

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

Inhalt

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Einleitung	1
§ 1. Gegenstand und Gang der Untersuchung	1
§ 2. Praktische Relevanz des Themas	2
1. Teil. Die zivilrechtliche Erbfähigkeit der Gesellschaften	5
§ 1. Einführung	5
§ 2. Die historische Entwicklung der Erbfähigkeit vom römischen Recht bis zum Erlass des BGB	6
§ 3. Die Erbfähigkeit der juristischen Personen	12
§ 4. Die Erbfähigkeit der Personengesellschaften	14
A. <i>Einführung</i>	14
I. Die traditionelle Gesamthandslehre	15
1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	15
2. Die Personenhandelsgesellschaften des HGB	17
3. Der nichtrechtsfähige Verein	18
II. Die Gesamthandsgesellschaften nach der modernen Gesamthandslehre	19
1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	19
2. Die Personenhandelsgesellschaften und andere Personengesellschaften	21
3. Der nichtrechtsfähige Verein	23
III. Zwischenergebnis	23
B. <i>Die Erbfähigkeit auf Grundlage der traditionellen Gesamthandslehre</i>	23
I. Meinungsstand	23
1. Personenhandelsgesellschaften	24
2. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und der nichtrechtsfähige Verein	24

Inhalt

II. Auslegungsansätze im Falle einer nichtigen Einsetzung	26
1. Einsetzung der Gesellschafter unter Auflage	26
2. Einsetzung der Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit	27
3. Einsetzung Dritter unter Auflage oder mit Vermächtnislast	27
III. Bewertung der Auslegungsansätze	27
1. Argumente gegen die Einsetzung der Gesellschafter unter Auflage	28
2. Argumente gegen die Einsetzung der Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit	33
3. Argumente gegen die Einsetzung Dritter unter Auflage	37
IV. Alternativer Auslegungsansatz	38
V. Ergebnis zur Erbfähigkeit nach traditioneller Gesamthandslehre	38
C. <i>Die Erbfähigkeit auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre</i>	38
I. Meinungsstand	38
II. Die Argumente FLUMES gegen die Erbfähigkeit der Personengesellschaften	41
1. Das Gesamthandsverständnis von Flume	41
2. Verwaltungstestamentsvollstreckung	43
3. Pflichtteilsrecht	46
4. Ausgleichungspflicht	49
a) Gesellschaft als Alleinerbin	49
b) Gesellschaft als Miterbin	50
5. Erbunwürdigkeit	51
a) Testamentsanfechtung als Lösung?	53
(1) Faktisches Vollzugsdefizit wegen verschiedener Interessenlagen beim nur-testamentarischen Erben	54
(2) Kreis der Anfechtungsberechtigten variiert	54
(3) Testamentsanfechtung setzt Kausalität voraus	56
b) Erbunwürdigkeit der Gesellschaft durch Zurechnung?	57
(1) Zurechnung von Gesellschafterhandeln	58
(a) Missbrauchslehren	58
(b) Institutionelle Lehre und Normanwendungslehre	59
(c) Bewertung der Lehren und Auffassung der Rechtsprechung	60
(d) Anwendung der Durchgriffslehren auf die Erbunwürdigkeitskonstellationen	62
(i) Normanwendungslehren	62

Inhalt

(ii) Missbrauchslehren	63
(e) Zwischenergebnis	64
(f) Erbnunwürdiges Verhalten einzelner Gesellschafter	64
(i) Für die Erbeinsetzung kausale Verfehlung	66
(ii) Für die Erbeinsetzung nicht kausale Verfehlung	66
(2) Zurechnung von Organ- und Repräsentantenhandeln	68
c) Ergebnis zur Frage der Erbnunwürdigkeit von Gesellschaften	74
6. Geborenssein einzelner Gesellschafter	74
7. Vorkaufsrecht	76
8. Handelsrechtliche Haftungsprivilegien	79
9. Zwischenergebnis	83
III. Weitere Problemfelder bei Anerkennung der Erbfähigkeit von Personengesellschaften	83
1. Erbrechtlicher Vonselbsterwerb	83
2. Akzessorische Gesellschafterhaftung	90
3. Gesetzeswortlaut der Erwerbstatbestände in § 124 Abs. 1 HGB und § 718 BGB	97
4. Fehlende Registerpublizität	98
5. Erbscheinsfähigkeit	100
a) Registerfähige Gesellschaften	102
b) Nicht registerfähige Gesellschaften	103
(1) Eintragungsmethoden	103
(a) Isolierte Eintragung der Gesellschafter	103
(b) Isolierte Eintragung der Gesellschaft	104
(c) Gemeinsame Eintragung von Gesellschaft und Gesellschaftern	107
(i) Richtigkeitsgewähr durch amtliche Einziehung des Erbscheins	108
(ii) Schutz des in die Richtigkeit des Erbscheins gesetzten Vertrauens	110
(2) Nachweis gegenüber dem Nachlassgericht	114
(3) Ergebnis	116
6. Gesellschaft als Teil einer Miterbengemeinschaft?	116
7. Weitere Überschneidungen von Regeln des Gesellschafts- mit denen des Erbrechts	117
IV. Ergebnis zur Erbfähigkeit nach der modernen Gesamthandslehre	118
§ 5. Anhang: Vermächtnisfähigkeit	119
§ 6. Gesamtergebnis des ersten Teils	121

2. Teil. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG	123
§ 1. Einführung	123
§ 2. Der Begriff des Steuersubjekts	124
§ 3. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG	125
A. <i>Meinungsstand</i>	126
I. Juristische Personen	126
II. Personengesellschaften und nichtrechtsfähiger Verein	126
1. Auffassung der Rechtsprechung	127
2. Auffassung des Schrifttums	129
B. <i>Die Unterschiede zwischen transparenter und intransparenter Betrachtungsweise</i>	130
I. Höhe der Steuerbelastung	130
II. Besteuerungsverfahren	133
1. Festsetzungsverfahren	133
2. Vollstreckungsverfahren	134
III. Weitere Auswirkungen auf die Gesellschafter	134
C. <i>Argumente für und gegen die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG</i>	137
I. Wortlaut	137
II. Systematik	139
1. Rückschluss aus §§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d, 35 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG	139
2. Rückschluss aus § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG	144
3. Rückschluss aus anderen Steuergesetzen	145
a) Die Steuersubjektivität von Gesellschaften in den einzelnen Steuergesetzen	145
b) Die Ratio von transparenter und intransparenter Besteuerung	149
c) Folgerungen für das ErbStG	151
III. Historie	152
IV. Teleologie	152
1. Zivilrechtliche Bereicherung als Steuerrechtfertigungsgrund	153
2. Verfahrensvereinfachung und Vermeidung materiellrechtlicher Widersprüche	157
3. Vergleichbarkeit mit den juristischen Personen	157
4. Argument der günstigeren Alternativgestaltung?	158
5. Abweichende steuerliche Zuordnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO?	158
D. <i>Zwischenergebnis</i>	159

Inhalt

§ 4. Methoden zur Vermeidung steuerlicher Nachteile	160
A. <i>Ermittlung des Zuwendungsempfängers</i>	160
I. Zuwendung an die Gesellschaft setzt zivilrechtliche Rechtsfähigkeit voraus	161
II. Auslegung des Willens des Zuwendenden als Zuwendung an die Gesellschafter	162
III. Auslegung des Willens des Zuwendenden als Zuwendung unter Auflage oder Bedingung oder als Vertrag zugunsten Dritter	163
B. <i>Zurechnung der Verwandtschaftsverhältnisse der Gesellschafter an die Gesellschaft für Zwecke der Steuerklasse</i>	165
C. <i>Präventive Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung steuerlicher Nachteile</i>	169
I. Zwischenschaltung einer Bruchteilsgemeinschaft	169
II. Anteilsübertragung nach Einlage	170
§ 5. Gesamtergebnis des zweiten Teils	171
3. Teil. Die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern	173
§ 1. Einführung	173
§ 2. Der Begriff der steuerlichen Doppelbelastung	173
A. <i>Die Abgrenzung der Doppel-/Mehrfachbelastung von der Doppel-/Mehrfachbesteuerung</i>	174
B. <i>Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Doppel- und Mehrfachbelastung</i>	174
I. Identität der Abgabengewalt	176
II. Identität von Steuergegenstand, Steuerquelle, Einkunftsquelle oder Steuersubstrat?	176
1. Steuergegenstand	176
2. Steuerquelle	178
3. Einkunftsquelle	179
4. Steuersubstrat	180
III. Identität des Steuersubjekts?	183
IV. Gleichartigkeit der Steuern und identischer Besteuerungszeitraum?	184
V. Zwischenergebnis: Definition der steuerlichen Doppel- und Mehrfachbelastung	185
C. <i>Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen</i>	185
D. <i>Abgrenzung der Mehrfachbelastung von der schlicht-sukzessiven Besteuerung</i>	186
§ 3. Typologie der Doppelbelastungen in Erbschaftsfällen unter Beteiligung von Gesellschaften	187
A. <i>Vom Erbschaftsgegenstand abhängige Doppelbelastungen</i>	188
I. Übergang steuerverstrickter stiller Reserven	188
II. Postmortaler Forderungseinzug	189

Inhalt

III. Renten und wiederkehrende Leistungen	190
B. <i>Vom Erben abhängige Doppelbelastungen.</i>	190
I. Betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch Dritten	190
II. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch Gesellschafter	192
III. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch nahestehenden Dritten	196
IV. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch nicht nahestehenden Dritten	196
C. <i>Die Unterscheidung nach der Art der Mehrfachbelastung</i>	197
I. »Besteuerungsnachholende« Mehrfachbelastung	198
II. »Einfache« Mehrfachbelastung	202
§ 4. Die Zulässigkeit steuerlicher Mehrfachbelastungen	203
A. <i>Die Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen im Allgemeinen</i>	203
I. Rechtliche Grundlagen steuerlicher Mehrfachbelastungen	204
II. Rechtliche Schranken steuerlicher Mehrfachbelastungen	208
1. Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	208
2. Steuerliches Übermaßverbot	210
III. Rechtsfolgen unzulässiger Mehrfachbelastungen	220
B. <i>Die Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen bei erbenden Gesellschaften</i>	220
I. Entwicklung der Rechtsprechung und Auffassung der Literatur	220
II. Konformität mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG	225
III. Konformität mit der Eigentumsgarantie bzw. dem Übermaßverbot	227
1. Reduzierung der Ertragsteuern durch Abzug der Erbschaftsteuer als Betriebsausgabe	228
2. Reduzierung der Einkommensteuer durch § 35b EStG	229
3. Reduzierung der Erbschaftsteuer durch § 10 Abs. 5 ErbStG	230
4. Milderung durch kumulative Anwendung von § 35b EStG und § 10 Abs. 5 ErbStG	235
IV. Weitere steuersystematische Argumente	235
1. Erbschaftsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinne	235
2. Exklusivitätsverhältnis als gesetzlicher Leitgedanke	237
3. Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer	239
4. Vereinbarkeit mit der Zwei-Ebenen-These der Rechtsprechung	240
V. Zwischenergebnis	241
§ 5. Methoden zur Vermeidung von Überschneidungen von Erbschaft- und Ertragsteuern de lege lata	241

Inhalt

<i>A. Mögliche Abgrenzungsverfahren</i>	243
I. Einschränkung der Steuerbarkeit nach dem ErbStG	243
II. Anwendung von Einlagegrundsätzen	244
III. Subsidiaritätsverhältnis zwischen den Gesetzen	245
IV. Alternativitätsverhältnis durch Kriterium der (Un-)Entgeltlichkeit oder der (Nicht-)Erwirtschaftung am Markt	247
V. Alternativitätsverhältnis durch das Kriterium der betrieblichen Veranlassung	250
VI. Abstellen auf die äußere Form der Verfügung	251
<i>B. Abwägung zwischen den einzelnen Abgrenzungsverfahren</i>	252
§ 6. Gesamtergebnis des dritten Teils	254
Thesen zur Arbeit	255
Abkürzungen	259
Literatur	267
Sachregister	303