. KG auch dann iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist, wenn die Geschäfte der einzigen Komplementär-GmbH, die zugleich alleinige Geschäftsführerin der KG ist, von einem Kommanditisten geführt werden.⁷ Entscheidend ist nämlich,

1 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 217.

2 BFH, Urt. v. 8.6.2000 – IV R 37/99, BStBl. II 2001, 162 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 26; *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 217.

3 BFH, Urt. v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 12; BFH, Urt. v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 13.

4 BFH, Urt. v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 13.

5 EStR 138 Abs. 6 Sätze 1 und 2; ebenso *Hörger/Kemper*, DB 1987, 758; *Grob*, DB 1987, 1006 (1011).

6 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 222.

7 BFH, Urt. v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 13.

daß zur Führung der Geschäfte der KG in diesem Fall allein die Komplementär-GmbH befugt ist, nicht deren Geschäftsführer, welcher die Geschäfte der KG als Geschäftsführer der GmbH nur mittelbar führt.¹ Soll die gewerbliche Prägung der KG in diesem Fall vermieden werden, läßt sich dies einfach dadurch erreichen, daß der GmbH-Geschäftsführer und Kommanditist neben oder anstelle der GmbH zur Geschäftsführung bei der KG berufen wird.² Gerade diese letztgenannte Konstellation dokumentiert anschaulich, daß es mit relativ geringem Aufwand gestaltbar ist, ob man die gewerbliche Prägung der Personengesellschaft erhalten will oder nicht. Insoweit wird zu Recht von einem Wahlrecht zwischen gewerblich geprägter und nicht gewerblicher Personengesellschaft gesprochen³, das sich nicht nur zur Erlangung ertragsteuerrechtlicher Vorteile und zur Vermeidung ertragsteuerrechtlicher Nachteile, sondern auch zum Erwerb erbschaft- und schenkungsteuerrechtlicher Privilegien (vgl. §§ 13 a, 19 a ErbStG) nutzen läßt.⁴ Gerade im Hinblick auf die letztgenannten Vorteile begegnet das Gestaltungsrecht verfassungsrechtlichen Bedenken.⁵

Der Kreis der persönlich haftenden Gesellschafter und der zur Geschäftsführung bei der Personengesellschaft befugten Kapitalgesellschaften muß nicht deckungsgleich sein. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG greift infolgedessen auch dann ein, wenn beispielsweise drei Kapitalgesellschaften persönlich haften, aber nur zwei davon einzel- oder gesamtgeschäftsführungsbefugt sind.⁶ Erst eine zusätzliche Geschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters (natürliche Person) schließt § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG aus.⁷ Dagegen wird § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG schon durch seinen eindeutigen Wortlaut nicht dadurch ausgeschlossen, daß außer Kapitalgesellschaften natürliche Personen, die nicht Gesellschafter sind, geschäftsführungsbefugt sind. 251

dd) Betätigung der Personengesellschaft in Einkünfteerzielungsabsicht

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG setzt das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht der Personengesellschaft voraus. Es genügt aber, daß diese Absicht erst nach der gewerblichen Prägung in Gestalt einer Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.⁸ 252

1 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 223.

2 *Rodevald*, GmbHR 1996, 914.

3 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 214.

4 Vgl. dazu *Daragan*, DStR 2000, 272; *Stabl*, NJW 2000, 3100.

5 Vgl. auch BFH, Beschl. v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 = StRK ErbStG 1997 Allg. R. 2, unter B. II. 4.

6 *Felix*, NJW 1997, 1040 (1042); *Schmidt*, EStG 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 222.

7 *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 222.

8 BFH, Urt. v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 14, betr. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG; BFH, Beschl. v. 14.7.1998 – VIII B 112/97, BFH/NV 1999, 169; *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 225, mwN.

ee) Insbesondere: GmbH & Co. GbR

- 253 Die GmbH & Co. GbR ist eine GbR (§§ 705 ff. BGB), bei welcher mindestens einer der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft (meist: GmbH) ist. Allein die GmbH fungiert als Geschäftsführerin und Vertreterin der GbR.
- 254 Für das Steuerrecht war die GmbH & Co. GbR in der Zeit von 1986 bis etwa Mitte 1999 ein interessantes Gestaltungsmodell, um zur gewerblichen Prägung iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und deren „Segnungen“ (für die Erbschaft- und Schenkungsteuer vgl. insbesondere §§ 13 a, 19 a ErbStG) zu gelangen.¹
- 255 Die Frage, ob die Geprägewirkung auch mit einer (GmbH & Co.) GbR erzielt werden konnte, war allerdings zunächst umstritten.² Nachdem allerdings der BFH³ § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bereits Ende 1986 auch auf die sog. Schein-KG angewendet hatte, war danach der Weg auch für die Anerkennung der Gepräde-GmbH & Co. GbR bereitet. Die Finanzverwaltung erkannte die gewerbliche Prägung einer solchen GbR iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG an, wenn eine oder mehrere Gesellschafter der GbR die persönliche Haftung für die GbR-Schulden übernahmen und geschäftsführungsbefugt waren, wohingegen die übrigen Mitgesellschafter (natürliche Personen) zumindest rechtsgeschäftlich nur mit ihrer Einlage hafteten und von der Geschäftsführung bei der GbR ausgeschlossen waren.⁴
- 256 Im Erlaß des FinMin. Bayern v. 2.11.1989⁵ heißt es hierzu:
- 257 „Für die gewerbliche Prägung einer GbR iS des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG ist ausreichend, daß die rechtsgeschäftliche Haftung der außer der Kapitalgesellschaft an der GbR beteiligten Gesellschafter allgemein und im Außenverhältnis erkennbar auf ihre Einlage beschränkt ist. Daß die Beschränkung der deliktischen Haftung ebensowenig möglich ist wie die Beschränkung einer öffentlich-rechtlichen Haftung, ist dabei ebenso wie im Falle der Schein-KG ohne Bedeutung. Obwohl die persönliche Haftung der außer der Kapitalgesellschaft an der GbR beteiligten Personen nicht in jedem Fall ausgeschlossen ist, kann eine solche GbR also ebenso wie eine Schein-KG gewerblich geprägt ... sein, weil die Voraussetzung einer umfassenden persönlichen Haftung ausschließlich von der Kapitalgesellschaft erfüllt wird.“
- 258 In R 138 Abs. 8 EStR 1990 hieß es hierzu:

1 von Gronau/Konold, DStR 1999, 1965 (1966 f.).

2 von Gronau/Konold, DStR 1999, 1965 (1967) mwN.

3 BFH, Urt. v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Mitunterneink. R. 32.

4 FinMin. Bay. Erlaß v. 2.11.1989 – 31 a - S 2241 - 64/43 - 53642, StEK EStG § 15 Nr. 179; von Gronau/Konold, DStR 1999, 1965 (1967).

5 FinMin. Bay. Erlaß v. 2.11.1989 – 31 a - S 2241 - 64/43 - 53642, StEK EStG § 15 Nr. 179.

(Schein-)KG in das Handelsregister eingetragen wird und ihr Auftreten als GmbH & Co. KG durch das Registergericht untersagt wird. In diesen Fällen muß die rechtsgeschäftliche Haftung der außer der Kapitalgesellschaft an der GbR beteiligten Gesellschafter allgemein und im Außenverhältnis erkennbar auf ihre Einlage beschränkt sein.“

Diese Formulierungen wurden im wesentlichen bis zu den EStR 1998 beibehalten. H 138 Abs. 6 EStH 1998 lautet – etwas enger gehalten – wie folgt: 259

„Eine vermögensverwaltende GbR, die nicht als Schein-KG in das Handelsregister eingetragen ist, kann allein durch das Hinzutreten einer GmbH die gewerbliche Prägung nicht erlangen, es sei denn, die rechtsgeschäftliche Haftung der außer der Kapitalgesellschaft an der GbR beteiligten Gesellschafter ist allgemein und im Außenverhältnis erkennbar auf ihre Einlage beschränkt.“

Mittelbar erkannte der BFH¹ die gewerbliche Prägung der GmbH & Co. GbR dadurch an, daß er im Zusammenhang mit § 15a EStG entschied, der GbR-Gesellschafter sei durch Haftungsbeschränkungsregelungen einem Kommanditisten gleichgestellt.² 260

Nach Inkrafttreten des Handelsrechtsreformgesetzes 1998³ ist das praktische Bedürfnis für die Konstruktion der GmbH & Co. GbR als Instrument der gewerblichen Prägung entfallen.⁴ Nach § 105 Abs. 2 HGB nF kann sich eine „Gesellschaft, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist oder die nur eigenes Vermögen verwaltet“, ohne weiteres in das Handelsregister eintragen lassen und damit zur OHG oder KG werden. 261

Nicht zuletzt im Hinblick auf diese Möglichkeit hat sich in der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung, eingeleitet durch das Grundsatzurteil des BGH v. 27.9.1999⁵, in bezug auf die haftungsbeschränkende Wirkung der Konstruktion der GmbH & Co. GbR eine auch für die gewerbliche Prägung einer solchen Gesellschaft entscheidende Wende vollzogen. Der Leitsatz dieser BGH-Entscheidung lautet: 262

„Für die im Namen einer GbR begründeten Verpflichtungen haften die Gesellschafter kraft Gesetzes auch persönlich. Diese Haftung kann nicht durch einen Namenszusatz oder einen anderen, den Willen, nur beschränkt für diese Verpflichtungen einzustehen, verdeutlichenden Hinweis beschränkt werden, sondern nur durch eine individualvertragliche Vereinbarung ausgeschlossen werden.“

Für die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ergibt sich aus diesem Wandel der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung, daß eine GmbH & Co. GbR grundsätzlich keine gewerbliche Prägung erlangen kann, wenn auch natürliche Personen zu den GbR-Gesellschaftern gehören, weil diese unbeschränkt für die rechtsgeschäft- 263

1 BFH, Urt. v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492 = StRK EStG 1975 § 21 Abs. 1 Satz 2 R. 4.

2 von Gronau/Konold, DSzR 1999, 1965 (1967).

3 BGBl. I 1998, 1474.

4 Ebenso von Gronau/Konold, DSzR 1999, 1965 (1968).

5 BGH, Urt. v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, BGHZ 142, 315.

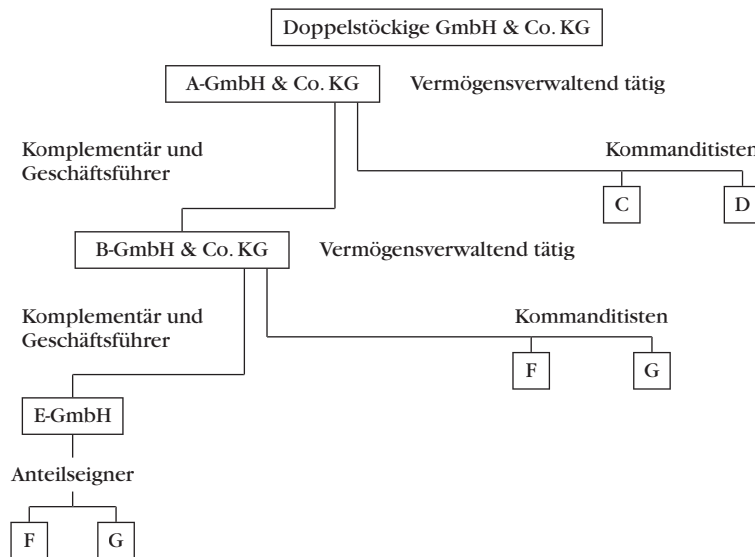
lichen Schulden der GbR haften.¹ Daran vermag auch nichts der Umstand zu ändern, daß individualvertraglich ausnahmslos Haftungsbeschränkungen der nicht geschäftsführungsbefugten GbR-Gesellschafter, die natürliche Personen sind, vereinbart werden.²

264 Einstweilen frei.

ff) Insbesondere: Mehrstöckige Personengesellschaften

265 Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die sich als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen, ebenfalls gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt, ist bei der Beurteilung der Frage, ob die Tätigkeit der zuletzt genannten Gesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, der Kapitalgesellschaft gleichgestellt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG). Durch diese Fiktion sind die **Geprägedgrundsätze** auch auf doppelstöckige und mehrstöckige Personengesellschaften, insbesondere in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, **anzuwenden**.

Beispiel



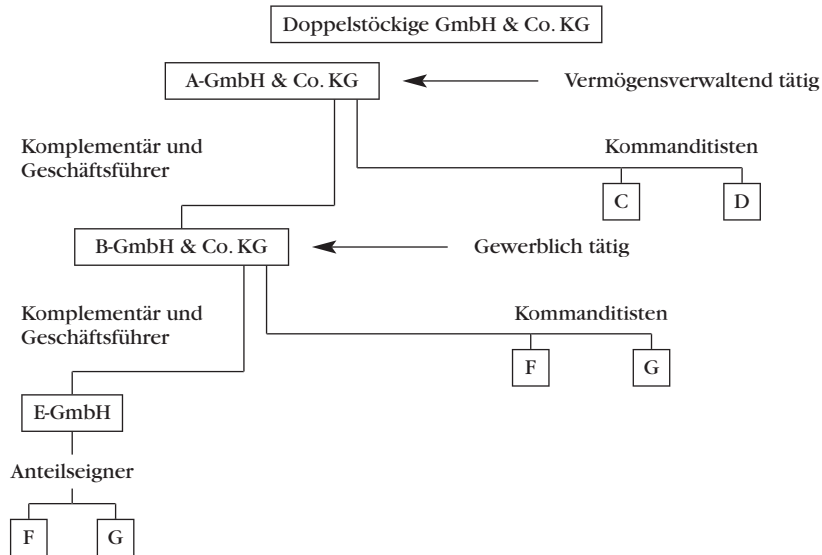
1 Herrschende Meinung; vgl. zB *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 227; so auch die Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. BMF, Schr. v. 18.7.2000 – IV C 2 - S 2241 - 56/00, StEK EStG § 15 Nr. 293, mit Vertrauensschutz- und Übergangsregelung für Altfälle.

2 So zutreffend zB *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 227; aA zB *von Gronau/Konold*, DStR 1999, 1965 (1969).

Da die B-GmbH & Co. KG als gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleichsteht, sind ihre Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen zu bewerten.

Handelt es sich bei der Komplementärin um eine (genuin) gewerblich **tätige** Personengesellschaft, so ist die Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft entgegen dem Gesetzeswortlaut nach dem Sinn und Zweck der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ebenfalls geboten. 266

Beispiel



Einstweilen frei.

267

gg) Beispiele für Personengesellschaften ohne gewerbliche Prägung¹:

– OHG oder GbR aus Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen. Dagegen liegt die gewerbliche Prägung unzweifelhaft vor, wenn sämtliche Gesellschafter der OHG oder GbR Kapitalgesellschaften sind.² 268

¹ Vgl. auch *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 230.

² BFH Urt. v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 3 R. 12; BFH, Urt. v. 17.1.2002 – IV R 51/00, BStBl. II 2002, 873 = StRK GewStG 1978 § 9 Nr. 1 R. 20.

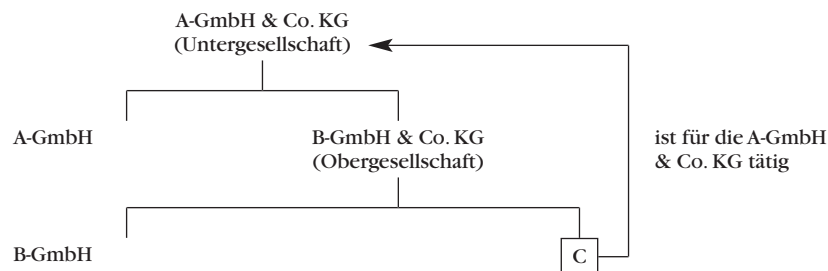
- KG, wenn persönlich haftende Gesellschafter neben Kapitalgesellschaften auch natürliche Personen sind.
- KG, wenn die Kapitalgesellschaft als einzige persönlich haftende Gesellschafterin von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist und statt dessen ein Kommanditist als Geschäftsführer der KG fungiert.
- Stiftung & Co. KG. Grund: Die Stiftung (= persönlich haftende Gesellschafterin) ist keine Kapitalgesellschaft.
- Partenreederei, weil die Haftung der Gesellschafter summenmäßig auf die Höhe der Parten beschränkt ist.¹ Dies dürfte freilich nicht gelten, wenn Mitreeder ausschließlich Kapitalgesellschaften sind.²

269–274 Einstweilen frei.

12. Mehrstöckige Personengesellschaften

275 Bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft handelt es sich um eine Personengesellschaft, an der wiederum eine **andere Personengesellschaft als Gesellschafterin**, meist in Form der OHG oder KG, beteiligt ist. An der zuletzt genannten Personengesellschaft können wiederum weitere Personengesellschaften als Gesellschafter beteiligt sein. Im Rahmen der Ertragsbesteuerung erfolgt ein Durchgriff auf die dahinterstehenden Mitunternehmer der Obergesellschaft, wenn eine ununterbrochene Mitunternehmerkette zwischen der Untergesellschaft und den Gesellschaftern der Obergesellschaft besteht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Beispiel



Ertragsteuerlich ist die von der A-GmbH & Co. KG für die Tätigkeit des Gesellschafters C gezahlte Vergütung nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, sondern als Vorabgewinn der B-GmbH & Co. KG zuzurechnen.

¹ *Grob*, DB 1987, 1006 (1009).

² *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 15 EStG Rz. 230.

Die **ertragsteuerlichen Grundsätze zu den mehrstöckigen Personengesellschaften** sind **ab 1993** durch die Bezugnahme in § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG und § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG auf § 15 Abs. 1 EStG auch bei der Bewertung des Betriebsvermögens zu beachten. 276

Die für Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.1991 im Ertragsteuerrecht anzuwendende **Durchgriffsbesteuerung** bei mehrstöckigen Personengesellschaften führt zu folgenden Auswirkungen auf die Bewertung des Betriebsvermögens: 277

- Ist ein Steuerpflichtiger für eine Personengesellschaft tätig, an der als Gesellschafterin eine weitere Personengesellschaft beteiligt ist, deren Anteile unter anderem von dem für die Untergesellschaft tätigen Steuerpflichtigen gehalten werden, kann bei **Erteilung einer Pensionszusage** in der Handelsbilanz der Untergesellschaft eine Rückstellung gebildet werden, die jedoch in der Steuerbilanz wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht berücksichtigt werden darf. Knüpft man bei der Bewertung des Betriebsvermögens der Untergesellschaft in diesem Punkt an die Steuerbilanz an, kommt es bei der Untergesellschaft nicht zum Ansatz eines Schuldpostens in Höhe der Rückstellung. Die durch die Versagung des Schuldenabzugs ausgelöste Erhöhung des Betriebsvermögens wurde vor Geltung des § 97 Abs. 1 a BewG im Rahmen der Vorwegzurechnung im Einheitswertanteil der Obergesellschaft und bei deren Aufteilung im Einheitswertanteil des für die Untergesellschaft tätigen Gesellschafters berücksichtigt. **§ 97 Abs. 1 a BewG** sieht eine solche Vorwegzurechnung nicht mehr vor. Damit erhöht sich durch die Versagung des Schuldenabzugs die Restgröße „Betriebsvermögen“, die nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen ist.
- Hat ein Gesellschafter der Obergesellschaft der Untergesellschaft ein **Wirtschaftsgut zur Nutzung überlassen**, stellt dieses Wirtschaftsgut bei der Untergesellschaft ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen dar. Dem ist auch bei der Bewertung des Betriebsvermögens in der Weise Rechnung zu tragen, daß die Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung des Betriebsvermögens der Untergesellschaft als Sonderbetriebsvermögen erfaßt werden. Im Rahmen der Aufteilung des Betriebsvermögens der Untergesellschaft wird das Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft zugerechnet. Bei deren Aufteilung des Betriebsvermögens erfolgt eine weitere Vorwegzurechnung auf den Gesellschafter, der Eigentümer des Sonderbetriebsvermögens ist. Hieran ändert auch § 97 Abs. 1 a BewG nichts.

Wegen weiterer Einzelheiten zur mehrstöckigen Personengesellschaft vgl. Anm. 72 zu § 95 BewG ab 1993.

Einstweilen frei.

278–282

wirkt sich auch auf das Sonderbetriebsvermögen von Personengesellschaften aus. Denn auch hier dürfen Wirtschaftsgüter, die der nicht betrieblich tätige Ehegatte der Personengesellschaft zur Nutzung überläßt, nicht mehr dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters zugerechnet werden. Eine Ausnahme gilt im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch nicht für den Grundbesitz; denn § 26 BewG ist im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht anwendbar (vgl. § 12 Abs. 5 ErbStG iVm. § 17 Abs. 1 BewG).¹

Aus der Änderung des § 26 BewG ergeben sich ab 1993 auch Auswirkungen auf die **Schuldverhältnisse** zwischen der Personengesellschaft und dem nicht betrieblich tätigen Ehegatten. Solche Schuldverhältnisse sind aus der Steuerbilanz in die Vermögensaufstellung zu übernehmen. Dies setzt nach ertragsteuerlichen Grundsätzen voraus, daß klare und eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die in der Praxis tatsächlich vollzogen werden. 445

Einstweilen frei. 446–449

f) Betriebsvermögen bei mehrstöckigen Personengesellschaften

Das Betriebsvermögen von mehrstöckigen Personengesellschaften ist ab 1993 nach **ertragsteuerlichen Grundsätzen** zu ermitteln. Zu diesem Betriebsvermögen rechnen nicht nur die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Wegen der weiteren Einzelheiten zum Umfang des Betriebsvermögens vgl. Anm. 275 f. 450

Einstweilen frei. 451–475

V. Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

Bei der Aufteilung des Betriebsvermögens von Personengesellschaften ist zwischen der Rechtslage **vor Einführung des § 97 Abs. 1 a BewG** und der Rechtslage danach zu unterscheiden. Bevor der Gesetzgeber die Aufteilung des Betriebsvermögens in § 97 Abs. 1 a BewG geregelt hatte, war lediglich gesetzlich festgelegt, daß der **Einheitswert** für den inländischen Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft **einheitlich und gesondert festzustellen und auf die Beteiligten aufzuteilen** war (§ 179 AO iVm. § 19 Abs. 1 Nr. 2 BewG). Da die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft mehreren Personen zur gesamten Hand zustehen, war ihr Wert nach § 3 BewG iVm. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen. Die Verteilung des Vermögens erfolgte in 476

¹ R 117 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2003.

erster Linie nach dem „Vermögensanteil“ der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen¹; nachrangig war eine Aufteilung nach dem Liquidationsanteil zugelassen, wenn am maßgebenden Feststellungszeitpunkt feststand, daß die Gesellschaft aufgelöst und abgewickelt werden sollte.

- 477 Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben hatten sowohl die Finanzverwaltung als auch die höchstrichterliche Rechtsprechung nach Wegen gesucht, das **Betriebsvermögen** von Personengesellschaften auf die Beteiligten sinnvoll zu verteilen.

Als sinnvoll sah der **BFH** die Aufteilung des Betriebsvermögens nach dem **Verhältnis** an, in dem die **Mitgliedschaftsrechte der einzelnen Beteiligten in allen ihren vermögensmäßigen Beziehungen zu den Mitgliedschaftsrechten der anderen Beteiligten** stehen.² Die **Finanzverwaltung** hatte sich diesem Aufteilungsverfahren nie so richtig anschließen können. Sie hatte daher in den VStR neben der Aufteilung nach Unternehmenswertanteilen iS der BFH-Rechtsprechung **weitere Aufteilungsverfahren** zugelassen, die sie bereits in der Vorzeit praktiziert hatte, insbesondere die Aufteilung des Betriebsvermögens unter Vorwegzurechnung der Kapitalkonten und der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens und anschließender Verteilung des restlichen Betriebsvermögens nach dem Gewinnverteilungsschlüssel.

- 478 Anknüpfend an das zuletzt dargestellte Bewertungsverfahren hat der **Gesetzgeber** in § 97 Abs. 1 a BewG **für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ab 1996** und für die **Gewerbekapitalsteuer ab 1997** eine Methode festgelegt, nach der das Betriebsvermögen von Personengesellschaften auf die Beteiligten zu verteilen ist.³ Es sieht eine Vorwegzurechnung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, Gesellschafterschulden und Kapitalkonten vor, wobei das nach den Vorwegzurechnungen verbleibende Betriebsvermögen nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen ist und zusammen mit den Vorwegzurechnungen den Anteil am Betriebsvermögen der Personengesellschaft ergibt. *Gebel*⁴ äußert gegen dieses Aufteilungsverfahren erhebliche Bedenken, weil die Verteilung des Betriebsvermögens abweichend von den wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnissen erfolge. So würden Gesellschafter bevorzugt, deren Kapitalkonto einen – gemessen an ihrer Vermögensbeteiligung – geringen Anteil am bilanziellen Eigenkapital ausweise. Dem stände eine Benachteiligung anderer Gesellschafter gegenüber, denen

1 BFH, Urt. v. 2.7.1971 – III R 72/70, BStBl. II 1971, 678 = StRK StAnpG § 11 Ziff. 5 R. 8; Urt. v. 24.6.1981 – III R 49/78, BStBl. II 1982, 2 = StRK BewG 1965 § 3 R. 1; Urt. v. 11.3.1992 – II R 157/87, BStBl. II 1992, 543 = StRK BewG 1965 § 3 R. 2; Urt. v. 3.11.1993 – II R 96/91, BStBl. II 1994, 88 = StRK BewG 1965 § 3 R. 3.

2 Grundlegend: BFH, Urt. v. 24.6.1981 – III R 49/78, BStBl. II 1982, 2 = StRK BewG 1965 § 3 R. 1.

3 Vgl. Anm. 8 und 9.

4 *Gebel*, Ermittlung des Steuerwerts von Anteilen an mitunternehmerischen und nicht-unternehmerischen Personengesellschaften, DStR 1997, 801.

ein entsprechend höherer Anteil am Betriebsvermögen zugerechnet werden müsse. Damit wäre die Relationsgleichheit zwischen den Gesellschaftern nicht gewahrt. Trotz Übernahme der Steuerbilanzwerte und der dadurch bedingten Unterbewertung des Betriebsvermögens gebiete der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung eine Zurechnung, die im Verhältnis der Beteiligten zueinander die Belastungsgleichheit sicherstelle. Davon könne bei der Zurechnung der Anteile am Betriebsvermögen nach § 97 Abs. 1 a BewG keine Rede sein. Kritisch weist *Gebel* in diesem Zusammenhang darauf hin, daß sich durch Entnahmen und Einlagen der Anteil am Betriebsvermögen willkürlich beeinflussen lasse; dies sei auch aus Vereinfachungsgründen nicht hinnehmbar.

Die Kritik von *Gebel*¹ an der neuen Aufteilungsmethode ist mE nicht berechtigt. 479
 Wenn sich der Gesetzgeber bereits bei der Ermittlung des Betriebsvermögens für eine Vereinfachung entschieden hat, indem er grundsätzlich an die Steuerbilanzwerte anknüpft, darf diese Vereinfachung vor der Aufteilung des Betriebsvermögens nicht Halt machen. Denn die Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Ermittlung des Betriebsvermögens von Personengesellschaften bedeutet grundsätzlich, daß dieses **Betriebsvermögen den Kapitalkonten der Gesellschafter entspricht**. Dort, wo zB durch die Versagung des Abzugs von Rücklagen mehr Vermögen geschaffen wird, ist eine Verteilung dieses Mehrvermögens nach dem Gewinnverteilungsschlüssel durchaus gerechtfertigt. Denn würden diese Rücklagen aufgelöst, wären sie den Kapitalkonten der Gesellschafter nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Weitere Abweichungen von den Steuerbilanzwerten gibt es im wesentlichen nur bei den Betriebsgrundstücken und bei den Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften. Hier können Bewertungsdifferenzen zwischen dem Steuerbilanzwert und dem bewertungsrechtlichen Wertansatz auftreten. Diese Bewertungsdifferenzen werden nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ebenfalls unter Berücksichtigung des Gewinnverteilungsschlüssels auf die Beteiligten verteilt. Hierfür allein Unternehmenswertanteile zu ermitteln, widerspräche verwaltungsökonomischen Grundsätzen, denen im Steuerrecht als Massenfallrecht eine nicht unwesentliche Bedeutung zukommt.

Das Argument, daß sich durch Entnahmen und Einlagen die **Anteile am Betriebsvermögen** einer Personengesellschaft **beeinflussen lassen**, gilt nicht nur 480
 für das Aufteilungsverfahren nach § 97 Abs. 1 a BewG, sondern auch für die Aufteilung nach Unternehmenswertanteilen, dort noch im verstärkten Maße. Fließen bei der Aufteilung nach § 97 Abs. 1 a BewG die Mittel, die dem Unternehmen zugeführt werden, in den Anteil am Betriebsvermögen der Personengesellschaft in voller Höhe ein, ist dies bei einer Aufteilung nach Unternehmenswertanteilen nicht gewährleistet.

¹ *Gebel*, Ermittlung des Steuerwerts von Anteilen an mitunternehmerischen und nicht-unternehmerischen Personengesellschaften, DStR 1997, 801.

Beispiel

Die A-OHG verfügt über ein Betriebsvermögen von 1 000 000 €. Dieses Betriebsvermögen soll auf die Gesellschafter B und C, die jeweils zu 50 vH an der OHG beteiligt sind, aufgeteilt werden. Der Gesellschafter B hat ein Kapitalkonto von 200 000 € und der Gesellschafter C ein Kapitalkonto von 500 000 €. In dem Betriebsvermögen sind stille Reserven von 200 000 € und ein Firmenwert von 300 000 € enthalten.

Aufteilung nach Unternehmenswertanteilen:

Für den Gesellschafter B ergibt sich ein Unternehmenswertanteil von

| | |
|-------------------------------------------------------|------------------|
| Kapitalkonto: | 200 000 € |
| Anteil an den stillen Reserven (50 vH von 200 000 €): | + 100 000 € |
| Anteil am Firmenwert (50 vH von 300 000 €): | + 150 000 € |
| | <u>450 000 €</u> |

Der Unternehmenswertanteil des Gesellschafters C beträgt

| | |
|-------------------------------------------------------|------------------|
| Kapitalkonto: | 500 000 € |
| Anteil an den stillen Reserven (50 vH von 200 000 €): | + 100 000 € |
| Anteil am Firmenwert (50 vH von 300 000 €): | + 150 000 € |
| | <u>750 000 €</u> |

Auf den Gesellschafter B entfällt somit ein Anteil am Betriebsvermögen von

$$\frac{450\,000\text{ €}}{450\,000\text{ €} + 750\,000\text{ €}} \times 1\,000\,000\text{ €} = 375\,000\text{ €}$$

und auf den Gesellschafter C ein Anteil von

$$\frac{750\,000\text{ €}}{450\,000\text{ €} + 750\,000\text{ €}} \times 1\,000\,000\text{ €} = 625\,000\text{ €}$$

Nach § 97 Abs. 1 a BewG wäre die Aufteilung wie folgt vorzunehmen:

| | | Gesellschafter | |
|--------------------------------------------|--------------------|----------------|-------------|
| | | B | C |
| Betriebsvermögen | 1 000 000 € | | |
| Kapitalkonten | <u>- 700 000 €</u> | 200 000 € | 500 000 € |
| | 300 000 € | | |
| Verteilung nach Gewinnverteilungsschlüssel | | + 150 000 € | + 150 000 € |
| Anteil am Betriebsvermögen | | 350 000 € | 650 000 € |

Hätte der Gesellschafter B vor dem Bewertungsstichtag der A-OHG noch 100 000 € zugeführt, so hätte die Aufteilung nach Unternehmenswertanteilen wie folgt ausgesehen:

| | Gesellschafter | |
|--------------------------------|----------------|-------------|
| | B | C |
| Kapitalkonto | 200 000 € | 500 000 € |
| Anteil in den stillen Reserven | + 100 000 € | |
| Anteil am Firmenwert | + 100 000 € | + 100 000 € |
| | + 150 000 € | + 150 000 € |
| Unternehmenswertanteil | 550 000 € | 750 000 € |

Anteil des B am Betriebsvermögen $\frac{550\,000\text{ €}}{1\,300\,000\text{ €}} \times 1\,100\,000\text{ €} = 465\,385\text{ €}$.

Durch die Einlage von 100 000 € hat sich der Anteil am Betriebsvermögen von 375 000 € auf 465 385 € erhöht; dies entspricht einem Mehrvermögen von 90 385 €. Anders ausgedrückt: Bei dem Gesellschafter B hat sich durch die Verlagerung von 100 000 € aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen lediglich eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 90 385 € ergeben. Den Differenzbetrag zwischen 100 000 € und 90 385 € = 9 615 € hat der Gesellschafter C an Mehrvermögen anzusetzen.

Bei Anwendung des § 97 Abs. 1 a BewG wirkt sich die Einlage in das Betriebsvermögen auf beide Gesellschaftsanteile wie folgt aus:

| | | Gesellschafter | |
|--------------------------------------------|--------------------|----------------|-------------|
| | | B | C |
| Betriebsvermögen | 1 000 000 € | | |
| | + 100 000 € | | |
| | <u>1 100 000 €</u> | | |
| Kapitalkonten | - 800 000 € | 300 000 € | 500 000 € |
| | <u>300 000 €</u> | | |
| Verteilung nach Gewinnverteilungsschlüssel | | + 150 000 € | + 150 000 € |
| Anteil am Betriebsvermögen | | 450 000 € | 650 000 € |

Der Gesellschafter B erhält aufgrund der Einlage in das Betriebsvermögen nunmehr einen um 100 000 € höheren Anteil am Betriebsvermögen. Bei dem Gesellschafter C wirkt sich die Einlage auf die Höhe seines Anteils am Betriebsvermögen nicht aus.

Als Fazit bleibt festzuhalten, daß **Entnahmen und Einlagen** bei der Aufteilungsmethode nach § 97 Abs. 1 a BewG nach dem **Nominalwertprinzip** berücksichtigt werden; bei der Aufteilung nach Unternehmenswertanteilen fließen sie dagegen nur anteilig in die Bemessungsgrundlage „Anteil am Betriebsvermögen der Personengesellschaft“ ein und beeinflussen darüber hinaus die Anteile am Be-

481

triebsvermögen der übrigen Gesellschafter. Die Kritik von *Gebel*¹ müßte sich daher nicht gegen die gesetzliche Aufteilungsmethode richten, sondern gegen die Aufteilung nach Unternehmenswertanteilen.

482–485 Einstweilen frei.

1. Rechtslage vor gesetzlicher Regelung in § 97 Abs. 1 a BewG

Schrifttum

Bauer, Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zur Einheitswertaufteilung bei Personengesellschaften, BB 1984, 443; *Beisler*, Negativer Einheitswert eines Kommanditisten, DStZ 1991, 65; *Bierhaus*, Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften, BB 1982, 1416; *Brosch*, Die Aufteilung des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften, NWB, Fach 9, 2071; *Christoffel*, Die Aufteilung des Einheitswerts bei Personengesellschaften, DB 1982, 1532; *Christoffel*, Die Aufteilung des Einheitswerts bei negativen Unternehmenswertanteilen von Kommanditisten, DB 1985, 1108; *Christoffel*, Wie wirkt sich der negative Unternehmenswertanteil des unbeschränkt haftenden Gesellschafters auf die Erbschaftsteuer aus?, BB 1985, 389; *Fichtelmann*, Negativer Anteil am Betriebsvermögen, DStR 1969, 229; *Flume*, Die steuerliche Vermögenszurechnung an die Gesellschaft bei der Personengesellschaft, DB 1973, 13; *Grob*, Neue Regeln für die Verteilung betrieblicher Einheitswerte, DStR 1972, 587; *Höll*, Die Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften, DStR 1972, 591 und 1973, 756; *Hübner*, Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften, NWB Fach 9, 2689; *Knop*, Die Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft, BB 1983, 611; *Mangold*, Ergebnisse des Abschn. 18 VStR 1972 noch unbillig?, DStR 1973, 755; *Michel*, Ermittlung der Beteiligungswerte an einer Personengesellschaft für Zwecke der Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Inf. 1982, 276; *Mühlbauer*, Aufteilung des EW des Betriebsvermögens einer Kommanditgesellschaft bei negativem Kapitalkonto des Kommanditisten, BB 1972, 876; *Neufang*, Die Aufteilung des Firmenswerts einer Personengesellschaft, Inf. 1986, 73; *Neufang*, Die Aufteilung des Einheitswerts einer Kommanditgesellschaft, Inf. 1986, 87; *Rid*, Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters mit dem Buchwert, Inf. 1974, 178; *Schulze zu Wiesche*, Die Mitunternehmerschaft des Kommanditisten, DB 1972, 1797; *Teß*, Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften (mit zahlreichen rechnerischen Beispielen), StW 1976, 7; *Teß*, Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von offenen Handelsgesellschaften, StBp 1984, 25; *Teß*, Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Kommanditgesellschaften, StBp 1984, 97; *Troll*, Aufteilung des Einheitswerts für das OHG- und KG-Vermögen, BB 1982, 362; *Troll*, Bewertung der GmbH-, OHG- und KG-Anteile bei der Vermögensteuer, 4. Aufl., 42 f.; *Troll*, Ermittlung des Unternehmenswerts zur Feststellung einer steuerpflichtigen Schenkung, DStR 1984, 11; *Wasmer*, Zweifelsfragen bei der Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften, BB 1986, 2177.

¹ *Gebel*, Ermittlung des Steuerwerts von Anteilen an mitunternehmerischen und nicht-unternehmerischen Personengesellschaften, DStR 1997, 801.

§ 1**Steuerpflichtige Vorgänge****(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen**

1. der Erwerb von Todes wegen;
2. die Schenkungen unter Lebenden;
3. die Zweckzuwendungen;
4. das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 bestimmten Zeitpunkt.

(2) Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden.

Inhalt der Erläuterungen

| | Anm. | | Anm. |
|----------------------------------------------------------------------|------|-------------------------------------------------------------------------|------|
| I. Gesetzestechnik | 1 | 1. Grundsätzliche Akzeptanz der Erbschaftsteuer | 37 |
| II. Belastungsentscheidung und Steuergegenstand | 5 | 2. Gewährleistung des Eigentums und des Erbrechts | 38 |
| III. Einordnung der Erbschaft- und Schenkungssteuer | 10 | 3. Schutz von Ehe und Familie | 40 |
| IV. Beziehungen | 14 | 4. Gleichheitssatz | 41 |
| V. Erbschaftsteuer und Zivilrecht | 20 | VIII. Erbschaftsteuer und Europarecht | 50 |
| VI. Erbschaftsteuer und Abgabenordnung | | IX. Familienstiftungen, Familienvereine | |
| 1. Zurechnung | 25 | 1. Rechtsfähige und nichtrechtsfähige Gebilde | 60 |
| 2. Zivilrechtlich unwirksame Rechtsgeschäfte | 32 | 2. Familienstiftungen und Familienvereine iS des Abs. 1 Nr. 4 | 61 |
| 3. Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten | 36 | 3. Familienstiftung | 62 |
| VII. Erbschaftsteuer und Grundgesetz | | 4. Familienvereine | 65 |

I. Gesetzestechnik

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG nennt **zwei Steuertatbestände**, die sich bereits im Reichs-Erbschaftssteuergesetz 1906 finden lassen: die Erwerbe von Todes wegen und die Schenkungen unter Lebenden. Die Zweckzuwendung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) wird erstmals im ErbStG 1922 als eigener Steuertatbestand aufgeführt. Die Erbersatzsteuer oder Ersatzerbschaftsteuer, wie man sie auch nennt¹, ist 1974 dazugekommen.

Die Gesetzestechnik des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes ist die der **Verkehrsteuergesetze**.² Zunächst wird der steuerbare Vorgang beschrieben (vgl. § 1 GrEStG, § 1 UStG).³ Anders als im Einkommensteuerrecht (vgl. § 1 EStG, § 1 KStG) wird der Steuerpflichtige nicht an erster Stelle genannt, ja, er wird ausdrücklich nirgends erwähnt.⁴ Bestimmt wird nur, wer Steuerschuldner ist (§ 20 ErbStG; vgl. § 13 Abs. 1 GrEStG, § 13a UStG).

Einstweilen frei.

3–4

II. Belastungsentscheidung und Steuergegenstand

In § 1 Abs. 1 ErbStG hat die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers Ausdruck gefunden, bestimmte Erwerbe zu besteuern. Bei dieser Auswahl des Steuergegenstandes steht dem Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG⁵ ein weiter Gestaltungs- und Entscheidungsspielraum zu. Das BVerfG⁶ verlangt, zumindest in der Theorie, dass steuerbegründende Tatbestände so **bestimmt** sein müssen, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuer selbst berechnen kann. Diesen Anforderungen genügt § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG würde hingegen selbst dann nicht genügen, wenn man die Anforderungen zurücknähme und auf Fachleute beschränkte. Deshalb werden **in den §§ 3 ff. ErbStG** Steuertatbestände aufgeführt, in denen die **allgemeine Belastungsentscheidung konkretisiert** wird. Aber sie sind keine Ausführungsbestimmungen zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG, die im Wege der authentischen Auslegung durch den Gesetzgeber entfalten, was dort im Keim angelegt ist. Vielmehr sind alle

1 BFH v. 8.4.1981 – II R 47/79, BStBl. II 1981, 581; BVerfG v. 8. 3. 1983 – 2 BvL 27/81, BStBl. II 1983, 779.

2 BFH v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179 (180).

3 Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer, die gesetzestechnisch als Verkehrssteuer ausgestaltet ist.

4 Ob sich der Steuerpflichtige mittelbar aus § 2 ErbStG bestimmen lässt, wie das auch die Überschrift der Bestimmung nahe legt, ist umstritten; dazu *Daragan (Woblschleger)*, ZEV 1995, 94; 1998, 367; *Meinke*⁴, § 2 ErbStG Rz. 1.

5 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655.

6 Nachweise und Kritik bei *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung², Bd. I, S. 138 ff.

Steuergegenstände, die dort genannt werden, **eigenständige Belastungsentscheidungen**, deren Bestand und Umfang davon unabhängig ist, ob sie sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG ableiten lassen, was zB bei § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG und § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG, wonach die Wertsteigerung eines bereits erworbenen Gesellschaftsanteils der Erbschaftsteuer unterliegt, nicht der Fall ist. Denn die Belastungsentscheidung muss sich aus dem Gesetz ergeben, aber nicht aus einer einzigen Vorschrift.

- 6 Im Grunde enthält § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG nur eine **Absichtserklärung** des Gesetzgebers.¹ Die **eigentlichen Steuergegenstände** ergeben sich aus den §§ 3 ff. ErbStG. Erwerbe, die dort nicht aufgeführt sind, unterliegen nicht der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. **Lücken** dürfen weder durch eine steuerbegründende Analogie noch im Wege der Auslegung durch einen Rückgriff auf § 1 Abs. 1 ErbStG geschlossen werden.²
- 7–9 Einstweilen frei.

III. Einordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

- 10 Die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Erwerbe von Todes wegen und auf Schenkungen unter Lebenden erfasst **Vermögensbewegungen** von einem Rechtssubjekt zu einem anderen Rechtssubjekt, also Bewegungsgrößen. Im Gegensatz wird als **Zweckzuwendung**³ eine Bestandsgröße bezeichnet, nämlich das einem bestimmten objektiven Zweck gewidmete Vermögen. Es stellt selbst keinen Erwerb dar, weil es keinem Erwerber zugerechnet werden kann; vielmehr mindert die Auflage den Erwerb eines anderen (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG), so dass die Besteuerung diese Minderung neutralisiert. Auch die **Ersatzerbschaftsteuer** erfasst eine Bestandsgröße, nämlich das Vermögen der Familienstiftungen und der Familienvereine. Sie ist eine Art Vermögensteuer⁴, die zu einer Steuer auf Erwerbe gemacht wird, indem das Gesetz nach dem Phönix-aus-der-Asche-Prinzip fingiert, dass eine Familienstiftung und ein Familienverein alle 30 Jahre „sterben“ und sogleich wieder auferstehen, dabei ihr Vermögen verlieren und sogleich wiedergewinnen. Daher ist die Ersatzerbschaftsteuer nur ein fiktiver Sonderfall der Erbschaftsteuer, weshalb es systematisch besser gewesen wäre, § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG als eigenen Steuertatbestand in § 3 ErbStG aufzunehmen.

1 *Petzold*², § 1 ErbStG Rz. 1 spricht zu Recht von einer Einführung in den weiteren Teil des Gesetzes. Demgegenüber meint *Meincke*¹⁴, § 1 ErbStG Rz. 1, § 1 Abs. 1 ErbStG regle die Grundlagen der Steuerpflicht. Ebenso *Weinmann* in Moench, § 1 ErbStG Rz. 3. Nach *Viskorf*, in Viskorf/Glier u. a., ErbStG/BewG², § 1 ErbStG Rz. 3, steckt § 1 Abs. 1 ErbStG den Rahmen der Steuerpflicht ab.

2 BFH v. 6.3.1991 – II R 69/87, BStBl. II 1991, 412.

3 A.A. *Meincke*¹⁴, § 1 ErbStG Rz. 1, im Gegensatz zu § 1 ErbStG Rz. 11.

4 *Meincke*¹⁴, § 1 ErbStG Rz. 1.

Stellt man auf den echten oder fiktiven Erwerbsvorgang ab, kann man die Erbschaft- und Schenkungsteuer unter die **Verkehrsteuern** einordnen.¹ Sieht man das Steuerobjekt im Zugang von Vermögen und der dadurch vergrößerten Leistungsfähigkeit, steht die Erbschaftsteuer im Kontext der Einkommensbesteuerung²; im Unterschied zur Einkommensteuer erfasst sie kein durch Leistung am Markt erworbenes Einkommen, sondern ein leistungsunabhängiges Transfereinkommen.

11

Einstweilen frei.

12–13

IV. Beziehungen

Historisch ist die **Erbschaftsteuer die älteste der Steuern**.³ Die Schenkungsteuer ist ein Nachkömmling. Mit ihrer Hilfe sollen vor allem Umgehungen der Erbschaftsteuer verhindert werden⁴, sie dient also der Sicherung des Steueraufkommens. Die Zweckzuwendungen nehmen eine Mittelstellung ein. Soweit sie auf einem Erwerb von Todes wegen beruhen, unterliegen sie der Erbschaftsteuer. Hängen sie mit einem Erwerb unter Lebenden zusammen, nimmt sich ihrer die Schenkungsteuer an. Auch die Besteuerung der Familienstiftungen und der Familienvereine erfolgt durch die Erbschaftsteuer und nicht durch eine weitere Steuer.

14

Das ErbStG regelt beide Steuern. Das kommt in der Gesetzesüberschrift wie auch im Eingang des § 1 Abs. 1 ErbStG zum Ausdruck. Dieses **Konzept der zwei Steuern in einem Gesetz** wird in der Folge **nicht durchgehalten**; so ist in § 9 ErbStG nur von der Entstehung der Steuer die Rede. Dieser Sprachgebrauch, der mit Erbschaftsteuer auch die Schenkungsteuer meint, wird im Folgenden beibehalten, sofern eine Unterscheidung nicht aus Sachgründen geboten ist.

15

Diese Zusammenhänge führen zu einer **Anwendungshierarchie**, die in § 1 Abs. 2 ErbStG dargestellt ist: An erster Stelle steht die Erbschaftsteuer, die ausführlich geregelt ist. Die für sie geltenden Vorschriften gelten auch für die Schenkungen und die Zweckzuwendungen von Todes wegen, soweit nichts anderes bestimmt ist. Die Vorschriften über die Schenkungen wiederum gelten auch für die Zweckzuwendungen unter Lebenden, soweit nichts anderes bestimmt ist.

16

1 BFH v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179 (180). Ebenso FG München v. 30.7.2003 – 4 K 2805/01, EFG 2003, 1798.

2 *Kipp*, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz 1925, Einleitung 1 Buchst. e; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung², Bd. II, S. 872 f.

3 Sie war bereits den Sumerern bekannt: *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, Einführung Rz. 60.

4 So schon die Begründung zum Reichs-Erbschaftssteuergesetz 1906: *Hoffmann*, Reichs-Erbschaftssteuergesetz, § 55 Anm. C; *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 61.

- 17 Etwas anderes ist nicht bereits dann bestimmt, wenn das ErbStG in einer Vorschrift nur die Erbschaftsteuer anspricht. Richtigerweise wird man nur die Vorschriften zur Erbschaftsteuer nicht auf Schenkungen und Zweckzuwendungen anwenden, die das ausdrücklich anordnen oder bei denen die Voraussetzungen jedweder Analogie fehlen: die rechtliche oder wirtschaftliche¹ Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Danach erweist sich § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, der sich mit den Bestattungskosten befasst und dafür einen Pauschbetrag vorsieht, auf Schenkungen unanwendbar. Analog anwendbar ist hingegen § 10 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 ErbStG, der Nachlassverbindlichkeiten und Erwerbskosten anspricht. Denn Verbindlichkeiten und Erwerbskosten können auch mit einer Schenkung verbunden sein, auch wenn für die gemischte Schenkung und die Schenkung unter einer Leistungsaufgabe Besonderheiten gelten. § 13 Nr. 10 ErbStG wiederum ist nicht analogiefähig; Rückschenkungen sind daher nicht befreit.²
- 18–19 Einstweilen frei.

V. Erbschaftsteuer und Zivilrecht

- 20 Im Erbschaftsteuerrecht wird von der **Maßgeblichkeit des Zivilrechts** gesprochen.³ Als Beleg wird das bekannte Diktum des BFH⁴ angeführt, es gebe keine Erbschaft im wirtschaftlichen Sinne. Daran ist richtig, dass das ErbStG sich vielfach zivilrechtlicher Begriffe bedient, so in § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wo die steuerbaren Erwerbe durch Bezugnahme auf Vorschriften des BGB bezeichnet werden. Aber nicht jede Verweisung auf Vorschriften des Zivilrechts und die zivilrechtliche Terminologie fordert wirklich ein zivilrechtliches Begriffsverständnis, und dafür spricht auch keine Vermutung.⁵
- 21 Eine **Bindung besteht nicht**, wenn das ErbStG einen zivilrechtlichen **Begriff** verwendet, den es **eigenständig bestimmt**. Beispiele dafür sind der Begriff der *Bereicherung*, der in § 10 Abs. 1 Satz ErbStG abweichend von den §§ 812 ff. BGB definiert wird, und der Begriff der *Nachlassverbindlichkeiten* in § 10 Abs. 5 ErbStG, der abweichend vom Begriff der Nachlassverbindlichkeiten des § 1967 BGB⁶ die Erbschaftsteuer nicht einschließt.

1 *Meincke*¹³, § 1 ErbStG Rz. 23; *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 64.

2 BFH v. 16.4.1986 – II R 135/83, BStBl. II 1986, 622. Zweifelnd für einen Sonderfall FG Nürnberg v. 12.9.1989 – VI 408/84, EFG 1990, 65.

3 *Kapp/Ebeling*, § 1 ErbStG Rz. 6.

4 BFH v. 30.6.1960 – II 254/57 U, BStBl. III 1960, 348; v. 15.6.1966 – II 32/63, BStBl. III 1966, 507; v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179.

5 BFH v. 8.12.1993 – II R 61/89, BFH/NV 1994, 373.

6 BFH v. 28.4.1992 – VII R 33/91, BStBl. II 1992, 781 (783).

Da es im Erbschaftsteuerrecht darum geht, den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu erfassen¹, gilt auch hier der **Vorrang des Inhalts gegenüber der Form**. Eine Bindung an das Zivilrecht ist dann unproblematisch, wenn mit der zivilrechtlichen Begrifflichkeit zugleich der wirtschaftliche Gehalt des Erwerbs bezeichnet wird. Bindung besteht auch, soweit der Erwerbsvorgang selbst mit Rechtsfiguren des Privatrechts beschrieben wird, wie zB Vermächtnis oder Auflage.² Bindung an das Zivilrecht bedeutet aber nicht, dass ein Erwerb, der sich aus mehreren zivilrechtlichen Elementen zusammensetzt, die in ihrer Gesamtheit oder in Teilen eine wirtschaftliche Einheit³ bilden, in Einzelbestandteile zerlegt werden kann oder gar muss, die anschließend miteinander verrechnet werden.

Einstweilen frei.

22
23–24

VI. Erbschaftsteuer und Abgabenordnung

1. Zurechnung

Der **BFH** scheint **sich nicht festlegen** zu wollen: Einerseits sagt er, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO sei unbeachtlich, es komme auf die rechtliche und nicht auf die wirtschaftliche Zuordnung eines Erwerbs an.⁴ Andererseits sagt er, die Vorschrift sei anwendbar, aber nur nach Lage des Einzelfalls.⁵

*Moench*⁶ geht zutreffend davon aus, dass die **Diskussion um die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums** im Erbschaftsteuerrecht **noch nicht abgeschlossen** ist. Denn das Argument, der Erblasser könne nur vererben, was ihm bürgerlich-rechtlich gehöre, und das sei das dem BGB unbekannte wirtschaftliche Eigentum nicht, ist Ausdruck eines Missverständnisses. Was wirtschaftliches Eigentum genannt wird, ist nicht ein steuerrechtliches Etwas, das losgelöst vom Zivilrecht entwickelt wurde. Es beruht in erster Linie auf Rechtspositionen des Zivilrechts, auf Rechten und Pflichten, die gerichtlich durchsetzbar sind, und nicht auf faktischen Gegebenheiten ohne Rechtsqualität. Sie schöpfen weitgehend die Befugnisse aus, die Inhalt des Eigentums an Sachen (§ 903 BGB) oder einer ihm entsprechenden Inhaberschaft an Rechten sind, und bilden zusammen mit den damit einhergehenden Pflichten in ihrer Gesamtheit den Erwerb im wirtschaftlichen

1 BVerfGE v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 571, 673 f.; BFH v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 (606).

2 Denn eine Bezugnahme auf deutsches Privatrecht ist nicht so zu verstehen, dass wirtschaftlich gleichwertige Regelungen ausländischen Rechts ausgeschlossen sein sollen.

3 Damit ist nicht die wirtschaftliche Einheit iS des § 1 Abs. 1 BewG gemeint, der erst bei der Bewertung des Erwerbs Bedeutung zukommen kann.

4 BFH v. 26.11.1986 – II R 190/81, BStBl. II 1987, 175.

5 BFH v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179.

6 *Moench*, ErbStG, Einf. Rz. 57.

Sinne, der den Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit vermittelt. Deshalb müssen diese auf diese Weise zu einem wirtschaftlichen Ganzen verbundenen **zivilrechtlichen Rechte und Pflichten erbschaftsteuerrechtlich als ein Ganzes** behandelt werden. Denn nicht nur der Gesetzgeber ist verpflichtet, seine Belastungsentscheidung folgerichtig durchzuführen. Dazu verpflichtet sind auch die Gerichte, die gleichermaßen an die Verfassung und damit an den Gleichheitssatz gebunden sind. Sie haben dafür zu sorgen, dass die Gesetz gewordene Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, einen bestimmten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu besteuern, innerhalb der Grenzen, die einer verfassungskonformen Gesetzesanwendung gezogen sind, steuerliche Realität wird.

- 27 Angesichts dieser Entwicklung verkehrt sich das Argument des BFH¹, das **wirtschaftliche Eigentum** sei im Erbschaftsteuerrecht unbeachtlich, weil es nur für die Steuern gelte, die wirtschaftlichen Gesichtspunkten folgten, in sein Gegenteil: Gerade weil die Erbschaftsteuer den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erfasst, ist sie eine **an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Steuer**, die wirtschaftliches Eigentum kennt.
- 28 Da die rechtlichen Positionen, die in der Hand des Erblassers wirtschaftliches Eigentum begründet haben, auf den Erben übergehen, lässt sich sehr wohl sagen, **wirtschaftliches Eigentum des Erblassers** sei **vererblich**. Deshalb kann der Erwerb eines Grundstücks, der zu Lebzeiten des Erblassers nicht vollendet wurde, bereits zu einer Position geführt haben, die wirtschaftliches Eigentum des Erblassers an dem Grundstück ergeben hat und daher erbschaftsteuerrechtlich als Erwerb eines Grundstücks angesehen werden muss.
- 29 Unproblematisch ist die Anwendung des **§ 39 Abs. 2 AO** jedenfalls dann, wenn im ErbStG auf einen Bereich Bezug genommen wird, in dem die Vorschrift anwendbar ist: Nach § 13 a ErbStG wird der Erwerb von Betriebsvermögen begünstigt, sein Umfang bestimmt sich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und damit auch nach § 39 Abs. 2 AO.²
- 30–31 Einstweilen frei.

2. Zivilrechtlich unwirksame Rechtsgeschäfte

- 32 Die **Unwirksamkeit** ist für die Besteuerung **unerheblich**, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen (§ 41 Abs. 1 AO). Das gilt auch im Erbschaftsteuerrecht.³

1 BFH, Urt. v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179, 180.

2 *Heinicke* in Schmidt²⁴, § 4 EStG Rz. 128.

3 Dazu sehr instruktiv und kurzweilig zu lesen *Moench*, ZErB 2000, 8.

Wird eine formnichtige Verfügung von Todes wegen von den Beteiligten erfüllt, handelt es sich erbschaftsteuerrechtlich um einen Erwerb von Todes wegen nach dem Verstorbenen, nicht um eine freigebige Zuwendung unter Lebenden von einem Beteiligten an einen anderen. Auf diese Weise kommen mündliche Testamente zur Geltung. Erfüllt der Erbe daher ein formunwirksames Vermächtnis, wird der Begünstigte nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG besteuert, und der Erbe kann seine Leistung nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 AO geltend machen.¹ Auch Vergleiche zur Beseitigung ernsthafter Streitigkeiten sind für die Erbschaftsteuer verbindlich.² Das Gleiche gilt, wenn die Beteiligten in einer Auslegungsvereinbarung einer mehrdeutigen letztwilligen Verfügung einverständlich einen bestimmten Inhalt geben.³ Selbstverständlich sind hier wie dort keine „Gestaltungen“ gemeint, mit denen eine einvernehmliche Erbaueinandersetzung als Erfüllung einer letztwilligen Verfügung des Erblassers dargestellt wird, weil das steuerlich günstiger ist, während in Wahrheit Vermögensverschiebungen als freigebige Zuwendungen unter den Beteiligten erfolgen.⁴ Auch das folgt aus § 41 AO, nämlich aus Abs. 2. Danach sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend (vgl. § 117 BGB), hier also die freigebige Zuwendung zwischen den Beteiligten.

Einstweilen frei.

33–35

3. Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Auch § 42 AO gilt im Erbschaftsteuerrecht.⁵ Große Bedeutung hat das bisher nicht gehabt. So hat der BFH⁶ keinen Gestaltungsmissbrauch darin gesehen, dass eine Mutter ihrer Tochter ein Grundstück geschenkt hat, das die Tochter im Anschluss verkauft hat, auch wenn die Geldbeschaffung Motiv der Schenkung war. 36

VII. Erbschaftsteuer und Grundgesetz

1. Grundsätzliche Akzeptanz der Erbschaftsteuer

Die Erbschaftsteuer wird in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG erwähnt. Nach der Rechtsprechung des BVerfG⁷ bedeutet das, dass sie vom Grundgesetz in ihrer historisch 37

1 BFH v. 2.12.1969 – II 120/64, BStBl. II 1970, 119; v. 7.10.1981 – II R 16/80, BStBl. II 1982, 28; v. 15.3.2000 – II R 15/98, BFH/NV 2000, 1165.

2 BFH v. 24.7.1972 – II R 35/70, BStBl. II 1972, 886.

3 BFH v. 15.6.1966 – II 32/63, BStBl. III 1966, 507.

4 BFH v. 11.10.1957 – III 139/56 U, BStBl. III 1957, 447.

5 BFH v. 24.5.2000 – II B 74/99, BFH/NV 2001, 162.

6 BFH v. 17.4.1974 – II R 4/67, BStBl. II 1974, 521.

7 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 671 (673 mwN).

gewachsenen Bedeutung aufgenommen und als zulässige Form des Steuerzugriffs anerkannt worden ist. Demzufolge ist die **Steuer selbst verfassungsgemäß**. Ihr **Bestand** selbst ist hingegen verfassungsrechtlich **nicht garantiert**.¹

2. Gewährleistung des Eigentums und des Erbrechts

- 38 **Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG**, der das **Eigentum** gewährleistet, steht einer Besteuerung der Erwerbe von Todes wegen nicht entgegen. Denn sein Inhalt und seine Schranken werden nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG durch die Gesetze bestimmt. Zu ihnen gehört das ErbStG. Ob das nur gilt, wenn es an den Erwerb einer einzelnen Vermögensposition anknüpft wie zB bei einem Vermächtnis, das einen einzelnen Gegenstand zum Inhalt hat, oder auch dann, wenn der Erwerb wie im Erbfall aus einem Vermögen besteht, ist nicht geklärt.² Wie hoch die Steuerbelastung geraten darf, die das Eigentum beschränkt, ist ebenfalls nicht geklärt. Auch ob der Halbteilungsgrundsatz, den das BVerfG³ Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG entnommen hat, im Erbschaftsteuerrecht gilt, steht nicht fest. Aber die gute Nachricht ist, dass ihn der Gesetzgeber in weiser Voraussicht beachtet hat, ohne ihn zu kennen, indem der Höchststeuersatz auf 50 vH begrenzt (§ 19 Abs. 1 ErbStG).
- 39 Auch die **Gewährleistung des Erbrechts** in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG schließt die Besteuerung durch das ErbStG nicht aus. Anders als bei der Gestaltung des Eigentums hat der Gesetzgeber bei der Gestaltung des Erbrechts ohnehin einen größeren Spielraum.⁴

3. Schutz von Ehe und Familie

- 40 Zu beachten ist auch **Art. 6 GG**.⁵ Danach dürfen das Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft und eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familienvermögen nicht verloren gehen. Daraus ergibt sich die Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens.

4. Gleichheitssatz

- 41 Der Gleichheitssatz des **Art. 3 Abs. 1 GG** verpflichtet den Gesetzgeber, eine einmal getroffene Belastungsentscheidung konsequent umzusetzen.⁶ Er verlangt

1 *Pieroth* in Jarass/Pieroth, GG⁷, Art. 106 GG Rz. 1 mwN.

2 Dazu *Jarass* in Jarass/Pieroth, GG⁷, Art. 14 GG Rz. 16.

3 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655 (661).

4 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 (673 f.).

5 Dazu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 (673 f.); *Felix*, ZEV 1996, 410, 415f.

6 Aus neuerer Zeit BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502, 505.

auch eine **gleichmäßige Bewertung der verschiedenen Erwerbe**, ihre Werte müssen im Verhältnis untereinander realitätsgerecht bestimmt werden. Unter Berufung darauf hat der **BFH**¹ nach Art. 100 Abs. 1 GG das BVerfG angerufen, weil er **wesentliche Teile des Erbschaftsteuerrechts für verfassungswidrig hält**. Der Gesetzgeber habe sich für den gemeinen Wert des § 9 BewG als Regelwert entschieden, diese Belastungsentscheidung aber nicht folgerichtig umgesetzt. Denn der Steuerwert bebauter Grundstücke liege üblicherweise bei rd. 50 vH, der Wert von Betriebsvermögen bei rd. 58 vH und der Wert land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bei rd. 10 vH des gemeinen Werts. Auch die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften im Stuttgarter Verfahren ergebe Werte deutlich unter dem gemeinen Wert. Verstärkt würden diese Unterbewertungen durch die Vergünstigungen der §§ 13 a, 19 a ErbStG, die zudem willkürlich in Anspruch genommen werden könnten, indem Privatvermögen in einer gewerblich geprägten Gesellschaft verwaltet werde. Schulden, die mit dem unterbewerteten Vermögen zusammenhängen, seien in voller Höhe abzugsfähig, eine Schuldenkappung nach § 10 Abs. 6 sei nicht möglich.² Wann das BVerfG über die Vorlage entscheidet, steht nicht fest. Auch über das zu erwartende Ergebnis besteht keine Einigkeit. Überwiegend wird die Zulässigkeit der Vorlage nicht problematisiert und angenommen, dass sich das BVerfG der Auffassung des BFH anschließen werde. Richtigerweise wird man jedoch davon ausgehen müssen, dass die Vorlage unzulässig ist.³

Die Finanzverwaltung erlässt **alle Erbschaftsteuerbescheide nur noch vorläufig**.⁴ Dadurch sind die Erwerber gegen Steuernachforderungen auch dann geschützt, wenn das BVerfG wider Erwarten die betroffenen Vorschriften rückwirkend für verfassungswidrig erklären sollte (§ 176 Abs. 1 Nr. 1 AO).⁵ Ob ein Steuerbescheid notwendig ist, um diesen Schutz zu erreichen, oder eine Mitteilung des Finanzamts genügt, Erbschaftsteuer sei nicht angefallen, ist streitig. Deshalb sollte in der Praxis auf einem Steuerbescheid bestanden werden, der auch in einem Freistellungsbescheid nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO bestehen kann.

Einstweilen frei.

43–49

1 BFH v. 24.10.2001 – II R 61/99, BStBl. II 2001, 834.

2 Anders nunmehr BFH v. 2.7.2004 – II R 9/02, BStBl. II 2004, 1039.

3 Dazu *Daragan*, BB 2002, 649; *DStR* 2004, 170; *DB* 2005, 634. Zum Steuertarif *Meincke*, ZEV 2002, 493 (494); *Halaczjinsky*, ZErB 2005, 26.

4 Einheitliche Erlasse BStBl. I 2001, 985.

5 Zum Ganzen *von Oertzen/Slabon*, *DStR* 2002, 251; *Hannes*, ZEV 2002, 66; *Noll*, *DStR* 2002, 1699 (1702f.); *Heidemann/Ostertun*, ZEV 2002, 386; *Daragan*, BB 2003, 82; aA *Anzinger/Mittermaier*, BB 2002, 2355.

VIII. Erbschaftsteuer und Europarecht

- 50 Das Europarecht geht dem deutschen Erbschaftsteuerrecht vor. Eine Normenhierarchie im klassischen Sinne besteht allerdings nicht. Deshalb ist eine **gemeinschaftswidrige Vorschrift** nicht nichtig, sondern nur **unanwendbar**.¹ Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts ist auch von den Finanzbehörden zu beachten² – ein im steuerlichen Alltag eher theoretischer Befund.
- 51 Auswirkung auf das deutsche Steuerrecht haben die **Grundfreiheiten des EU-Vertrags**, vor allem die Vorschriften über
- die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EGV),
 - die Niederlassungsfreiheit zur Aufnahme und Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit, darunter die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften, für Staatsangehörige und für Gesellschaften (Art. 43, 48 EGV),
 - die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs (Art. 49 ff. EGV),
 - die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EGV).
- 52 Vor allem die **Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit** werden seit der Barbier-Entscheidung des EuGH³ zunehmend für das deutsche Erbschaftsteuerrecht entdeckt. Darin hat der EuGH entschieden, dass der Erwerb einer Immobilie von Todes wegen unter die Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Es liege eine unzulässige Beschränkung vor, wenn das nationale Erbschaftsteuerrecht so gestaltet ist, dass es bei Nichtinländern zu ungünstigeren Ergebnissen führt als bei Inländern. Denn bei der Entscheidung über die wirtschaftlichen Folgen einer Investition werde auch die Erbschaftsteuer berücksichtigt. Außerdem hat er angedeutet, es könne darin auch ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zu sehen sein.
- 53 Die Barbier-Entscheidung des EuGH hat im Schrifttum eine lebhafte Diskussion über Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Erbschaftsteuerrecht angestoßen.⁴ Als vorläufiges Ergebnis lässt sich festhalten, dass **aller Wahrscheinlichkeit nach folgende Regelungen gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen**:

1 EuGH v. 9.3.1978 – Rs. 106/77, E 1978, 629 (630).

2 EuGH v. 22.6.1989 – Rs. 103/88, E 1989, 1839 (1861).

3 EuGH v. 11.12.2003 – C-364/01, BFV/NV Beilage 2004, 105 = DStRE 2004, 93 = ZEV 2004, 74 mit Anm. *Dautzenberg*.

4 *Schaumburg*, RIW 2001, 161, 165; *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl., § 2 Rn. 6; *Schnitzger*, FR 2004, 185; *Wilms/Maier*, UVR 2004, 327 und 362; *Wächter*, DStR 2004, 540; *Jochum*, ZErB 2004, 253; *Sedlacek*, UVR 2004, 395. Umfassend *Kessler/Spengel*, DB-Beilage 06/2004; *Thonemann*, ErbStB 2005, 220.

- die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für deutsche Staatsangehörige (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG),
- die erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 4 AStG),
- die Bewertung von Auslandsvermögen (§ 31 BewG)¹,
- Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht (§ 16 Abs. 2 ErbStG)²,
- Beschränkung des Schuldenabzugs bei beschränkter Steuerpflicht (§ 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG),
- die Nichtbefreiung der Schenkung eines ausländischen Familienheims (§ 13 Nr. 4a ErbStG),
- die Nichtbegünstigung des Erwerbs ausländischen Betriebsvermögens (§ 13a, § 19a ErbStG)³,
- die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG)⁴.

Einstweilen frei.

54–59

IX. Familienstiftungen, Familienvereine

1. Rechtsfähige und nichtrechtsfähige Gebilde

Stiftungen und Vereine gibt es in **zweierlei Gestalt**, als rechtsfähige und als nicht rechtsfähige Gebilde. Die rechtsfähigen Stiftungen sind in den **§§ 80 ff. BGB** geregelt, die durch die Stiftungsgesetze der Länder ergänzt werden, die rechtsfähigen Vereine in den **§§ 21 ff. BGB**. Ausdrückliche Regelungen über nicht rechtsfähige Stiftungen gibt es nicht, so dass auf allgemeines Recht zurückgegriffen werden muss.⁵ Mit den nicht rechtsfähigen Vereinen beschäftigt sich der weitgehend obsoleete **§ 54 BGB**. 60

1 Einschränkung BFH v. 10.3.2005 – II B 120/04, BStBl. II 2005, 370; DStR 2005, 644: keine ernstlichen Zweifel, dass die Bewertung für Erwerbsvorgänge bis 1995 nicht europarechtswidrig ist. Offen gelassen für die Jahre ab 1996.

2 Die für § 16 Abs. 2 ErbStG aus der Barbier-Entscheidung gezogenen Konsequenzen sind durch das Urteil des EuGH v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03, DStR 2005, 1219, relativiert worden. Es erging zur niederländischen Vermögensteuer auf Immobilien eines Deutschen in den Niederlanden. Der EuGH bestätigt, dass eine Vergleichbarkeit zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden bei den niederländischen Freibeträgen, die nur Gebietsansässigen zustehen, voraussetzt, dass mindestens 90 vH des Vermögens in den Niederlanden belegen sind.

3 AA FG Rh.-Pfl. v. 16.6.2005 – 4 K 1951/04, EFG 2005, 1446 mit Anm. *Neu*.

4 Dazu *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253; *Kinzl*, IStR 2005, 624. Einschränkung *Meincke*, ZEV 2005, 174. Zu dem bei *Meincke* anklingenden Gedanken der Kohärenz als Rechtfertigungsgrund vgl. *Elicker*, IStR 2005, 89.

5 Dazu *Wöchner*, ZEV 1999, 125.

2. Familienstiftungen und Familienvereine iS des Abs. 1 Nr. 4

- 61 § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG¹ meint **nur die rechtsfähigen Stiftungen und Vereine**². Das ergibt sich aus seiner Zielsetzung, die darin besteht zu verhindern, dass Vermögen über Generationen steuerfrei weitergegeben werden kann, weil es sich in einer Stiftung oder in einem Verein befindet.³ Diese Möglichkeit besteht nur, wenn es sich jeweils um selbständige Rechtsträger handelt, auf deren Vermögen und Erträge die Beteiligten keine oder jedenfalls keinen unmittelbaren Zugriff haben und die ihnen auch nicht als Erwerb zugerechnet werden können. Die Unterscheidung entspricht auch der Systematik des ErbStG, das zwischen rechtsfähigen Organisationsformen und nichtrechtsfähigen Vermögensmassen unterscheidet, wie § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG erkennen lässt.

3. Familienstiftung⁴

- 62 Familienstiftung ist eine Stiftung, die **wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet** ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 Halbs 1 ErbStG). Wann das der Fall ist, wird primär unter Rückgriff auf § 15 AStG beurteilt: Danach kommt es darauf an, wer die **Destinatäre** sind, also die Personen, die von der Stiftung Leistungen erhalten dürfen. Sie müssen **zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt** sein. Maßstab dafür ist nicht das gesamte Vermögen oder die gesamten Erträge der Stiftung, sondern nur das verteilte Vermögen und die ausgeschütteten Erträge. Die Finanzverwaltung nimmt weitergehend eine Familienstiftung auch an, wenn die Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein wesentliches Familieninteresse belegen.⁵
- 63 Die **Steuerklasse** für die Erstaussstattung eine Familienstiftung richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde **entferntest Berechtigten** (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). In der direkten Linie gilt daher die Steuerklasse I, in der Seitenlinie die Steuerklasse II oder die Steuerklasse III. Wird der **Kreis der Destinatäre nachträglich erweitert**, sieht die Finanzverwaltung darin die Aufhebung der bestehenden Familienstiftung und die Übertragung des Stiftungsvermögens auf eine neue Familienstiftung mit einem erweiterten Kreis an

1 Die Vorschrift ist verfassungsgemäß: BFH v. 8.4.1981 – II R 47/79, BStBl. II 1981, 581; BVerfG v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BStBl. II 1983, 779 (782).

2 *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 11.

3 Dazu *Kapp/Ebeling*, § 1 ErbStG Rz. 46 ff.

4 *Spiegelberger*, ErbStB 2005, 43, bezeichnet sie als „neuen Star“. Zur gemeinnützigen Stiftung in der Nachfolgeplanung vgl. *Söffing/Thoma*, ErbStB 2005, 212.

5 R 2 Abs. 3 ErbStR.

Destinatären.¹ Sie ist dafür gescholten worden², indes zu Unrecht. Denn hier geht es um die Anwendung der zutreffenden Steuerklasse. Normalerweise sind Zuwendungen an eine Stiftung nach der Steuerklasse III zu versteuern. Wenn stattdessen nach § 15 Abs. 2 Satz 1 die Steuerklasse I oder II zur Verfügung steht, handelt es sich um eine begünstigende Ausnahme von der Regel, die jeweils nur für Familienstiftungen mit einem bestimmten Personenkreis gelten sollen. Unter diesem Aspekt steht die Ausweitung des Destinatärskreises einer bestehenden Stiftung der Errichtung einer neuen Stiftung mit dem erweiterten Kreis gleich. Das ist Ergebnis einer eigenständigen erbschaftsteuerrechtlichen Wertung, an der zivilrechtliche Identitätsüberlegungen wirkungslos abprallen. Eines Missbrauchs nach § 42 AO oder eines Gesamtplans³ bedarf es dafür nicht.

Die **Ersatzerbschaftsteuer** fällt in **Zeitabständen von je 30 Jahren** seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bestimmten Zeitpunkt an, dh. grundsätzlich seit dem ersten Übergang von Vermögen auf die Stiftung. Sachliche Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen gelten auch für die Ersatzerbschaftsteuer (§ 13a Abs. 7 ErbStG). Nach § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG wird der doppelte Freibetrag des für die Steuerklasse nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG maßgebenden Freibetrags gewährt; die Steuer wird nach dem Prozentsatz berechnet, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens würde. Die Steuer kann nach § 24 ErbStG in 30 gleichen jährlichen Teilbeträgen (Jahresbeträgen) entrichtet werden. § 26 ErbStG sieht eine Steuerermäßigung vor, wenn eine Familienstiftung aufgehoben wird und die Destinatäre das, was sie bekommen, nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG versteuern müssen. Technisch geschieht die Ermäßigung, indem die bei der Errichtung der Stiftung erhobene Steuer anteilig angerechnet wird, vorausgesetzt, die Stiftung hat seit der Entstehung der anrechenbaren Steuer nicht länger als vier Jahre bestanden. 64

4. Familienvereine

Gleich der Familienstiftung muss ein Familienverein nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet sein. **Außerdem** muss er auf die **Bindung von Vermögen gerichtet** sein. Dieses Merkmal findet sich bei den Familienstiftung ausdrücklich nicht, weil diese Bindung dort selbstverständlich ist, da Stifter und Destinatäre nur dann auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge zugreifen können, wenn ihnen die Stiftungssatzung das gestattet. Bindung von Vermögen in einem Familienverein bedeutet deshalb nicht nur, dass sich das Vermögen in der Hand eines selbständigen Rechtsträgers be- 65

1 R 2 Abs. 4 Satz 2 ErbStR. Ebenso *Viskorf* in *Viskorf/Glier* u. a., ErbStG/BewG², § 1 ErbStG Rz. 30.

2 *Kapp/Ebeling*, § 1 ErbStG Rz. 54.

3 Dazu *Spindler*, DStR 2005, 1.

findet. Denn sonst wäre auch die Errichtung einer Familien-GmbH oder einer Familien-AG, die Sonderfälle des rechtsfähigen Vereins sind¹, nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steuerbar. Von einer Bindung des Vermögens kann nur gesprochen werden, wenn der Verein eine der Stiftung vergleichbare Ausgestaltung hat, so dass die **Mitglieder auf das Vereinsvermögen nicht zugreifen können**.² Ansonsten gilt, was für die Familienstiftungen gilt, für Familienvereine entsprechend.³

1 *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht⁴, S. 755, 985.

2 Ebenso *Wilms*, § 1 ErbStG Rz. 29.

3 *Kapp/Ebeling*, § 1 ErbStG Rz. 59.2; R 2 Abs. 6 ErbStR.