



Frank Geyer

Die Übertragung
treuhänderisch gehaltener
Gesellschaftsanteile
im Erbschaft- und
Schenkungsteuerrecht

LESEPROBE



PETER LANG

Einleitung

Treuhandverhältnisse sind eine in nahezu allen Bereichen der Wirtschaft weit verbreitete und anerkannte Form der Beteiligung an einem Vermögensgegenstand. Die Gründe für die Wahl dieser mittelbaren Beteiligungsform sind vielfältig.¹ Aufgrund ihrer großen praktischen Bedeutung kommt es naturgemäß nicht selten vor, dass im Zusammenhang mit einem Treuhandverhältnis Vermögensgegenstände zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber, aber auch im Verhältnis zu außenstehenden Dritten, übertragen werden. Geschieht dies unentgeltlich unter Lebenden oder aufgrund des Todes einer der beteiligten Parteien, ist immer auch über das Eingreifen eines Tatbestands des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) nachzudenken.

Die Frage der Behandlung solcher unentgeltlichen Übertragungen unter Lebenden und von Todes wegen im Zusammenhang mit Treuhandverhältnissen war lange Zeit zwischen der nahezu einhelligen steuerrechtswissenschaftlichen Literatur und der Finanzverwaltung umstritten. Mangels einschlägiger Entscheidungen der höchststrichterlichen Rechtsprechung bestand in der Praxis weitgehend Rechtsunsicherheit, was in Zweifelsfällen zu einem Ausweichen auf andere rechtliche Gestaltungen zur Herbeiführung eines zumindest vergleichbaren wirtschaftlichen Ergebnisses ohne die nachteiligen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Konsequenzen geführt hat.

Zwar äußerte sich die Finanzverwaltung im Jahr 2005 unmittelbar nur zur Behandlung eines über einen Treuhänder gehaltenen Gesellschaftsanteils und der Begünstigungsfähigkeit solcher Anteile als Betriebsvermögen im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung.² Daraus ergeben sich jedoch zwangsläufig weitere Fragen zur Einordnung auch der übrigen Bestandteile eines Treuhandverhältnisses und zur Dogmatik des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes selbst. Die Veröffentlichung der Auffassung der Finanzverwaltung provozierte unmittelbar mehrere Äußerungen von Autoren in

¹ Siehe dazu § 3.

² FinMin Bayern, Erlass v. 14.06.2005 – S 3811-035-25199/05, ZEV 2005, 341; FinMin Sachsen-Anhalt, Erlass v. 17.06.2005 – 44-S 3811-33, juris; FinMin Baden-Württemberg, Erlass v. 27.06.2005 – 3-S 3806/51, DB 2005, 1493; FinMin Nordrhein-Westfalen, Erlass v. 28.06.2005 – S 3811-33-V A 2, FR 2005, 856; FinBeh Hamburg, Erlass v. 04.07.2005 – 53-S-3811-002/03; FinSen Bremen, Erlass v. 12.07.2005 – S 3811-13-2, juris; OFD Magdeburg, Erlass v. 25.07.2005 – S 3811-36-St 272, S 3811-37-St 271, ErbSt-Kartei ST § 12 ErbStG Karte 9; FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 02.09.2005 – VI 353-S 3806-051, juris.

der einschlägigen Fachliteratur. Allerdings geschah dies einerseits noch auf der Grundlage des nunmehr, nach dem Erlass des ErbStRG 2009,³ überholten Rechts, so dass eine Übertragung der Ansichten ins neue Recht noch aussteht. Andererseits ist neben der dogmatischen Haltbarkeit der Auffassung der Finanzverwaltung auch die der dazu ergangenen Literatur sowie auch der bisher dazu ergangenen Rechtsprechung der Instanzgerichte einer Überprüfung zu unterziehen. Die Finanzverwaltung hat die Reform und so manchen in der Zwischenzeit auf Länder- und Bundesebene vollzogenen Regierungswechsel jedenfalls lange Zeit nicht zu einer Änderung ihrer Meinung genutzt. Erst in jüngster Vergangenheit haben sich einige Bundesländer mit der Aufhebung der ursprünglichen Erlasse dieser Frage aktiv angenommen.⁴ Diese Erlasse sind gleichlautend ergangen und somit erkennbar zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen abgestimmt.⁵

Mit dem ErbStRG 2009, das seinerseits die vom BVerfG⁶ festgestellte Verfassungswidrigkeit des bisherigen ErbStG beheben sollte, wird dieser Problembereich durch erneute verfassungsrechtliche Bedenken insbesondere gegen die teilweise sehr weitgehende und u.U. sogar vollständige Befreiung von betrieblich sowie land- und forstwirtschaftlich genutztem Vermögen und gesetzessystematische Fragen erweitert. Zu behandeln sein wird auch die Übertragbarkeit der zur alten Rechtslage vorgetragenen Auffassungen auf die aktuellen Regelungen.

3 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) v. 24.12.2009, BGBl. I 2008, 3018.

4 FinMin Bayern, Erlass v. 16.09.2010 – 34-S 3811-035-38 476/10, DStR 2010, 2084; Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben v. 18.09.2010 – S 3811.1.1-4 St34, juris; FinBeh Hamburg, Erlass v. 18.10.2010 – 53-S 3811-002/09, juris; FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 28.10.2010 – VI 353-S 3806-051, juris; FinMin Niedersachsen, Erlass v. 01.11.2010 – S 3806-63-35 1, juris; FinMin Baden-Württemberg, Erlass v. 02.11.2010 – 3-S 3806/51, juris; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 04.11.2010 – S 3806/18-St 341, juris; FinMin Saarland, Erlass v. 11.11.2010 – B/5-S 3811-1#001, 2010/73852, juris.

5 So auch Keß, SteuK 2010, 439.

6 BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

Kapitel 1: Grundlagen

§ 1 Zivilrechtliche Grundlagen

A. Begriffsdefinitionen

Die Begriffe „Treuhand“, „Treuhandvertrag“, „Treugut“ und „Treuhandverhältnis“ sind nicht gesetzlich vorgegeben, sondern haben sich in der praktischen Anwendung herausgebildet.⁷ Das Institut der Treuhand als solches hat jedoch inzwischen vielfach dadurch gesetzliche Anerkennung erfahren, dass es an verschiedenen Stellen vom Gesetzgeber als vorhandener Regelungsgegenstand vorausgesetzt wird.⁸ Trotz des weitgehend einheitlichen Sprachgebrauchs umfasst der Begriff des Treuhandverhältnisses eine breite Variation von unterschiedlich ausgestalteten Rechtsbeziehungen. Dies macht es erforderlich, vergleichbare Modelle zu kategorisieren und die im weiteren Gang der Darstellung verwendeten Begriffe klarzustellen.

Als gemeinsames Merkmal liegt allen als Treuhandverhältnis bezeichneten Rechtsbeziehungen eine dingliche Rechtsposition des Treuhänders zugrunde, die es diesem erlaubt, im Außenverhältnis zu Dritten, am Treuhandverhältnis nicht unmittelbar Beteiligten, auf – zumindest wirtschaftlich bzw. mittelbar – dem Treugeber zustehende Vermögenswerte⁹ einzuwirken.¹⁰ Diese im Außenverhältnis bestehende Rechtsmacht des Treuhänders wird jedoch durch den Treuhandvertrag, der auch als Treuhandabrede bezeichnet wird, im Innenverhältnis zwischen Treugeber und Treuhänder – also lediglich mit schuldrechtlicher Wirkung – eingeschränkt. Wegen § 137 S. 1 BGB kann die Bindung im Innenverhältnis keine Auswirkungen auf die Befugnisse des sachenrechtlich Berechtigten haben. Sie ist gem. § 137 S. 2 BGB aber trotzdem zulässig. Das sachenrechtliche „Können“ des Treuhänders reicht also weiter, als es ihm das schuldrechtliche „Dürfen“ erlaubt.¹¹

7 Vgl. mit weiteren Nachweisen zur Diskussion um die Kodifizierung der Treuhand Armbrüster, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften, S. 11 f.

8 Vgl. §§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 Var. 1 AO, 159 Abs. 1 S. 1 AO, 3 Nr. 8 GrEStG, 287 Abs. 1, 313, 292 f. InsO, 203 Abs. 3 VVG.

9 Auf die Frage, ob diese auf Sachen und Rechte zu beschränken sind, kommt es im Falle der Treuhand an Unternehmensbeteiligungen nicht an, vgl. dazu aber Grundmann, Treuhandvertrag, S. 117, 368; Pröller, Festschrift Larenz, S. 487 ff.

10 Schmidt, in: MünchKomm-HGB, Vor § 230, Rn. 35; Coing, Die Treuhand kraft privaten Rechtsgeschäfts, S. 85 ff.; Schramm, in: MünchKomm-BGB, Vor § 164, Rn. 28; Henssler, AcP 196 (1996), 41 ff.

11 So auch BGH, Urt. v. 03.12.1998 – III ZR 288/96, ZIP 1999, 59, 60.

Das Rechtsobjekt, auf das sich die Treuhand bezieht, wird als Treugut bezeichnet. Bei der hier behandelten Treuhand an Gesellschaftsanteilen ist das Treugut die Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft.

Der Begriff des Treuhandverhältnisses ist dabei kein Synonym für den Treuhandvertrag, sondern er bezeichnet die Gesamtheit der Rechtsbeziehungen zwischen den Parteien des Treuhandvertrags. Das umfasst sowohl die schuldrechtliche Bindung im Innenverhältnis mit dem Treuhandvertrag als Rechtsgrund als auch die sachenrechtliche Zuordnung des Treuguts bzw. allgemein die Berechtigung des Treuhänders im Außenverhältnis hinsichtlich des Treuguts. Fehlt eines dieser beiden Elemente, liegt zumindest kein vollständiges Treuhandverhältnis vor.¹²

B. Arten von Treuhandverhältnissen

Bereits aus der oben geschilderten Grundkonstellation der Treuhand ergibt sich die Frage nach dem Ursprung sowie der Rechtsnatur der Verfügungsmacht des Treuhänders. Möglich sind dabei die folgenden beiden Alternativen:

Das Eigentum bzw. die Inhaberschaft am Treugut liegt beim Treuhänder, der kraft dieser Stellung zur dinglichen Einwirkung auf das Treugut fähig ist (sog. Vollrechtstreuhand).¹³ Eigentümer bzw. Inhaber des Treuguts bleibt der Treugeber, der den Treuhänder lediglich zur Wahrnehmung bestimmter dinglicher Rechte oder auch umfassend bevollmächtigt (sog. Vollmachtstreuhand) oder ermächtigt (sog. Ermächtigungstreuhand).¹⁴

12 Vgl. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1828.

13 Auch als „fiduziarische“ oder „echte Treuhand“ bezeichnet; Coing, Die Treuhand kraft privaten Rechtsgeschäfts, S. 88 f., und Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 12 f., bezeichnen abweichend von dieser hier verwendeten Terminologie nur die sog. Übertragungstreuhand (s. dazu unten I. 1. a) als „echte Treuhand“, als „unechte Treuhand“ die Vereinbarungs- und Erwerbstreuhand.

14 Dabei kann für die Zwecke dieser Arbeit dahinstehen, ob es sich im Einzelfall um eine Ermächtigung i.S.d. § 185 BGB, bei der der Ermächtigte im eigenen Namen handelt und eine eigene Willenserklärung abgibt, oder um eine sonstige Form der mittelbaren Stellvertretung handelt; bei der offenen Stellvertretung nach § 164 Abs. 1 S. 1 BGB fehlt es am Auftreten im eigenen Namen; zur Abgrenzung dieser Rechtsinstitute siehe Gursky, in: Staudinger, § 185, Rn. 109 f.; Beuthin, Festschrift Medicus, S. 9.

Die hier darzustellende Problematik der Erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Behandlung der Treuhand an Gesellschaftsanteilen bezieht sich ausschließlich auf solche Treuhandkonstruktionen, bei denen der Treuhänder gesellschaftsrechtlich als Inhaber der Beteiligung und damit als Gesellschafter anzusehen ist. Diese Voraussetzung ist lediglich bei der Vollrechtstreuhand gegeben. Nur dann kann sich nämlich überhaupt eine Diskrepanz zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Zuordnung der Gesellschaftsbeteiligung ergeben. Lediglich bei der Vollrechtstreuhand kann sich überhaupt die Frage stellen, ob dem Treugeber nach den Umständen des Einzelfalls das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum nach § 903 BGB zuzuordnen ist. Das ist im Ertragsteuerrecht unstreitig der Fall, bedarf jedoch im Bereich des stärker zivilrechtsorientierten Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts einer eingehenden Untersuchung.¹⁵ Allein diese Form des Treuhandverhältnisses ist im Folgenden gemeint, wenn der Begriff der Treuhand oder des Treuhandverhältnisses verwendet wird. Der Treuhänder ist dabei ausschließliches sachenrechtliches Zuordnungssubjekt des Treuguts. Davon sind zunächst alle anderen Ausgestaltungen von Treuhandverhältnissen, bei denen der Treugeber selbst die Beteiligung hält, abzugrenzen und für den weiteren Gang der Darstellung auszuschneiden.

I. Merkmale der Vollrechtstreuhand

1. *Der Treuhänder als sachenrechtlicher Inhaber des Treuguts*

Entscheidend für das Vorliegen einer Vollrechtstreuhand ist allein die Frage, ob dem Treuhänder zum Zeitpunkt der Beurteilung sachenrechtlich die volle Berechtigung hinsichtlich des Treuguts, die sich gem. § 903 S. 1 BGB aus dem Eigentum oder der Inhaberschaft an einem Recht ableitet, zusteht. Nicht entscheidend ist dagegen, in welcher Phase der Entstehung des Treuhandverhältnisses oder von welchem Rechtssubjekt er dieses Recht erlangt hat. Die oftmals vorgenommene Unterscheidung zwischen Erwerbs-, Übertragungs- und Vereinbarungstreuhand ist daher für die rechtliche Einordnung eines Treuhandverhältnisses zu einem bestimmten Zeitpunkt als echtes oder unechtes Treuhandverhältnis nicht erforderlich.¹⁶ Bedeutung erlangt diese Unterscheidung ausschließlich im

15 Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO, § 39 Rn. 2; ablehnend gegenüber der Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO im ErbStG BFH, Urt. v. 15.10.1997 – II R 68/95, BStBl. II 1997, 820; Gebel, BB 2000, 537.

16 Auch bei der steuerlichen Anerkennung von Treuhandverhältnissen wird mittlerweile nicht mehr zwischen diesen Formen der Treuhand unterschieden, seitdem die Rechtsprechung auch die Vereinbarungstreuhand akzeptiert, s. BFH, Urt. v. 15.07.1997 –

Rahmen der Begründung des Treuhandverhältnisses und dort insbesondere im Zusammenhang mit der Frage nach einer etwaigen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht zu diesem Zeitpunkt.¹⁷ So findet im Falle einer Erwerbs- oder Vereinbarungstreuhand keine Veränderung der dinglichen Rechtslage statt. Vielmehr erwirbt bei der Erwerbstreuhand der Treuhänder selbst das Treugut von einem Dritten nach Vereinbarung des Treuhandvertrags und wird unmittelbar Eigentümer bzw. Inhaber des Treuguts, ohne dass ein Zwischenerwerb durch den Treugeber erfolgt.¹⁸ Die Vereinbarungstreuhand unterscheidet sich hiervon lediglich in der zeitlichen Reihenfolge, in der der Eigentumserwerb durch den Treuhänder und die Vereinbarung der Treuhandabrede stattfinden. Der Treuhänder ist demnach bereits vor der Begründung des Treuhandverhältnisses Eigentümer bzw. Inhaber des Treuguts.¹⁹ Ein Wechsel der sachenrechtlichen Zuordnung zwischen den Parteien des Treuhandvertrages erfolgt nur bei der Übertragungstreuhand, in deren Rahmen das Treugut vom Treugeber auf den Treuhänder übertragen wird.²⁰ Maßgeblich ist hier jedoch allein der dingliche Zustand, nicht dessen Zustandekommen.

2. *Pflichtbindung im Innenverhältnis*

a) Allgemeines

Als Gemeinsamkeit aller Treuhandverhältnisse ist der Treuhänder in der Ausübung seiner Rechtsmacht durch die rein schuldrechtlich wirkende Treuhandabrede im Innenverhältnis zum Treugeber gebunden. Diese Bindung schränkt die sachenrechtlich unbegrenzte Verfügungsgewalt des Treuhänders als solche somit nicht ein.

Die Treuhandabrede beinhaltet regelmäßig die umfassende Weisungsgebundenheit des Treuhänders, so dass ihm kein wesentlicher eigener Handlungsspiel-

VIII R 56/93, DStRE 1997, 759; anders noch BFH v. 25.09.1968 – I 52/64, BFHE 93, 444; FG Hamburg, Urt. v. 10.01.1974 – I 142/70, EFG 1974, 237.

17 Siehe § 6 und § 11 C. I.

18 BFH, Urt. v. 14.10.2003 – VIII R 22/02, BFH/NV 2004, 620; Schmidt, in: MünKomm-HGB, vor § 230 Rn. 55.

19 BGH, Urt. v. 09.09.1997 – IX R 52/94, DStRE 1997, 959; Urt. v. 15.04.1999 – VII ZR 290/98, BGHZ 141, 207; Schmidt, in: MünchKomm-HGB, vor § 230 Rn. 53; Armbrüster, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften, S. 122; Blaurock, Unterbeteiligung und Treuhand, S. 151 f.

20 Schmidt, in: MünchKomm-HGB, vor § 230 Rn. 53; Armbrüster, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften, S. 93 ff.; Blaurock, Unterbeteiligung und Treuhand, S. 154 f.; Eden, Treuhandhaft an Unternehmen und Unternehmensanteilen, S. 46 ff.