

KURZFASSUNG

Steuersubjekte des ErbStG

Personengesellschaften zwischen Transparenz und Trennung

Ob Personengesellschaften bei einem unentgeltlichen Vermögensübergang in das oder aus dem Gesellschaftsvermögen als Steuersubjekte in Betracht kommen, wird zu den „altehrwürdigen Streitfragen“ innerhalb der Erbschaft- und Schenkungsteuer gerechnet. Die erste Entscheidung des Reichsfinanzhofs hierzu liegt mittlerweile über 100 Jahre zurück. Im Ergebnis ist entweder zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene zu trennen – mit der Folge der Steuersubjektivität der Personengesellschaft selbst – oder die Gesellschaft insoweit transparent, als durch sie hindurch auf die Gesellschafter als Steuersubjekte zugegriffen werden kann. Dabei kommt den dogmatischen Entwicklungen im Zivilrecht zur Rechtsfähigkeit von und Vermögenszuordnung bei Personengesellschaften besondere Bedeutung zu. Angesichts der bevorstehenden Gesetzesänderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts wird die altehrwürdige Streitfrage aktueller denn je. Gegenstand der vorliegenden Dissertation ist ihre Beantwortung unter Berücksichtigung sowohl der derzeitigen als auch der künftigen zivilrechtlichen Ausgestaltung der Personengesellschaften.

Die Dissertation gliedert sich in vier Kapitel. Das erste Kapitel dient als Ausgangspunkt und fundiert die weitere Untersuchung terminologisch und argumentativ. Insbesondere wird der komplexe Streitstand ausführlich dargestellt unter Herausarbeitung der jeweiligen Argumentationslinien. Die Entwicklung eines eigenständigen Lösungsansatzes beginnt im zweiten 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 zunächst allgemein gehalten. Wesentlich ist das Telos des § 20 ErbStG, die Steuersubjekte festzulegen. Als Erwerber oder Schenker kommt damit nur in Betracht, wer die Steuertatbestände des ErbStG verwirklichen kann. Dies sind insbesondere die Erwerbe von Todes wegen (§ 3 ErbStG) und die Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG). Sie knüpfen an Rechtshandlungen oder Ereignisse an, die zivilrechtlich mit einem personellen Wechsel des Vermögensträgers verbunden sind. Dies setzt die zivilrechtliche Fähigkeit zum Erwerben und Innehaben von Vermögensrechten voraus. Dementsprechend stellt die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit eine notwendige Voraussetzung dar. Neben den natürlichen und den juristischen Personen erfüllen alle Personengesellschaften – unter Zugrundelegung der modernen Gesamthandstheorie – diese Voraussetzung. Aufgrund ihrer Rechtsfähigkeit können sie an Schenkungen im Sinne der §§ 516 ff. BGB beteiligt sein und sie sind erbfähig. Die zivilrechtliche Beteiligung kann weiter unproblematisch in das Steuerrecht übernommen werden, wenn durch den steuerbaren Vorgang nur eine Vermögenssphäre betroffen ist, wie z.B. bei natürlichen Personen. Bei Personen- und Kapitalgesellschaften können die Gesellschafter aber über ihre Vermögensrechte an dem Gesellschaftsvermögen partizipieren. Änderungen im Gesellschaftsvermögen wirken sich darüber auch in ihrer Vermögenssphäre aus.

Für die Kapitalgesellschaften wird trotz vorhandener Überschneidungen erbschaft- und schenkungsteuerlich zwischen der Vermögenssphäre der Gesellschaft und der ihrer Gesellschafter getrennt. Das dritte Kapitel widmet sich den Gründen hierfür und ihrer etwaigen Übertragbarkeit auf die Personengesellschaften. Laut BFH spreche für eine Trennung, dass es sich bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer um eine Verkehrsteuer handle und daher für die steuertatbestandliche Beteiligung ausschließlich die Zivilrechtslage maßgeblich sei. Die Arbeit kommt demgegenüber zu dem Ergebnis, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer keine Verkehrsteuer ist, sondern eine Steuer auf den Vermögenszuwachs. Das Zivilrecht ist weder allgemein maßgeblich für das ErbStG noch im Besonderen für die auf Tatbestandsebene Beteiligten. Die zivilrechtliche Leistungsbeziehung ist zwar stets vor der steuertatbestandlichen Beteiligung zu prüfen, legt diese aber nicht abschließend fest. Es kommt also nicht zwingend auf die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen an, sodass die zivilrechtliche Rechtsträgerschaft der Personengesellschaften nicht allein maßgeblich ist.

Ist das Zivilrecht nicht maßgeblich, eröffnet dies Raum für eine steuerrechtsautonome Bestimmung der Steuersubjekte. Sie ist der Kern der Arbeit und setzt auf Tatbestandsebene an. Im Mittelpunkt steht hier der aus der zivilrechtlichen Leistung resultierende Vermögensübergang als wesentlicher Tatbestandserfolg. Inhaberin der formalen zivilrechtlichen Vermögenspositionen im Außenverhältnis ist sowohl nach der modernen Gesamthandstheorie als auch nach dem künftigen § 713 BGB n.F. die Personengesellschaft. Der Vermögenszugang als steuerlicher Leistungsfähigkeitsindikator setzt jedoch auch das Erlangen der Verfügungsmacht über die erhaltenen Vermögensgegenstände voraus. Die anschließende Untersuchung führt zu dem Ergebnis, dass der Personengesellschaft nach ihrem gesetzlichen Leitbild eine solche Verfügungsmacht im Innenverhältnis nicht zusteht. Sowohl nach der derzeitigen als auch nach der künftigen Rechtslage schirmt sie ihre Gesellschafter insoweit nicht ausreichend vom Gesellschaftsvermögen ab: Die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit formen das Gesellschaftsinteresse und können dementsprechend über die Gesellschaft sowie die Gegenstände im Gesellschaftsvermögen frei verfügen. Die einzelnen Gesellschafter sind in der Lage, über ihre jeweiligen Vermögensrechte auf das Gesellschaftsvermögen zuzugreifen, indem sie beispielsweise bei ihrem Ausscheiden den Wert ihrer Beteiligung zugunsten des Gesellschaftsvermögens realisieren können. Die Kumulation von Einflussnahme- und Zugriffsmöglichkeiten führt insgesamt zu einer Verfügungsmacht der Gesellschafter über das Gesellschaftsvermögen. Sie werden dadurch bereichert, dass ein Vermögensgegenstand in eine Vermögenssphäre gelangt, auf die sie über ihre Vermögensrechte einwirken und zugreifen können, sodass sie den Steuertatbestand erfüllen. Auch bei der anschließenden Ermittlung der Bereicherung als steuerpflichtigem Erwerb nach § 10 ErbStG zeigt sich, dass aufgrund der persönlichen und primären Haftung der Gesellschafter nicht sinnvoll zwischen dem Gesellschafts- und dem Gesellschaftervermögen getrennt werden kann. Zuletzt führt die Einbeziehung der Gesellschafter zu sachgerechten Besteuerungsfolgen. Sie ermöglicht eine individuelle Betrachtung, die dem Wesen der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Personensteuer entspricht. Insgesamt spricht sich die Arbeit daher für die Transparenz der Personengesellschaften aus mit den Gesellschaftern als alleinigen Steuersubjekten der Erbschaft- und Schenkungsteuer.