

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 184**

# **Steuersubjekte des ErbStG**

**Personengesellschaften zwischen  
Transparenz und Trennung**

**Von**

**Nicole Herrmann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

NICOLE HERRMANN

Steuersubjekte des ErbStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 184

# Steuersubjekte des ErbStG

Personengesellschaften zwischen  
Transparenz und Trennung

Von

Nicole Herrmann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg  
hat diese Arbeit im Jahr 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, 97222 Rimpfing  
Druck: CPI books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-18839-0 (Print)  
ISBN 978-3-428-58839-8 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg im Jahr 2022 als Dissertation angenommen und zum Druck freigegeben. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Ende Oktober 2022 berücksichtigt werden.

An erster Stelle möchte ich meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), meinen herzlichen Dank aussprechen für seine hervorragende Betreuung. Er hat die Entstehung dieser Arbeit nicht nur ideell in Form von wertvollen Anmerkungen und steter Diskussionsbereitschaft gefördert, sondern auch durch seine fortwährende Unterstützung und sein großes Engagement. Herrn Prof. Dr. Andreas Piekenbrock danke ich sowohl für die äußerst zügige Erstellung des Zweitgutachtens als auch für bereichernde Hinweise.

Interessante Einblicke in die Erbschaft- und Schenkungsteuerpraxis erhielt ich während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin in der Flick Gocke Schaumburg Partnerschaft mbB. Mein besonderer Dank gilt an dieser Stelle Herrn Dr. Manfred Reich und Herrn Dr. Christian von Oertzen für die Einbindung und den fachlichen Austausch.

Tief verbunden und dankbar bin ich meinen Kolleginnen und Kollegen am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, insbesondere Johannes Klamet, B.Sc. und Jana-Sophie Enders für zahlreiche Gespräche, wertvolle Impulse und ihren Beistand. Ebenfalls gedankt sei Pauline Grotz und Felix Bruckert für hilfreiche Korrekturanmerkungen.

Mein persönlicher Dank gilt schließlich meinen Eltern, die mir meinen bisherigen Lebensweg ermöglicht und mich stets vorbehaltlos unterstützt haben.

Heidelberg, im Oktober 2022

*Nicole Herrmann*



# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	21
<b>Gang der Untersuchung</b> .....	23

## *1. Kapitel*

### **Personengesellschaften als Steuersubjekte des ErbStG – Vergangene und gegenwärtige Entwicklungen** 25

A. Das Steuersubjekt im Steuerrecht – Allgemeine Begriffseinordnung und -bestimmung	25
B. Personengesellschaften als Steuersubjekte anderer Steuerarten .....	30
I. Einkommensteuer .....	30
II. Körperschaftsteuer .....	33
III. Gewerbesteuer .....	33
IV. Grunderwerbsteuer .....	35
V. Grundsteuer .....	36
VI. Umsatzsteuer .....	36
VII. Weitere Steuergesetze .....	37
VIII. Fazit .....	37
C. § 20 ErbStG als maßgebliche Vorschrift im ErbStG .....	38
D. Entwicklung und Stand der Dogmatik .....	39
I. Rechtsprechungsentwicklung .....	40
1. Erste Urteile des RFH: Bejahung der Steuersubjektivität .....	40
a) RFH vom 02. 10. 1919 – II A 244/19 .....	40
b) RFH vom 28. 10. 1921 – I a A 101/21 .....	42
c) RFH vom 27. 09. 1922 – VI A 184/21 .....	43
d) Fazit .....	44
2. RFH: Wende hin zur Ablehnung der Steuersubjektivität durch Urteil vom 12. 06. 1928 – V e A 242/28 .....	44
3. BFH: Bestätigung der Ansicht des RFH durch Urteil vom 22. 06. 1960 – II 256/57 U .....	47
4. BFH: Wende hin zur Bejahung der Steuersubjektivität durch Urteil vom 07. 12. 1988 – II R 150/85 .....	49
a) Auslegung des Gesetzeswortlauts .....	50

b)	Anknüpfung an das Zivilrecht	50
c)	Keine Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO/§ 3 BewG	51
d)	Rezeption des Urteils	52
aa)	Finanzverwaltung und Schrifttum	52
bb)	Finanzgerichtliche Folgerechtsprechung	53
(1)	FG Düsseldorf vom 26.02.1991–4 V 464–465/91 A (Erb)	53
(2)	FG Rheinland-Pfalz vom 15.10.1992–4 K 2913/90	54
e)	Zusammenfassung	54
5.	BFH: Wende wiederum zur Ablehnung der Steuersubjektivität durch Urteil vom 14.09.1994 – II R 95/92	54
a)	Maßstab zur Bestimmung der tatbestandlich Beteiligten	55
b)	„Eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung“	56
c)	Rezeption des Urteils	57
d)	Zusammenfassung	58
6.	Wichtige Folgeentscheidungen	58
a)	Bestätigung für den umgekehrten Fall: BFH vom 15.07.1998 – II R 82/96	59
b)	Urteile nach der Änderung der Zivilrechtsprechung zur Rechtsfähigkeit der GbR	60
aa)	FG Münster vom 18.01.2007–3 K 2592/05 E	60
bb)	BFH vom 30.08.2017 – II R 46/15	61
cc)	BFH vom 05.02.2020 – II R 9/17	64
(1)	Maßstab zur Bestimmung der tatbestandlich Beteiligten	64
(2)	„Eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung“	65
(3)	Parallele zu §§ 5 f. GrEStG	66
(4)	Rezeption des Urteils	67
c)	Ergebnis	68
7.	Zusammenfassung	68
II.	Sichtweise der Finanzverwaltung	68
III.	Diskussionsstand der Literatur	69
1.	Steuersubjektivität der Gesellschaft	69
a)	Zivilrechtliche Argumentationslinien	70
aa)	Ausgangspunkt: Begründung von 1994 nicht mehr haltbar	70
bb)	Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Erbschaftsteuersubjektivität	70
(1)	Tatbestandserfüllung durch die Personengesellschaft	71
(2)	Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Begriffe in § 20 Abs. 1 ErbStG	72
(3)	Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Zuordnung des Gesellschaftsvermögens	73
cc)	Abweichung vom Zivilrecht kritisch	73

b)	Steuersystematische Erwägungen	73
aa)	Vergleich mit den Kapitalgesellschaften	74
(1)	Mittelbare Bereicherung der Gesellschafter unbeachtlich	74
(2)	Verhältnis zum Anteil des Gesellschafters	74
(3)	Keine Unterstellung eines generellen Willens hin zur Bereicherung der Gesellschafter	75
bb)	Kein Vergleich mit der Einkommensteuer	75
cc)	Keine Maßgeblichkeit von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	76
c)	Argumentation mit Vorschriften des ErbStG	76
aa)	Personengesellschaften als Personenvereinigungen i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d) ErbStG	76
bb)	Umkehrschluss aus § 10 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	77
cc)	„Nichtrechtsfähige Vermögensmasse“ als tauglicher Steuerschuldner	77
d)	Vorteile in der Rechtsanwendung	78
aa)	Vorteile für die Gesellschafter	78
bb)	Beseitigung bestehender Rechtsunsicherheiten	78
cc)	Vereinfachung des Steuerverfahrens	79
e)	Zusammenfassung	79
2.	Steuersubjektivität der Gesellschafter	79
a)	Keine strikte Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit	80
aa)	Keine Tatbestandserfüllung durch die Gesellschaft	80
(1)	Zweifel an zivilrechtlicher Erbfähigkeit	80
(2)	Schenkungen: Trennung zwischen Zivilrecht und ErbStG	80
(3)	Verfassungsrechtliche Bedenken	81
bb)	Trennung zwischen Tatbestandserfüllung und Zurechnung im ErbStG	81
cc)	Relativierung der Auswirkungen des zivilrechtlichen Wandels hin zur modernen Gesamthandstheorie	81
b)	Systematische Erwägungen	82
aa)	Parallele zur Einkommensteuer	82
bb)	Erbschaftsteuer als Personensteuer	83
cc)	Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer	83
dd)	§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als Zurechnungsregel	83
c)	Argumentation mit Vorschriften des ErbStG	84
aa)	§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d) ErbStG	84
bb)	Umkehrschluss aus § 7 Abs. 8 ErbStG	84
cc)	Zweck des § 15 ErbStG	84
d)	Berücksichtigung des Parteiwillens	85
e)	Ergebnis	85
IV.	Auswirkungen auf die Besteuerung	86
1.	Steuerklasse, Freibeträge, Steuersatz	86

2. Schenkungsteuerbarkeit gesellschaftsinterner Leistungen .....	86
a) Bisherige schenkungsteuerliche Einordnung .....	87
aa) Literatur .....	87
(1) Ausgewogene gesellschaftsinterne Leistungsbeziehungen .....	87
(2) Disquotale Leistungen .....	88
bb) Rechtsprechung .....	88
(1) FG Baden-Württemberg vom 01.03.2010–9 K 2152/07 .....	89
(2) FG Baden-Württemberg vom 01.03.2017–7 V 2515/16 .....	89
(3) BFH vom 05.02.2020 – II R 9/17 .....	91
(4) FG Rheinland-Pfalz vom 07.10.2021–4 K 1274/20 .....	92
cc) Zusammenfassung und offene Fragen .....	93
b) Mögliche Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft als Steuersubjekt und ihren Gesellschaftern .....	93
V. Zusammenfassung .....	94
E. Fortgang der Untersuchung .....	95

## *2. Kapitel*

<b>„Erwerber“ und „Schenker“ im Sinne des § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG</b>	96
A. Auslegungsbedürftigkeit des § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG .....	96
B. Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG .....	97
I. „Erwerber“ im Sinne des BGB .....	97
II. „Schenker“ im Sinne des BGB .....	98
III. Ergebnis .....	99
C. Systematik: Konkretisierung der Begriffe innerhalb des ErbStG? .....	99
I. Regelungsgehalt des § 2 ErbStG .....	100
II. Personengesellschaften als Personenvereinigungen i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d) ErbStG? .....	102
1. Keine ausdrückliche Aufzählung der Personenvereinigungen .....	102
2. Konkretisierung des Begriffs „Personenvereinigung“ durch Auslegung .....	103
a) Wortlaut .....	103
b) Systematik: Begriffsbedeutung innerhalb des ErbStG .....	104
aa) Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG .....	104
bb) Örtliche Zuständigkeit des Finanzamts, § 35 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG .....	104
cc) Steuerbefreiung für Mitgliederbeiträge, § 18 ErbStG .....	105
dd) Ergebnis .....	105
c) Gesetzeshistorie des § 2 ErbStG .....	106
d) Telos des § 2 ErbStG .....	108
3. Zusammenfassung .....	109

- III. Ergebnis ..... 109
- D. Gesetzeshistorie des § 20 ErbStG ..... 109
- E. Telos: Erwerber und Schenker als Steuersubjekte ..... 110
  - I. Verwirklichung der Steuertatbestände ..... 110
    - 1. Erbschaftsteuertatbestände, § 3 ErbStG ..... 111
    - 2. Schenkungsteuertatbestände, § 7 Abs. 1 ErbStG ..... 112
    - 3. Ergebnis: Zivilrechtliche Rechtsfähigkeit als notwendige Voraussetzung ... 114
  - II. Rechtsträger des Zivilrechts ..... 115
    - 1. Rechtsfähigkeit im Allgemeinen ..... 115
      - a) Natürliche und juristische Personen ..... 115
      - b) Personengesellschaften ..... 117
        - aa) Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ..... 118
          - (1) Traditionelle Ansicht: Gesellschafter als Rechts- und Vermögens-träger ..... 118
          - (2) Moderne Ansicht: Rechtsfähigkeit und Vermögensträgerschaft der Außen-GbR ..... 120
          - (3) Ergebnis und Ausblick ..... 127
        - bb) Die Personenhandelsgesellschaften ..... 128
          - (1) Traditionelle Ansicht: § 124 HGB als konstitutive, beschränkte Zuerkennung von Rechtsfähigkeit im Außenverhältnis ..... 128
          - (2) Moderne Ansicht: OHG und KG als Rechts- und Vermögensträger 130
        - cc) Partnerschaft und EWIV ..... 131
        - dd) Keine Einordnung der Personengesellschaften als juristische Personen 131
          - (1) Deklaratorische/fehlende vs. konstitutive Eintragung ins Handelsregister ..... 134
          - (2) Vertragliche Fundierung der Personengesellschaften ..... 134
          - (3) Verhältnis der Gesellschafter zum Gesellschaftsvermögen ..... 137
        - ee) Ergebnis und Ausblick ..... 137
      - c) Die weiteren Gesamthandsgemeinschaften ..... 139
        - aa) Der nichtrechtsfähige Verein ..... 139
        - bb) Die Erbengemeinschaft ..... 141
        - cc) Die Gütergemeinschaft ..... 142
      - d) Ergebnis ..... 143
    - 2. Beteiligung an einer Schenkung ..... 143
      - a) Juristische Personen als Schenker und Beschenkte ..... 143
      - b) Personengesellschaften ..... 145
        - aa) Personengesellschaften als Schenker und Beschenkte ..... 145
        - bb) Bereicherung der Gesellschafter? ..... 146
      - c) Ergebnis ..... 148

3. Erbfähigkeit .....	148
a) Definition der Erbfähigkeit .....	148
b) Erbfähigkeit der juristischen Personen .....	149
c) Erbfähigkeit der Personengesellschaften .....	150
aa) Traditionelle Ansicht: Differenzierung nach der Verselbständigung im Rechtsverkehr .....	151
(1) Personenhandelsgesellschaften .....	151
(2) GbR .....	151
bb) Moderne Ansicht .....	153
(1) Vereinzelt: Keine Erbfähigkeit der Gruppe .....	153
(2) Herrschend: Erbfähigkeit aller Personengesellschaften .....	153
cc) Bedenken gegen die Erbfähigkeit der Personengesellschaften im All- gemeinen .....	157
(1) Verwaltungstestamentsvollstreckung zulasten der Gesellschaft ...	157
(2) Pflichtteilsansprüche der Gesellschafter sowie Ausgleichungs- pflicht nach § 2316 BGB .....	158
(3) Anwendbarkeit der §§ 2339 ff. BGB .....	161
(4) Mögliche Umgehung von § 1923 Abs. 1 BGB .....	162
(5) Mögliche Umgehung des Vorkaufsrechts der Miterben .....	163
(6) Mögliche Unvereinbarkeit von Gesellschafter- und Erbenhaftung	164
dd) Abschließende Stellungnahme .....	166
d) Erbfähigkeit der weiteren Gesamthandsgemeinschaften .....	167
aa) Der nichtrechtsfähige Verein .....	167
bb) Erbengemeinschaft und Gütergemeinschaft .....	168
e) Ergebnis .....	168
4. Erfüllung der notwendigen Voraussetzung .....	169
III. Steuerliche Berücksichtigung der betroffenen Vermögenssphären .....	171
1. Körperschaften des öffentlichen Rechts .....	172
2. Vereine .....	172
3. Rechtsfähige Stiftungen i. S. d. §§ 80 ff. BGB .....	175
4. Wirtschaftlich tätige Gesellschaften als Problemfall .....	178
a) Vermögensbeteiligung der Kapitalgesellschafter .....	178
aa) Gesellschafter einer GmbH .....	178
bb) Aktionäre einer AG .....	179
cc) Fazit .....	179
b) Vermögensbeteiligung der Personengesellschafter .....	180
aa) Vermögensrechte der Gesellschafter .....	180
bb) Verwaltungsrechte der Gesellschafter .....	181
cc) Fazit .....	181
5. Ergebnis .....	182

IV. Fortgang der Untersuchung ..... 182

*3. Kapitel*

**Kapitalgesellschaften als Steuersubjekte des ErbStG – Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern** ..... 184

A. Schenkungsteuerbarkeit gesellschaftsinterner Leistungen ..... 184

    I. Die Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt ..... 184

    II. Leistungen an die Kapitalgesellschaft ..... 185

        1. Einlagen der Gesellschafter ..... 186

            a) Verdeckte Gesellschaftereinlagen als Problempunkt ..... 186

            b) Rechtslage bis 2011 ..... 187

                aa) Keine Schenkung an die Gesellschaft bei quotalen Gesellschaftereinlagen ..... 187

                    (1) Auswirkung auf Gesellschafterebene: Werterhöhung der Gesellschaftsanteile ..... 187

                    (2) Werterhöhung der Gesellschaftsanteile als „Entgelt“ ..... 188

                bb) Disquotale Einlagen als schenkungsteuerbare Zuwendung an die Mitgesellschafter? ..... 189

                    (1) Problemaufriss ..... 189

                    (2) Erste Urteile von RFH und BFH ..... 190

                    (3) Finanzverwaltung ab 1997: Gesellschafter als mögliche Zuwendungsempfänger ..... 192

                    (4) BFH vom 09.12.2009: Werterhöhung der Gesellschaftsanteile nicht steuerbar ..... 194

                    (5) Finanzverwaltung ab 2010: Werterhöhung der Gesellschaftsanteile nicht schenkungsteuerbar ..... 195

                cc) Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft: Entwicklung hin zur Beachtlichkeit des Gemeinschaftszwecks ..... 196

                    (1) BFH vom 17.04.1996: Werterhöhung der Gesellschaftsanteile kein Entgelt ..... 196

                    (2) Finanzverwaltung ab 1997: Leistung auf den Gemeinschaftszweck schließt Schenkung aus ..... 198

                    (3) BFH vom 15.03.2007: Keine Leistung auf den Gemeinschaftszweck bei außerordentlichen Beiträgen an einen Verein ..... 199

                    (4) BFH vom 17.10.2007: Leistung auf den Gemeinschaftszweck schließt als gesellschaftsrechtlicher Vorgang eine Schenkung aus ..... 200

                dd) Zwischenergebnis: Steuerfreiheit von Gesellschaftereinlagen ..... 201

        c) Rechtslage ab 2011 ..... 202

            aa) Hintergrund der Einführung von § 7 Abs. 8 ErbStG ..... 202

bb)	Auswirkungen auf die bisherige Rechtslage	203
(1)	Im Gesellschafterverhältnis: Steuerbarkeit disquotaler Gesellschaftereinlagen	203
(2)	Keine Änderung im Verhältnis zur Kapitalgesellschaft	204
(3)	Grundsätzlich keine Besteuerung im Konzern	205
cc)	Dogmatische Einordnung von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG	206
(1)	Eigenständiger Steuertatbestand oder deklaratorische Klarstellung?	206
(2)	Subjektiver Tatbestand entbehrlich?	208
d)	Ergebnis	209
2.	Leistungen von Nichtgesellschaftern	209
a)	Rechtslage bis 2011	210
aa)	Erste Urteile: Zuwendung an die Gesellschaft	210
bb)	Finanzverwaltung ab 1997: Vermutung zugunsten einer Beteiligung der Gesellschafter	211
cc)	Hessisches FG: Zuwendung an die Gesellschaft	211
dd)	Finanzverwaltung ab 2010: Zuwendung an die Gesellschaft	212
b)	Rechtslage ab 2011	212
3.	Zusammenfassung	213
III.	Leistungen durch die Kapitalgesellschaft	214
1.	Leistungen an einzelne Gesellschafter	214
a)	Verdeckte Gewinnausschüttungen als Problempunkt	215
b)	Rechtslage vor 2011	215
aa)	Schenkung der Gesellschaft?	216
(1)	RFH vom 21.01.1943: Keine Schenkung bei quotalen Leistungen	216
(2)	Finanzverwaltung ab 1997: Grundsätzlich keine Schenkung der Gesellschaft	217
(3)	Finanzverwaltung ab 2010: Schenkung der Gesellschaft bei disquotalen Leistungen	217
bb)	Schenkung der Gesellschafter?	218
c)	Rechtslage nach 2011	219
aa)	Einfügung von § 15 Abs. 4 ErbStG	219
bb)	Finanzverwaltung ab 2012	220
(1)	Schenkung der Gesellschaft bei disquotalen Leistungen an den Gesellschafter	220
(2)	Schenkung der Gesellschafter	221
cc)	BFH vom 30.01.2013: Verdeckte Gewinnausschüttung als gesellschaftsrechtlicher Vorgang keine Schenkung	221
dd)	Finanzverwaltung ab 2018: Keine Schenkung der Gesellschaft	223
d)	Ergebnis	223

2. Leistungen an dem Gesellschafter nahestehende Personen	223
a) Finanzverwaltung ab 1997: Zuwendung des Gesellschafters	224
b) BFH vom 07. 11. 2007: Keine Zuwendung des Gesellschafters	225
c) Finanzverwaltung ab 2010: Zuwendung der Gesellschaft	226
d) BFH vom 13.09.2017: Zuwendung des Gesellschafters	226
e) Finanzverwaltung ab 2018: Zuwendung des Gesellschafters	229
f) Ergebnis	230
3. Zusammenfassung	230
IV. Ergebnis: Begründungsansätze für die Trennung zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern	231
B. Überprüfung der Begründungsansätze	231
I. Maßgeblichkeit des Zivilrechts zur Bestimmung der auf Tatbestandsebene Beteiligten?	231
1. Keine allgemeine Maßgeblichkeit des Zivilrechts im ErbStG	231
2. Maßgeblichkeit des Zivilrechts aufgrund des Wesens der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Verkehrsteuer?	234
a) Keine eindeutige Festlegung durch den Typusbegriff der Erbschaftsteuer i. S. d. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG	234
b) Belastungsgrund und Ausgestaltung der Verkehrssteuern	235
aa) Tatbestandliche Anknüpfung an Akte des Rechtsverkehrs	236
bb) Erbrachte Gegenleistung als Steuersubstrat und -bemessungsgrundlage	237
cc) Steuerlast beim „nachfragenden“ Beteiligten	238
dd) Proportionaler Steuertarif	239
ee) Ergebnis	239
c) Belastungsgrund und Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer	240
aa) Zivilrechtlicher Vermögensübergang als Tatbestandserfolg	240
bb) Nettovermögenszuwachs als Steuersubstrat und -bemessungsgrundlage	243
(1) Objektive Unentgeltlichkeit im Rahmen des § 7 Abs. 1 ErbStG	243
(2) Abzug der Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 1 S. 2, Abs. 3–9 ErbStG	244
cc) Steuerlast beim „begünstigten“ Erwerber, § 20 Abs. 1 ErbStG	246
dd) Progressiver Steuertarif und Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse	247
d) Ergebnis	247
3. Keine Maßgeblichkeit des unmittelbaren dinglichen Vermögensübergangs	248
a) Abweichung des Zuwendungsobjekts denkbar	248
b) Zuwendung unter Einschaltung eines Dritten	249
c) Ergebnis	252

4. Grundsatz: Vorherige Bestimmung, aber keine zwingende Abhängigkeit von der zivilrechtlichen Leistungsbeziehung	253
a) Vorherige Prüfung der zivilrechtlichen Leistungsbeziehung	254
b) Keine Abweichung durch wirtschaftliche Zurechnung	255
c) Folgerungen	258
5. Zwischenergebnis	258
II. Werterhöhung von Gesellschaftsanteilen steuerlich irrelevant?	258
1. Extern zugeführter Vermögensgegenstand erforderlich?	259
2. Ausnahmen vom Erfordernis der Verschiebung von Vermögenssubstanz	261
3. Abschirmung durch die Kapitalgesellschaft als unmittelbar beteiligtes Steuersubjekt	263
4. Ergebnis für die Werterhöhung von Kapitalgesellschaftsanteilen	265
5. Folgerungen für die Steuersubjektivität der Personengesellschaften	265
C. Abschließende Stellungnahme und weiterer Verlauf der Untersuchung	266

#### *4. Kapitel*

<b>Leistungen an und von Personengesellschaften im ErbStG</b>	267
A. Steuersubjektivität der Gesellschaft oder der Gesellschafter?	267
I. Tatbestandsebene	267
1. Inhaberschaft der formalen Vermögenspositionen	268
a) Zivilrechtliche Vermögenszuordnung als steuerlicher Regelfall	268
b) Vermögenszuordnung nach der traditionellen Gesamthandstheorie	269
c) Vermögenszuordnung nach der modernen Gesamthandstheorie	272
aa) Gesellschaftsanteil als disponible Rechtsposition des Gesellschafters	273
bb) Keine Anteile der Gesellschafter an einzelnen Gegenständen des Gesellschaftsvermögens	274
cc) „Anteil an dem Gesellschaftsvermögen“ i. S. d. § 719 Abs. 1	
1. Alt. BGB als untrennbarer Teil der Mitgliedschaft	275
(1) Dingliche Mitberechtigung der Gesellschafter?	276
(2) Gleichlauf mit § 738 Abs. 1 S. 1 BGB	277
(3) Abgrenzung zum „Vermögensanteil“ bzw. „Kapitalanteil“ des Gesellschafters	278
dd) Keine individuelle Verfügungsbefugnis der Gesellschafter	279
ee) Ergebnis	281
d) Vermögenszuordnung ab 2024	282
e) Wertsteigerung des Gesellschaftsanteils irrelevant wie bei den Kapitalgesellschaften	283
f) Keine Abweichung durch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	284
g) Ergebnis	286

2. Vermögenszugriff aller Gesellschafter .....	287
a) Methodischer Ansatz .....	287
aa) Erlangung der Verfügungsmacht als Leistungsfähigkeitsindikator ..	287
bb) Gesetzliches Leitbild der Personengesellschaften als Ausgangspunkt	288
b) Verfügungsbefugnis der Gesellschafter für die Gesellschaft .....	288
c) Teilauseinandersetzungsbefugnis über einzelne Vermögensgegenstände	291
d) Auflösung bzw. Beendigung der Gesellschaft .....	292
aa) Sofortige Vollbeendigung und Vermögensübergang durch Gesamt-	
rechtsnachfolge .....	292
bb) Vermögensverteilung nach einstimmiger Auflösung von OHG, KG	
und PartG .....	294
(1) Gesetzlicher Regelfall: Liquidation .....	294
(2) Anderweitige Auseinandersetzung möglich .....	295
cc) Auseinandersetzung der GbR nach einstimmiger Auflösung .....	297
dd) Zusammenfassung .....	298
e) Ergebnis .....	299
f) Keine individuelle Verfügungsbefugnis erforderlich .....	300
aa) Erwerbe von Todes wegen .....	300
bb) Schenkungen unter Lebenden .....	301
cc) Ergebnis .....	303
g) Fazit .....	303
3. Vermögenszugriff der einzelnen Gesellschafter .....	304
a) Einseitig herbeigeführte Auflösung der Gesellschaft .....	304
aa) Einseitige Kündigung durch den Gesellschafter .....	304
bb) Einseitige Kündigung durch den Privatgläubiger eines Gesellschafters	305
cc) Auflösung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das (Pri-	
vat-)Vermögen des Gesellschafters .....	307
dd) Fazit .....	308
b) Ausscheiden des einzelnen Gesellschafters .....	309
aa) Der Abfindungsanspruch .....	309
bb) Ausscheidensgründe .....	310
(1) Einseitige Kündigung der Mitgliedschaft .....	310
(2) Kündigung der Mitgliedschaft durch den Privatgläubiger .....	311
(3) Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das (Privat-)Vermögen	
des Gesellschafters .....	312
cc) Fazit .....	312
c) Gewinn- und Entnahmerechte .....	313
aa) Anspruchsentstehung und -übertragbarkeit .....	313
bb) Auszahlung bzw. Entnahme des Gewinns .....	314
cc) Entscheidung über die Thesaurierung .....	315
dd) Fazit .....	316

d) Steuerzahlung durch die einzelnen Gesellschafter .....	316
aa) Unmittelbarer Liquiditätszuwachs nicht erforderlich .....	316
bb) Liquiditätsbeschaffung durch Steuerentnahmerecht .....	317
cc) § 20 Abs. 3 ErbStG .....	319
e) Fazit .....	320
4. Ergebnis für die Tatbestandsebene .....	321
a) Verfügungsmacht der Gesellschafter nach generell-abstraktem Maßstab .....	321
b) Generell-abstrakter Maßstab als steuerlich zulässige Typisierung .....	321
II. Bereicherung .....	323
1. § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG als Sondervorschrift? .....	323
2. Erwerbe von Todes wegen, § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG .....	325
a) Unbeschränkte Haftung der Gesellschafter .....	325
b) Kommanditisten als Ausnahme .....	329
3. Schenkungen unter Lebenden .....	330
a) Bereicherungsmindernde Aufwendungen .....	330
b) Bestimmung des Schenkers .....	330
4. Ergebnis .....	331
III. Weitere steuerliche Überlegungen .....	332
1. Abgrenzung zu den juristischen Personen .....	332
2. Erbschaft- und Schenkungsteuer als Personensteuer .....	335
3. Parallele zu den §§ 5 und 6 GrEStG .....	338
4. Parallele zum EStG .....	340
a) Vergleichbarkeit der Steuerarten .....	340
b) Wettbewerbsneutralität und Einkünfteerzielung .....	341
c) Besteuerung auch ohne Ausschüttung .....	342
d) Ergebnis .....	343
IV. Potentielle Gegenargumente .....	343
1. Rechtsformneutralität .....	343
2. Einheit der Rechtsordnung .....	346
3. Übermäßige Haftung der Kommanditisten .....	348
V. Ergebnis .....	349
B. Folgen für die Besteuerung .....	349
I. Verteilungsquote .....	349
II. Erwerbsgegenstand .....	351
1. Bestimmung des Erwerbsgegenstandes .....	352
2. Bewertung .....	353
3. Steuerbefreiungen .....	353
III. Gesellschafter als Bezugspunkt .....	355
IV. Besteuerungsverfahren .....	356
1. Anzeigepflicht und Abgabe der Steuererklärung .....	356

2. Örtlich zuständiges Finanzamt .....	356
3. Festsetzung und Vollstreckung .....	357
V. Verhältnis zur Einkommensteuer .....	357
1. Gesellschafter als Beteiligte .....	357
2. Dritte als Beteiligte .....	358
C. Gesellschaftsinterne Zuwendungen .....	359
I. Bestimmung der zivilrechtlichen Leistungsbeziehung .....	360
1. Leistung an die Gesellschafter .....	360
2. Leistung von den Gesellschaftern .....	362
II. Personengesellschaft als zivilrechtlich Beteiligte .....	363
1. Leistung eines Gesellschafters .....	363
a) Zivilrechtliche Schenkung? .....	363
b) Freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG .....	364
aa) Bereicherung .....	364
(1) Gesellschafterbezogene Konten .....	364
(2) Gesellschaftsbezogene Konten .....	365
bb) Objektive Unentgeltlichkeit .....	366
(1) Gegenleistungen der Mitgesellschafter .....	366
(2) Leistungszusammenhang .....	367
(3) Äquivalenz der Leistungen .....	368
(4) Berücksichtigung des Gesellschaftszwecks? .....	369
cc) Subjektive Unentgeltlichkeit .....	370
(1) Wille zur Unentgeltlichkeit .....	370
(2) Berücksichtigung des Gesellschaftszwecks? .....	371
2. Leistung an einen Gesellschafter .....	372
a) Objektive Unentgeltlichkeit .....	372
b) Bereicherung auf Kosten der Mitgesellschafter .....	373
c) Subjektive Unentgeltlichkeit .....	373
III. Ergebnis .....	373
D. Abschließende Zusammenfassung .....	374
I. Zivilrechtsfähigkeit der Personengesellschaften als notwendige Voraussetzung .....	374
II. Keine ausschließliche Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Leistungsbeziehung .....	375
III. Steuersubjektivität der Gesellschafter kraft Verfügungsmacht .....	375
 <b>Literaturverzeichnis</b> .....	 377
 <b>Sachwortverzeichnis</b> .....	 421



## Einleitung

Die Pflicht zur Steuerzahlung ist eine vom Staat auferlegte Belastung. Sie folgt aus der Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes (§ 38 AO). Normen, die eine Steuerpflicht begründen, müssen nach ihrem Inhalt, Gegenstand und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, damit eine potentielle Steuerlast vorhersehbar und überschaubar wird. Zur Vorhersehbarkeit gehört nicht nur das auslösende Moment und die zu erwartende Höhe, sondern auch die Person des Steuerpflichtigen. Es muss absehbar sein, wen die Steuerpflicht als Steuersubjekt treffen kann. In einigen Steuergesetzen sind die Steuersubjekte ausdrücklich aufgezählt, sodass darüber kein Zweifel besteht. In anderen Steuergesetzen fehlt es hingegen an einer Aufzählung, so auch im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz.

Erblasser und Schenker bedenken in aller Regel natürliche Personen. Die zivilrechtlichen Vorschriften sind primär auf diese Konstellation zugeschnitten. Dem folgt das ErbStG und zielt nach seiner Grundkonzeption in erster Linie auf Vermögensübergänge zwischen natürlichen Personen ab. Daneben kommen als Steuersubjekte juristische Personen in Betracht, die zivilrechtlich erben und beschenkt werden können. Ob dies auch auf die Personengesellschaften zutrifft, wird zu den „altherwürdigen Streitfragen“<sup>1</sup> innerhalb der Steuerart gerechnet. Streiten lässt sich darüber, ob ein unentgeltlicher Vermögensübergang in das oder aus dem Gesellschaftsvermögen zu einem steuerbaren Vermögenszuwachs bzw. -abfluss auf Gesellschafts- oder Gesellschafterebene führt. Die erste Entscheidung des Reichsfinanzhofs zu dieser Frage erging im Jahr 1919 und liegt mittlerweile über 100 Jahre zurück. Sie markierte den Beginn eines Schwankens der Rechtsprechung zwischen Trennung und Transparenz der Personengesellschaften: Entweder sollte zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene getrennt werden – mit der Folge der Steuersubjektivität der Personengesellschaft selbst – oder die Gesellschaft sollte insoweit transparent sein, als durch sie hindurch auf die Gesellschafter als Steuersubjekte zugegriffen wird. Dieses Schwanken zwischen Trennung und Transparenz war nicht zuletzt bedingt durch die dogmatischen Entwicklungen im Zivilrecht betreffend die Rechtsfähigkeit von und Vermögenszuordnung bei Personengesellschaften.

Im Zivilrecht steht nunmehr eine umfassende Gesetzesänderung bevor. Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts<sup>2</sup> wird am 01.01.2024 in Kraft treten. Die Änderungen sollen das teils noch aus dem 19. Jahrhundert stam-

---

<sup>1</sup> *Szczesny*, in: Tiedtke, ErbStG, 2009, § 20 Rn. 7; vgl. auch *Jochum*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, Stand 10/2022, § 20 Rn. 34.

<sup>2</sup> Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, S. 3436 ff.

mende Recht der Personengesellschaften an die Bedürfnisse eines modernen Wirtschaftslebens anpassen. Dazu gehört die Aufgabe des Gesamthandsprinzips für das Gesellschaftsrecht. Auswirkungen auf das Steuerrecht sind nicht auszuschließen und werden derzeit intensiv diskutiert. Für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wird dadurch die altehrwürdige Streitfrage aktueller denn je.

Die vorliegende Arbeit führt die vergangenen, gegenwärtigen und künftigen Entwicklungen zusammen und analysiert auf dieser Basis, ob entweder die Personengesellschaften selbst oder ihre jeweiligen Gesellschafter Steuersubjekte des ErbStG sind. Ausgangspunkt ist die Historie des darüber geführten Streits sowie sein aktueller Stand. Kernpunkt ist die Frage, wie die Steuersubjekte des ErbStG zu bestimmen sind und welchen Einfluss das Zivilrecht hierauf nimmt. Den Schlusspunkt bilden die Besteuerungsfolgen, insbesondere für die Schenkungsteuerbarkeit gesellschaftsinterner Leistungsbeziehungen. Unter Berücksichtigung der derzeitigen sowie der künftigen zivilrechtlichen Ausgestaltung der Personengesellschaften ist zu entscheiden, in welche Richtung das Pendel ausschlägt: Transparenz oder Trennung?

## **Gang der Untersuchung**

Die Untersuchung gliedert sich in vier Kapitel. Das 1. Kapitel soll als Ausgangspunkt dienen und die weitere Untersuchung terminologisch und argumentativ fundieren. Zunächst ist hierfür der Begriff des Steuersubjektes einzuordnen und zu definieren. An einen Überblick über den Status der Personengesellschaften in der Steuerrechtsordnung schließt sich die ausführliche Darstellung des komplexen und vielschichtigen Streitstandes zur gegenständlichen Fragestellung an. Der Schwerpunkt liegt hier auf den Argumentationslinien der zwischen Trennung und Transparenz schwankenden Rechtsprechung sowie den aus der Diskussion innerhalb der Literatur hervorgehenden, ergänzenden Ansätzen. Die Frage nach der Schenkungsteuerbarkeit von gesellschaftsinternen Zuwendungen bereichert die Problematik aktuell um weitere Aspekte.

Die Entwicklung eines eigenständigen Lösungsansatzes beginnt im 2. Kapitel mit der Feststellung, dass die Steuersubjekte des ErbStG durch Auslegung der Begriffe „Erwerber“ und „Schenker“ im Sinne des maßgeblichen § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG zu bestimmen sind. Unter Heranziehung des klassischen Auslegungskanons wird eine solche anschließend vorgenommen und für eine ganzheitliche Ermittlung der Steuersubjekte des ErbStG allgemein gehalten. Im Rahmen teleologischer Erwägungen kommt es zunächst auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit an. Dementsprechend werden sämtliche Rechtsträger des Zivilrechts herausgearbeitet, wobei für die Personengesellschaften den Gesamthandstheorien und ihrer historischen Entwicklung besondere Bedeutung zukommt. Der erbschaftsteuerrechtliche Hintergrund erfordert ferner eine umfassende Auseinandersetzung mit den im zivilrechtlichen Schrifttum geäußerten Bedenken betreffend die Erbfähigkeit von Personengesellschaften. Im nächsten Schritt stellt sich sowohl für Personen- als auch für Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht das Problem, dass sich Änderungen in ihrer Vermögenssphäre auch in der Vermögenssphäre ihrer Gesellschafter auswirken.

Für die Kapitalgesellschaften wird trotz vorhandener Überschneidungen erbschaft- und schenkungsteuerlich zwischen der Vermögenssphäre der Gesellschaft und der ihrer Gesellschafter getrennt. Das 3. Kapitel widmet sich den Gründen für eine solche Trennung und ihrer etwaigen Übertragbarkeit auf die Personengesellschaften. Die Trennung tritt deutlich hervor innerhalb der intensiv geführten Diskussion über die schenkungsteuerliche Handhabung gesellschaftsinterner Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern. Diese wird umfassend aufgearbeitet, um die sich anschließende Einordnung und Über-