

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

II ZR 123/89

URTEIL

Verkündet am:
26. März 1990
Spengler
Justizangestellte
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

des Dipl.-Kfm. Dr. Friedrich C [REDACTED], B [REDACTED]
Straße [REDACTED], S [REDACTED],

Klägers
und Revisionsklägers,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

g e g e n

die Firma S [REDACTED] & S [REDACTED], vertreten durch den persönlich haftenden Gesellschafter, den Textilingenieur Hermann C [REDACTED], F [REDACTED]straße, S [REDACTED],

Beklagte
und Revisionsbeklagte,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte Dr. [REDACTED]
und [REDACTED] -

Der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofes hat auf die mündliche Verhandlung vom 26. März 1990 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Boujong und die Richter Dr. Bauer, Brandes, Dr. Hesselberger und Stodolkowitz

für Recht erkannt:

Auf die Revisionen der Parteien wird das Urteil des 1. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Oldenburg vom 11. Mai 1989 im Kostenpunkt sowie insoweit aufgehoben, als der Berufung des Klägers stattgegeben (Berufungsantrag Nr. 2 c) und die Abweisung der Klage hinsichtlich des Klageantrags Nr. 1 (Umbuchung der Erbschaftssteuer) durch Zurückweisung der Berufung des Klägers bestätigt worden ist.

Im Umfange der Aufhebung wird die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

- 3 -

Tatbestand:

Der Kläger war bis zum 31. Dezember 1981 persönlich haftender Gesellschafter der verklagten Kommanditgesellschaft, an der nunmehr noch sein Bruder Hermann C. [REDACTED] als persönlich haftender Gesellschafter und seine Schwester Ellen W. [REDACTED] als Kommanditistin beteiligt sind. Laut Gesellschaftsvertrag vom 10. Februar 1962 waren damals außer den vorstehend genannten Gesellschaftern deren Vater Heinrich C. [REDACTED] als weiterer persönlich haftender Gesellschafter und zwei weitere Schwestern als Kommanditisten beteiligt. Während der Kapitalanteil des Vaters 1,6 Mio DM betrug, belief sich der Anteil der übrigen fünf Gesellschafter auf je 40.000 DM. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrages wurde neben den Kapitalkonten zur Deckung von Verlusten ein unverzinsliches Reservekonto (Reservefonds) geführt, an dem die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kapitalkonten beteiligt waren. Ferner wurde für jeden Gesellschafter ein Darlehenskonto geführt, das mit 5 % jährlich verzinst wurde. Im § 9 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages heißt es dazu:

Der nach Verrechnung der festen und der gewinnabhängigen Vergütungen für die persönlich haftenden Gesellschafter verbleibende Gewinn wird zunächst im ganzen dem Reservefonds gutgeschrieben. Aus dem Reservefonds sind den Darlehenskonten der Gesellschafter jeweils Teilbeträge nach dem Verhältnis ihrer Kapitalkonten in solchem Umfange zur Verfügung zu stellen, daß der Höchstbesteuernte von ihnen daraus die auf ihn aus seiner Beteiligung bei der Firma treffenden Steuern und öffentlichen Abgaben decken kann. Darüber hinaus werden auf die Darlehenskonten der Gesellschafter jährlich 5 % ihrer Kapitalkonten übertragen. Eine Erhöhung dieses

Hinweis: Auch Teile der Urteilsammlung sind als Datenbank nach §§ 87 a ff. UrhG geschützt.



JLaw – Gesetze und Urteile
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile

[\(mobile App\)](#)



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

Satzes von 5 % kann von den jeweils vorhandenen persönlich haftenden Gesellschaftern gemeinschaftlich jederzeit bestimmt werden.

Heinrich C. [REDACTED] hatte 1960 den Gesellschaftsanteil Dr. S. [REDACTED] geerbt, von dem ein Anteil in Höhe von 400.000 DM mit einem Nießbrauch zugunsten einer Frau Q. [REDACTED] belastet war. Die Festsetzung der durch den Erbfall entstandenen Erbschaftssteuer wurde bis zum Ableben Frau Q. [REDACTED] ausgesetzt.

In dem Testament Heinrich C. [REDACTED] vom 18. Mai 1963 heißt es u.a.:

Ich bin persönlich haftender Gesellschafter der Firma S. [REDACTED] & S. [REDACTED] Kommanditgesellschaft in S. [REDACTED] und an ihr mit einem Kapitalanteil von nominell 1.600.000 DM beteiligt. Davon ist ein Teil von 400.000 DM mit einem Nießbrauch der Frau Q. [REDACTED], W. [REDACTED], belastet. Dieser Kapitalanteil, der auch buchmäßig als besonderer Kapitalanteil geführt wird, soll (nebst dazugehörigem Reservekonto) meinen Kindern gemeinsam, also zu je 1/5, zufallen; zu Lasten dieses Kapitalanteils bzw. des darauf entfallenden Gewinnanteils gehen auch nach meinem Tode die mit dem Anteil verbundenen Lasten, insbesondere die der Frau Q. [REDACTED] zustehenden Beträge und die darauf zu entrichtenden Erbschaftssteuern (Jahressteuer von 48.000 DM nach § 30 ErbschaftssteuerG und die nach § 31 des ErbschaftssteuerG auf das Ableben der Frau Q. [REDACTED] ausgesetzte Erbschaftssteuer).

Im Jahre 1965 verstarb Frau Q. [REDACTED], am 25. Oktober 1968 Heinrich C. [REDACTED].

Erst jetzt setzte das Finanzamt die nach dem Erbfall Dr. S. [REDACTED] auf den mit dem Nießbrauch Q. [REDACTED] belasteten Gesellschaftsanteil entfallende Erbschaftssteuer in Höhe von 391.121,25 DM fest.

Zusammen mit den Aussetzungszinsen in Höhe von 162.306,50 DM hatten die Erben 553.427,75 DM aufzubringen. Bezahlt wurde der Betrag von der Beklagten zu Lasten der Darlehenskonten ihrer Gesellschafter; auf den Kläger entfielen 138.357 DM.

In einem gerichtlichen Vergleich, den der Kläger am 21. Dezember 1981 mit seinen beiden Mitgesellschaftern schloß, wurde u.a. vereinbart, daß sich nach dem Ausscheiden des Klägers aus der Beklagten das Abfindungsguthaben nach § 13 des Gesellschaftsvertrages bestimmt. Dort heißt es:

Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters durch Kündigung oder des Erben eines Gesellschafters erhält der Ausscheidende als Abfindung den sich nach dem Bewertungsgesetz ergebenden Betrag (Anteil am Einheitswert). Der Ansatz eines Firmenwertes bleibt außer Betracht.

Der Kläger will mit seiner Klage festgestellt wissen, daß bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens bestimmte Positionen zu berücksichtigen und andere nicht zu berücksichtigen sind. In erster Instanz hat er neben Punkten, die in der Revisionsinstanz nicht mehr interessieren, beantragt festzustellen, daß seinem Darlehenskonto zu Lasten des Reservefonds der doppelte Betrag der von ihm aufgebrachten Erbschaftssteuer, mithin 276.714 DM, mit Wertstellung vom 1. Januar 1980 gutzuschreiben und zu verzinsen sei.

Das Landgericht hat die Klage mit diesem Antrage abgewiesen, ihr aber im übrigen teilweise stattgegeben. In der Berufungsinstanz hat der Kläger die Klage erweitert und u.a. beantragt, festzustellen, daß bei seiner Abfindung nicht zu berücksichtigen sei, daß die Ehefrau Hermann O. nach dessen Ableben dessen Nießbrauch in Anspruch nehmen könne.

Das Berufungsgericht hat der Klage mit diesem Antrage stattgegeben und im übrigen die Berufung des Klägers zurückgewiesen. Auf die Berufung des Beklagten hat es das Urteil auch insoweit aufgehoben, als das Landgericht der Klage stattgegeben hat. Der Senat hat die Revision des Klägers nur angenommen, soweit sie die Gutschrift auf dem Darlehenskonto betrifft. Insoweit verfolgt der Kläger seinen Klageantrag weiter. Mit der unselbständigen Anschlußrevision beantragt die Beklagte, die Klage abzuweisen, soweit das Berufungsgericht ihr stattgegeben hat.

Entscheidungsgründe:

Die Revision des Klägers, soweit der Senat sie angenommen hat, führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht. Dasselbe gilt für die Anschlußrevision der Beklagten.

1. a) Nach Ansicht des Berufungsgerichts hat der Kläger keinen Anspruch darauf, daß der doppelte Betrag des auf ihn entfallenden Anteils an Erbschaftssteuer (276.714 DM) zu Lasten des Reservefonds seinem Darlehenskonto gutgeschrieben

wird. Der Kläger legt Wert auf die Umbuchung, weil die Guthaben auf dem Darlehenskonto im Gegensatz zum Reservefonds mit 5 % verzinst werden. Den doppelten Betrag verlangt er deshalb, weil zugunsten der Kommanditistin W. [REDACTED] die von ihr aufgebrauchte Erbschaftssteuer in Höhe von 138.357 DM umzubuchen, er aber doppelt so hoch wie sie, nämlich mit 40 % am Kapital und Reservefonds beteiligt sei. § 9 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages, wonach den Darlehenskonten aus dem Reservefonds Beträge in einem Umfange gutzubringen sind, daß daraus die den Gesellschafter aus seiner Beteiligung treffenden Steuern und öffentlichen Abgaben gedeckt werden können, hält das Berufungsgericht nicht für einschlägig. Unter den aus der Firmenbeteiligung erwachsenden Steuern - so das Berufungsgericht - seien die laufenden Steuern, nicht aber die Erbschaftssteuer zu verstehen, mit der ein Gesellschaftsanteil im Falle eines Gesellschafterwechsels durch Erbfolge belastet sei. Diese Auslegung des Gesellschaftsvertrages läßt keinen Rechtsfehler erkennen.

Die Gewinne, die dem Reservefonds gutgeschrieben werden, unterliegen der Einkommen- und Kirchensteuer; da die Kommanditgesellschaft insoweit selbst nicht steuerpflichtig ist, die genannten Steuern vielmehr bei den Gesellschaftern erhoben werden, muß im Gesellschaftsvertrage Vorsorge getroffen werden, daß die Gesellschafter ihren Steuerpflichten nachkommen können, indem sie Gewinne wenigstens im Umfange der darauf entfallenden Steuern entnehmen dürfen. Dasselbe gilt für die Vermögenssteuer, die - historisch als Ergänzung zur Einkommenssteuer gedacht - das durch Vermögensbesitz gesicherte Einkommen einer erhöhten Steuerbelastung unterwerfen soll. Für die Erbschaftssteuer gilt etwas anderes. Sie

ist eine Vermögenssubstanzsteuer, weil in der Regel ein Teil des übergelenden Vermögens an den Staat abgetreten werden muß, was in der Steuerklasse IV bis zu 70 % des Erwerbs betreffen kann. Dürften derartige steuerliche Belastungen des schenkweise oder von Todes wegen sich vollziehenden Übergangs von Gesellschaftsanteilen von deren Erwerbern der Gesellschaftskasse entnommen werden, so kann die Gefahr bestehen, daß die Gesellschaft mit der Zeit das zur Fortführung des Geschäftsbetriebs erforderliche Kapital verliert. Das wird regelmäßig nicht dem Willen der Gesellschafter entsprechen. Vereinbaren diese gleichwohl, daß Erbschafts- und Schenkungssteuern entnommen werden dürfen, weil im Einzelfall möglicherweise niedrige Steuersätze und siebenjährige Steuerstundungen (§ 28 ErbStG) die Zahlung aus dem laufenden Ertrag erlauben, so muß das im Gesellschaftsvertrage eindeutig zum Ausdruck kommen oder eine dahingehende Absprache in anderer Weise überzeugend nachgewiesen werden. Ist wie im § 9 des Gesellschaftsvertrages nur von Steuern die Rede, die den Gesellschafter aus seiner Beteiligung treffen, so fehlt eine in jenem Sinne eindeutige Regelung. Das Berufungsgericht hat in ihr deshalb rechtsfehlerfrei nur die laufenden Steuern geregelt gesehen.

b) Das Testament Heinrich O. [REDACTED] scheidet nach Ansicht des Berufungsgerichts als Anspruchsgrundlage für die vom Kläger gewünschte Umbuchung vom Reservefonds auf das Darlehenskonto ebenfalls aus. Die dort getroffene Anordnung, wonach die Erbschaftssteuerschuld zu Lasten des mit dem Nießbrauch Q. [REDACTED] belasteten Kapitalanteils gehen sollte, sei - so das Berufungsgericht - mit dem Gesellschaftsvertrage nicht in Einklang zu bringen, der eine Inanspruchnahme

des Reservefonds ausschließlich zu den vertraglich genannten Zwecken, nicht aber zur Begleichung von Erbschaftssteuern vorsehe. Dem Berufungsgericht ist einzuräumen, daß ein Gesellschafter nicht testamentarisch bestimmte, das Gesellschaftsverhältnis betreffende Anordnungen treffen kann, ohne daß ihm der Gesellschaftsvertrag die Möglichkeit dazu eröffnet. Das Berufungsgericht hat aber übersehen, daß der Erblasser nach § 2048 BGB Anordnungen für die Auseinandersetzung treffen kann, die für die Erben verbindlich sind. Gibt es außer den Erben keine weiteren Gesellschafter, so kann der Gesellschafter/Erblasser testamentarisch anordnen, daß für die Auseinandersetzung unter den Erben der Gesellschaftsvertrag zu ändern ist. Wie weit die gesellschaftliche Treuepflicht solchen Anordnungen Grenzen setzt, braucht nicht entschieden zu werden. Rechtlich unbedenklich angeordnet werden kann jedenfalls eine Änderung, die darin besteht, daß eine Erbschaftssteuerschuld des Erblassers, die sich auf einen bestimmten Gesellschaftsanteil bezieht, nicht aus dem sonstigen Nachlaß, sondern zu Lasten dieses Anteils aus dem Gesellschaftsvermögen aufgebracht werden soll. In diesem Sinne dürfte die letztwillige Anordnung zu verstehen sein, daß "zu Lasten dieses Kapitalanteils bzw. des darauf entfallenden Gewinnanteils" auch die den Anteil betreffende, bis zum Ableben der Nießbraucherin gestundete Erbschaftsteuer gehen soll. Mit Gewinnanteil ist der zu dem betreffenden Kapitalanteil gehörende Anteil am Reservefonds zu verstehen, der ebenso wie der Kapitalanteil testamentarisch zu gleichen Teilen an die Kinder gefallen ist. Da das Berufungsgericht nicht gesehen hat, daß die Gesellschafter/Erben den Gesellschaftsvertrag für den Einzelfall durchbrechen sollten, soweit es darum ging, die gestundete Erbschaftsteuer aus

dem Reservefonds aufzubringen, trägt seine Auslegung des Testaments die Entscheidung nicht.

c) Die Revision des Klägers rügt aber auch zu Recht, daß das Berufungsgericht den Vortrag des Klägers nicht berücksichtigt hat, wonach die Gesellschafter/Erben den Gesellschaftsvertrag in dem genannten Punkt auch tatsächlich geändert haben. Die Kommanditistin W. [REDACTED] hat mit Schreiben vom 10. Juli 1979 gefordert, die Erbschaftssteuer vom Konto des Reservefonds abzubuchen (GA I 49, 50). Der persönlich haftende Gesellschafter Hermann C. [REDACTED] hat auf dem Schreiben vermerkt: "Ich bitte um Veranlassung". Ein Schreiben des Steuerberaters B. [REDACTED] vom 17. Mai 1979, in dem auf die testamentarische Anordnung hingewiesen wurde, hatte er zuvor schon mit dem Zusatz versehen: "Sehr bemerkenswert! Selbstverständlich nicht nur für B. [REDACTED], sondern auch für mich Zahlung aus dem Reservefonds." Der Kläger hat behauptet, er und Hermann C. [REDACTED] hätten B. [REDACTED] angewiesen, bei der Aufstellung der Bilanzen entsprechend dem Vorschlag der Kommanditistin W. [REDACTED] zu verfahren; zum Beweise hat er sich auf B. [REDACTED] Zeugnis bezogen (GA III 130). Die Bilanz soll entsprechend diesem Vorschlag aufgestellt und dem Finanzamt eingereicht worden sein (GA III 51, 132). Die Beklagte hat den die Bilanz betreffenden Vortrag nicht bestritten, sondern nur eingewandt, die am 5. November 1982 für das Jahr 1979 eingereichte Bilanz sei vorläufig gewesen (GA III 91). Die Gründe, derentwegen sie als vorläufig bezeichnet worden sein soll, hatten aber offensichtlich alle nichts mit der Umbuchung vom Reservefonds auf das Darlehenskonto zu tun, die das Finanzamt - weil erfolgsneutral - auch gar nicht interessiert haben dürfte. Das Berufungsgericht durfte diesen

Vortrag nicht übergehen; es hätte Blume als Zeugen vernehmen müssen.

d) Nach dem Testament liegt es nahe, daß der Kläger keinen Anspruch darauf hat, daß ihm der gezahlte Betrag zweifach gutgebracht wird. Denn anders als der übrige Gesellschaftsanteil des Erblassers fiel der Anteil in Höhe von 400.000 DM allen Kindern zu gleichen Teilen zu, waren mithin darauf ruhende Lasten und darauf entfallende, im Reservefonds enthaltene Gewinne für alle gleich. Deshalb könnte abweichend von der generellen Regelung des Gesellschaftsvertrages nur eine für alle gleich hohe Entnahme aus dem Reservefonds in Betracht kommen, soweit es um die Erbschaftssteu-er geht. Da aber offen ist, ob die Gesellschafter sich nicht auf eine unterschiedlich hohe Entnahme geeinigt haben, be-
darf auch dieser Punkt noch der Aufklärung.

2. Das Berufungsgericht hat festgestellt, daß bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens des Klägers nicht zu be-rücksichtigen ist, daß nach § 18 des Gesellschaftsvertrages Hermann C. [REDACTED] Recht auf freie Wohnung nebst Nebenleistun-gen nach dessen Ableben seiner Witwe zusteht. Da nach § 13 des Gesellschaftsvertrages das Abfindungsguthaben unter Zu-grundelegung der Bestimmungen des Bewertungsgesetzes zu er-folgen habe, so greife - so das Berufungsgericht - auch § 6 BewG ein, wonach aufschiebend bedingte Lasten nicht zu be-rücksichtigen sind. Die Anschlußrevision der Beklagten rügt mit Recht, daß gemäß § 104 BewG für Pensionsrückstellungen eine Ausnahme vom Grundsatz des § 6 BewG besteht (vgl. auch Abschn. 29 Abs. 3 VStR a.E.). Die Sicherstellung des Wohn-rechts der Witwe eines bis dahin Wohnberechtigten fällt als

typischer Fall einer Hinterbliebenenversorgung unter § 104 BewG. Zwar sind Versorgungsverpflichtungen einer Personengesellschaft gegenüber Gesellschaftern und deren Witwen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht als Schuld abzugsfähig; sie sind aber steuerlich Schulden der übrigen Gesellschafter und als solche gemäß § 118 Abs. 1 Nr. 2 BewG bei der Ermittlung des Gesamtvermögens des Klägers anteilmäßig zu berücksichtigen (vgl. BFH, Urt. v. 7. Dezember 1984 - III R 82/79, BB 1985, 642, 643). Ob die Pensionsverpflichtung auch unter diesem rechtlichen Gesichtspunkt nach § 13 des Gesellschaftsvertrages die Abfindung des Klägers mindert, hat das Berufungsgericht nicht geprüft. Damit es dazu Gelegenheit erhält, wird das Urteil auch insoweit aufgehoben und die Sache zurückverwiesen.

Boujong

Dr. Bauer

Brandes

Dr. Hesselberger

Stodolkowitz