

DNotI-Report

Informationsdienst des Deutschen Notarinstituts

Inhaltsübersicht

Aus der Gutachtenpraxis des DNotI

BGB § 723 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3; InsO § 80 – Ausscheiden oder Auflösung bei Insolvenz des GbR-Gesellschafters; sofortiges Ausscheiden des Gesellschafters bei Verfahrenseröffnung

ErbStG §§ 13b Abs. 1 Nr. 2, 9 Abs. 1 Nr. 2 – Übergabe eines Einzelunternehmens; Schenkungsteuer; getrennte Betrachtung der betrieblichen Grundstücke und des weiteren Betriebsvermögens

Rechtsprechung

GBO §§ 19, 22, 47; EGBGB Art. 229 § 21 – Löschung eines zugunsten einer GbR im Grundbuch eingetragenen Rechts; Voreintragungsobliegenheit im Gesellschaftsregister; keine teleologische Reduktion; Nachweis der Bewilligungsbefugnis betreffend ein Recht einer GbR im Grundbuchverfahren

Aus der Gutachtenpraxis des DNotI

BGB § 723 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3; InsO § 80 Ausscheiden oder Auflösung bei Insolvenz des GbR-Gesellschafters; sofortiges Ausscheiden des Gesellschafters bei Verfahrenseröffnung

I. Sachverhalt

Der Gesellschaftsvertrag einer am 22.12.2023 gegründeten GbR sieht unter anderem folgende Regelung vor:

„Ein Gesellschafter scheidet mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus der Gesellschaft aus, wenn das Insolvenzverfahren über sein Vermögen nicht innerhalb von drei Monaten wieder aufgehoben wird.“

II. Fragen

1. Ist die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Regelung, wonach ein insolventer Gesellschafter erst dann aus der Gesellschaft ausscheidet, wenn das Insolvenzverfahren

nicht innerhalb von drei Monaten wieder aufgehoben wird, noch mit der nunmehr geltenden Rechtslage vereinbar?

2. Sollte eine Regelung in diesem Sinne heute nicht mehr zulässig sein, wie ist die bestehende Regelung im Gesellschaftsvertrag dann anzuwenden oder auszulegen?

III. Zur Rechtslage

1. Ausscheiden des insolventen Gesellschafters gem. § 723 Abs. 1 Nr. 3 BGB

a) Grundsatz

Gemäß § 723 Abs. 1 Nr. 3 BGB führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters einer GbR zum **Ausscheiden** des Gesellschafters aus der Gesellschaft, **sofern der Gesellschaftsvertrag für diese Fälle nicht die Auflösung der Gesellschaft vorsieht**. Bis zum Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024 wurde die Gesellschaft durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst (§ 728 Abs. 2 S. 1 BGB a. F.). Die Neuregelung in § 723 Abs. 1 Nr. 3 InsO (die inhaltsgleich in § 130 Abs. 1 Nr. 3 HGB für die Per-

sonenhandelsgesellschaften zu finden ist) orientiert sich am früheren § 131 Abs. 3 Nr. 2 HGB a. F., wonach die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters **mangels abweichender vertraglicher Bestimmungen** zu dessen Ausscheiden aus der OHG führte.

b) Zwingender Charakter des § 723 Abs. 1 Nr. 3 BGB

Zwar gilt auch nach dem Inkrafttreten des MoPeG, dass die Vorschriften der §§ 705 ff. BGB in weiten Teilen dispositive Regelungen enthalten. In § 708 BGB ist die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter für die Regelungen der §§ 709-718 BGB sogar explizit angeordnet. Im Übrigen ist durch Auslegung zu ermitteln, ob von den Vorschriften über die GbR abgewichen werden kann (BT-Drucks. 19/27635, S. 141; Heckschen/Freier/Weitbrecht, Das MoPeG in der Notar- und Gestaltungspraxis, 2024, § 3 Rn. 162).

Die nun in das Gesetz aufgenommene sprachliche Abweichung im Vergleich zu § 131 Abs. 3 Nr. 2 HGB a. F. soll „klarstellen“, dass die gesetzlich geregelten Ausscheidensgründe alternativ zur Auflösung der Gesellschaft stehen (BT-Drucks. 19/27635, S. 170). Auf diese Weise bleibt nach der Gesetzesbegründung einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung, die vorsieht, dass die Gesellschaft bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters oder bei Kündigung durch einen Privatgläubiger eines Gesellschafters *mit dem betroffenen Gesellschafter fortbesteht*, die Wirksamkeit versagt (BT-Drucks. 19/27635, S. 170; BeckOK-BGB/Schöne, Std.: 1.5.2024, § 723 Rn. 3; Servatius, GbR, 2023, § 723 BGB Rn. 27). Es scheidet also entweder der Gesellschafter aus oder die Gesellschaft wird aufgelöst. Dies sei nach der Regierungsbegründung zum Schutz der Gesellschaftsgläubiger erforderlich, um ihnen bei Ausscheiden oder Auflösung einen Zugriff auf das Abfindungs- oder Liquidationsguthaben zu ermöglichen (BT-Drucks. 19/27635, S. 170; zust. BeckOK-BGB/Schöne, § 723 Rn. 3). Es dürfte daher seit dem 1.1.2024 von einer **gesetzlich angeordneten zwingenden Alternativität von Ausscheiden und Auflösung der Gesellschaft** im Falle der Gesellschafterinsolvenz auszugehen sein.

Eine Klausel, die den Fortbestand der GbR mit dem insolventen Gesellschafter *als werbende* Gesellschaft vorsieht, dürfte nach den vorstehenden Regelungen jedenfalls seit dem 1.1.2024 unwirksam sein (für die Zeit davor entsprach dies für die GbR bereits der wohl h. M., MünchKommBGB/Schäfer, 8. Aufl. 2020, § 728 Rn. 31 ff.; vgl. auch die Nachweise bei Richter, ZIP 2023, 1222, 1223 Fn. 17; im Hinblick auf § 131 Abs. 3 Nr. 2 HGB a. F. existierte eine ganz erhebliche Gegenansicht, siehe nur Kaiser, ZIP 2019, 1597, 1598; Ebenroth/

Boujong/Lorz, HGB, 4. Aufl. 2020, § 131 Rn. 45; Hopt/Roth, HGB, 42. Aufl. 2023, § 131 Rn. 83; Markgraf/Remuta, NZG 2014, 81, 82 m. w. N.).

c) Moment des Ausscheidens, § 723 Abs. 3 BGB

aa) Grundsatz

Gemäß § 723 Abs. 3 BGB scheidet der Gesellschafter mit Eintritt des ihn betreffenden Ausscheidensgrundes aus der Gesellschaft aus (Koch/Guntermann, PersGR, 2024, § 723 BGB Rn. 24). Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters durch wirksamen Eröffnungsbeschluss (§ 27 Abs. 1 InsO) scheidet dieser also aus der Gesellschaft aus (MünchKommBGB/Schäfer, 9. Aufl. 2024, § 723 Rn. 15, 38).

Die **nachträgliche Einstellung des Verfahrens** (§ 213 InsO) oder die **Aufhebung nach rechtskräftiger Bestätigung eines Insolvenzplans** (§ 258 InsO) ändern nichts am Ausscheiden (Grüneberg/Retzlaff, BGB, 83. Aufl. 2024, § 723 Rn. 5; Servatius, § 723 Rn. 22; MünchKommBGB/Schäfer, § 723 Rn. 17). Eine „Rückabwicklung“ des Ausscheidens kann nur durch Wiederaufnahme in die Gesellschaft erfolgen (MünchKommBGB/Schäfer, § 723 Rn. 17); dann freilich nur mit Wirkung für die Zukunft. **Anders** wird dies jedoch von einigen Stimmen in der Literatur in dem Fall beurteilt, in dem der **Eröffnungsbeschluss gem. § 34 Abs. 3 S. 1 InsO im Beschwerdeverfahren aufgehoben** wird. In dieser Konstellation entfalle der Ausscheidensgrund *rückwirkend*, um die Gesellschafterstellung des betroffenen Gesellschafters (Art. 14 GG) zu stärken (Servatius, § 723 Rn. 22; MünchKommBGB/Schäfer, 8. Aufl. 2020, § 728 Rn. 34; für die Auflösung nach altem Recht BeckOGK-BGB/von Proff, Std.: 15.12.2023, § 728 Rn. 41). Bedenken im Hinblick auf gesellschaftsrechtliche Rückabwicklungsprobleme entstünden in der kurzen Zeit wohl nicht, sodass es keinen Korrekturbedarf zur entsprechenden Anwendung der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft gebe (Servatius, § 723 Rn. 22).

bb) Zwingender Charakter des § 723 Abs. 3 BGB

Vor dem Hintergrund der unter Ziff. 1 lit. b) dargestellten Überlegungen dürfte im Grundsatz auch das **sofortige Ausscheiden** des Gesellschafters bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen gem. § 723 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 BGB der **Disposition der Gesellschafter entzogen** sein (so auch Servatius, § 723 Rn. 27). Auch durch ein Hinausschieben des Ausscheidens kann den Gläubigern der Zugriff auf das Abfindungsguthaben entzogen werden. Ob für sehr kurze Ausscheidensfristen ab Eröffnung des Verfahrens eine Ausnahme zugelassen werden kann, kann vorliegend offengelassen werden. Denn jedenfalls bei einem Zeitraum, der sich auf mehrere Monate erstreckt, dürfte dies

angesichts der (jedenfalls im unternehmerischen Bereich) häufig unter großem Zeitdruck durchgeführten Insolvenzverfahren eine Erschwerung der Verwertung der Insolvenzmasse für den Insolvenzverwalter bedeuten, was dem Zweck der Verschärfung von § 723 Abs. 1 Nr. 3 BGB, § 130 Abs. 1 Nr. 3 HGB zuwiderlaufen dürfte.

2. Vorliegender Fall

Im vorliegenden Fall muss zunächst festgestellt werden, dass die gewählte Formulierung widersprüchlich, zumindest aber (anhand §§ 133, 157 BGB) auslegungsbedürftig ist (dazu OLG Hamm NZG 2024, 443; Heckschen/Freier/Weitbrecht, § 3 Rn. 149).

Der **Gesellschafter kann nicht** erst im Moment des Ablaufs von drei Monaten ab Verfahrenseröffnung, dann aber **rückwirkend** auf den Moment der Verfahrenseröffnung aus der Gesellschaft **ausscheiden**. Auch ändert die nachträgliche Einstellung des Verfahrens nichts am Ausscheiden des Gesellschafters. Die Klausel dürfte daher wohl – und davon wird ausgegangen – so zu verstehen sein, dass der Gesellschafter aus der Gesellschaft **ausscheiden** soll, **wenn drei Monate** nach Verfahrenseröffnung **verstrichen** sind, ohne dass das Verfahren wieder eingestellt wurde.

Im Hinblick auf eine derartige Gestaltung sehen wir jedenfalls seit dem 1.1.2024 ein erhebliches Unwirksamkeitsrisiko, weil die **Neuregelung** in § 723 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 BGB **kein Zwischenstadium vorsieht**, in welchem der Gesellschafter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in der werbend tätigen Gesellschaft **verbleibt**. Eine dreimonatige Ausscheidensfrist ab Verfahrenseröffnung liefe aber genau darauf hinaus.

Eine andere Frage ist, ob die Klausel nicht dahingehend verstanden werden kann, dass der Gesellschafter zwar mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus der Gesellschaft ausscheidet, allerdings im Falle der Aufhebung oder Einstellung des Verfahrens **binnen drei Monaten automatisch wieder in die Gesellschaft eintritt**. Inhalt der Regelung kann weiterhin sein, dass der wieder eingetretene Gesellschafter gemäß § 159 BGB im Innenverhältnis so behandelt wird, als wäre er durchgehend Gesellschafter gewesen. Bei einer solchen Lesart ergäben sich im Hinblick auf § 723 Abs. 1 Nr. 3 BGB keine Bedenken.

Fraglich ist aber, ob der (Wieder-)Beitritt eines Gesellschafters zur Personengesellschaft derart bedingt sein kann, § 158 BGB. Grundsätzlich ist dies zu bejahen (BeckOGK-BGB/Reymann, Std.: 1.6.2024, § 158 Rn. 134; MünchKommBGB/Westermann, 9. Aufl. 2021, § 158 Rn. 34), es handelt sich sodann wohl um

einen aufschiebend bedingten (Wieder)Beitrittsvertrag unter allen Gesellschaftern. Eine solche Konstruktion dürfte zumindest dann funktionieren, wenn der betroffene (insolvente) Gesellschafter bereits an der Schaffung der Wiedereintrittsvereinbarung beteiligt war. Ob die hier zu beurteilende Klausel allerdings tatsächlich einem solchen Willen der Gesellschafter entspricht, ist Tatfrage.

3. Fazit

Es besteht das Risiko, dass die vorgelegte Gestaltung jedenfalls seit dem 1.1.2024 unwirksam ist, weil § 723 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 BGB im Hinblick auf den Zeitpunkt des Ausscheidens des insolventen Gesellschafters nicht zur Disposition der Gesellschafter stehen dürfte. Ob die Klausel i. S. d. alternativ in Betracht kommenden Auslegungsmöglichkeit, welche der Klausel zur Wirksamkeit verhelfen könnte, zu verstehen ist, ist letztlich Tatfrage.

ErbStG §§ 13b Abs. 1 Nr. 2, 9 Abs. 1 Nr. 2 Übergabe eines Einzelunternehmens; Schenkungsteuer; getrennte Betrachtung der betrieblichen Grundstücke und des weiteren Betriebsvermögens

I. Sachverhalt

Mit Übergabevertrag vom 17.10.2022 werden im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Einzelunternehmens der im Betriebsvermögen befindliche Grundbesitz sowie das weitere Betriebsvermögen übertragen. Es wird unbeding und unbefristet die Auflassung der Betriebsgrundstücke erklärt. Die Grundbucheintragung wird bewilligt und beantragt. Der Eigentumswechsel wird sodann zeitnah im Grundbuch eingetragen. Das Datum des Übergangs von Besitz, Nutzungen und Lasten wird im Vertrag einheitlich für alle übertragenen Wirtschaftsgüter auf den 31.12.2022 festgelegt. Das zuständige Schenkungsteuerfinanzamt verweigert die Begünstigung gemäß §§ 13a, 13b ErbStG für den betrieblichen Grundbesitz mit der Begründung, die Schenkung der Betriebsgrundstücke sei steuerlich bereits am 17.10.2022 und somit zeitlich vor dem Übergang des restlichen Betriebs am 31.12.2022 ausgeführt.

II. Frage

Trifft die Auffassung des Finanzamts zu?

III. Zur Rechtslage

1. Allgemeines zur Steuerentstehung bei Schenkungen

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuerschuld gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG im Zeitpunkt der

Ausführung der Zuwendung. Dies ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem die **Schenkung bürgerlich-rechtlich vollzogen** ist, d. h. das Eigentum erworben wurde. Die Steuerpflicht tritt somit nicht bereits mit dem Wirksamwerden des Schenkungsversprechens ein, sondern erst dann, wenn der Beschenkte tatsächlich etwas erhalten hat.

2. Besonderheiten bei Grundstücksschenkungen

Bei der Schenkung von Grundstücken entsteht die Steuer nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedoch zu einem früheren Zeitpunkt. Eine Grundstücksschenkung ist bereits dann ausgeführt, wenn die **Auflassung** i. S. v. § 925 BGB **beurkundet** worden ist und der Schenker die **Eintragung** der Rechtsänderung in das Grundbuch **bewilligt** hat (§ 19 GBO).

Der BFH begründet die Vorverlegung des Ausführungszeitpunkts einer Grundstücksschenkung damit, dass der Leistungserfolg (wegen der dazu erforderlichen Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch) der *Mitwirkung des Grundbuchamts* bedarf sowie damit, dass für „zivilrechtlich abgeschlossene Vorgänge“ ein sinnvoller Ausführungszeitpunkt nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu bestimmen ist (BFH BStBl. II 2005, 312 unter Ziff. II. 1).

In einem vom BFH im Jahr 2005 zu beurteilenden Sachverhalt waren Auflassung und Eintragungsbewilligung bereits notariell beurkundet und es bestand die Abrede, dass die Eigentumsumschreibung durch den Notar erst bei Vorliegen der Sterbeurkunde der Schenkerin zu veranlassen war. Der BFH führte hierzu aus (BStBl. II 2005, 312 – Hervorhebungen durch die DNotI-Redaktion):

*„Mit Rücksicht auf den von § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorausgesetzten Leistungserfolg setzt die Ausführung der Grundstücksschenkung voraus, dass der Schenker alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan hat und der Beschenkte durch die vertragliche Vereinbarung in die Lage versetzt wird, jederzeit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung durch einen entsprechenden Antrag beim Grundbuch herbeizuführen [...]. Daher ist eine Grundstücksschenkung **noch nicht ausgeführt**, wenn aufgrund vertraglicher Abrede der Beschenkte von der **Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt Gebrauch machen darf** [...]. In diesem Fall tritt die Ausführung der Zuwendung auch erst zu diesem späteren Zeitpunkt ein.“*

Erforderlich zur Steuerentstehung ist außerdem, dass die **Eigentumsumschreibung tatsächlich nachfolgt** (BFH BStBl. II 2005, 892; so auch R E 9.1 Abs. 1 S. 9 ErbStR).

Darüber hinausgehend vertritt eine Meinung in der Literatur die Auffassung, dass zusätzlich zur Auflassung (§ 925 BGB) und Eintragungsbewilligung (§ 19 GBO) auch noch der **Eintragungsantrag** (§ 13 GBO) beim Grundbuchamt gestellt sein müsse, um die Schenkungsteuer entstehen zu lassen. Denn erst dann träte die Schutzwirkung des § 17 GBO ein und erst dann hätten die Vertragspartner alles ihrerseits Erforderliche zur Ausführung der Zuwendung getan, so dass der für den Vermögensübergang erforderliche Eigentumswechsel allein noch von der Mitwirkung des Grundbuchamts abhängt (Gottschalk in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Std.: März 2024, § 9 Rn. 96 m. w. N.).

Dem ist u. E. jedoch entgegenzuhalten, dass § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung – welche *durch den Zuwendenden* zu bewirken ist – abstellt. Hat *dieser* alles *seinerseits* Erforderliche getan, um die Eigentumsumschreibung zu veranlassen und hat er keinen Einfluss mehr auf den Zeitpunkt der Eigentumsumschreibung, so ist u. E. die Ausführung der Zuwendung *bewirkt*. Es obliegt dann allein der Entscheidung des Beschenkten, die schützende Wirkung des § 17 GBO in Anspruch zu nehmen; hierzu bedarf er nicht der Mitwirkung des Schenkers. Zwar beruht die Vorverlegung des Steuerentstehungszeitpunkts bei Grundstücksschenkungen in der Tat auf der Überlegung, dass nicht der (zufällige) Bearbeitungszeitpunkt durch das Grundbuchamt maßgebend für die Entstehung der Steuer sein soll. Im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG kommt es jedoch auf die Handlungen des Schenkers an und nicht, was die Gegenansicht verkennt, auf die Handlungen aller Vertragsbeteiligten. Auch der BFH und die Finanzverwaltung halten die Stellung des Eintragungsantrags beim Grundbuchamt für bedeutungslos für die Entstehung der Schenkungsteuer (z.B. BFH BStBl. II 2005, 312; BStBl. II 1983, 19; DNotI-Report 2003, 6; R E 9.1 Abs. 1 S. 5 ErbStR).

Nach alledem ist im vorliegenden Fall die **Steuer für die Grundstücksschenkung bereits am 17.10.2022 entstanden** (sofern man – mit der derzeitigen Rechtsprechung und Verwaltungsansicht – davon ausgeht, dass keine *einheitliche* Schenkung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vorliegt; hierzu nachfolgend).

3. Begünstigte Einheit i. S. v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

a) Ganzer Gewerbebetrieb

Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 ErbStG gehört inländisches Betriebsvermögen i. S. v. §§ 95 bis 97 Abs. 1 S. 1 BewG **beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs** zum begünstigungsfähigen Vermögen. Der Begriff „ganzer Betrieb“ ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen abzugrenzen (R E 13b.5 Abs. 3 S. 2 ErbStR). Ein

Erwerb eines ganzen Betriebs liegt vor, wenn der Betrieb mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen in der Weise auf einen Erwerber übertragen wird, dass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann (R 16 Abs. 1 S. 1 EStR).

Vorliegend geht es um den Erwerb eines „ganzen Gewerbebetriebs“ in der Form eines Einzelunternehmens. Diesem Einzelunternehmen zugehörig war der übertragene Grundbesitz, die Betriebsgrundstücke waren ertragsteuerliches Betriebsvermögen, so dass die Voraussetzungen von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG grundsätzlich vorliegen.

Es stellt sich aber die Frage, ob es für die steuerliche Begünstigung gemäß §§ 13a, 13b ErbStG erforderlich ist, dass die Schenkungsteuer für sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens *zum selben Zeitpunkt* entsteht (§ 9 ErbStG).

Zu dieser Frage steht höchstrichterliche Rechtsprechung noch aus. Ein ganz ähnliches Problem ergibt sich jedoch bei der Frage der Begünstigung der Übertragung eines Anteils an einer Gesellschaft i. S. v. § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG (Mitunternehmeranteil). Hierzu liegt Rechtsprechung vor (dazu nachfolgend).

b) Mitunternehmeranteil

Ebenfalls erbschaft- und schenkungsteuerlich begünstigt ist der sog. **Mitunternehmeranteil**, der das **steuerliche Sonderbetriebsvermögen**, welches oft Grundstücke enthält, umfasst (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 Var. 3 ErbStG).

aa) Rechtsprechung

Mit Urteil v. 17.6.2020 entschied der BFH zur Übertragung eines Kommanditanteils inklusive Sonderbetriebsvermögen (BStBl. II 2021, 98 – Hervorhebung durch die DNotI-Redaktion):

*„Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG aF nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter **gleichzeitig** mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden. (amtl. Ls.)“*

Damit bestätigte der BFH die Vorinstanz (FG Köln, ZEV 2017, 535) und führte aus: Auch wenn das wirtschaftliche Eigentum sämtlicher betrieblicher Wirtschaftsgüter gleichzeitig und somit *ertragsteuerlich* am selben Stichtag übergehe, habe *aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht* eine eigene Beurteilung stattzufinden. Der BFH wendet die vorstehend dargestellten Grundsätze zur Grundstücksschenkung an. Da die Steuerentstehungszeitpunkte gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zum einen für die **Grundstücksschenkung**

und zum anderen für die **Übertragung des weiteren Betriebsvermögens** voneinander abweichen, nimmt der BFH im Ergebnis **zwei getrennt zu beurteilende Schenkungen** an. Er begründet dies damit, dass das Grundstück und das übrige Betriebsvermögen (im dortigen Urteilsfall: der Kommanditanteil) **nicht gleichzeitig übertragen** wurden. Die Steuervergünstigungen seien nach ständiger Rechtsprechung nur zu gewähren, wenn das erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Rechtsträger den Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a. F. erfülle. Der in dieser Vorschrift durch Bezugnahme auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG verwendete Gesellschaftsbegriff sei nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen. Der Begriff des Mitunternehmeranteils umfasse ertragsteuerrechtlich auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, was im Urteilsfalle in Form von Grundbesitz vorlag. Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens könnten die **Begünstigungen** nach §§ 13a, 13b ErbStG a. F. **nur gewährt** werden, wenn die **Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen** werden. Durch die alleinige (zeitlich frühere) Übertragung des Sonderbetriebsvermögens ohne gleichzeitige Übertragung des Mitunternehmeranteils gehe die Rechtsstellung des Schenkers als Mitunternehmer auf den Bedachten nicht über. Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen vermittele dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative. Letzteres sei jedoch Voraussetzung für die Steuerbegünstigung. Ob der Erwerber eine Mitunternehmerstellung erlangt habe, sei nicht nach zivil-, sondern allein nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien zu entscheiden.

bb) Finanzverwaltung

Das Urteil des BFH v. 17.6.2020 ist vom Bundesfinanzministerium im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht worden (BStBl. II 2021, 98), was gleichbedeutend ist mit einer **verwaltungsinternen Anweisung an die Finanzämter, die Urteilsgrundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus in gleichgelagerten Fällen anzuwenden**.

cc) Literatur

Die Entscheidungen des BFH v. 17.6.2020 sowie des FG Köln vom 29.6.2017 sind auf **vehemente Kritik in der Literatur** gestoßen (z. B. Wälzholz, in: FS 25 Jahre Deutsches Notarinstitut, 2018, S. 717 sowie ZEV 2017, 538; Kaiser; MittBayNot 2023, 214; Wachter, MittBayNot 2021, 551). *Wälzholz* sieht den **Grundbesitz als unselbständigen Teil einer Wirtschaftseinheit des Betriebsvermögens**. Bei teleologischer Betrachtung der §§ 13a, 13b ErbStG (Förderung der Unternehmensnachfolge; Erhalt von Arbeitsplätzen) dürfe es nur da-

rauf ankommen, dass die gesamte Wirtschaftseinheit geschlossen auf den Erwerber übergehe und von diesem fortgeführt werde. Ob bei einer einheitlichen Zuwendung zwischen den einzelnen Ausführungszeitpunkten einige Tage oder gar Wochen lägen, für die allein der Vollzug bei einem Register verantwortlich sei, könne für § 13b Abs. 1 ErbStG keinen Unterschied machen. *Kaiser* macht geltend, § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG verweise ausdrücklich auf inländisches Betriebsvermögen i. S. v. §§ 95 bis 97 BewG und somit auf die ertragsteuerliche, *wirtschaftliche* Betrachtungsweise.

dd) Auffassung des DNotI

Den vorstehenden Ausführungen von *Wälzholz* und *Kaiser* ist zuzustimmen. Für die Beantwortung der Frage, ob eine einheitliche Schenkung oder mehrere Schenkungen vorliegen, sollte der **Schenkungsgegenstand maßgebend** sein. Besteht ein **einheitlicher Schenkungswille** und werden die Übertragungen **zeitnah zueinander ausgeführt**, so sollte von einer **einheitlichen, in mehreren Teilakten vollzogenen Schenkung** ausgegangen werden, wie dies im Übrigen der Rechtslage vor der BFH-Entscheidung vom 17.6.2020 entsprach. Unterschiedliche Vermögenszuwächse, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt werden, können eine einheitliche Schenkung darstellen, etwa wenn die Schenkungen in einem Vertrag zusammengefasst sind oder in zwei Verträgen, aber in einem Notartermin oder aus technischen Gründen binnen weniger Tage (BFH BStBl. II 1982, 351; BStBl. II 1970, 562; FG Münster EFG 1972, 190; Gottschalk, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Std.: März 2024, § 10 Rn. 55b).

Die Argumentation des BFH, der betriebliche Zusammenhang dürfe nicht, auch nicht kurz, unterbrochen werden, weist eine gewisse Nähe zur ertragsteuerlichen Entnahmebesteuerung auf. Dort genügt bereits eine Entnahme für eine logische Sekunde. Im Zusammenhang mit der Begünstigung von Betriebsvermögen gemäß §§ 13a, 13b ErbStG hingegen ist u. E. in der Tat auf das **Telos** abzustellen. Eine weitgehende steuerliche Verschonung des Erwerbs wird durch das BFH-Urteil v. 17.6.2020 konterkariert, wenn eine einheitliche Schenkung (in *einer* Urkunde) künstlich aufgespalten wird in „Grundstücksschenkungen“ und „Schenkungen aller übrigen betrieblichen Wirtschaftsgüter“. **Der Gesetzgeber wollte die steuerfunktionale Einheit „ganzer Gewerbebetrieb“ bzw. „Mitunternehmeranteil“ begünstigen**, somit sollte auch diese – nach ertragsteuerlichen Regeln klar umgrenzte – Einheit als **Schenkungsgegenstand** angesehen werden mit der Folge, dass eine einheitliche, in mehreren Teilakten vollzogene Schenkung vorliegt. Zu fordern ist jedoch – wie bisher – ein enger zeitlicher Zusammenhang der einzelnen Teilakte.

Das vom BFH im Urteil v. 17.6.2020 formulierte **Gleichzeitigkeitserfordernis** des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG wirkt sich – wie gesehen – auf die Frage aus, ob ein „ganzer Gewerbebetrieb“ übertragen wird. Allerdings sollte der Begriff der Gleichzeitigkeit nicht auf die **Besonderheiten der Steuerentstehung bei Grundstücksschenkungen** i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG abstellen, zumal diese Besonderheiten (aus anderen, berechtigten Gründen) von der Rechtsprechung und der Verwaltung entwickelt wurden und **nicht gesetzlich normiert** sind. Vielmehr sollten, da nach den Erbschaftssteuer-Richtlinien bereits der **Begriff des „ganzen Betriebs“ i. S. v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG** nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen ist (R E 13b.5 Abs. 3 S. 2 ErbStR), auch für die Beurteilung der Gleichzeitigkeit ertragsteuerliche Maßstäbe und somit eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gelten.

4. Folgerung für den hier zu begutachtenden Sachverhalt

Die im vorgenannten **BFH-Urteil** v. 17.6.2020 behandelte Thematik (Übertragung Mitunternehmeranteil mit Sonderbetriebsvermögen) ist grundsätzlich auch auf den angefragten Sachverhalt (Übertragung eines Einzelunternehmens mit betrieblichem Grundbesitz) übertragbar. Entsprechendes hat das **FG München** in einer Entscheidung vom 14.6.2023 (EFG 2024, 309; hiergegen Nichtzulassungsbeschwerde zum BFH anhängig unter Az. II B 45/23) auch bereits so angenommen. Das **LfSt Bayern** hat sich mit Erlass v. 7.3.2024 (ZEV 2024, 415) ebenfalls der Auffassung des BFH für die hier betroffene Sachverhaltskonstellation angeschlossen. Die Auffassung des Finanzamts im hier zu begutachtenden Sachverhalt entspricht somit der Linie der aktuellen Rechtsprechung sowie der Auffassung der Finanzverwaltung.

Solange die Grundsätze des Urteils v. 17.6.2020 von der Finanzverwaltung angewendet werden, wird für die Gestaltungspraxis die **Synchronisation der Zuwendungszeitpunkte** der unterschiedlichen Wirtschaftsgüter angeraten. Gestaltungsvorschläge finden sich etwa bei *Kaiser* (MittBayNot 2023, 214, 219) oder bei *Wachter* (MittBayNot 2021, 551, 553). Welche Gestaltungen die Finanzverwaltung insoweit anzuerkennen bereit ist, um den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (in Bezug auf die Grundstücke) mit dem Übergang des sonstigen Betriebsvermögens zu synchronisieren, wird in den Erbschaftsteuer-Richtlinien unter R E 9.1 Abs. 1 S. 7, 8 ErbStR angedeutet (Hervorhebungen durch die DNotI-Redaktion):

„Eine Grundstücksschenkungen ist jedoch trotz Vorliegens der genannten Voraussetzungen dann noch nicht ausgeführt, wenn die Übereignung des Grundstücks erst zu

einem – von den Beteiligten ausdrücklich bestimmten – späteren Zeitpunkt erfolgen soll oder der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt Gebrauch machen darf. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zeitbestimmung die Wirksamkeit des zugrunde liegenden schuldrechtlichen Geschäfts oder lediglich dessen Vollzug betrifft.“

5. Fazit

Unseres Erachtens dürfte es für die Begünstigung gemäß §§ 13a, 13b ErbStG nicht erforderlich sein, dass die Schenkungsteuer für sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zum selben Zeitpunkt entsteht (§ 9 ErbStG). Dies wird jedoch von Rechtsprechung und Verwaltung zurzeit anders beurteilt, weshalb in der Gestaltungspraxis eine Synchronisation der Zuwendungszeitpunkte angeraten wird.

Rechtsprechung

GBO §§ 19, 22, 47; EGBGB Art. 229 § 21

Löschung eines zugunsten einer GbR im Grundbuch eingetragenen Rechts; Voreintragungsobliegenheit im Gesellschaftsregister; keine teleologische Reduktion; Nachweis der Bewilligungsbefugnis betreffend ein Recht einer GbR im Grundbuchverfahren

1. Auch im Falle der Löschung eines zugunsten einer GbR eingetragenen Rechts bedarf es gemäß § 47 Abs. 2 GBO i. V. m. Art. 229 § 21 Abs. 1 EGBGB der Voreintragung der GbR im Gesellschaftsregister und der anschließenden Eintragung der eGbR im Grundbuch.

2. Eine teleologische Reduktion der Eintragungsvorschriften ist in diesem Fall wegen des abschließenden Charakters der in Art. 229 § 21 Abs. 4 EGBGB enthaltenen Ausnahmeregelungen nicht vorzunehmen.

3. Aufgrund der Aufhebung des § 899a BGB und der Neufassung des § 47 Abs. 2 GBO zum 1.1.2024 kann der Nachweis der Bewilligungsbefugnis nur noch aufgrund der Eintragung im Gesellschaftsregister erbracht werden.

OLG München, Beschl. v. 8.10.2024 – 34 Wx 234/24 e

Problem

Eigentümerin des herrschenden Grundstücks einer Grunddienstbarkeit war eine GbR, die noch nach den Regelungen vor Inkrafttreten des MoPeG (§ 47 Abs. 2 GBO a.F.) im Grundbuch eingetragen war. Nach Inkrafttreten des MoPeG bewilligten die Gesellschafter der GbR im Namen der GbR die Löschung der Grund-

dienstbarkeit. Das Grundbuchamt verweigerte den Vollzug der Löschung und entgegnete, auch für die Löschung eines Rechts, welches zugunsten einer GbR besteht, bedürfe es der Eintragung der GbR im Gesellschaftsregister mit anschließender Richtigstellung des Grundbuchs (auf die eGbR).

Der Urkundsnotar stützte die Beschwerde darauf, dass Art. 229 § 21 EGBGB für den Fall, dass ein *Recht aufgegeben und zur Löschung bewilligt* werde, einschränkend auszulegen. Eine Voreintragung sei in diesen Fällen nicht erforderlich. Zur näheren Begründung führte der Urkundsnotar folgende Punkte an: Die GbR profitiere nicht von der Löschung eines zu ihren Gunsten eingetragenen Rechts. Daher sei es unzumutbar, der GbR die Pflicht zu mehr Transparenz infolge der Eintragung im Gesellschaftsregister aufzubürden. Die Bejahung des Voreintragungserfordernisses stünde außerdem der Löschung gegenstandsloser Rechte, die noch zugunsten von Gesellschaften bürgerlichen Rechts eingetragen sind, im Wege. Dahinter steckt der Gedanke, dass sich eine GbR erst recht nicht die Mühe zur Eintragung im Gesellschaftsregister machen werde, wenn es sogar nur um die Löschung eines gegenstandslosen Rechts geht.

Das Grundbuchamt hielt demgegenüber am Wortlautargument nach Art. 229 § 21 EGBGB fest. Es bestehe zweifelsfrei die Obliegenheit zur Voreintragung, sobald die GbR über ein Recht verfüge. Mit Einführung des Gesellschaftsregisters und Aufhebung von § 899a BGB sei im Grundbuchverfahren keine andere Möglichkeit zum Nachweis der Vertretungsberechtigung bzgl. einer GbR mehr gegeben.

Entscheidung

Die zulässige Beschwerde ist laut dem OLG München unbegründet. Es liege keine hinreichende Berichtigungsbewilligung vor (Rn. 18).

Das Grundbuchamt sei zutreffend davon ausgegangen, dass „gemäß § 47 Abs. 2 GBO i. V. m. Art. 229 § 21 Abs. 1 EGBGB“ die Voreintragung und die anschließende Grundbuchrichtigstellung erforderlich sei. Aus § 46 Abs. 1 GBO folge, dass auch eine Löschung eines Rechts eine Eintragung i. S. v. Art. 229 § 21 EGBGB sei (Rn. 19).

Eine einschränkende Auslegung von Art. 229 § 21 EGBGB sei „jedenfalls in der vorliegenden Konstellation“ nicht veranlasst. Dies werde zwar teilweise für das Ausscheiden einer Bestands-GbR aus dem Grundbuch unter *analoger* Anwendung von § 40 GBO vertreten. Dem stünde jedoch entgegen, dass der Gesetzgeber jene Konstellation gesehen habe und keinen Verzicht auf das Voreintragungserfordernis für jenen Fall geregelt habe.

Man könne nicht von einer planwidrigen Regelungslücke ausgehen. Eine *teleologische Reduktion* der Eintragungsvorschriften komme nicht in Betracht, denn die Ausnahmen, die in Art. 229 § 21 Abs. 4 EGBGB geregelt seien, hätten abschließenden Charakter. Ob eine teleologische Reduktion für den Fall des Ausscheidens einer GbR aus dem Grundbuch in Betracht komme, könne dahinstehen (Rn. 20).

Das Grundbuchamt könne aufgrund des Wegfalls von § 899a BGB nicht mehr auf die Bewilligungsbefugnis der im Grundbuch noch namentlich eingetragenen Personen vertrauen. Der Nachweis der Bewilligungsbefugnis könne nur noch mittels einer Eintragung im Gesellschaftsregister erbracht werden (Rn. 21).

Praxishinweis

Die Entscheidung liegt auf der Linie anderer obergerichtlicher Entscheidungen (OLG Celle RNotZ 2024, 465; OLG Dresden BWNotZ 2024, 267), die sämtlich das **Vorliegen von Ausnahmen vom Voreintragungserfordernis verneint** haben (s. a. Gutachten DNotI-Report 2024, 105 ff. zu § 15 ErbbauRG).

Lesen Sie den DNotI-Report bereits bis zu zwei Wochen vor Erscheinen auf unserer Internetseite unter www.dnoti.de

Deutsches Notarinstitut (Herausgeber)

– eine Einrichtung der Bundesnotarkammer, Berlin –
97070 Würzburg, Gerberstraße 19

Telefon: (0931) 35576-0 Telefax: (0931) 35576-225

E-Mail: dnoti@dnoti.de Internet: www.dnoti.de

Hinweis:

Die im DNotI-Report veröffentlichten Gutachten und Stellungnahmen geben die Meinung der Gutachter des Deutschen Notarinstituts und nicht die der Bundesnotarkammer wieder.

Verantwortlicher Schriftleiter: Notar a. D. Dr. Andreas Bernert

Redaktion: Notarassessor Dr. Maximilian Pechtl

Bezugsbedingungen:

Der DNotI-Report erscheint zweimal im Monat und kann beim Deutschen Notarinstitut oder im Buchhandel bestellt werden. Abbestellungen müssen mit vierteljährlicher Frist zum Jahresende erfolgen.

Bezugspreis:

Jährlich 170,00 €, Einzelheft 8,00 €, inkl. Versandkosten. Für die Mitglieder der dem DNotI beigetretenen Notarkammern ist der Bezugspreis im Mitgliedsbeitrag enthalten.

Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert und kostenfrei zugesandt werden. Alle im DNotI-Report enthaltenen Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist die Verwertung nur mit Einwilligung des DNotI zulässig.

Verlag:

Bundesnotarkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Geschäftsstelle Deutsches Notarinstitut, Gerberstraße 19, 97070 Würzburg

Druck:

Brigitte Scheiner Druck- und Verlagsservice
Andreas-Bauer-Straße 8, 97297 Waldbüttelbrunn