

Treuhanderschaft an Unternehmen und Unternehmensanteilen

Recht, Steuer, Betriebswirtschaft

Von

Dipl.-Kfm. Dr. Siegfried Eden,
Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Lehrbeauftragter an der Universität Bremen

3., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 10032 3](http://ESV.info/978_3_503_10032_3)

- 1. Auflage 1981
- 2., überarbeitete Auflage 1989
- 3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2007

ISBN-13: 978 3 503 10032 3
ISSN 1439-7064

Alle Rechte vorbehalten
Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2007
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706

Satz: Andreas Quednau, Haan
Druck und Bindung: Danuvia, Neuburg/Donau

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort zur 3. Auflage	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX

Abschnitt I

Treuhand- und Gesellschaftsrecht	1
---	----------

1. Vorbemerkung	1
------------------------------	----------

2. Begriff der rechtsgeschäftlichen Treuhand und Abgrenzung zu ähnlichen Rechtsinstituten	3
--	----------

2.1 Begriff der Treuhand	3
--------------------------------	---

2.2 Erscheinungsformen der Treuhand	5
---	---

2.2.1 Fiduziarische Treuhand und Ermächtigungstreuhand	5
--	---

2.2.2 Verwaltungs-, Sicherungs- und Nutzungstreuhand	6
--	---

2.2.3 Verdeckte, offene und qualifizierte Treuhand	8
--	---

2.3 Einordnung der rechtsgeschäftlichen Treuhand	9
--	---

2.4 Abgrenzung zu:	10
--------------------------	----

2.4.1 Stille Gesellschaft	10
---------------------------------	----

2.4.2 Unterbeteiligung	11
------------------------------	----

2.4.3 Partiarisches Darlehen	13
------------------------------------	----

2.4.4 Nießbrauch	14
------------------------	----

2.4.5 Pfandrecht	17
------------------------	----

2.4.6 Vertreterklausel	18
------------------------------	----

2.4.7 Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag	20
--	----

2.4.8 Betriebsführung, Betriebspacht und Betriebsüberlassung	22
--	----

3. Begründung der Treuhand	24
---	-----------

3.1 Rechtsnatur	24
-----------------------	----

3.2 Begründungsformen Übertragungs-, Vereinbarungs- und Erwerbs-treuhand	25
--	----

3.3 Inhalt des Treuhandvertrages	26
--	----

3.4 Offenlegung und Zustimmungserfordernisse	29
--	----

3.4.1 Frei übertragbare Gesellschaftsanteile	29
--	----

3.4.2 Zustimmungsbedürftigkeit der Anteilsübertragung und Offenlegung der Treuhand	30
--	----

3.4.3 Beteiligung Minderjähriger	34
--	----

3.5 Form des Treuhandvertrages	35
--------------------------------------	----

3.5.1 Treuhandverhältnisse und Grundstücke	35
--	----

3.5.2 Treuhand an GmbH-Geschäftsanteilen	38
--	----

3.5.3 Schenkung einer Beteiligung	41
---	----

Inhaltsverzeichnis

3.6	Bedingte Übertragung des Treugutes	42
3.7	Rechtsbeziehungen bei mehreren Treugebern	43
3.8	Mängel des Treuhandvertrages und Rechtsfolgen	45
3.8.1	Unwirksamkeitsgründe	45
3.8.2	Rechtsfolgen einer fehlerhaften Begründung der Treuhand an Gesellschaftsanteilen	47
4.	Vermögensrechtliche Ansprüche zwischen dem Treugeber und dem Treuänder	50
4.1	Ansprüche des Treugebers (§ 667 BGB)	50
4.2	Rechte des Treuhänders	51
4.2.1	Ansprüche des Treuhänders bei der Begründung der Treuhand	51
4.2.2	Sonstige Aufwendungsersatz- und Befreiungsansprüche	52
4.2.3	Vergütung der Treuhandtätigkeit	53
4.2.4	Zurückbehaltungsrecht und Aufrechnungsbefugnis des Treuänders	53
5.	Kapitalerhöhung der Gesellschaft, an der die Treuhandbeteiligung besteht	54
5.1	Kapitalerhöhung von Kapitalgesellschaften	54
5.2	Erhöhung der Kapitalanteile bei Personengesellschaften	56
6.	Haftung	59
6.1	Überblick	59
6.2	Haftung des Treuhänders	60
6.2.1	Haftung gegenüber Gläubigern	60
6.2.2	Haftung des Treuhänders gegenüber der Gesellschaft	61
6.2.3	Haftung des Treuhänders gegenüber dem Treugeber	62
6.2.4	Begrenzung der Haftung des Treuhänders	63
6.3	Haftung des Treugebers	65
6.3.1	Haftung gegenüber dem Treuhänder	65
6.3.2	Haftung des Treugebers gegenüber Dritten	65
6.3.2.1	Mittelbare Haftung des Treugebers	66
6.3.2.2	Unmittelbare Haftung des Treugebers bei Unternehmen und Personengesellschaften	66
6.3.2.3	Unmittelbare Haftung des Treugebers gegenüber der Kapitalgesellschaft	68
6.3.3	Ausschluss oder Beschränkung der mittelbaren Haftung des Treugebers	71
7.	Einfluss des Treugebers auf Gesellschafterbeschlüsse	72
7.1	Rechte des Treugebers aufgrund der Treuhandabrede	72
7.1.1	Treuhandvertrag mit Stimmbindung	72
7.1.2	Abtretung des Stimmrechts	75
7.1.3	Stimmrechtsvollmacht	75

Inhaltsverzeichnis

7.2	Rechte des Treugebers aufgrund einer ergänzenden Vereinbarung mit den Gesellschaftern und/oder gesellschaftsvertraglichen Regelung	77
7.2.1	Schuldrechtliche Einräumung eines Stimmrechts des Treugebers und Entzug des Treuhänderstimmrechts	77
7.2.2	Einräumung eines Stimmrechts des Treugebers in einer Publikumpersonengesellschaft	78
7.2.3	Stimmrechtsübertragung bei der qualifizierten Treuhand an Personengesellschaftsanteilen und GmbH-Geschäftsanteilen	80
7.2.4	Zustimmungsvorbehalt, Anhörungs- und Widerspruchsrecht des Treugebers	85
7.3	Gespaltene Stimmabgabe	86
7.4	Stimmverbote	88
8.	Mitwirkung des Treugebers in Gesellschaftsorganen	89
8.1	Der Treugeber als Geschäftsführer	89
8.2	Mitwirkung in einem Aufsichtsrat oder Beirat	91
9.	Treuhand im Konzernrecht	96
10.	Informations- und Kontrollrechte, Rechnungslegung	101
10.1	Berichterstattung, Auskunftserteilung, Rechenschaftslegung	101
10.2	Die Behandlung von Treuhandverhältnissen im betrieblichen Rechnungswesen	103
10.2.1	Rechnungslegung des Treugebers	103
10.2.1.1	Ausweis und Bewertung in der Bilanz des Treugebers	103
10.2.1.2	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung des Treugebers	107
10.2.1.3	Berichtspflichten im Anhang des Treugebers	107
10.2.2	Rechnungslegung des Treuhänders	108
10.2.2.1	Ausweis und Bewertung in der Bilanz des Treuhänders	109
10.2.2.2	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung des Treuhänders	112
10.2.2.3	Berichtspflichten im Anhang des Treuhänders	113
10.2.3	Treuhand und Konzernrechnungslegung	115
10.2.3.1	Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung	115
10.2.3.2	Angaben im Konzernanhang	118
11.	Wettbewerbsverbot und Geschäftschancenlehre	119
11.1	Wettbewerbsverbot des Treuhänders	120
11.2	Wettbewerbsverbot des Treugebers	121
11.3	Verbot der rechtswidrigen Aneignung von Geschäftschancen	123

12. Schutz des Treugebers gegen eine treuwidrige Verfügung über das Treugut	124
Treugut	124
12.1 Gesetzliche Rechte des Treugebers	124
12.2 Vertraglicher Schutz des Treugebers	126
13. Schutz des Treugebers bei einer Zwangsvollstreckung in das Treugut	127
13.1 Einzelzwangsvollstreckung in das Treugut	128
13.2 Insolvenz des Treuhänders	132
13.3 Vertraglicher Schutz des Treugebers	133
13.4 Insolvenz des Treugebers	135
13.5 Insolvenz der Gesellschaft oder der Einzelunternehmung	136
14. Umwandlung der Gesellschaft, an der die treuhänderische Beteiligung besteht	137
14.1 Formwechsel, Ausgliederung	137
14.2 Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung	139
14.3 Anpassung des Treuhandverhältnisses	140
14.4 Formwechsel zwischen GmbH und GmbH & Co. KG	141
14.4.1 Formwechsel in die GmbH & Co. KG mit Treuhandlösung	142
14.4.2 Formwechsel in die GmbH mit Treuhandlösung	144
15. Wechsel der an dem Treuhandverhältnis Beteiligten	145
15.1 Auswechslung des Treuhänders	145
15.2 Wechsel des Treugebers	147
16. Beendigung des Treuhandverhältnisses	150
16.1 Gründe der Beendigung und Folgen für das Treuhandverhältnis	150
16.2 Abwicklung der mittelbaren Beteiligung	152
 Abschnitt II	
Die Besteuerung der Treuhandschaft	157
1. Vorbemerkung	157
2. Behandlung der Treuhandschaft in der Abgabenordnung	158
2.1 § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO	158
2.1.1 Treuhandbegriff und Begründungsformen	158
2.1.2 Verhältnis zu den einzelnen Steuerarten	159
2.1.3 Voraussetzungen einer steuerrechtlichen Anerkennung der Treuhand	161
2.1.3.1 Treuhandvertrag	162
2.1.3.2 Bilanzierung des Treugutes als Indiz für die Durchführung der Treuhandabrede	165
2.1.3.3 Steuerliche Anerkennung unwirksamer Treuhand- verhältnisse (§ 41 Abs. 1 AO)	166

Inhaltsverzeichnis

2.2	Nachweis der Treuhanderschaft gem. § 159 AO	169
2.3	Die in der Abgabenordnung geregelten Folgen eines Treuhand- verhältnisses	171
2.3.1	Die steuerlichen Pflichten eines Verfügungsberechtigten (§ 35 AO)	171
2.3.2	Haftung des Treuhänders gem. § 69 AO und § 75 AO	174
2.3.3	Duldung der Zwangsvollstreckung gem. § 77 AO wegen Steuerschulden	175
2.4	Verfahrensrechtliche Fragen	176
2.4.1	Durchführung der Gewinnfeststellung	176
2.4.2	Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis	179
3.	Die Treuhanderschaft bei den einzelnen Steuerarten	180
3.1	Einkommensteuer	180
3.1.1	Zuordnung der Treuguteinkünfte	180
3.1.2	Treuguteinkünfte aus Gewerbebetrieb	183
3.1.2.1	Treuhand an einem gewerblichen Einzelunternehmen	183
3.1.2.2	Treuhand an einem Gesellschaftsanteil an einer GbR, OHG oder des persönlich haftenden Gesellschafters einer KG	187
3.1.2.3	Verwaltungstreuhand an einem Kommanditanteil	189
3.1.2.4	Treuhand an dem Kommanditanteil einer Publikums- gesellschaft	191
3.1.2.5	Nutzungstreuhand an einem Kommanditanteil	191
3.1.2.6	Verluste bei beschränkter Haftung des Treugebers (§ 15a EStG)	194
3.1.3	Treuguteinkünfte aus Kapitalvermögen	195
3.1.4	Treuguteinkünfte aus Vermietung und Verpachtung, insbesondere aus geschlossenen Immobilienfonds	199
3.1.5	Behandlung des Treugutes in der Steuerbilanz	203
3.1.6	Ertragsteuerliche Folgen der Begründung, Übertragung und Beendigung von Treuhandverhältnissen	204
3.1.6.1	Zurechnungswechsel bei der Begründung eines Treuhand- verhältnisses	205
3.1.6.2	Zurechnungswechsel bei der Übertragung und Beendigung eines Treuhandverhältnisses	206
3.1.6.3	Einkommensteuerliche Folgen des Zurechnungswechsels ...	207
3.1.7	Behandlung der Treuhandvergütung	209
3.2	Körperschaftsteuer	211
3.2.1	Allgemeines	211
3.2.2	Kapitalgesellschaft als Treuhänderin ihrer Gesellschafter	214
3.2.3	Ausgliederung von Wirtschaftsgütern einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft (Treuhandmodell)	216

Inhaltsverzeichnis

3.2.4	Bescheinigungen gem. § 27 Abs. 3, 4 KStG, § 45a Abs. 2 und 3 EStG	217
3.3	Gewerbsteuer	218
3.3.1	Treuhand an einem Gewerbebetrieb	218
3.3.2	Treuhand an Gesellschaftsanteilen	221
3.3.3	Treuhand an einem Personengesellschaftsanteil bei verbundenen Unternehmen (Treuhandmodell)	222
3.3.4	Begründung und Veränderung des Treuhandverhältnisses an einem Gewerbebetrieb und einem Gesellschaftsanteil	225
3.3.4.1	Wegfall eines vortragsfähigen Fehlbetrages gem. § 10a GewStG	226
3.3.4.2	Veräußerungsgewinne oder -verluste	227
3.3.5	Behandlung der Treuhandvergütung	229
3.4	Grundsteuer	230
3.5	Umsatzsteuer	231
3.5.1	Umsätze des Treuhänders mit Dritten und dem Treugeber	231
3.5.2	Begründung, Änderung und Beendigung von Treuhand- verhältnissen an Einzelunternehmen	235
3.5.3	Umsätze im Zusammenhang mit Treuhandverhältnissen an Gesellschaftsanteilen	238
3.5.4	Die Sicherungstreuhand	241
3.5.5	Behandlung der Treuhandvergütung	242
3.6	Grunderwerbsteuer	244
3.6.1	Allgemeine Bedeutung für die Treuhandenschaft	244
3.6.2	Treuhand bei Grundstücken	247
3.6.2.1	Begründung des Treuhandverhältnisses	247
3.6.2.1.1	Grundstücksübertragung vom Treugeber auf den Treuhand (Übertragungstreuhand)	247
3.6.2.1.2	Verschaffung der Verwertungsmöglichkeit an dem Grundstück (Vereinbarungstreuhand)	248
3.6.2.1.3	Erwerb des Grundstücks im Auftrag des Treugebers von einem Dritten (Erwerbstreuhand)	249
3.6.2.2	Wechsel des Treuhänders	251
3.6.2.3	Wechsel des Treugebers	252
3.6.2.4	Auflösung des Treuhandverhältnisses	253
3.6.2.4.1	Übertragung des Grundstücks vom Treuhänder auf den Treugeber	253
3.6.2.4.2	Verzicht des Treugebers auf die Übertragung des Grundstücks	255
3.6.2.4.3	Übertragung des Grundstücks vom Treuhänder an Dritte ..	255
3.6.3	Treuhand an Gesellschaftsanteilen	256
3.6.3.1	Begründung von Treuhandverhältnissen an Gesellschaftsanteilen	256

Inhaltsverzeichnis

3.6.3.1.1	Anteilsübertragung vom Treugeber auf den Treuhänder (Übertragungstreuhand)	258
3.6.3.1.2	Verschaffung eines Übertragungsanspruchs an Gesellschaftsanteilen (Vereinbarungstreuhand)	260
3.6.3.1.3	Erwerb von Anteilen im Auftrag des Treugebers von einem Dritten (Erwerbstreuhand)	261
3.6.3.2	Wechsel des Treuhänders	263
3.6.3.3	Wechsel des Treugebers	264
3.6.3.4	Auflösung des Treuhandverhältnisses an Gesellschaftsanteilen	265
3.5.3.4.1	Übertragung der Gesellschaftsanteile vom Treuhänder auf den Treugeber	265
3.6.3.4.2	Verzicht des Treugebers auf die Übertragung der Gesellschaftsanteile	268
3.6.3.4.3	Übertragung der Gesellschaftsanteile vom Treuhänder an Dritte	268
3.6.3.5	Sicherungstreuhand an Gesellschaftsanteilen	269
3.7	Erbschaft- und Schenkungsteuer	271
3.7.1	Allgemeines	271
3.7.2	Schenkungen und Treuhandverhältnisse	272
3.7.3	Erbfälle des Treuhänders und des Treugebers	274
3.7.4	Bewertung des Treuguts	275
3.7.5	Begünstigungen für unternehmerisches Vermögen gem. §§ 13a, 19a ErbStG	278

Abschnitt III

Erscheinungsformen der rechtsgeschäftlichen Treuhandschaft an Unternehmen und Unternehmensanteilen in der Wirtschaftspraxis

1. Betriebswirtschaftliche Grundsätze der Rechtsformwahl	281
1.1 Rechtsformwahl als betriebswirtschaftliches Problem	281
1.2 Allgemeine Auswahlkriterien für die Treuhand und andere Beteiligungsformen	284
1.2.1 Einführung	284
1.2.2 Wahlkriterien für die Beteiligung an Unternehmensanteilen	286
1.2.2.1 Finanzielle Ziele	286
1.2.2.2 Ziel der Einflussnahme auf die Willensbildung in der Unternehmung	288
1.2.2.3 Informationsziele	290
1.2.3 Wahlkriterien für die Beteiligung an Unternehmen	291
1.3 Spezielle Auswahlkriterien für die Begründung von Treuhandschaften	292

2. Die Treuhandenschaft zur Verbergung des Inhabers eines Unternehmens oder einer Beteiligung (Strohmann)	293
2.1 Treuhand- und Gesellschaftsrecht	293
2.2 Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Wahl eines „Strohmannes“	296
2.2.1 Zielvorstellungen	296
2.2.2 Beurteilung der Treuhandenschaft, der stillen Beteiligung und der Unterbeteiligung	298
2.2.2.1 Strohmann als Inhaber eines Einzelunternehmens	298
2.2.2.1.1 Auswirkungen des Zivilrechts	298
2.2.2.1.2 Steuerlicher Belastungsvergleich	302
2.2.2.2 Strohmann als Gesellschafter einer Personengesellschaft ..	308
2.2.2.2.1 Auswirkungen des Zivilrechts	308
2.2.2.2.2 Steuerlicher Belastungsvergleich	312
2.2.2.3 Strohmann als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft	316
2.2.2.3.1 Auswirkungen des Zivilrechts	316
2.2.2.3.2 Steuerlicher Belastungsvergleich	318
3. Die Treuhandenschaft in Publikumspersonengesellschaften	322
3.1 Publikumspersonengesellschaften	322
3.1.1 Allgemeines	322
3.1.2 Vollmachtstreuhand („unechte Treuhand“)	324
3.1.3 Publikumstreuhand	326
3.1.3.1 Prospekthaftung und Aufklärungspflichten des Treuhänders vor Abschluss des Treuhandvertrages	327
3.1.3.2 Einlagen und Haftung der Treugeber	329
3.1.3.3 Einfluss der Treugeber auf Entscheidungen der Publikumsgesellschaft	334
3.1.3.4 Informations- und Kontrollrechte der Treugeber	337
3.1.3.5 Überwachungsaufgaben des Treuhänders	338
3.1.3.6 Beendigung der Publikumstreuhand	340
3.1.3.7 Abwicklung des Treuhandverhältnisses	342
3.2 Betriebswirtschaftliche Aspekte bei der Einschaltung eines Treuhänders	344
3.2.1 Zielvorstellungen	344
3.2.2 Beurteilung der Treuhandkonstruktionen und der stillen Beteiligung	345
3.2.2.1 Auswirkungen des Zivilrechts	345
3.2.2.2 Steuerlicher Belastungsvergleich	351
4. Die Treuhandenschaft im Erbfalle eines Unternehmers	358
4.1 Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen – Handels- und Gesellschaftsrecht	359
4.1.1 Zulässigkeit und Bestellung des Nießbrauchs	359
4.1.2 Nutzungen des Nießbrauchers	361
4.1.3 Kapitalerhöhungen	364

Inhaltsverzeichnis

4.1.4	Zurechnung von Verlusten	365
4.1.5	Haftung	366
4.1.6	Verwaltungsrechte	366
4.1.7	Verfügungen über den Gesellschaftsanteil	368
4.1.8	Informations- und Kontrollrechte	368
4.1.9	Beendigung des Nießbrauchs	369
4.2	Betriebswirtschaftliche Überlegungen bei der Wahl der Nutzungstreuhand und alternativer Organisationsformen	370
4.2.1	Zielvorstellungen	370
4.2.2	Beurteilung der Nutzungstreuhand, des dinglichen Nießbrauchs und der Vorerbschaft	371
4.2.2.1	Auswirkungen des Zivilrechts	371
4.2.2.2	Steuerlicher Belastungsvergleich	384
5.	Die Treuhandschaft als Mittel der Kreditsicherung	390
5.1	Recht der Sicherungstreuhand	390
5.2	Betriebswirtschaftliche Überlegungen bei der Auswahl der Sicherungstreuhand	394
5.2.1	Zielvorstellungen	394
5.2.2	Beurteilung der Sicherungstreuhand und des Pfandrechts	395
5.2.2.1	GmbH-Geschäftsanteile als Sicherungsmittel	396
5.2.2.1.1	Auswirkungen des Zivilrechts	396
5.2.2.1.2	Steuerlicher Belastungsvergleich	402
5.2.2.2	Kommanditanteile als Sicherungsmittel	404
5.2.2.2.1	Auswirkungen des Zivilrechts	404
5.2.2.2.2	Steuerlicher Belastungsvergleich	409
Anhang	413
Muster A	– Treuhand an einem Einzelunternehmen	413
Muster B	– Verwaltungstreuhand an einem Kommanditanteil	419
Muster C	– Nutzungstreuhand (Nießbrauch) an einem Kommanditanteil	425
Muster D	– Sicherungstreuhand an einem GmbH-Geschäftsanteil	429
Muster E	– Treugeberwechsel bei GmbH-Geschäftsanteilen	433
Literaturverzeichnis	437
Sachregister	453