



Frank Geyer

Die Übertragung
treuhänderisch gehaltener
Gesellschaftsanteile
im Erbschaft- und
Schenkungsteuerrecht



PETER LANG

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	31
Kapitel 1: Grundlagen	33
§ 1 Zivilrechtliche Grundlagen	33
A. Begriffsdefinitionen	33
B. Arten von Treuhandverhältnissen	34
I. Merkmale der Vollrechtstreuhand	35
1. Der Treuhänder als sachenrechtlicher Inhaber des Treuguts	35
2. Pflichtbindung im Innenverhältnis	36
a) Allgemeines	36
b) Auswirkungen der Treuhandabrede und des Gesellschaftsvertrags auf die sachenrechtliche Zuordnung der Gesellschaftsanteile	37
aa) Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs	37
bb) Rechtsprechung der Oberlandesgerichte	38
cc) Literaturmeinungen	39
dd) Stellungnahme	40
II. Gesellschaftsanteile als Gegenstand echter Treuhandverträge	44
C. Abgrenzung zu sonstigen Möglichkeiten mittelbarer Beteiligung an Gesellschaften	45
I. Unterbeteiligung	45
II. Stille Beteiligung	47
III. Nießbrauch	49
IV. Mittelbare Stellvertretung	49
V. Partiarisches Darlehen	50
D. Vertragstyp	52
I. Entgeltliche Treuhandverhältnisse	52
II. Unentgeltliche Treuhandverhältnisse	53
§ 2 Steuerrechtliche Grundlagen	53
A. Wirtschaftliches Eigentum des Treugebers	53
B. Materielle Anforderungen an die Treuhand	54
C. Formelle Anforderungen an die Ausgestaltung von Treuhandverhältnissen	55
D. Formelle Anforderungen im Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts	56
§ 3 Wirtschaftliche Motive für die Errichtung von Treuhandverhältnissen	57
A. Vermeidung der Handelsregistereintragung des wirtschaftlich Beteiligten	58

B.	Einheitliche Stimmrechtsausübung des Treuhänders für mehrere Treugeber	61
C.	Vereinfachung der Übertragung der wirtschaftlichen Beteiligung	63
I.	Formerfordernisse bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen	63
II.	Formanforderungen an die Übertragung der Treugeberstellung	64
D.	Erlangung der Beteiligung trotz vorhandener Beteiligungshindernisse	65
E.	Aktuelle Beispiele von Treuhandgestaltungen	67
	Kapitel 2: Erwerb von Todes wegen	69
§ 4	Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 ErbStG)	71
A.	Allgemeines	71
I.	Begriff des Erbanfalls im Sinne des § 1922 Abs. 1 BGB	71
II.	Bestimmung des Rechtsnachfolgers bei Erbenmehrheit	73
III.	Einfluss der Auseinandersetzung einer Erbgemeinschaft auf den Steuergegenstand	77
IV.	Einfluss von Teilungsanordnungen auf den Steuergegenstand	78
B.	Gegenstand des Erbanfalls beim Übergang der für die Treuhand maßgeblichen Rechtspositionen	80
I.	Vererbung von Gesellschaftsanteilen	80
1.	Personengesellschaftsanteile	80
a)	Ohne Vereinbarung einer gesellschaftsvertraglichen Nachfolgeklausel	80
b)	Bei Vereinbarung einer erbrechtlichen Nachfolgeklausel	82
2.	Anteile an Kapitalgesellschaften	87
a)	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	87
b)	Aktiengesellschaft	88
II.	Übergang des Treuhandvertrags von Todes wegen	88
1.	Vererblichkeit des Treuhandvertrags	88
2.	Mit der Treuhandabrede übergehende Rechte und Pflichten	93
a)	Gegenstand des Herausgabebeanspruchs nach § 667 Alt. 2 BGB bei der eingliedrigen Treuhand	93
b)	Gegenstand des Herausgabebeanspruchs bei der mehrgliedrigen Treuhand	93
c)	Entstehung des Herausgabebeanspruchs aus § 667 BGB	97
3.	Gestaltungsbeispiel der Finanzverwaltung zur Begrenzung des Anwendungsbereichs ihrer Auffassung	98
C.	Tatbestandsverwirklichung bei Begründung des Treuhandverhältnisses	104
I.	Übertragungstreuhändler	105
1.	Zivilrechtliche Beurteilung	105

2.	Bestimmung des erbschaft- und schenkungsteuerlichen Übertragungsgegenstands	105
II.	Vereinbarungstreuhand und Erwerbstreuhand	106
D.	Steuerpflichtiger Erwerb beim Tod des Treuhänders	107
E.	Steuerpflichtiger Erwerb beim Tod des Treugebers	109
I.	Allgemeines	109
II.	Gegenstand der Übertragung bei Betriebsvermögen	110
F.	Steuerpflichtiger Erwerb bei der Beendigung des Treuhandverhältnisses	111
I.	Beendigung des Treuhandverhältnisses	111
II.	Mögliche Übertragungen im Zusammenhang mit der Beendigung der Treuhand	112
1.	Gegenstand des Erbanfalls bei Konfusion	113
2.	Besonderheiten beim Tod des Treuhänders	115
3.	Verzicht des Treugebers auf den Herausgabeanspruch aus § 667 Alt. 2 BGB	116
	Kapitel 3: Sonstige steuerpflichtige Vorgänge nach § 1 Abs. 1 ErbStG	117
§ 5	Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 ErbStG)	117
A.	Gegenstand des Vermächtnisses	117
I.	Allgemeines	117
II.	Gesellschaftsanteile als Vermächtnisgegenstand	118
III.	Die Treuhandabrede als Vermächtnisgegenstand	119
B.	Tatbestandsverwirklichung in den unterschiedlichen Stadien eines Treuhandverhältnisses	121
I.	Begründung des Treuhandverhältnisses	121
II.	Übertragung der Stellung als Treuhänder durch Vermächtnis	121
III.	Übertragung der Stellung als Treugeber durch Vermächtnis	123
IV.	Vermächtnisgegenstand bei der Beendigung des Treuhandverhältnisses	124
§ 6	Schenkung auf den Todesfall gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG / Vertrag zugunsten Dritter gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	125
§ 7	Sonstige Vorgänge nach § 3 ErbStG	127
§ 8	Schenkungen unter Lebenden	128
A.	Freigebige Zuwendung, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	129
I.	Begriff der freigebigen Zuwendung	129
II.	Gegenstand der freigebigen Zuwendung beim Übergang der für die Treuhand maßgeblichen Rechtspositionen	132
1.	Übertragung von Gesellschaftsanteilen	132
2.	Übertragung des Treuhandvertrags	133

III.	Verwirklichung des Tatbestands der freigebigen Zuwendung im Verlauf eines Treuhandverhältnisses	139
1.	Begründung des Treuhandverhältnisses	139
a)	Übertragungstreuhand	139
b)	Vereinbarungstreuhand	142
c)	Erwerbstreuhand	143
2.	Übertragung der Treugeberstellung	144
3.	Übertragung der Treuhänderstellung	145
4.	Beendigung des Treuhandverhältnisses	146
B.	Die sonstigen Tatbestände des § 7 Abs. 1 ErbStG	147
§ 9	Sonstige steuerpflichtige Vorgänge nach § 1 Abs. 1 ErbStG	148
A.	Zweckzuwendungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 in Verbindung mit § 8 ErbStG	148
B.	Ersatzerbschaftsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4	149
Kapitel 4: Wertermittlung		151
§ 10	Steuerliche Bereicherung	153
A.	Maßgeblicher Bewertungszeitpunkt	154
I.	Steuerentstehungszeitpunkt bei Erwerben von Todes wegen	154
1.	Grundsatz der Entstehung im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Bereicherung	154
2.	Steuerentstehungszeitpunkt bei betagten Ansprüchen	155
3.	Steuerentstehungszeitpunkt bei sonstigen Erwerben von Todes wegen	159
II.	Steuerentstehung bei Schenkungen unter Lebenden	159
B.	Bewertung der einzelnen Elemente eines Treuhandverhältnisses	162
I.	Bewertung des Gesellschaftsanteils	163
1.	Bewertung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft	163
a)	Rechtslage bis zum 31.12.2008	163
b)	Rechtslage ab dem 01.01.2009	164
aa)	Nicht börsennotierte Anteile	164
bb)	Börsennotierte Anteile	165
cc)	Paketzuschlag	166
2.	Bewertung eines Anteils an einer Personengesellschaft	167
a)	Vermögensverwaltende Personengesellschaft	167
aa)	Begriff der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	167
bb)	Bewertung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	169
b)	Mitunternehmerschaften	170
aa)	Rechtslage vor dem ErbStRG 2009	170
bb)	Aktuelle Rechtslage	171
II.	Bewertung des Herausgabebeanspruchs gem. § 667 Alt. 2 BGB	172

1.	Allgemeines	172
2.	Höchstrichterliche Rechtsprechung	173
a)	Sachleistungsansprüche aus einem gegenseitigen Vertrag	174
b)	Einseitige Sachleistungsansprüche	175
bb)	Bewertung von Ansprüchen aus einem echten Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 Abs. 1 BGB)	177
c)	BFH II R 39/98	177
d)	Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze auf den Herausgabebeanspruch aus § 667 Alt. 1 BGB aufgrund eines Treuhandvertrags	178
2.	Das Urteil des FG Niedersachsen	179
3.	Verwaltungsauffassung	179
a)	Bewertung des Herausgabebeanspruchs nach § 667 Alt. 1 BGB	179
b)	Bewertung der Verwaltungsauffassung	182
aa)	Qualifikation des Herausgabebeanspruchs als Sachleistungsanspruch aus einem gegenseitigen Vertrag im Sinne von R 92 Abs. 1 S. 1 ErbStR	182
bb)	Widerspruch zur Bewertung sonstiger Erwerbe	186
cc)	Verweis auf BFH II R 39/98	187
4.	Ansätze in der Literatur	187
a)	Behandlung als mittelbare Schenkung	187
b)	Anwendung von § 5 BewG analog	189
aa)	Behandlung als auflösend bedingter Erwerb des Herausgabebeanspruchs	189
bb)	Auflösend bedingter Erwerb des Gesellschaftsanteils	191
5.	Eigene Ansicht	192
	Kapitel 5: Steuerbefreiungen	195
§ 11	Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie Anteile an Kapitalgesellschaften	195
A.	Voraussetzungen und Rechtsfolgen	195
I.	Verschonungsabschlag	195
II.	Abzugsbetrag	197
B.	Verfassungsmäßigkeit der §§ 13a, 13b ErbStG	198
I.	Argumentation des BVerfG gegen die Verfassungsmäßigkeit von § 19 Abs. 1 ErbStG a.F.	198
II.	Anforderungen an eine verfassungsgemäße Verschonungsregelung	199
III.	Grundrechtsverletzungen durch die §§ 13a, 13b ErbStG	201
C.	Treuhandbeteiligungen als begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG	204
I.	Personengesellschaft	204

1.	Inländisches Betriebsvermögen	205
2.	Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG	206
a)	Mitunternehmerschaften im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	206
b)	Die Treugeberstellung als Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	210
aa)	Auffassung der Rechtsprechung	211
bb)	Auffassung der Finanzverwaltung	212
cc)	Auffassungen in der Literatur	214
dd)	Eigene Ansicht	216
II.	Kapitalgesellschaft	219
§ 12	Sonstige Steuerbefreiungen	219
	Kapitel 6: Zusammenfassung der Ergebnisse	221