

Gesellschaften als Erben

Erbrechtliche und steuerrechtliche Perspektiven

von
Sebastian Krieg

1. Auflage 2013

Gesellschaften als Erben – Krieg

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Bucerius Law School Press 2013

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 86381 023 8

Einleitung

§ 1. Gegenstand und Gang der Untersuchung

Das Thema der vorliegenden Arbeit ist durch eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 2006 inspiriert.¹ Eine verstorbene Heimbewohnerin hatte das Seniorenheim, von dem sie bis zu ihrem Tod gepflegt wurde und dem sie sich daher besonders verbunden fühlte, zur Förderung der Altenarbeit als Miterben eingesetzt.² Das Seniorenheim wurde in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts von zwei Gesellschaftern betrieben und war nicht als gemeinnützig anerkannt. Nachdem das Erbschaftsteuerfinanzamt gegen die beiden Gesellschafter die Erbschaftsteuer bestandskräftig festgesetzt hatte, setzte das Betriebsfinanzamt bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung die Erbschaft zugleich als einkommensteuerpflichtige Betriebseinnahme der Gesellschaft an. Zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung wegen der Doppelbelastung des Erwerbsvorgangs mit Erbschaft- und Einkommensteuer minderte das Finanzamt die gewerblichen Einkünfte aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO, sodass sich die Einkommensteuerschuld der Gesellschaft im Ergebnis um rund zwei Drittel der festgesetzten Erbschaftsteuer reduzierte. Die Gesellschaft gab sich damit nicht zufrieden. Im anschließenden finanzgerichtlichen Verfahren stritten die Beteiligten über die Frage, ob die Erbschaft auch im Rahmen der Einkommensteuer zu erfassen war. Am Ende gab der BFH dem beklagten Finanzamt Recht und bestätigte die steuerliche Doppelbelastung.

Das Urteil wirft mehrere Rechtsfragen auf. Zunächst kann man darüber nachdenken, ob eine GbR – und darüber hinaus Gesellschaften im Allgemeinen – überhaupt als Erbe eingesetzt werden können, Gesellschaften mithin als erbfähig anzusehen sind. Das Erbrecht geht prototypisch von einer Einsetzung natürlicher Personen aus und es ist fraglich, inwieweit sich das Erbrecht mit den Normen und Wertungen des Gesellschaftsrechts verträgt.

Das Erbschaftsteuerfinanzamt hatte in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall keinen Erbschaftsteuerbescheid gegen die Gesellschaft, sondern separate Erbschaftsteuerbescheide gegen die beiden Gesellschafter erlassen, die GbR somit nicht selbst als Steuerschuldner angesehen. Die Erbschaft- und Schenkungsteuersubjektivität von Gesellschaften hat in den letzten einhundert Jahren eine wechselvolle Geschichte durchlebt. Während die

¹ *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; Vorinstanz: *FG Baden-Württemberg*, Urt. v. 25.06.2003 – 13 K 26/02, EFG 2003, 1465 (aufgehoben).

² Die Erbeinsetzung war trotz der Regelung in § 14 HeimG, wonach Heimträger sich von den Bewohnern grundsätzlich keine Sonderleistungen gewähren lassen dürfen, wirksam, da die Erben, die zuvor im Zivilrechtswege das Testament angefochten hatten, die Kenntnis des Heimträgers vom Testament offenbar nicht nachweisen konnten. Zu den subjektiven Voraussetzungen im Rahmen von § 14 HeimG vgl. *BayObLG*, Beschl. v. 24.11.1992 – 1Z BR 73/92, NJW 1993, 1143.

Rechtsprechung Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen im Rahmen des ErbStG als selbständige Steuersubjekte behandelt, werden Gesamthandsgemeinschaften und Personengesellschaften nicht nur für Zwecke der Einkommensteuer, sondern auch im Erbschaftsteuerrecht transparent besteuert. Ob diese Zweiteilung im Lichte der jüngeren Zivilrechtsprechung, die der GbR mehr und mehr rechtliche Eigenständigkeit zuerkannt hat und die Personengesellschaften mittlerweile als mit den juristischen Personen weitgehend vergleichbare Rechtssubjekte betrachtet, noch angemessen ist, ist bislang nicht abschließend geklärt.

Schließlich geht es um die Thematik, inwieweit die doppelte Besteuerung eines einheitlichen Vorgangs mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Ertragsteuern steuersystematisch zutreffend und verfassungsrechtlich zulässig ist. Das Konkurrenzverhältnis von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Ertragsteuern ist auch nach einer seit über 90 Jahren andauernden Koexistenz beider Steuerarten noch streitig.

Die Arbeit greift diese drei Fragestellungen auf und unterzieht sie in den folgenden drei Teilen einer eingehenden Untersuchung. Entsprechend der dargelegten Reihenfolge geht sie zunächst auf die zivilrechtliche Erbfähigkeit von Gesellschaften ein. Auf einen kurzen historischen Rückblick zur rechtlichen Entwicklung der Erbfähigkeit im Allgemeinen folgt eine Untersuchung zur Erbfähigkeit von Gesellschaften auf Grundlage des heutigen Rechts – zunächst im Hinblick auf die juristischen Personen des bürgerlichen Rechts (insbesondere der Kapitalgesellschaften und des eingetragenen Vereins), danach aus dem Blickwinkel der traditionellen und der modernen Gesamthandslehre in Bezug auf die bürgerlichrechtlichen und handelsrechtlichen Personengesellschaften sowie den nichtrechtsfähigen Verein. In diesem Abschnitt stehen die maßgeblich von FLUME vorgebrachten erb- und gesellschaftsrechtlichen Einwendungen gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften im Vordergrund. Dabei wird versucht, die teilweise gegenläufigen Interessen von Erb- und Gesellschaftsrecht dadurch zur Ausgleichung zu bringen, dass die Wertentscheidungen beider Rechtsgebiete im Wege einer »praktischen Konkordanz« weitest möglich zur Geltung gelangen. Der zweite und dritte Teil der Arbeit widmen sich den steuerrechtlichen Konsequenzen letztwilliger Verfügungen an Gesellschaften. Während sich der zweite Teil der Frage zuwendet, ob die Gesellschaft oder die Gesellschafter Steuersubjekt der Erbschaftsteuer sind, und hierfür unter anderem auf die grundsätzlichen Überlegungen von transparenter oder intransparenter Besteuerung eingeht, untersucht der dritte Teil die steuer- und verfassungsrechtlichen Implikationen des Zusammentreffens von Erbschaft- und Ertragsteuern. Einer begrifflichen Bestimmung der steuerlichen Doppel- und Mehrfachbelastung schließen sich eine Fallstudie sowie eine Auseinandersetzung mit den verschiedenen Methoden zur Vermeidung ungewollter tatbestandlicher Überschneidungen beider Steuerarten an. Soweit sich im Rahmen der Erörterungen Parallelen zu den freigiebigen Zuwendungen unter Lebenden auftun, wird zum Zwecke einer ganzheitlichen Behandlung der Thematik auch auf die lebzeitigen Zuwendungen eingegangen.

§ 2. Praktische Relevanz des Themas

Die Erbeinsetzung einer Gesellschaft mag auf den ersten Blick ungewöhnlich anmuten, da Erblasser in aller Regel natürliche Personen aus ihrem Angehörigen- oder Verwandtenkreis zu bedenken pflegen, um damit das Fortkommen ihrer Nächsten zu sichern und ihrer

persönlichen Verbundenheit Ausdruck zu verleihen. Dennoch offenbart die Praxis immer wieder verschiedene Motive dafür, dass Erblasser anstelle oder neben ihren Verwandten eine Gesellschaft oder einen Verein zum Erben einsetzen.³ Zu denken ist hier zunächst an Konstellationen, in denen der Erblasser schlicht keine näheren Verwandten (mehr) hat, die er als seines Erbes würdig ansieht, und in denen sich der Erblasser deshalb entschließt, seinen Nachlass einer (nicht notwendigerweise gemeinnützigen) Gesellschaft zuzuwenden, deren Geschäft oder Tätigkeit ihm förderungswert erscheint. So lag der Fall unter anderem in der oben dargestellten Seniorenheim-Entscheidung.⁴

Darüber hinaus kommt die Einsetzung einer Gesellschaft auch dann in Betracht, wenn an dieser Angehörige des Erblassers beteiligt sind, denen der Erblasser das Vermögen lediglich mittelbar zuwenden möchte.⁵ Die Einsetzung einer solchen Familien- oder Angehörigengesellschaft weist gegenüber einer unmittelbaren Einsetzung ihrer Mitglieder verschiedene Vorteile auf. Während die Miterben oder Miteigentümer dinglich unbeschränkt über ihren Miterbenanteil bzw. Miteigentumsanteil verfügen können (§§ 2033 Abs. 1, 747 S. 1, 137 BGB), ist die Verfügung über den Gesellschaftsanteil ausgeschlossen oder zumindest beschränkbar (§ 719 Abs. 1 BGB, ggf. iVm §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB, bei Kapitalgesellschaftsanteilen Vinkulierung nach § 15 Abs. 5 GmbHG, § 68 Abs. 2 AktG). Möchte der Erblasser sein Vermögen über seinen Tod hinaus im Familienverbund halten und Komplikationen verhindern, die sich aus einer möglichen Veräußerung von Eigentums- oder Miterbenanteilen ergeben können, so ist es unter Umständen vorteilhaft, wenn er zuvor mit seinen Abkömmlingen eine Gesellschaft gründet, sie entsprechend vertraglich ausgestaltet und ihr schließlich das Vermögen im Wege der (ggf. auch vorweggenommenen) Erbfolge

³ Zu den Motiven siehe auch *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 344 f.; *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 433 f., 436; *Wessing*, in: FS Havermann (1995), S. 757, 762 ff.; *Langenfeld*, ZEV 1995, 157, 157; *Geck*, KÖSDI 2010, 16842 ff.; *Geck*, KÖSDI 2008, 16016 ff.; *Ott*, StuW 1924, 813, 823.

⁴ *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; ähnlich *RG*, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638 (Einsetzung von Vereinen für wohltätige Vereinszwecke); *RG*, Urt. v. 21.02.1929, Das Recht 1929, 247 (Nr. 975) (Einsetzung eines nichtrechtsfähigen Wissenschaftsvereins); *RG*, Urt. v. 14.11.1910 – 651/09 IV, JW 1911, 115 (Vermächtnis zugunsten einer religiösen Gemeinde); *RG*, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928 (Vermächtnis zugunsten eines Talmudvereins); *Preußisches Obertribunal*, Urt. v. 13.07.1864, Entscheidungen des Königlichen Ober-Tribunals 1865, 56 (Einsetzung einer religiösen Gemeinde); *BayObLG*, Beschl. v. 31.03.1998 – 1 Z BR 174/97, ZEV 1998, 387 (Einsetzung eines eingetragenen Vereins und eines Pflegeheims); *FG Münster*, Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05, EFG 2007, 1037 (Einsetzung eines nichtrechtsfähigen Vereins); *KG*, Beschl. v. 16.06.1938 – 1 Wx 205/38, JW 1938, 2273 (Einsetzung von Tierschutzvereinen); *OAG zu München*, Urt. v. 09.04.1867, J.A. Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten 22, 559 (Einsetzung eines erzbischöflichen Ordinariats); *BFH*, Urt. v. 15.03.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472 (lebzeitige Zuwendung an Sportverein zur Förderung der Fußballmannschaft).

⁵ So z.B. in den Sachverhalten, die folgenden Entscheidungen zugrunde lagen: *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237; lebzeitige Zuwendungen: *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; *RFH*, Urt. v. 28.10.1921 – I a A 101/21, RFHE 7, 192; *FG Düsseldorf*, Beschl. v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), EFG 1991, 333 (rkr); *FG Nürnberg*, Urt. v. 13.12.2001 – IV 369/2000, DStRE 2002, 576 (rkr).

zukommen lässt.⁶ Nicht nur, dass sich eine Zersplitterung des Nachlasses auf diese Weise erschweren lässt – auch im Hinblick auf dessen Verwaltung ermöglicht die Gesellschaft flexiblere Lösungen als die gesetzlich weitgehend zwingend vorbestimmte Erben- oder Bruchteilsgemeinschaft. So kann die Geschäftsführung anders als bei der Erben- oder Bruchteilsgemeinschaft (§§ 2038 Abs. 1, 744 Abs. 1 BGB) auf bestimmte Gesellschafter beschränkt werden (§ 710 S. 1 BGB, § 114 Abs. 2 HGB, § 35 GmbHG, § 76 AktG), was dann bedeutsam werden kann, wenn die Verwaltung nach dem Erblasserwillen beispielsweise allein durch einen bestimmten Abkömmling wahrgenommen werden soll. Plant der Erblasser einen Vermögensübergang noch zu Lebzeiten im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, so kann er sich zudem die ihm notwendig erscheinenden Kontroll-, Verwaltungs- und Nutzungsrechte innerhalb der Gesellschaft durch entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag vorbehalten.⁷ Schließlich kann auch die Haftungsbeschränkung bei den Kapitalgesellschaften sowie der GmbH & Co. KG eine Rolle bei der Einsetzung einer Gesellschaft spielen (§ 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 S. 2 AktG, § 171 Abs. 1 HGB), wobei bei diesen Gesellschaftstypen die steuerlichen Folgen der rechtsformspezifisch anzunehmenden Gewerblichkeit zu berücksichtigen sind (§ 8 Abs. 2 KStG, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 1, 2 S. 1 GewStG).

Strukturell lässt sich somit zwischen zwei Grundmotiven für Zuwendungen an Gesellschaften und Vereine unterscheiden: Während es dem Erblasser in dem einen Fall um eine Förderung der Tätigkeit einer bestimmten Gesellschaft oder eines Vereins geht, soll die Zuwendung im anderen Fall primär den Gesellschaftern zugute kommen, wobei sich der Zuwendende hierfür der gesellschaftsrechtlichen Instrumentarien bedient, die sich durch eine umfassende und differenzierte Regelungsdichte bei gleichzeitig hoher gestalterischer Flexibilität auszeichnen.

⁶ Langenfeld, ZEV 1995, 157, 157; Scherer/Feick, ZEV 2003, 341, 345; Spiegelberger, Vermögensnachfolge, Rn. 212; Geck, KÖSDI 2010, 16842, 16842 f.

⁷ Wessing, in: FS Havermann (1995), S. 757, 766.

Ausnahme bildet, dürfte diese Erwartung unrealistisch sein. Entschärft wird die Situation freilich dadurch, dass zumindest die persönlich haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund ihrer akzessorischen Haftung ein unmittelbares Eigeninteresse haben, eine unbeschränkte Erbenhaftung der Gesellschaft zu vermeiden. Oft sollte diese Tatsache dafür ausreichen, sich zumindest auf eine Haftungsbeschränkung zu verständigen, wenn schon keine gemeinsame Linie zur Frage der Erbschaftsausschlagung gefunden werden kann.

2. Akzessorische Gesellschafterhaftung

Neben der erbenden Gesellschaft müssen auch die persönlich haftenden Gesellschafter mittelbar für die Nachlassverbindlichkeiten eintreten. Für die Schulden der Gesellschaft, zu denen auch die übergegangenen Nachlassverbindlichkeiten gehören, haften sie akzessorisch mit ihrem gesamten Vermögen (§ 128 HGB, ggf. iVm § 8 Abs. 1 S. 1 PartGG, § 1 EWIVAG, bei der GbR in analoger Anwendung).³⁶⁶ Neben der rein finanziellen Einstandspflicht haften die Gesellschafter im Falle von »Nicht-Geldschulden« nach herrschender Auffassung grundsätzlich auch auf Erfüllung (»Erfüllungstheorie«, nicht »Haftungstheorie«).³⁶⁷

Gegen eine solche Haftung ist rechtlich solange nichts einzuwenden, wie alle Gesellschafter einer Annahme der Erbschaft zugestimmt haben. Mit der Zustimmung zur Annahme erklären sich die Gesellschafter konkludent auch mit ihrer persönlichen Haftung für die Nachlassverbindlichkeiten einverstanden. Problematisch wird es jedoch, wenn ein Gesellschafter im Hinblick auf seine persönliche Haftung für die Ausschlagung plädiert, die Erbschaft der Gesellschaft aber schließlich gegen seinen Willen anfällt – sei es, weil der Gesellschafter im Rahmen eines Mehrheitsbeschlusses überstimmt wird, er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist oder sich die Gesellschafter bei Gesamtgeschäftsführung oder -vertretung nicht einigen können (siehe Beispielsfall 12, S. 84). Der Gesellschafter würde gegen seinen expliziten Willen einem unter Umständen unkalkulierbaren Haftungsrisiko ausgesetzt.

Nun ist die unbeschränkte und umfassende Gesellschafterhaftung berechtigterweise ein elementares Prinzip des Personengesellschaftsrechts und nicht auf diejenigen Gesellschafter beschränkt, die dem jeweiligen Geschäft zustimmen. Auch bei gewöhnlichen Rechtsgeschäften der Gesellschaft muss ein ausgeschlossener oder überstimmteter Gesellschafter allein aufgrund der Tatsache mithaften, dass er Gesellschafter ist. Selbst für ungewolltes, deliktisches Handeln eines Mitgeschafters, für das die Gesellschaft unter den Voraussetzungen des § 31 BGB (ggf. analog) haftet, müssen die anderen Gesellschafter mit ihrem

³⁶⁶ *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 128 Rn. 31; *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1056 (= BGHZ 146, 341); *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 714 Rn. 33 ff. mwN; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 718 Rn. 15; a.A. *Mülbert*, AcP 199 (1999), 38, 74 f.

³⁶⁷ *BGH*, Urt. v. 14.02.1957 – II ZR 190/55, NJW 1957, 871, 871 (= BGHZ 23, 302); *BGH*, Urt. v. 11.12.1978 – II ZR 235/77, NJW 1979, 1361, 1361 (= BGHZ 73, 217); *K. Schmidt*, GesR, § 49 III 1 = 1423 ff.; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 24 mwN; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 128 Rn. 26; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 128 Rn. 8; differenzierend *Emmerich*, in: Heymann HGB, § 128 Rn. 18 ff.

Privatvermögen eintreten.³⁶⁸ Auf den ersten Blick ist eine Gesellschafterhaftung für Nachlassverbindlichkeiten, die nicht danach differenziert, welche Gesellschafter ausschlagen und welche annehmen wollten, daher nur folgerichtig. Wollte man hier das akzessorische Haftungsprinzip modifizieren oder sogar grundsätzlich verneinen, bedürfte dies zwingender Gründe.

Jedoch besitzt die Haftung für Nachlassverbindlichkeiten insofern eine besondere Qualität, als sich der einzelne Gesellschafter vor ihr nicht wirksam präventiv schützen kann.

Beispielsfall 13: A, B und C sind Gesellschafter der ABC-GbR. X macht der ABC-GbR ein Angebot zum Abschluss eines (haftungsrechtlich riskanten) Börsentermingeschäfts. Zeitgleich verstirbt Erblasser E und setzt die ABC-GbR zur Alleinerbin ein. A und B möchten das Börsentermingeschäft abschließen und die Erbschaft annehmen, C ist gegen beides.

Variante 1: Der Gesellschaftsvertrag regelt die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nicht gesondert.

Variante 2: Im Gesellschaftsvertrag ist Einzelgeschäftsführungs- und -vertretungsbefugnis vereinbart.

Variante 3: Im Gesellschaftsvertrag ist C von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossen.

In Variante 1 sind A, B und C gesamtgeschäftsführungs- und -vertretungsbefugt, da sie im Gesellschaftsvertrag insoweit nichts speziell geregelt haben (§§ 709, 714 BGB). Können sie sich nicht einigen, kommt es in Bezug auf das Börsentermingeschäft mangels Annahmeerklärung zu keinem Vertrag, während die Erbschaft nach Ablauf der Ausschlagungsfrist von Gesetzes wegen endgültig auf die Gesellschaft übergeht (§§ 1942 Abs. 1, 1943, 1944 Abs. 1 BGB).

Im Hinblick auf risikobehaftete Rechtsgeschäfte der Gesellschaft kann sich C ein Vetorecht faktisch dadurch sichern, dass er im Gesellschaftsvertrag die Gesamtgeschäftsführung oder Gesamtvertretung durchsetzt.³⁶⁹ Den Anfall einer Erbschaft kann C damit allerdings nicht verhindern. Der Vonselbsterwerb nach §§ 1922 Abs. 1, 1942 Abs. 1 BGB erfordert eine aktive Ausschlagungshandlung seitens der erbenden Gesellschaft. Hier sichern Gesamtgeschäftsführung und -vertretung C also nicht ab. Gleiches gilt, wenn C in Variante 2 allein für die Gesellschaft handeln darf und kann. Widersprechen A und B der von C beabsichtigten Ausschlagung, darf C keine Ausschlagungserklärung gegenüber dem Nachlassgericht

³⁶⁸ BGH, Urt. v. 24.02.2003 – II ZR 385/99, NJW 2003, 1445, 1445 (= BGHZ 154, 88); BGH, Urt. v. 03.05.2007 – IX ZR 218/05, NJW 2007, 2490, 2492 (= BGHZ 172, 169); BGH, Urt. v. 08.02.1952 – I ZR 92/51, NJW 1952, 537, 538; Ulmer/Schäfer, in: MünchKommBGB, § 714 Rn. 38; K. Schmidt, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 10; Boesche, in: Oetker HGB, § 128 Rn. 19; Hopt, in: Baumbach/Hopt, § 128 Rn. 2; K. Schmidt, GesR, § 10 IV = 273 ff.

³⁶⁹ Wobei nur die Gesamtvertretung ein sicheres Mittel darstellt, da die Beschränkung der Geschäftsführung zumindest bei den Handelsgesellschaften wegen § 126 HGB keine Wirksamkeit im Außenverhältnis entfaltet (Grenze: Missbrauch der Vertretungsmacht, hierzu K. Schmidt, GesR, § 10 II 2, S. 256 ff.).

abgeben (§ 711 S. 2 BGB). Tut er dies dennoch, verhält er sich vertragsbrüchig und macht sich nach § 678 BGB schadensersatzpflichtig.³⁷⁰

Dies bedeutet: Soweit es um die Abwehr von Verbindlichkeiten aus einer Erbschaft geht, können sich die Gesellschafter nicht auf ihre Teilhabe an Geschäftsführung oder Vertretung verlassen. Nur wenn der Gesellschaftsvertrag ausdrücklich vorsieht, dass bei Divergenzen zwischen den Gesellschaftern die Erbschaft ausgeschlagen werden muss, oder der Ausschlagungswillige einziger geschäftsführender Gesellschafter ist, kann dieser den Erbschaftsanfall und damit seine persönliche Haftung ohne die Mitwirkung der anderen Gesellschafter verhindern.

Diese erbrechtliche Besonderheit wäre weniger problematisch, wenn sich die persönliche Haftung des C einfach dadurch vermeiden ließe, dass er die Gesellschaft vor der Annahme der Erbschaft durch Kündigung auflöst oder diese mittels einer Austrittskündigung verlässt. Diese Möglichkeit besteht bei der Erbenhaftung indes nicht.

Hierzu die Variante 3: Beabsichtigen A und B, das Börsentermingeschäft abzuschließen, kann C dies nicht verhindern, da er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist und deshalb auch keinen Widerspruch nach § 711 BGB erheben kann.³⁷¹ C kann allerdings noch vor dem Vertragsschluss die Gesellschaft oder (sofern eine Fortsetzungsklausel vereinbart ist, § 736 Abs. 1 BGB) seine Mitgliedschaft kündigen. Ist die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit eingegangen, kann C sie grundsätzlich³⁷² jederzeit ohne besonderen Grund fristlos kündigen (§ 723 Abs. 1 S. 1 BGB).³⁷³ Anderenfalls kann C mit gleicher Wirkung eine außerordentliche fristlose Kündigung aussprechen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt (§ 723 Abs. 1 S. 2, 3 BGB).³⁷⁴ Ein mit einer bestimmten geplanten Maßnahme zusammen-

³⁷⁰ *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 711 Rn. 13 f., § 710 Rn. 7 mwN; *Habermeier*, in: Staudinger, § 711 Rn. 9.

³⁷¹ Das Widerspruchsrecht aus § 711 BGB steht nur den geschäftsführenden Gesellschaftern zu, nicht auch den von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschaftern (*RG*, Urt. v. 07.10.1921 – II 169/21, *RGZ* 102, 410, 412; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 711 Rn. 1; v. *Gamm*, in: *BGB-RGRK*, § 710 Rn. 2; *Habermeier*, in: Staudinger, § 710 Rn. 7, § 711 Rn. 1; *Schöne*, in: *Bamberger/Roth*, § 711 Rn. 1).

³⁷² Die ordentliche Kündigung darf nicht zur Unzeit erfolgen (§ 723 Abs. 2 BGB) und kann gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen werden (vgl. § 723 Abs. 1 S. 6 BGB, *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 723 Rn. 71).

³⁷³ *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 723 Rn. 21; *Schöne*, in: *Bamberger/Roth*, § 723 Rn. 12; v. *Gamm*, in: *BGB-RGRK*, § 723 Rn. 12; *K. Schmidt*, *GesR*, § 59 V 1 g), S. 1759 f.

³⁷⁴ Bei den Personenhandelsgesellschaften kommt in jedem Falle nur ein außerordentliches Kündigungsrecht in Betracht, da selbst die ordentliche Kündigung nach § 132 HGB keine fristlose ist. Zwar sieht das Gesetz bei Vorliegen eines wichtigen Grundes nur die Auflösung der Gesellschaft durch gerichtliche Entscheidung vor (§ 133 Abs. 1 HGB), kennt also die einseitige außerordentliche Kündigung im Sinne von § 723 Abs. 1 BGB nicht. Da die gerichtliche Entscheidung als Gestaltungsurteil allerdings keine Rückwirkung hat (*K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 133 Rn. 59; *Lorz*, in: *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, § 133 Rn. 40) und im Übrigen die Gesellschaft insgesamt auflöst, muss nach im Vordringen befindlicher, zutreffender Auffassung auch dem Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft ein außerordentliches Kündigungsrecht mit Austrittswirkung zugestanden werden (*Piehler/Schulte*, in: MünchHdbGesR-I, § 74 Rn. 25; *K. Schmidt*, *GesR*, § 50 II 4 d), S. 1457; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 132 Rn. 37; *Hopt*, in: *Baumbach/Hopt*, § 133 Rn. 1).

hängendes, existenzbedrohendes Haftungsrisiko kann ein wichtiger Grund sein. Im Allgemeinen liegt nach herrschender Meinung ein wichtiger Grund im Sinne von § 723 Abs. 1 S. 2 BGB vor, wenn dem Kündigenden unter Abwägung der beiderseitigen Interessen und unter Berücksichtigung aller Einzelfallumstände die Fortsetzung der Gesellschaft bis zum nächsten ordentlichen Kündigungszeitpunkt nicht zugemutet werden kann.³⁷⁵ Einem Gesellschafter, der sich einer Fremdbestimmung durch das Mehrheitsprinzip oder durch den Ausschluss von der Geschäftsführung unterwirft, muss erlaubt sein, sich von der Gesellschaft zu lösen, wenn sich im Zusammenhang mit einem bestimmten Geschäft für ihn nicht voraussehbare, schwerwiegende Haftungsrisiken ergeben.³⁷⁶ Eine von Dritter Seite aufgezogene unbeschränkte und nicht vorhersehbare Haftung, der sich der Gesellschafter unter keinen Umständen mehr entziehen kann, geriete mit der Privatautonomie in einen nur unter besonderen Voraussetzungen hinnehmbaren Konflikt. Im Rahmen der zu treffenden Abwägungsentscheidung steht dem Interesse des kündigenden Gesellschafters an seiner finanziellen Integrität das Interesse der verbleibenden Gesellschafter gegenüber, das beschlossene Risikogeschäft wie beabsichtigt durchzuführen. Beide Belange lassen sich angemessen dadurch in Ausgleich bringen, dass man dem dissentierenden Gesellschafter ein Austrittsrecht gewährt und den anderen Gesellschaftern im Gegenzug unabhängig von den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen ein Fortsetzungsrecht einräumt.³⁷⁷ C könnte folglich in jedem Fall die Gesellschaft mit sofortiger Wirkung verlassen, A und B könnten die Gesellschaft alleine fortsetzen. Schließen A und B im Anschluss daran das Börsentermingeschäft ab, muss C dafür nicht haften. Mit dem Austritt aus der Gesellschaft endet auch der Haftungszusammenhang für Gesellschaftsverbindlichkeiten, die nach seinem Austritt begründet werden (»Neuverbindlichkeiten«).³⁷⁸

Anders ist das Ergebnis, wenn A und B in Variante 3 die Erbschaft annehmen. Selbst wenn C davor unverzüglich ordentlich oder außerordentlich kündigt und mit sofortiger Wirkung aus der Gesellschaft ausscheidet, ändert dies nichts daran, dass er für die Nachlassverbindlichkeiten wie A und B akzessorisch haftet. Entscheidend für die Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters ist der Zeitpunkt, in dem die Gesellschaftsverbindlichkeiten entstanden sind. Für die bis zu seinem Ausscheiden begründeten Verbindlichkeiten (»Altverbindlichkeiten«) haftet er unbeschränkt in den zeitlichen Grenzen von § 736 Abs. 2 BGB bzw. §§ 159, 160 HGB.³⁷⁹ Bei der Erbschaft gehen die Nachlassverbindlichkeiten im Wege der Universalsukzession zeitgleich mit dem Tod des Erblassers auf den Erben über (§§ 1922 Abs. 1, 1942 Abs. 1 BGB). Erfährt C von der Erbschaft der ABC-GbR, ist es für eine Kündigung also bereits zu spät. Die Gesellschaft hat die Nachlassverbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt bereits rechtswirksam erworben, sodass sie Altverbindlichkeiten darstel-

³⁷⁵ *BGH*, Urt. v. 23.10.2006 – II ZR 162/05, NJW 2007, 589, 590 (= BGHZ 169, 270); *BGH*, Urt. v. 21.11.2005 – II ZR 367/03, NJW-RR 2006, 322, 323 f.; *BGH*, Urt. v. 10.06.1996 – II ZR 102/95, NJW 1996, 2573, 2573; *RG*, Urt. v. 11.12.1912 – V 248/12, J.A. Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten 1913, 231, 231 f. (Nr. 125); *Habermeier*, in: Staudinger, § 723 Rn. 26; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 723 Rn. 28 mwN; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 723 Rn. 17.

³⁷⁶ *Flume*, AT I/1, S. 211.

³⁷⁷ Ebenso *Flume* aaO.

³⁷⁸ *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 40, 59; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 128 Rn. 48; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 128 Rn. 29.

³⁷⁹ *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 736 Rn. 21 ff.; *K. Schmidt*, GesR, § 51 I 1 a), S. 1491 f.

len, für die C mithaftet. C hat somit keine Möglichkeit, der unbeschränkten, von der Gesellschaft abgeleiteten Erbenhaftung zu entgehen.

Nehmen die Nachlassgläubiger in der Folge den C persönlich in Anspruch, kann er zwar gemäß § 129 Abs. 1 HGB die der Gesellschaft zustehenden Einwendungen geltend machen. Zumindest die erbrechtlichen Einwendungen greifen hier allerdings im Ergebnis nicht durch. Die Tatsache allein, dass die Gesellschaft die Möglichkeit besitzt, die Nachlassverwaltung oder -insolvenz zu beantragen, gewährt dem C kein Recht, die Gläubiger gemäß § 1975 BGB auf den Nachlass zu verweisen. Seine persönliche Haftung entfällt aufgrund ihrer akzessorischen Natur erst ab dem Zeitpunkt, in dem das Nachlassverwaltungs- oder -insolvenzverfahren tatsächlich eröffnet ist und somit die Haftungsbeschränkung bei der Gesellschaft eintritt.³⁸⁰ Auch die Dürftigkeitseinrede (§ 1990 BGB) und die Verschweigungseinrede (§ 1974 BGB) helfen dem in Anspruch genommenen Gesellschafter nicht weiter. Sofern ihre Voraussetzungen überhaupt vorliegen, wäre C verpflichtet, den Nachlass an die Gläubiger herauszugeben (§§ 1990 Abs. 1 S. 2, 1974 Abs. 1 S. 1, 1973 Abs. 2 S. 1 BGB). Dazu wäre er ohne die Mitwirkung der anderen geschäftsführenden Gesellschafter jedoch kaum imstande, solange sich der Nachlass im Besitz der Erbin gewordenen Gesellschaft befindet (§ 857 BGB). Würde der Gesellschafter die Nachlassgegenstände eigenmächtig an den Nachlassgläubiger herausgeben, könnte die Gesellschaft sofort im Anschluss daran die Wiedereinräumung des Besitzes vom Nachlassgläubiger verlangen (§§ 861, 863, 858 BGB). Möchte C Einwendungen gegen seine Inanspruchnahme nach § 129 Abs. 1 HGB geltend machen, ist er also abermals auf die Kooperation der Gesellschaft bzw. ihrer Geschäftsführer angewiesen.

Hält man Personengesellschaften für erbfähig, ist die akzessorische Gesellschafterhaftung aus doppeltem Grunde gefährlich: Auf erster Stufe muss ein Gesellschafter die Annahme der Erbschaft stets dann hinnehmen, wenn kein Konsens unter den geschäftsführenden Gesellschaftern besteht. Auf zweiter Stufe ist es dem dissentierenden Gesellschafter selbst für diesen Fall nicht möglich, sich der persönlichen Haftung für die Nachlassverbindlichkeiten durch sofortige Kündigung zu entziehen.

Dies wirft die Frage auf, ob sich die bestehenden Vorschriften von Gesellschafterhaftung und Erbenhaftung miteinander vereinbaren lassen. OTTE hat diese Frage verneint und vorgeschlagen, die Gesellschafterhaftung für Nachlassverbindlichkeiten im Wege einer teleologischen Reduktion des § 128 HGB insgesamt auszuschließen.³⁸¹ Zur Begründung verweist er auf die unterschiedlichen Zwecke der gesellschaftsrechtlichen akzessorischen Gesellschafterhaftung und der erbrechtlichen Nachlasshaftung: Die Gesellschafterhaftung beabsichtige, die Gesellschaft durch eine neben dem Gesellschaftsvermögen bestehende, zusätzliche Haftungsmasse überhaupt erst geschäftsverkehrsfähig zu machen. Dagegen verfolge die Erbenhaftung das Ziel, den Erben zur amtlichen Nachlassabsonderung nach §§ 1975 ff. BGB zu bewegen.³⁸² Die amtliche Sonderung des Nachlasses verhindert, dass der Erbe (zumindest ab diesem Zeitpunkt³⁸³) den Nachlass vor der Befriedigung der

³⁸⁰ Otte, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 545.

³⁸¹ Otte, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 546 f.; Otte, in: Staudinger, § 1923 Rn. 29.

³⁸² Otte, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 546; Marotzke, in: Staudinger, Vor §§ 1967 ff. Rn. 48; Denkschr. S. 251 = *Mugdan V*, S. 853.

³⁸³ Wegen der davor noch möglichen Verfügung über den Nachlass kritisch zur Funktionalität der Nachlassabsonderung *Marotzke*, in: Staudinger, Vor §§ 1967 ff. Rn. 49.

3. Teil. Die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern

§ 1. Einführung

Kommt es zu einem Erbfall, so wird der erbrechtliche Erwerb steuerlich in der Regel abschließend durch die Erbschaftsteuer erfasst. Er unterliegt grundsätzlich keinen weiteren Steuern, insbesondere nicht den Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer). Denn die ertragsteuerlichen Tatbestände beziehen Erbschaften nicht explizit in ihren Anwendungsbereich ein. So sind beispielsweise alle nach dem EStG steuerbaren Vermögenszuwächse enumerativ in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählt. Der Erwerb von Todes wegen ist nicht im Einkünftekatalog enthalten und deshalb grundsätzlich auch nicht einkommensteuerbar. Gleiches gilt für die Körperschaftsteuer. Da § 8 Abs. 1 S. 1 KStG für die körperschaftsteuerbaren Einkunftsarten auf den Einkünftekatalog des § 2 Abs. 1 EStG verweist, ist der erbrechtliche Erwerb ebenso wenig körperschaftsteuerbar, wie er der Einkommensteuer unterliegt. Handelt es sich beim erbrechtlichen Erwerb um keinen einkommen- oder körperschaftsteuerbaren Gewinn, kann insoweit auch keine Gewerbesteuer anfallen (§§ 6, 7 Abs. 1 S. 1 GewStG). In den meisten Situationen wird ein Erbfall daher nur Erbschaftsteuer auslösen. Zumindest für die typischen erbrechtlichen Fallgestaltungen lässt sich somit sagen, dass sich die Erbschaftsteuer und die Ertragsteuern gegenseitig ausschließen.

Trotz dieses grundsätzlichen Ausschlussverhältnisses kann es in bestimmten Konstellationen dazu kommen, dass ein erbrechtlicher Vorgang nicht nur den Tatbestand der Erbschaftsteuer, sondern zusätzlich einen oder mehrere ertragsteuerliche Tatbestände verwirklicht. Da in diesen Fällen zwei oder mehrere verschiedene Steuertatbestände aufeinander treffen, die den Erwerbsvorgang gleichzeitig steuerlich belasten, lässt sich von einer steuerlichen Doppel- oder Mehrfachbelastung sprechen.

§ 2. Der Begriff der steuerlichen Doppelbelastung

Um sich dem Thema der Doppelbelastung durch Erbschaft- und Ertragsteuern zu nähern, erscheint es sinnvoll, vorab ein terminologisches Fundament zu legen und einen grundsätzlichen Überblick über die unterschiedlichen Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen zu geben.

A. Die Abgrenzung der Doppel-/Mehrfachbelastung von der Doppel-/Mehrfachbesteuerung

Während in den Anfängen des 20. Jahrhunderts auf dem Gebiet der Steuerkonkurrenzlehre noch eine rege Begriffsvielfalt herrschte¹, hat sich in den letzten Jahrzehnten eine mehr oder minder eindeutige Begriffsbildung vollzogen. Gemeinhin wird in der Rechtswissenschaft heute zwischen der Doppel- und Mehrfachbesteuerung einerseits sowie der Doppel- und Mehrfachbelastung andererseits unterschieden. Dabei versteht man unter Doppelbesteuerung oder -belastung das Aufeinandertreffen zweier verschiedener Steuern, unter einer Mehrfachbesteuerung oder -belastung das Nebeneinander von mehr als zwei oder einer unbestimmten Vielzahl verschiedener Steuern.² Das Präfix »Doppel-« oder »Mehrfach-« beschreibt somit die Anzahl der parallel verwirklichten Steuern, wobei die Vorsilbe »Mehrfach-« auch als Oberbegriff Verwendung findet.³ Im Unterschied dazu kennzeichnen die Begriffsbestandteile »-belastung« und »-besteuerung«, ob es sich um eine Steuerkumulation handelt, die von verschiedenen unabhängigen Abgabengewalten ausgeht oder innerhalb der Hoheitssphäre einer einzigen Abgabengewalt auftritt. Herrschend wird insoweit zwischen internationaler Doppel- oder Mehrfachbesteuerung, bei der Steueransprüche verschiedener Völkerrechtssubjekte aufeinander treffen, und nationaler Doppel- oder Mehrfachbelastung, bei der eine Abgabengewalt einen Sachverhalt mit mehr als nur einer Steuer belegt, differenziert.⁴

B. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Doppel- und Mehrfachbelastung

Jede innerstaatliche Mehrfachbelastung ist Folge einer Steuerkollision, die zu den charakteristischen Merkmalen eines Vielsteuersystems gehört, in dem der Staat sich durch mehr als eine Steuer finanziert.⁵ Steuerkollisionen sind daher auch dem deutschen Steuerrecht nicht fremd. Paradigmatisch sind insbesondere das Hinzutreten der Gewerbesteuer zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer sowie die Kumulation von Umsatzsteuer und den besonderen Verbrauchsteuern. Untechnisch gesprochen kommt es zu Steuerkollisionen, wenn in einem

¹ Vgl. hierzu die Darstellung bei *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, S. 1 ff. und *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, S. 52 ff.

² Vgl. die verwendete Terminologie bei *P. Kirchhof*, DStR 1979, 275, 275.

³ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 54.

⁴ *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Vor Art. 1 MA Rn. 2; *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 9; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.3; *Crezelius*, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 131 f.; *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, S. 1, 21 f., 25 ff.; *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, S. 84, 92, 132 f.; a.A. *F. Kirchhof*, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, S. 24 f., der die Termini -besteuerung und -belastung synonym verwendet; a.A. auch *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 54, der abhängig von der Schuldneridentität von Doppelbesteuerung oder -belastung spricht.

⁵ *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 130; *Crezelius*, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1342.

konkreten Fall mehrere Steuergesetze jeweils unabhängig voneinander eingreifen, sich die Tatbestände mehrerer Gesetze bildlich gesprochen überlappen oder überschneiden.⁶ Die Steuerkonkurrenz besitzt insofern strukturelle Ähnlichkeiten mit den Konkurrenzen im Strafrecht oder der Anspruchsgrundlagenkonkurrenz im Zivilrecht.⁷

Jenseits des Begriffsbildes zweier sich überschneidender Kreise gestaltet sich die exakte Definition der Mehrfachbelastung jedoch schwierig. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass die Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen vielfältig sind und sich nur schwer in ein enges begriffliches Korsett einfügen lassen. Die folgenden Beispielfälle enthalten typische Sachverhalte, in denen üblicherweise vom Vorliegen einer steuerlichen Mehrfachbelastung gesprochen wird.

Beispielfall 1: E ist gewerblicher Einzelkaufmann. Er zahlt auf die Gewinne aus seinem Gewerbebetrieb Einkommensteuer und Gewerbesteuer.

Beispielfall 2: A ist Angestellter, leidenschaftlicher Fernsehkonsument und Raucher. Auf sein Angestelltegehalt zahlt er Einkommensteuer. Am Kiosk zahlt er auf die Fernsehzeitschrift Umsatzsteuer, auf die Schachtel Zigaretten Umsatzsteuer und (auf ihn verdeckt übergewälzte) Tabaksteuer.

Beispielfall 3: V ist Eigentümer und Vermieter einer Immobilie. Auf seine Vermietungseinkünfte zahlt er Einkommensteuer. Als Eigentümer des Grundstücks zahlt er zusätzlich Grundsteuer.

Beispielfall 4: E erbt von seinem verstorbenen Vater eine nach § 17 EStG steuerverstrickte GmbH-Beteiligung, die stille Reserven enthält. E zahlt auf Grundlage des gemeinen Anteilswerts (und somit auch auf die stillen Reserven) Erbschaftsteuer (§ 12 Abs. 2 ErbStG iVm §§ 11, 199 ff. BewG). Kurz danach veräußert E die Beteiligung und erzielt auf Grundlage der fortgeschriebenen historischen Anschaffungskosten einen nach § 17 EStG einkommensteuerbaren Veräußerungsgewinn (der sich wiederum auf die stillen Reserven erstreckt).

Beispielfall 5: G ist Alleingesellschafter einer GmbH. Auf ihre Gewinne zahlt die GmbH Körperschaftsteuer. Möchte G den nachsteuerlichen Gewinn in sein Privatvermögen überführen, zahlt er auf die Ausschüttungen Einkommensteuer (wahlweise Abgeltungssteuer oder Teileinkünftebesteuerung, § 32d Abs. 1, 2 Nr. 3 iVm § 3 Nr. 40 S. 1 lit. d EStG).

Herrschend wird die Mehrfachbelastung heute in Anlehnung an den Begriff der Doppelbesteuerung definiert. Eine Doppelbesteuerung wird nach übereinstimmender Lehre angenommen, wenn zwei oder mehrere souveräne Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand im gleichen Zeitraum eine gleichartige Steuer erheben.⁸ Davon

⁶ Geyler, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, S. 60.

⁷ Crezelius, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10; Seer, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 54; Lang, Systematisierung, S. 37, 41: »Doppelbesteuerung ist nichts anderes als die Idealkonkurrenz des Steuerrechts.«

⁸ OECD-Kommentar zum OECD-MA, Einl. Ziff. 1; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Vor Art. 1 MA Rn. 2; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.2; Vogel, in: Vogel/Lehner, Einl. OECD-MA, Rn. 2 ff.; Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 65; Kluge, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 10; Lang, Systematisierung, S. 36; Geyler, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, S. 19 ff. mwN aus der älteren Literatur.

abgeleitet soll eine Mehrfachbelastung vorliegen, wenn eine einzelne Abgabengewalt bei derselben Person (Steuersubjekt) den gleichen Steuergegenstand (Steuerobjekt) mehrfach besteuert.⁹ Oder anders ausgedrückt: Eine Identität von Abgabengewalt, Steuerobjekt und Steuersubjekt gegeben ist. Wie zu zeigen sein wird, ist diese Definition jedoch nicht allgemeingültig, da sie nur einen Teil der Konstellationen mit steuerlichen Mehrfachbelastungen erfasst. Sie bedarf daher einer Revision.

I. Identität der Abgabengewalt

Zutreffend ist, dass Mehrfachbelastungen durch den Zugriff verschiedener Steuern derselben Abgabengewalt gekennzeichnet sind. Durch dieses Kriterium lassen sich die nationalen von den internationalen Sachverhalten, die unter den Begriff der Doppel- oder Mehrfachbesteuerung fallen, abgrenzen.

Aus dieser Abgrenzungsfunktion heraus ist auch der Begriff der Abgabengewalt zu definieren: Als Abgabengewalten qualifizieren alle selbständigen staatlichen Völkerrechtssubjekte. Partielle, unselbständige Völkerrechtssubjekte wie die Bundesländer sind keine Abgabengewalten im vorliegenden Sinne, auch wenn sie begrenzte Steuergesetzgebungshoheit¹⁰ im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung und auf dem Gebiete der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern besitzen (Art. 105 Abs. 2, 2a GG). Treffen also eine vom Bund und eine von einem Land erhobene Steuer aufeinander, kann es genauso zu einer Doppelbelastung kommen, wie wenn zwei Bundessteuern miteinander konkurrieren. Das Tatbestandsmerkmal der identischen Abgabengewalt ist im Ergebnis daher gleichbedeutend mit dem Zusammentreffen verschiedener Steuern innerhalb einer nationalen Steuerrechtsordnung.¹¹

II. Identität von Steuergegenstand, Steuerquelle, Einkunftsquelle oder Steuersubstrat?

1. Steuergegenstand

Während sich die tatbestandlichen Konturen der Abgabengewalt und des Steuersubjekts zumindest in ihrem Kern aus der Terminologie selbst erklären, ist der in der Lehre anzutreffende Begriff des Steuergegenstands bzw. des Steuerobjekts in seiner inhaltlichen Bedeutung vergleichsweise unklar. Üblicherweise versteht man unter dem Steuergegenstand

⁹ *Crezelius*, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10, 13; *Crezelius*, BB Special 10 zu BB 46/2007, 11; *P. Kirchhof*, DSStR 1979, 275, 275; *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 Rn. A 177, 178, der allerdings auf die Identität des Steuersubjekts und des Steuergegenstands verzichtet, ohne aber das den Steuerkumulativen gemeinsam innewohnende charakteristische Verbindungskriterium zu benennen.

¹⁰ Entscheidend für die Zurordnung einer Steuer zu einer bestimmten Abgabengewalt ist die Gesetzgebungskompetenz für diese Steuer, nicht die Ertrags- oder Verwaltungshoheit (*Mellinghoff*, DSStJG 22 (1999), 127, 131; zweifelnd *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, Vor Art. 1 MA Rn. 2).

¹¹ Vgl. *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 9.

diejenigen Handlungen, Vorgänge, Zustände oder Ereignisse, an die eine Steuer anknüpft bzw. die einen Steueranspruch auslösen.¹² Steuergegenstand der Umsatzsteuer wäre danach das Ausführen einer Lieferung oder Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG), z.B. der Abschluss eines Kaufvertrags. Steuergegenstand der Kaffeesteuer wäre das Inverkehrbringen von Kaffee (§§ 1 Abs. 1, 11 Abs. 1 KStG) und Steuergegenstand der Einkommensteuer die wirtschaftliche Betätigung des Steuerpflichtigen (§ 2 Abs. 1 iVm §§ 13 ff. EStG). Tatsächlich findet der Begriff des Steuergegenstands mit dieser Bedeutung auch im Gesetz Verwendung. Wenn der mit »Steuergegenstand« überschriebene § 2 GrStG den Grundbesitz zum Steuergegenstand erklärt, wird damit auf einen dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Zustand abgestellt, nämlich auf das Grundstückseigentum.¹³ Bei der Gewerbesteuer kommt es auf ein tatsächliches Verhalten, das Betreiben eines Gewerbebetriebs an (§ 2 Abs. 1 GewStG). Auch der erste Abschnitt des Umsatzsteuergesetzes stellt unter der Überschrift »Steuergegenstand und Geltungsbereich« auf tatsächliche Vorgänge ab (Umsätze, Einfuhr und innergemeinschaftliche Erwerbe, §§ 1 ff. UStG). Daneben existieren zahlreiche weitere gesetzliche Beispiele.¹⁴ In den Steuergesetzen wird unter dem Begriff des Steuergegenstands somit grundsätzlich das jeweils steuerauslösende tatsächliche Ereignis verstanden.

Als Tatbestandsmerkmal für den Begriff der steuerlichen Mehrfachbelastung ist diese Definition allerdings zu eng. Mit ihrer Anknüpfung an die Identität des steuerauslösenden Vorgangs ist sie zu formalistisch und greift den entscheidenden Aspekt – die mehrfache wirtschaftliche Belastung eines regelmäßig mehraktigen Geschehens und die Wirkung der Steuerkumulation für den Steuerpflichtigen – nicht auf. Bestimmte Konstellationen, in denen die Wirkungen einer Doppelbelastung vorliegen, werden begrifflich nicht erfasst. Zwar würde nach diesem engen Steuergegenstandsbegriff beispielsweise die Besteuerung des Einzelkaufmanns mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer (Beispielsfall 1) eine Doppelbelastung darstellen, da beide Steuertatbestände durch das gleiche Ereignis (Betreiben des Gewerbebetriebs) verwirklicht werden. Die Besteuerung des Einkommenserwerbs mit Einkommensteuer und die der anschließenden Einkommensverwendung mit Umsatzsteuer (Beispielsfall 2) belastet den Steuerpflichtigen wirtschaftlich allerdings ebenso doppelt – auch wenn beide Steuern an verschiedene tatsächliche Handlungen anknüpfen

¹² *BVerfG*, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 unter B.I.5.; *BVerfG*, Beschl. v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 unter B.III.1.a); *BVerfG*, Beschl. v. 07.05.1963 – 2 BvL 8/61 u. 10/61, BVerfGE 16, 64 unter C.I.2.; *BVerwG*, Urt. v. 26.07.1979 – 7 C 53/77, NJW 1980, 796, 798; *Lang*, Systematisierung, S. 34 mwN; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 36 f., 55; *Bayar/Müller*, BB 1978, 1, 4; *Tipke*, StRO I, S. 328 f., 580; *Biergans/Wasmer*, FR 1985, 57, 57; *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, S. 107 f., 110; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 71; *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 9; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.3; *Jesse*, Verschiedene Ebenen, S. 33 f. mwN; *Behrends*, Die Lehre vom Steuertatbestand in bezug auf die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, S. 81 f.; *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, 62 ff. mwN aus dem älteren Schrifttum.

¹³ *Troll/Eisele*, § 10 Rn. 2.

¹⁴ §§ 1 ff. GrEStG (»Rechtsvorgänge«), §§ 1, 15 Abs. 1 TabakStG, §§ 1, 15 Abs. 1 KaffeeStG, §§ 1, 14 Abs. 1 BierStG, §§ 1, 5 Abs. 1 StromStG (Überführung von Tabakwaren, Kaffee oder Bier in den steuerrechtlich freien Verkehr bzw. Entnahme von Strom), § 1 KraftStG (»Halten von Fahrzeugen«), § 1 VersStG (»Zahlung des Versicherungsentgelts«), § 1 FeuerschutzStG (»Entgegennahme des Versicherungsentgelts«).

(Erwerbstätigkeit, Verkehrsgeschäft). Obwohl EStG und UStG nicht gleichzeitig und daher in Bezug auf die beiden steuerauslösenden Einzelakte auch nicht »doppelt« eingreifen, wird das Erworben des Steuerpflichtigen zweifach erfasst, nämlich einmal im Zeitpunkt des Erwerbs und ein weiteres mal bei seiner (vorprogrammierten¹⁵) Verwendung. Eine Doppelbelastung liegt auch in der Belastung des Vermieters mit Einkommen- und Grundsteuer (Beispielsfall 3), obwohl die Einkommensteuer die entgeltliche Überlassung der Mietsache, die Grundsteuer hingegen das Innehaben des Grundstückseigentums besteuert. Entscheidend für das Vorliegen einer Doppelbelastung ist somit nicht, ob verschiedene Steuergesetze an einen identischen tatsächlichen Vorgang anknüpfen.¹⁶ Ein solches Anknüpfungsmoment wäre ähnlich willkürlich wie das Abstellen auf die formalen Aspekte der Steuererhebungstechnik (direkte oder indirekte Steuern) oder der Ertragshoheit (Bund, Land, Gemeinden).

Richtigerweise sind stattdessen die wirtschaftlichen Folgen der Steuerkumulation ins Zentrum der Betrachtungen zu rücken.¹⁷ Entscheidend ist nicht, dass die Steuern an dasselbe Ereignis anknüpfen oder zeitgleich entstehen, sondern dass ein zusammenhängendes, normativ einheitliches Gesamtgeschehen, das auch aus mehreren steuerlich relevanten Teilhandlungen bestehen kann, mehrfach besteuert wird. Die Schwierigkeit besteht darin, jenes Moment zu bestimmen, das die einzelnen relevanten Geschehensabläufe zu einem Gesamtgeschehen verklammert. Es muss die Fälle, in denen zeitlich gestaffelt ausgelöste Steuern den Berechtigten doppelt wirtschaftlich treffen, von solchen trennen, in denen dies nicht der Fall ist. Als potentielle alternative Abgrenzungskriterien kommen hierfür die Identität von Steuerquelle, Einkunftsquelle und Steuersubstrat in Betracht.

2. Steuerquelle

Die »Steuerquelle« soll in diesem Zusammenhang den Vermögensbestand bzw. den Fundus bezeichnen, aus dem das Steuergesetz die Steuerzahlung »schöpft«.¹⁸ Die Steuerquelle dient als finanzielle Ressource zur Begleichung der Steuerschuld und wird durch die Steuerzahlung wertmäßig vermindert. So verstanden existiert für jeden Steuerpflichtigen nur eine einzige Steuerquelle: sein Gesamtvermögen, d.h. das im Laufe seines Lebens gespeicherte Einkommen im weitesten Sinne.¹⁹ Denn vom Steuerpflichtigen werden sämtliche Steuern, da sie ihm lediglich eine abstrakte Geldleistungspflicht auferlegen (und nicht Zugriff auf

¹⁵ Jedes Einkommen wird früher oder später für Konsumzwecke verwendet, sodass die Umsatzsteuer – von wenigen Ausnahmen (einkommen- oder umsatzsteuerliche Befreiungen) abgesehen – zwangsläufig zur Einkommensteuer hinzutritt, *Tipke*, StRO I, S. 507.

¹⁶ Ebenso *P. Kirchhof* (in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 Rn. A 178; DStR 1979, 275, 275), der bei identischen Steuergegenständen von »normativ bedingter Konkurrenz«, bei verschiedenen Steuergegenständen von »individuell verursachter Konkurrenz« spricht.

¹⁷ Vgl. *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 74; *Söhn*, StuW 1975, 1, 10; *G. Kirchhof*, Beihefter zu DStR 40/2009, 135, 137.

¹⁸ Ähnlich *Lang*, Systematisierung, S. 34: »Güternvorrat [...], aus dem die Steuer entnommen oder entrichtet wird.«

¹⁹ *Tipke*, StRO I, S. 97, 471, 500; *Tipke*, StRO II, S. 571, 580; dagegen früher noch a.A. *Tipke*, StuW 1975, 242, 246: Unterscheidung zwischen »Einkommen und Einkommensverwendung«.

einen konkreten Vermögensgegenstand nehmen), aus seinem Gesamtvermögen geleistet. Auch laufendes Einkommen geht zunächst in das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen über, bevor es für Konsumzwecke oder zur Steuerzahlung verwendet werden kann.²⁰ Da die Bildung des Gesamtvermögens das Resultat verschiedenster historischer Einkommensvorgänge ist, stellt TIPKE zu Recht fest, dass jede Steuer in irgendeiner Form das gespeicherte Einkommen besteuert und man daher sämtliche Steuern als Einkommensteuern im weitesten Sinne auffassen kann.²¹ Als Bindeglied zwischen Steuerpflichtigem und Fiskus ist das Gesamtvermögen Einkommensfundus und Steuerquelle zugleich. Greifen jedoch sämtliche Steuern auf dieselbe Steuerquelle zu, kann die Identität der Steuerquelle nicht Abgrenzungsmerkmal für das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Doppelbelastung sein.²² Die Steuerquelle ist insoweit ohne Bedeutung.

3. Einkunftsquelle

Stattdessen könnte die Identität der »Einkunftsquelle« entscheidend sein. Einkunftsquellen sind alle Sachen, Sachinbegriffe, Tätigkeiten oder Rechte, deren Verwertung beim Steuerpflichtigen zu Einkünften führt (z.B. die vermietete Immobilie, der Gewerbebetrieb, die freiberufliche Tätigkeit oder der Gesellschaftsanteil, der zur Gewinnausschüttung berechtigt). Dabei ist der Begriff der Einkünfte im vorliegenden Kontext umfassend zu verstehen: Erfasst sind sämtliche Vermögenszuwächse einer Person. Auf das Merkmal der Beständigkeit oder Stetigkeit (wie es der Quellentheorie zugrunde liegt) kommt es nicht an – auch einmalige Vermögenserwerbe stellen Einkünfte dar. Ob ein Vermögenszuwachs unter einen Steuertatbestand subsumierbar und somit steuerbar ist, ist ebenso unbeachtlich (auch Lotteriegewinne sind daher Einkünfte im vorliegenden Sinne).

Als Abgrenzungsmerkmal besitzt der Begriff der Einkunftsquelle im Vergleich zum Steuergegenstand den Vorteil, dass er nicht davon abhängig ist, wie der Gesetzgeber die Steuertatbestände formuliert. Darüber hinaus wird in den meisten Doppelbelastungskonstellationen tatsächlich auch dieselbe Einkunftsquelle besteuert. Wie Beispielsfall 5 demonstriert, allerdings nicht ausnahmslos: Dort erfassen sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Einkommensteuer verschiedene Einkunftsquellen (die Unternehmenstätigkeit einerseits, den Gesellschaftsanteil andererseits), obwohl das wirtschaftliche Ergebnis der GmbH erkennbar doppelt steuerlich belastet wird. Es zeigt sich, dass der Begriff der Einkunftsquelle mit seiner unmittelbaren Anknüpfung an den Einkünftebezieher zu stark personenbezogen ist. Als Abgrenzungskriterium ist die Einkunftsquelle deshalb zu eng und zur Feststellung von Mehrfachbelastungen untauglich.

²⁰ Tipke, StRO I, S. 500.

²¹ Tipke, StRO II, S. 572, 580, 981, 1048, 1106.

²² So aber noch Kluckhohn, StuW 1929, 373, 373, allerdings ohne Definition der Steuerquelle.

4. Steuersubstrat

Möglicherweise hängen Doppelbelastungen stattdessen mit der Identität des »Steuersubstrats« zusammen.²³ Das Steuersubstrat lässt sich als Subkategorie der Steuerquelle verstehen. Im Gegensatz zum abstrakten Gesamtvermögen, das die Steuerquelle bildet, beschreibt das Steuersubstrat den aus einem bestimmten Wertschöpfungsvorgang resultierenden, im Gesamtvermögen enthaltenen konkreten Vermögenswert (z.B. die für die Erbringung einer Dienstleistung oder die Übereignung eines Gegenstandes als Gegenleistung erhaltenen € 1.000). Wertschöpfungsvorgänge sind alle Ereignisse, die steuerliches Leistungsfähigkeitspotenzial auf Seiten des Erwerbers erzeugen, wobei eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Übertragung von Werten innerhalb rechtlich verbundener Personen oder Entitäten (d.h. zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern oder zwischen verbundenen Unternehmen) keine eigene Wertschöpfung, sondern lediglich eine Vermögensumschichtung darstellt. Die Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft ist daher kein eigenständiger Wertschöpfungsvorgang. Da das Steuersubstrat Ergebnis eines konkreten Wertschöpfungsvorgangs ist, gibt es nicht »das« Steuersubstrat, sondern innerhalb des Gesamtvermögens eines jeden Steuerpflichtigen so viele verschiedene Steuersubstrate, wie zuvor Wertschöpfungsvorgänge stattgefunden haben und die daraus erlangten Vermögenswerte noch im Gesamtvermögen enthalten sind. Dabei kommt es nicht darauf an, welchen Personen ein solcher Vermögenswert zivilrechtlich zuzuordnen ist. Ein bestimmtes Steuersubstrat kann auch dann doppelt steuerlich belastet werden, wenn verschiedene Steuern auf das Vermögen verschiedener Personen zugreifen (z.B. die Erhebung der Körperschaftsteuer bei der GmbH und die anschließende Erhebung der Einkommensteuer auf die Ausschüttung beim Gesellschafter).

Verwendet man das Steuersubstrat als Abgrenzungskriterium, lassen sich alle auf Seite 175 dargestellten Beispielfälle zutreffend einordnen:

Zahlt der Einzelkaufmann E im Beispielfall 1 auf seine gewerblichen Einkünfte in Höhe von € 100.000 Einkommensteuer und Gewerbesteuer, so wird der Wertschöpfungsvorgang der gewerblichen Tätigkeit und damit das erwirtschaftete Steuersubstrat der € 100.000 mit zwei Steuern belastet. Es handelt sich um das Musterbeispiel einer Doppelbelastung.

Zahlt A im Beispielfall 2 für sein Arbeitseinkommen in Höhe von € 30.000 Einkommensteuer und im Anschluss bei der Einkommensverwendung auf die Fernsehzeitschrift zum Preis von € 1 Umsatzsteuer, wird das wirtschaftliche Ergebnis eines einzelnen Wertschöpfungsvorgangs (seiner Arbeit) teilweise (in Bezug auf € 1) zweifach belastet. Beim Kauf von Zigaretten tritt noch die Tabaksteuer hinzu, sofern dem Verkäufer die (verdeckte) Überwälzung der Tabaksteuer auf den Käufer gelingt²⁴, sodass die Wertschöpfung des A insoweit sogar durch drei Abgaben besteuert wird.²⁵

²³ Für den Bereich der Doppelbesteuerung verwendet diesen Begriff auch *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1 Rn. 24, ohne ihn allerdings zu definieren. Ebenso *Crezelius*, BB Special 10 zu BB 46/2007, 12; ähnlich *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 75 (»Besteuerungssubstrat«), aber auch dort jeweils ohne Definition.

²⁴ Die Überwälzung einer Steuer bedeutet, dass der Leistungserbringer die von ihm geschuldete Steuer auf seinen anvisierten Preis aufschlagen kann, ohne dass die Nachfrage nach dem Produkt (zumindest nicht kurzfristig) erheblich rückläufig wird (niedrige Preiselastizität). Das ist typischerweise der Fall, wenn die Abnehmer auf das Produkt angewiesen sind und nicht auf andere Produkte