

# **Das Anwachsungsprinzip im Zivil- und Einkommensteuerrecht**

Dissertation  
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte  
der Juristischen Fakultät  
der Universität Augsburg

vorgelegt von  
**Andreas Dobler**  
aus Augsburg

2005



Berichte aus der Rechtswissenschaft

**Andreas Dobler**

**Das Anwachsungsprinzip  
im Zivil- und Einkommensteuerrecht**

Shaker Verlag  
Aachen 2005

**Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 2005

Copyright Shaker Verlag 2006

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 3-8322-4290-2

ISSN 0945-098X

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407/95 96 - 0 • Telefax: 02407/95 96 - 9

Internet: [www.shaker.de](http://www.shaker.de) • eMail: [info@shaker.de](mailto:info@shaker.de)

*Meinen Eltern*

*und*

*Melanie*



## Vorwort

Die Arbeit lag der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation im Sommersemester 2005 vor und berücksichtigt die einschlägige Rechtsprechung und Literatur bis Frühjahr 2005. Mein Dank gilt Herrn Prof. Dr. Wolfgang Jakob, der es mir ermöglicht hat, an seinem Lehrstuhl zu promovieren und Herrn Prof. Dr. Franz-Christoph Zeitler für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Herrn Rechtsanwalt Dr. Dirk Koch danke ich nicht nur dafür, dass er mir bei der Suche nach einem geeigneten Promotionsthema geholfen und schließlich den entscheidenden Anstoß für den behandelten Problemkomplex gegeben hat, sondern auch für seine stete Diskussionsbereitschaft und seine weiterführenden Gedanken. Besonders erwähnen möchte ich weiterhin Herrn Dr. Hagen Kobor für seine aufopferungsvolle und intensive Betreuung der Arbeit, sowie die vielen wertvollen Anregungen und fruchtbaren Diskussionen zum Thema. Diese Unterstützung war der Grundstein dafür, dass ich die Promotion in meinem persönlichen Zeitplan abschließen konnte. In diesem Zusammenhang danke ich auch Frau Christine Spitko, Lehrstuhlsekretärin von Prof. Dr. Wolfgang Jakob, für ihren tatkräftigen Einsatz.

Meinem Freund Herrn Rechtsanwalt Matthias Schell bin ich besonders dafür dankbar, dass er mir trotz seiner eigenen Arbeitsbelastung aufgrund der wissenschaftlichen Mitarbeit am Lehrstuhl von Prof. Dr. W. Jakob und seiner eigenen Dissertation stets Stütze und Ansporn in allen Phasen des Promotionsvorhabens war und entscheidend dazu beigetragen hat, dass ich meine zeitlichen Vorgaben einhalten konnte. Auch war die seit Jahren bestehende aufbauende und motivierende Unterstützung meines Freundes Herrn Rechtsanwalt Stefan Echter von unschätzbarem Wert.

Des Weiteren hat meine liebe Melanie einen wesentlichen Anteil am Gelingen der Promotion. Sie ertrug geduldig alle Gefühlsschwankungen und Durstphasen, die mit der Anfertigung einer solchen Arbeit verbunden sind. Ohne ihr Verständnis und die moralische Unterstützung wäre die Vollendung des Werks nicht möglich gewesen.

Ganz besonderen Dank schulde ich schließlich meinen Eltern, die mir durch ihre jahrelange und unvergleichliche Unterstützung und Zuwendung, sowie teilweise harter Arbeit an und mit mir, überhaupt erst den Weg zu einer solchen Arbeit geebnet haben.

Augsburg, im Dezember 2005

*Andreas Dobler*





# Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	I
Literaturverzeichnis.....	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
<b>Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Problemstellung.....</b>	<b>1</b>
<b>B. Untersuchungsgegenstand.....</b>	<b>3</b>
<b>C. Gang der Arbeit.....</b>	<b>4</b>
<b>1. Kapitel: Das Verhältnis von Zivilrecht und Einkommensteuerrecht.....</b>	<b>6</b>
<b>A. Das Zivilrecht.....</b>	<b>6</b>
I. Regelungsgehalt.....	6
II. Die Privatautonomie als Grundpfeiler des BGB.....	7
III. Die Ordnungs- und Leitbildfunktion des Zivilrechts.....	9
IV. Die Zuordnungsfunktion des Sachenrechts.....	11
V. Zwischenergebnis.....	12
<b>B. Das Einkommensteuerrecht.....</b>	<b>13</b>
I. Zielrichtung.....	13
II. Wesentliche Prinzipien der Einkommensbesteuerung.....	15
1. „Marktzuwachsststeuer“.....	15
2. Leistungsfähigkeitsprinzip.....	17
III. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise.....	18
1. Gesetzliche Entwicklungsphasen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.....	19
2. Die Ansicht des BVerfG.....	23
3. Die Ansicht des BFH.....	26
4. Notwendigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.....	27
5. Ansatzpunkte.....	28
a) Tatbestandsauslegung.....	29
b) Sachverhaltsinterpretation.....	30
6. Zwischenergebnis.....	31
<b>C. Folgerung aus der Anerkennung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die Abgrenzung des Zivilrechts vom Einkommensteuerrecht.....</b>	<b>32</b>
<b>D. Ergebnis.....</b>	<b>34</b>

<b>2. Kapitel: Die Anwachsung im Zivilrecht</b> .....	37
<b>A. Begriffsexplikation, gesetzliche Grundlage und systematische Stellung</b> .....	37
<b>B. Die dogmatische Einordnung des Anwachsungsprinzips</b> .....	39
I. Hintergrund .....	39
II. Die Rechtsnatur der Gesamthand .....	40
1. Ausgangslage .....	41
2. Geschichtlicher und rechtlicher Hintergrund .....	42
a) Gesamtschuldlehre.....	43
b) Klassische Gesamthandslehre .....	45
(1) Gesetzgeberischer Hintergrund .....	45
(2) Inhalt und Folgen .....	46
(3) Stellungnahme .....	47
c) Traditionelle Gesamthandslehre .....	50
d) Moderne Gesamthandslehre .....	52
e) Stellungnahme zum Theorienstreit .....	54
(1) Grundsatz .....	54
(2) Praktische Vorzüge der modernen Gesamthandstheorie ...	57
3. Die Rechtsprechung des BGH zur Rechtsfähigkeit der BGB-Gesellschaft .....	59
a) Entwicklung der Rechtsprechung des BGH .....	60
b) Die Entscheidung des BGH vom 29.01.2001 .....	62
c) Stellungnahme zur Reichweite des BGH-Urteils vom 29.01.2001 .....	64
4. Zwischenergebnis .....	66
III. Auswirkung der vertretenen Gesamthandslehren auf das dogmatische Verständnis von der Anwachsung .....	69
1. Die Gesamthand als Rechtssubjekt .....	70
2. Die Gesamthand als Rechtsobjekt .....	73
IV. Die Anwachsung – eine überflüssige Rechtsfigur? .....	80
1. Problemstellung .....	80
2. Stellungnahme .....	80
V. Die praktische Funktion der Anwachsung .....	84
VI. Ergebnis .....	85
<b>C. Die Voraussetzungen der Anwachsung</b> .....	88
I. Der Geltungsbereich des § 738 Abs. 1 S. 1 BGB .....	89
II. Gesellschafterstellung des Ausscheidenden .....	90
III. Das Ausscheiden aus der Gesellschaft – Fallgruppen .....	91
1. Anteilsübergang im Wege der Anteilsabtretung .....	91
2. Kombinierte Ausscheidens- und Aufnahmevereinbarung .....	93
3. Erbrechtliche Nachfolgeklauseln .....	94
a) Einfache Nachfolgeklausel .....	95
b) Qualifizierte Nachfolgeklausel .....	96
c) Kein Anwachsungsvorgang .....	97
4. Rechtsgeschäftliche Nachfolgeklausel .....	98

5.	Eintrittsklausel .....	99
6.	Fortsetzungsklausel .....	100
IV.	Fortbestehende Gesellschaft .....	101
1.	Notwendigkeit einer Fortsetzungsklausel .....	102
2.	Mehrgliedrige Gesellschaften als gesetzlicher Regelfall .....	103
3.	Das Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Gesellschaft .....	104
a)	Das Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Personenhandelsgesellschaft .....	104
(1)	Die gesetzliche Regelung des § 140 Abs. 1 S. 2 HGB .....	104
(2)	Das Ausscheiden kraft Gesetzes nach § 131 Abs. 3 HGB .	109
(3)	Die Geschäftsübernahme kraft Vereinbarung .....	110
b)	Das Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts .....	112
V.	Notwendigkeit von Gesellschaftsvermögen .....	115
VI.	Ergebnis .....	115
<b>D.</b>	<b>Die Anwachsung als einfachgesetzliche Rechtsfolgenanordnung...</b>	117
I.	Anwachsung der vermögensmäßigen Berechtigung ipso jure .....	117
II.	Einzelprobleme hinsichtlich des Umfangs der Anwachsung .....	117
1.	Auswirkungen auf bestehende Prozessrechtsverhältnisse .....	117
a)	Prozesse der Gesellschaft .....	117
b)	Prozesse der Gesellschafter .....	118
2.	Die „Anwachsung“ von Verbindlichkeiten – Nachhaftung oder Enthftung des Ausgeschiedenen? .....	119
a)	Die Haftung des ausgeschiedenen persönlich haftenden Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft .....	119
b)	Die Haftung des ausgeschiedenen Kommanditisten .....	120
c)	Die Haftung des ausgeschiedenen BGB-Gesellschafter .....	121
3.	Die Anwendung des § 613a Abs. 2 BGB auf den Anwachsungsvorgang .....	122
4.	Übergehen der Haftsumme des ausscheidenden Kommanditisten auf die verbleibenden Gesellschafter? .....	124
III.	Ergebnis .....	125
<b>E.</b>	<b>Schuldrechtliche Wirkungen des Ausscheidens</b> .....	126
I.	Entgeltlichkeit des Anwachsungsvorgangs .....	126
1.	Der Abfindungsanspruch nach § 738 Abs. 1 S. 2 BGB .....	127
a)	Entstehungsvoraussetzungen .....	127
b)	Inhalt .....	127
c)	Anspruchsgegner .....	128
2.	Abdingbarkeit des Abfindungsanspruchs .....	129
3.	Vertragliche Abfindungsvereinbarungen .....	130
a)	Motive .....	131
b)	Grenzen .....	131
(1)	Sittenwidrige Knebelung .....	132
(2)	Gläubigerbenachteiligung .....	132
(3)	Einschränkung der Kündigungsfreiheit .....	133
(4)	Rechtsmissbrauchsgedanke .....	134
c)	Auswahl typischer Abfindungsklauseln .....	135

(1) Abfindungsausschluss .....	135
(a) Grundsatz .....	135
(b) Ausnahme .....	136
(2) Buchwertklauseln .....	137
4. Die Höhe des Abfindungsanspruchs .....	139
a) Substanzwertverfahren .....	140
b) Ertragswertverfahren .....	141
II. Sonstige schuldrechtliche Wirkungen des Ausscheidens .....	142
III. Ergebnis .....	143
F. <b>Fazit zur Anwachsung im Zivilrecht</b> .....	144

### **3. Kapitel: Die Anwachsung im Einkommensteuerrecht** ..... 152

<b>A. Generelle Überlegungen zur Gewinnrealisierung im Steuerrecht..</b>	154
I. Systematik der Besteuerung von Personengesellschaften .....	154
II. Die gewerbliche Betätigung der Personengesellschaft .....	155
1. Die Personengesellschaft mit Gewinneinkünften .....	155
2. Die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs im Sinne des Steuerrechts .....	156
3. Die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters .....	158
4. Der Gewinnbegriff .....	160
V. Steuerentstrickung .....	161
VI. Umgekehrtes Entstrickungsprinzip .....	163
<b>B. Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Anwachsungsvorgangs im Rahmen der Gewinneinkünfte bei Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft</b> .....	165
I. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen .....	165
1. Das Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung .....	165
2. Der Anwachsungsvorgang als entgeltlicher Veräußerungstatbestand .....	166
a) Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts .....	166
(1) Regelungsinhalt des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG .....	166
(2) Bedeutung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für das steuerliche Verständnis der Gesamthand .....	167
(3) Zwischenergebnis .....	171
b) Gegenstand des Anwachsungsvorgangs .....	172
(1) Bruchteilsbetrachtung .....	172
(2) Die Problematik des Sonderbetriebsvermögens .....	173
(a) Das Sonderbetriebsvermögen als Bestandteil des Anwachsungsvorgangs? .....	173
(b) Stellungnahme .....	175
c) Folgerung .....	178
d) Die Ansicht des BFH zur einkommensteuerrechtlichen Einordnung des Anwachsungsvorgangs .....	180
e) Zwischenergebnis .....	181
II. Die Bedeutung des Rechtsgrundes des Ausscheidens .....	182

1.	Weichenstellung für die steuerrechtliche Qualifizierung der Anwachsung .....	182
2.	Die Anwachsung als Vollzug des Kausalgeschäfts .....	183
3.	Automatismus der Anwachsung – Fehlen einer entgeltlichen Tätigkeit am Markt? .....	184
4.	Zwischenergebnis .....	185
III.	Die Verfügung der OFD Berlin vom 19.07.2002 .....	187
1.	Inhalt .....	187
a)	Fehlende kapitalmäßige Beteiligung .....	187
b)	Kapitalmäßige Beteiligung .....	188
2.	Stellungnahme .....	188
IV.	Vollentgeltlichkeit des Anwachsungsvorgangs .....	190
1.	Die Abfindung als maßgeblicher Faktor .....	190
2.	Das Ausscheiden zum Buchwert .....	194
3.	Das Ausscheiden über Buchwert .....	195
a)	Die Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern .....	197
b)	Die Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter .....	198
c)	Der Einfluss bestehenden Sonderbetriebsvermögens .....	200
4.	Das Ausscheiden gegen Sachwertabfindung .....	201
a)	Überführung in das Privatvermögen .....	202
(1)	Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter .....	203
(2)	Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern .....	203
(a)	Buchwertaufstockung und Gewinnrealisierung .....	203
(b)	Aufschub der steuerlichen Entstrickung? .....	204
(c)	Stellungnahme .....	205
b)	Überführung in ein anderes Betriebsvermögen .....	207
5.	Zwischenergebnis .....	208
V.	Unentgeltlichkeit des Anwachsungsvorgangs .....	209
1.	Grundsätzliche Behandlung .....	209
2.	Der Einfluss des Sonderbetriebsvermögens .....	211
VI.	Teilentgeltlichkeit des Anwachsungsvorgangs .....	212
1.	Begriff .....	212
2.	Behandlungsmodelle .....	212
a)	Trennungstheorie .....	212
b)	Einheitstheorie .....	213
3.	Vollentgeltlichkeit des Anwachsungsvorgangs trotz Abfindung unter Buchwert .....	215
a)	Die Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter .....	217
b)	Die Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern .....	217
4.	Teilentgeltlichkeit des Anwachsungsvorgangs im Rahmen der Einheitstheorie .....	219
a)	Abfindung unter Buchwert .....	220
(1)	Die Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter .....	220
(2)	Die Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern .....	221
(a)	Privat veranlasste Minderzahlung .....	222
(b)	Betrieblich veranlasste Minderzahlung .....	222
(c)	Stellungnahme .....	223

(d) Folgerung .....	225
b) Abfindung über Buchwert .....	226
5. Zwischenergebnis .....	226
VII. Ergebnis .....	228
<b>C. Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Anwachsung im Rahmen der Überschusseinkünfte bei Ausscheiden aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft .....</b>	<b>229</b>
I. Gleichstellung des entgeltlichen Anwachsungsvorgangs mit der entgeltlichen rechtsgeschäftlichen Übertragung der Beteiligung an einer Personengesellschaft .....	230
1. Die Anwachsung als Vollzugsgeschäft .....	230
2. Der Regelungsgehalt des § 23 Abs. 1 S. 4 EStG .....	231
a) Hintergrund zur Entstehungsgeschichte .....	231
b) „Mischfälle“ .....	232
3. Folgerung für die steuerliche Behandlung des entgeltlichen Anwachsungsvorgangs .....	234
II. Gleichstellung des unentgeltlichen Anwachsungsvorgangs mit der unentgeltlichen rechtsgeschäftlichen Übertragung der Beteiligung an der Personengesellschaft .....	235
III. Ergebnis .....	236
<b>D. Exkurs: Erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Einordnung der Anwachsung .....</b>	<b>236</b>
I. Die gesetzliche Verortung der Anwachsung im ErbStG .....	236
II. Der „Bereicherte“ des Anwachsungsvorgangs im System des ErbStG .....	238
1. Die Linie des BFH .....	238
2. Stellungnahme .....	240
III. Ergebnis .....	244
E. <b>Fazit zur Anwachsung im Einkommensteuerrecht .....</b>	<b>248</b>
<b>Schlussbetrachtung .....</b>	<b>252</b>
<b>A. Das Verhältnis von Zivilrecht und Einkommensteuerrecht .....</b>	<b>252</b>
<b>B. Das Anwachsungsprinzip im Zivilrecht .....</b>	<b>253</b>
<b>C. Das Anwachsungsprinzip im Einkommensteuerrecht .....</b>	<b>255</b>
<b>D. Das Rechtsinstitut der Anwachsung im Lichte der Interdependenz von Zivilrecht und Einkommensteuerrecht .....</b>	<b>256</b>