

wandlungserklärung läßt nach einer vom Kammergericht (DNotZ 1976, 438 = JurBüro 1976, 236 = Rpfleger 1975, 447; ebenso für die Umwandlungserklärung nach § 58 UmwG: OLG Celle DNotZ 1974, 314; LG Freiburg Die Justiz 1973, 434) und auch im Schrifttum (KAL Rdnr. 4, *Rohs/Wedewer* Anm. II, je zu § 36; *Widmann/Mayer* Umwandlungsrecht § 52 Rdnr. 990.1, § 56 c Rdnr. 1159; *Willemer* aaO S. 472) vertretenen Ansicht nur eine volle Gebühr nach § 36 Abs. 1 KostO entstehen; eine entsprechende Anwendung des § 47 KostO lehnt das Kammergericht (aaO) ab. Es ist jedenfalls nicht einzusehen, warum die Entstehung einer Einmann-GmbH durch Umwandlung anders bewertet werden sollte als die Errichtung ohne Umwandlung (§§ 1, 2 GmbHG). Die Umwandlung in eine GmbH steht einer Sachgründung gleich (§ 56 d UmwG; *Widmann/Mayer* § 56 b Rdnr. 1102, § 56 d Rdnr. 1222), bei ihr erübrigen sich sogar gesonderte Rechtsgeschäfte zur Erfüllung der Einbringungspflicht, weil die Umwandlungserklärung zusammen mit der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister den Übergang der dem Einzelkaufmann gehörenden Vermögensgegenstände auf die Gesellschaft bewirkt (§ 56 f Abs. 1 Satz 2 UmwG). Auch hinsichtlich des Geschäftswerts besteht kein Unterschied, da sowohl bei der Errichtung der Einmann-GmbH als auch bei der Umwandlung die einzubringenden Vermögenswerte (ohne Schuldenabzug) maßgebend sind.

Auch der Hinweis des Rechtsbeschwerdeführers, bei der Gesellschaftsgründung sei auch die schuldrechtliche Verpflichtung zur Einbringung der Stammeinlage zu beurkunden, vermag dem Rechtsmittel nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG muß der Gesellschaftsvertrag den Betrag der von jedem Gesellschafter auf das Stammkapital zu leistenden Einlage enthalten. Die Festlegung der Stammeinlage als einer „zu leistenden“ beinhaltet die Verpflichtung, diese Einlage zu erbringen (*Ulmer* in *Hachenburg* GmbHG 7. Aufl. § 3 Rdnr. 35; *Fischer* GmbHG 9. Aufl. § 3 Anm. 5; *Sudhoff* Der Gesellschaftsvertrag der GmbH 5. Aufl. S. 134, 159). Hinsichtlich des Geschäftswerts (§ 39 Abs. 4 KostO) ist diese Erklärung wesentlicher Bestandteil der Gesellschaftsgründung und stellt gegenüber dem sonstigen von § 3 GmbHG geforderten Inhalt des Gesellschaftsvertrags keine kostenrechtlich selbständige Erklärung dar (BayObLGZ 1963, 141/150 ff. = DNotZ 1964, 552/555 f.; KG JFGerg 23, 62/65 = DNotZ 1942, 114/116; *Rohs/Wedewer* § 39 Anm. VI a). Ob sich dieser Gesichtspunkt auch auf den Gebührensatz auswirken könnte, kann offengelassen werden. Das gilt auch für die Frage, ob bei der Übernahme der Stammeinlage des Alleingründers ein Empfänger dieser Willenserklärung schon vorhanden sein kann. Denn auch bezüglich der Einbringung ist jedenfalls nur die Erklärung einer einzigen Person beurkundet worden.

Gegen die Entstehung nur einer vollen Gebühr kann schließlich nicht eingewendet werden, die Mühewaltung des Notars werde dadurch im Vergleich zur Beurkundung der Gründung einer GmbH durch mehrere Gesellschafter zu gering entgolten. Abgesehen davon, daß die größere oder geringere Mühewaltung des Notars nicht stets ein Berechnungsmerkmal für seine Gebühren darstellt, ist zu berücksichtigen, daß die Belehrung eines einzigen Urkundsbeteiligten und die Formulierung der Erklärungen dieses einzigen Gründers im allgemeinen weniger Arbeit verursachen dürfte, als wenn die GmbH von einer Mehrheit von Gesellschaftern errichtet wird. Dabei wird nicht außer acht gelassen, daß bei der Einmann-Gründung auch rechtliche Besonderheiten zu berücksichtigen sind, die sonst nicht bestehen (vgl. z.B. § 7 Abs. 2 Satz 3, § 35 Abs. 4, § 48 Abs. 4 GmbHG). Für manche

Fälle der Beurkundung von Willenserklärungen sieht zwar die Kostenordnung in Abweichung von § 36 vor, daß ein höherer oder geringerer Gebührensatz maßgeblich ist (§§ 37, 38 KostO). Soweit es um einseitige Erklärungen geht, wird für die Beurkundung eines Vertragsangebots, die an sich unter § 36 Abs. 1 KostO fallen würde, gemäß § 37 KostO das Eineinhalbfache der vollen Gebühr erhoben, weil das Angebot inhaltlich bereits so bestimmt sein muß, daß die Annahme jedenfalls ohne wesentliche Änderungen erfolgen kann (§ 150 Abs. 2 BGB; *Palandt/Heinrichs* § 145 Anm. 1 a; KAL Rdnr. 1, *Rohs/Wedewer* I, je zu § 37). Eine Erhöhung des Gebührensatzes über eine volle Gebühr hinaus hat jedoch der Gesetzgeber in der GmbH-Novelle nicht vorgesehen. Dies ist nicht einmal bezüglich der Beurkundung der Umwandlung durch Umwandlungserklärung nach § 56 b UmwG geschehen, obwohl diese gleichfalls durch die GmbH-Novelle (Art. 5) geschaffene Art der Umwandlung zahlreiche Besonderheiten aufweist (vgl. § 56 c Abs. 3 in Verb. mit § 48 Abs. 3 und § 52 Abs. 4, ferner § 56 d, § 56 e UmwG).

4. Da somit die Entscheidung des Landgerichts keinen Rechtsverstoß enthält, war die weitere Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

#### 17. KostO §§ 39, 44 (Zur Bewertung einer Unterbeteiligung an einem Kommanditanteil)

**1. Bei der Bestimmung des Geschäftswerts der notariellen Beurkundung eines Vertrages, durch den eine Unterbeteiligung an einem Kommanditanteil eingeräumt wird, ist vom Aktivvermögen der Kommanditgesellschaft auszugehen.**

**2. Bei der Bewertung des Kommanditanteils ist ein Wertabschlag wegen der nur schuldrechtlichen Beteiligung und je nach der Abfindungsregelung zu machen.**

**3. Für die Unterbeteiligung ist auf den prozentualen Anteil des Unterbeteiligten am Kommanditanteil abzustellen.**

**4. Wird im Unterbeteiligungsvertrag als Rechtsgrund Schenkung angegeben, so betreffen Einräumung und Schenkung denselben Gegenstand**

BayObLG, Beschluß vom 12. 8. 1982 — BReg. 3 Z 22 /82 —

#### Aus dem Tatbestand:

1. Der Beteiligte zu 3) beurkundete am 22. 8. 1978 einen Unterbeteiligungsvertrag zwischen E. T. und seiner Tochter R. T., den Beteiligten zu 1) und 2). Nach der Vorbemerkung des Vertrages ist E. T. Kommanditist der Firma E. T. Sport-GmbH & Co KG (nachstehend als KG bezeichnet) mit einer Kommanditeinlage von 4 Millionen DM. Zur Verwirklichung seiner Absicht, seine Tochter zur teilweisen Vorwegnahme der Erbfolge angemessen an seinem Kommanditanteil zu beteiligen, wurden die folgenden Vereinbarungen getroffen:

E. T. schenkt seiner Tochter als Unterbeteiligter einen Anteil im Nominalwert von 960 000 DM. Mit diesem Anteil nimmt die Unterbeteiligte an der Substanz und dem Ertrag der KG teil (§ 1 Abs. 1).

Die Unterbeteiligte nimmt im Innenverhältnis gegenüber dem Hauptbeteiligten grundsätzlich an dessen Gewinn oder Verlust aus dem Jahresergebnis der KG teil. Die Gewinnverteilungsregelung des Gesellschaftsvertrags der KG bleibt unberührt. Maßgebend für die Gewinnverteilung zwischen dem Hauptbeteiligten und der Unterbeteiligten ist die Höhe der beiden Kapitalanteile im Zeitpunkt der Einräumung der Unterbeteiligung. Insoweit gelten der Anteil der Unterbeteiligten als Festkonto, stehengelassene Gewinne abzüglich Entnahmen usw. als Darlehen. Der dem Hauptbeteiligten zugewiesene steuerliche Gewinnanteil wird im Verhältnis 76:24 verteilt, nachdem das Guthaben der Unterbeteiligten mit einem bestimmten, nach dem Bundesbankdiskontsatz bemessenen Zinssatz verzinst wurde und dem Hauptbeteiligten die übrigen Zinsen seines Darlehenskontos gutgeschrieben wurden (§ 2 Abs. 1 und 2).

Die gesellschaftlichen Mitgliedschafts- und Verwaltungsrechte in der KG werden nur von dem Hauptbeteiligten ausgeübt; er hat jedoch die Interessen der Unterbeteiligten wahrzunehmen (§ 3 Abs. 1). Der Gesellschaftsvertrag der KG gilt als Bestandteil des jetzigen Ver-

Gesellschaftsvertrag der KG gilt als Bestandteil des jetzigen Vertrags; soweit erforderlich stimmt die Unterbeteiligte allen künftigen Änderungen zu (§ 3 Abs. 4).

Der Unterbeteiligungsvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Endigungsgründe sind in der Urkunde im einzelnen aufgeführt, jedoch ist das ordentliche Kündigungsrecht ausgeschlossen. Beim Tode des Hauptbeteiligten oder der Unterbeteiligten wird das Unterbeteiligungsverhältnis mit den Erben bzw. Vermächtnisnehmern fortgesetzt, jedoch nur mit ehelichen Abkömmlingen (§ 4).

Bei Beendigung der Unterbeteiligung wird die Unterbeteiligte mit der Summe aus dem zuletzt für ihre Unterbeteiligung festgestellten betrieblichen Einheitswertanteil und einem etwa vorhandenen Mehrbetrag des Buchwerts der Betriebsgrundstücke abgefunden, soweit diese auf die Unterbeteiligung entfallen (§ 6 Abs. 1). Abweichend davon erhält die Unterbeteiligte bei einer Veräußerung der Hauptbeteiligung neben ihrem Guthaben auf dem Darlehenskonto 24% des Nettokaufpreises (§ 6 Abs. 3).

Der Hauptbeteiligte verpflichtet sich für den Fall einer Erhöhung seines Kommanditanteils, auch die Unterbeteiligung entsprechend zu erhöhen (§ 8).

2. Der Notar berechnete zunächst eine doppelte Gebühr aus einem Geschäftswert von 2 229 929 DM, der wie folgt festgestellt wurde: Vom Betriebseinheitswert der KG wurden die Gesellschafterdarlehen abgezogen und der Wert des Betriebsgrundbesitzes mit dem Buchwert an Stelle des Einheitswerts angenommen. Aus dem sich so ergebenden Wert von 9 385 224 DM ermittelte der Notar den Wert des Anteils des Beteiligten zu 1) als des einzigen Kommanditisten mit 99%, den des Komplementärs mit 1%. Die Unterbeteiligung bewertete er dann mit 24% aus 99%.

Die Notarkasse beanstandete bei einer Kostenprüfung, daß nicht vom Wert der Aktiva der KG ohne Schuldenabzug, sondern vom Betriebseinheitswert ausgegangen worden sei, obwohl die Unterbeteiligte wirtschaftlich am Unternehmen beteiligt werde. Daraufhin erstellte der Notar am 30.12.1980 eine neue Kostenberechnung unter Zugrundelegung eines Geschäftswerts von 4 142 765 DM.

3. Der Beteiligte zu 1) bezahlte auch den Erhöhungsbetrag, erhob jedoch Beschwerde mit dem Ziel, die Kostenberechnung insoweit aufzuheben. Er machte geltend, Gegenstand des Geschäfts des Notars sei die Begründung eines von vornherein nur auf den Saldo zwischen Aktiv- und Passivvermögen der Gesellschaft gerichteten schuldrechtlichen Anspruchs gegen den Hauptbeteiligten gewesen. Es habe sich nicht um eine Unterbeteiligung gehandelt, bei welcher der Unterbeteiligte im Innenverhältnis wie ein Gesellschafter zu behandeln sei; deshalb sei die von der Notarkasse herangezogene Entscheidung des Senats vom 3.4.1980 — BReg. 3 Z 57/79 — (= JurBüro 1980, 1060) nicht einschlägig. Die Beteiligte zu 2) trete in keinerlei Rechtsbeziehung zur Gesellschaft oder zu den übrigen Gesellschaftern. Sie habe keinen Zugriff auf das Aktivvermögen. Es werde auch keine Verpflichtung zur Übertragung des Gesellschaftsanteils begründet; der Hauptbeteiligte sei nicht etwa nur Treuhänder der Unterbeteiligten. Der Anspruch der Unterbeteiligten beschränke sich vielmehr auf laufende Geldzahlungen entsprechend dem Gewinn und im Fall der Beendigung der Unterbeteiligung auf eine einmalige Geldzahlung in Höhe des Saldos aus den Aktiv- und Passivwerten.

Die Notarkasse vertrat die Ansicht, jede atypische Beteiligung schaffe schuldrechtliche Beziehungen zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten und vermeide direkte Rechtsbeziehungen zur Gesellschaft und zu den anderen Gesellschaftern. Insoweit seien die hier getroffenen Vereinbarungen über die Stellung in der Gesellschaft und über die Abfindung ohne Bedeutung. Auch ein Hauptgesellschafter erhalte beim Ausscheiden als Abfindung meistens nur einen Geldanspruch. Die Verschiedenheiten des vorliegenden und des vom Senat entschiedenen Falles seien schon dadurch berücksichtigt, daß dort nach dem Anteil des Hauptgesellschafters, hier dagegen nur nach dem Anteil der Unterbeteiligten am Aktivvermögen bewertet worden sei.

Der Notar wies darauf hin, daß zwischen einer atypischen stillen Beteiligung an einer Handelsgesellschaft und einer Unterbeteiligung am Anteil eines Gesellschafters zu unterscheiden sei. Im ersteren Fall entstünden vertragliche Beziehungen auch zwischen dem stillen Gesellschafter und der Gesellschaft, im letzteren Fall dagegen nur zu dem Hauptbeteiligten. Ob einem Unterbeteiligten kostenrechtlich die Aktiva oder nur der Saldo zuzurechnen sei, dürfe von der Gestaltung der Unterbeteiligung abhängen, insbesondere von der Möglichkeit einer Einflußnahme auf das Aktivvermögen über den Hauptbeteiligten.

4. Das Landgericht hob mit Beschluß vom 13.10.1981 die Kostenberechnung vom 30.12.1980 auf, soweit mit ihr ein höherer Betrag als zunächst erhoben gefordert wurde, ordnete die Erstattung des Erhöhungsbetrags sowie der notwendigen außergerichtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens durch den Notar an und ließ die weitere Beschwerde zu.

5. Gegen den nur formlos mitgeteilten landgerichtlichen Beschluß hat der Notar mit Schreiben vom 4./8. 2. 1982 weitere Beschwerde eingelegt.

*Aus den Gründen:*

1. Die weitere Beschwerde ist statthaft, da sie das Landgericht zugelassen hat (§ 156 Abs. 2 Satz 2 KostO). Sie ist auch im übrigen zulässig.

2. Durch den beurkundeten Vertrag vom 22. 8. 1978 soll die Unterbeteiligte an dem Kommanditanteil des Hauptbeteiligten in der Weise beteiligt werden, daß sie am Gewinn und Verlust des Hauptbeteiligten aus dem Geschäftsergebnis der KG sowie — bei Beendigung der Unterbeteiligung — an der Substanz der KG teilnimmt.

Der Geschäftswert ist nach den Grundsätzen zu bestimmen, die für die Beurkundung eines Gesellschaftsvertrags gelten, denn auch die Vereinbarung einer Unterbeteiligung stellt den Abschluß eines Gesellschaftsvertrags dar (MünchKomm/Ulmer Rdnr. 55 vor § 705 BGB; *Staudinger/Keßler* BGB 12. Aufl. Vorbem. vor § 705 Rdnrn. 108 f.; *Baumbach/Duden* HGB 24. Aufl. § 105 Anm. 1 H; *Böttcher/Zartmann/Faut* Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung 3. Aufl. S. 105; *Paulick* ZGR 1974, 253/259 und 268 sowie *Staudinger/Keßler* aaO sprechen ausdrücklich von einer Unterbeteiligungs-gesellschaft). Da die Vorschriften der §§ 705 ff. BGB weitgehend abdingbar sind, gehört das Bestehen eines Gesamtvermögens (§§ 718, 719 BGB) und einer Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis der Gesellschafter (§§ 709, 714 BGB) nicht zum Wesen einer bürgerlichrechtlichen Gesellschaft (*Palandt/Thomas* BGB 41. Aufl. § 705 Anm. 8; MünchKomm/Ulmer Rdnr. 7 vor § 705). Es besteht kein Anlaß, in der Unterbeteiligung etwa aus dem Grunde kein Gesellschaftsverhältnis zu sehen, weil die Gesellschafterrechte in der KG ausschließlich vom Hauptbeteiligten ausgeübt werden, die Unterbeteiligte also mit der KG und deren Gesellschaftern (außer dem Hauptbeteiligten) in keine unmittelbare Rechtsbeziehung tritt (MünchKomm/Ulmer Rdnr. 54 vor § 705, § 705 Rdnr. 46; *Paulick* ZGR 1974, 253/256 f.; *Paulick* Handbuch der stillen Gesellschaft 3. Aufl. § 8 IV 2). Die Unterbeteiligung stellt eine sogen. Innengesellschaft dar (BGHZ 50, 315/320; MünchKomm/Ulmer Rdnr. 52 vor § 705; § 705 Rdnrn. 46, 198; *Palandt/Thomas* und *Staudinger/Keßler* je aaO; *Paulick* ZGR 1974, 253/259; *Paulick* Handbuch aaO; *Böttcher/Zartmann/Faut* S. 41).

Die Nichterwähnung eines Gesellschaftsbeitrags der beschenkten Tochter im Unterbeteiligungsvertrag ist gleichfalls rechtlich unerheblich. Denn auch die in § 706 BGB vorgesehene Leistung von Beiträgen kann abbedungen werden (*Palandt/Thomas* § 705 Anm. 8, § 706 Anm. 1 b; *Paulick* Handbuch § 8 IV 5).

Entscheidend ist nur, daß sich Hauptbeteiligter und Unterbeteiligter zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes verbunden haben (MünchKomm/Ulmer § 706 Rdnr. 16; BGB-RGRK 12. Aufl. Rdnr. 5 vor § 705; *Palandt/Thomas* aaO; *Paulick* ZGR 1974, 253/261). Dieser Zweck liegt hier in der gemeinsamen Auswertung des Kommanditanteils, die dazu dienen soll, die Erbfolge teilweise vorwegzunehmen.

Die Unterbeteiligung hat hier eine Besonderheit, die auch bei einer stillen Gesellschaft auftreten kann. Die Unterbeteiligte ist nicht nur am Gewinn und Verlust beteiligt, den der Hauptbeteiligte aus seinem Kommanditanteil erzielt (§ 2 des Vertrags), sondern auch an der Substanz (§ 1 Abs. 1 des Vertrags). Diese Beteiligung am Vermögenswert kommt insbesondere dadurch zum Ausdruck, daß die Unterbeteiligte bei

Beendigung des Unterbeteiligungsverhältnisses nicht nur einen Betrag in Höhe des Nennwerts der Unterbeteiligung zu beanspruchen hat, sondern daß für ihre Abfindung der betriebliche Einheitswert der Unterbeteiligung und darüber hinaus ein etwaiger höherer Buchwert der Betriebsgrundstücke maßgebend ist (§ 6 Abs. 1). Die Unterbeteiligte nimmt also an Wertveränderungen des Kommanditanteils teil, die dieser durch Wertveränderungen im Vermögen der KG erfährt. In die gleiche Richtung geht die Regelung, daß sie bei einer Veräußerung des Kommanditanteils 24% des Nettokaufpreises zu erhalten hat (§ 6 Abs. 3). Der im wirtschaftlichen Verkehr durch eine Veräußerung zu realisierende Wert des Kommanditanteils schlägt sich also auch bei der Unterbeteiligung nieder. Das Landgericht hat deshalb zutreffend in der Unterbeteiligung eine atypische Beteiligung gesehen. Eine solche liegt insbesondere dann vor, wenn der Unterbeteiligte schuldrechtlich so gestellt wird, als ob der Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten Gesamthandsvermögen der Gesellschafter wäre (*Paulick ZGR 1974, 253/258; Böttcher/Zartmann/Faut S. 45; vgl. auch BGHZ 50, 316/319*). Eine solche Vereinbarung ist vergleichbar mit einer atypischen stillen Gesellschaft, bei welcher der stille Gesellschafter schuldrechtlich am Geschäftsvermögen in der Weise beteiligt wird, daß er bei Beendigung der Gesellschaft nicht nur Anspruch auf Rückzahlung seiner Einlage, sondern auch auf eine weitergehende Beteiligung, z. B. an den stillen Reserven des Unternehmens, hat (vgl. dazu *BGHZ 7, 378/380 [= DNotZ 1953, 48/79]; RGZ 126, 388/390; Palandt/Thomas § 705 Anm. 8 b; Soergel/Schultze-v. Lasaulx BGB 10. Aufl. Vorbem. vor § 705 Rdnr. 65; Paulick Handbuch § 9; Böttcher/Zartmann/Faut S. 34 ff., 127 ff.*).

Wenn das Landgericht allerdings die Einräumung der Unterbeteiligung als Begründung einer stillen Gesellschaft bezeichnet und dabei die §§ 335 ff. HGB zitiert hat, so ist dies mißverständlich. Die stille Gesellschaft im Sinne des HGB bedeutet Beteiligung an dem Handelsgewerbe eines anderen. Im vorliegenden Fall ist die Unterbeteiligte aber nicht Gesellschafterin einer KG (§ 161 Abs. 1 HGB), sondern sie ist Vertragspartnerin eines Kommanditisten, der nicht etwa schon auf Grund dieser gesellschaftlichen Beteiligung selbst ein Handelsgewerbe betreibt (*MünchKomm/Ulmer Rdnr. 52 vor § 705; Böttcher/Zartmann/Faut S. 36 f.*). Es handelt sich bei der Unterbeteiligung vielmehr um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (*BGHZ 50, 316/320; MünchKomm aaO und § 705 Rdnr. 46; Paulick Handbuch § 8 IV 2*), freilich in einer besonderen Ausgestaltung.

3. a) Der Geschäftswert eines Vertrags, durch den eine Gesellschaft gegründet wird, bemißt sich nach dem zusammengerechneten Wert aller Leistungen, welche die Gesellschafter zu erbringen haben; Verbindlichkeiten werden nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 18 Abs. 3 KostO, welche auch für Vermögensmassen gilt und für Gesellschaftsverträge durch keine Ausnahmeregelung (vgl. etwa § 39 Abs. 3 Satz 2 KostO) verdrängt wird, nicht abgezogen (*BayObLGZ 1962, 281/289 [= DNotZ 1964, 48/52]; Hartmann Kostengesetze 20. Aufl. KostO § 39 Anm. 5; Beushausen/Kersten/Küntzel/Bühling KostO 5. Aufl. — BKB — Anm. 4, Korintenberg/Ackermann/Lappe KostO 9. Aufl. — KAL — Rdnr. 47, Rohs/Wedewer KostO 2. Aufl. Anm. III a 1, je zu § 39 und mit weit. Nachweisen*). Wird also in eine Gesellschaft ein Einzelunternehmen oder ein Anteil an einer schon bestehenden Gesellschaft eingebracht, so ist das Aktivvermögen ohne Abzug der Passiva maßgeblich (*Rohs/Wedewer aaO*). Für die Gründung einer Gesellschaft, durch welche die Gesellschafter Gesamthandsvermögen erwerben, ist das feststehende Ansicht.

b) Das Landgericht stellt das Vorhandensein von Gesamthandsvermögen bei der KG der nur schuldrechtlichen Beteiligung an der Kommanditeinlage in Gestalt der Unterbeteiligung gegenüber und zieht daraus den Schluß, daß das Gesamthandsvermögen der KG eine Vermögensmasse im Sinne des § 18 Abs. 3 KostO sei, der Wert der Unterbeteiligung dagegen nicht nach dem Wert „der Gegenstände der ... KG“ zu errechnen sei. In jenem Fall seien Verbindlichkeiten nicht abzuziehen, in diesem Falle dagegen zu beachten. Diese Ausführungen sind nicht frei von Rechtsirrtum.

Richtig ist zwar, daß bei der Gründung einer (typischen) stillen Gesellschaft als Geschäftswert nur der Wert der Einlage des stillen Gesellschafters in Betracht kommt, weil kein Gesellschaftsvermögen entsteht (*BKB Anm. 6 c, KAL Rdnr. 51, Rohs/Wedewer § 39 Anm. III a 8, je zu § 39*). Damit ist aber noch nichts gewonnen für die Beurteilung der Frage, ob eine gesellschaftliche Beteiligung nur dann als Vermögensmasse im Sinne des § 18 Abs. 3 KostO behandelt werden kann, wenn Gesellschaftsvermögen in der Form von Gesamthandsvermögen gebildet wird wie bei den handelsrechtlichen Personengesellschaften oder bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts.

Bei der typischen stillen Gesellschaft beschränkt sich der wesentliche Inhalt des Gesellschaftsvertrags darauf, daß der stille Gesellschafter an den Inhaber des Handelsgewerbes eine Einlage zu leisten hat und er am Gewinn und Verlust (allenfalls auch nur am Gewinn) des Handelsgewerbes beteiligt wird. Mit diesen Rechten und Pflichten ist das Rechtsverhältnis gekennzeichnet, nach dessen Wert der Geschäftswert einer Beurkundung des Gesellschaftsvertrags zu bestimmen ist (§ 39 Abs. 1 Satz 1 KostO). Da die Höhe von Gewinn und Verlust während der Vertragsdauer nicht vorauszusehen ist, wird mit guten Gründen der Wert der Einlage als Geschäftswert der Beurkundung behandelt. Zum Geschäftsvermögen des Geschäftsinhabers hat der stille Gesellschafter solchenfalls weder eine dingliche noch eine schuldrechtliche Beziehung.

Anders ist es bei einer atypischen stillen Gesellschaft, wenn auf Grund der Vertragsfreiheit vereinbart wird, daß der stille Gesellschafter — wenn auch nur schuldrechtlich so behandelt werden soll, als wäre er am Geschäftsvermögen wie ein Gesamthandsberechtigter beteiligt. Nach Auflösung der Gesellschaft ist hier dem stillen Gesellschafter nicht nur seine Einlage zurückzugewähren, sondern er erhält eine Abfindung, die sich aus dem gesamten Gesellschaftsvermögen berechnet. Wie weit diese schuldrechtlichen Ansprüche reichen sollen, ist der Vereinbarung der Gesellschafter überlassen; sie können sich auf den Buchwert des Vermögens, auf stille Rücklagen und auch auf einen etwaigen Firmenwert beziehen (vgl. *Böttcher/Zartmann/Faut S. 89, 131*). Nach § 39 Abs. 1 Satz 1 KostO bemißt sich daher der Geschäftswert einer Beurkundung solcher atypischer Verträge nicht nur nach der Einlage des stillen Gesellschafters, sondern nach dessen schuldrechtlichen Ansprüchen, soweit sie eine Beteiligung am Geschäftsvermögen beinhalten. Da eine den § 18 Abs. 3 KostO ausschließende Vorschrift insoweit nicht besteht, sind Verbindlichkeiten des Unternehmens nicht abzuziehen. Entsprechendes gilt dann aber auch für die Vereinbarung einer Unterbeteiligung (*Ackermann DNotZ 1966, 26/27; Göttlich/Mümmeler KostO 7. Aufl. S. 67; KAL Rdnr. 52, Rohs/Wedewer Anm. III a 8, je zu § 39; LG Würzburg JurBüro 1976, 502/504*).

c) Die damit nicht in Übereinstimmung stehenden Ausführungen des Landgerichts und des Beteiligten zu 1) vermögen nicht zu überzeugen. Das Landgericht hat dem Unterbeteili-

gungsvertrag richtig entnommen, daß die Unterbeteiligte auch am Wertzuwachs des Kommanditanteils und somit an der Substanz beteiligt worden ist. Das allein schon bedeutet eine Abweichung von der rechtlichen Gestaltung einer typischen stillen Gesellschaft und einer entsprechenden Unterbeteiligung. Es kommt dann nicht mehr darauf an, ob der stille Gesellschafter bzw. der Unterbeteiligte die Möglichkeit einer Einflußnahme auf die Geschäftsführung hat oder gar gegenüber dem Geschäftsinhaber bzw. dem Hauptbeteiligten weisungsbefugt ist (etwa als Treugeber; vgl. *Kuhn WPM* 1975, 718).

Wenn das Landgericht ferner ausgeführt hat, die Beteiligung an den Passiven sei von der an den Aktiven nicht zu trennen und es bestehe auch nach der Abfindungsregelung nur ein Anspruch der Unterbeteiligten auf den Saldo, so rechtfertigt dies nicht, das Schuldenabzugsverbot beiseite zu schieben. Denn auch bei der Auseinandersetzung einer Personenhandelsgesellschaft wird das Vermögen in Geld umgesetzt und das nach Befriedigung der Gläubiger verbleibende Vermögen (Saldo) an die Gesellschafter verteilt (§§ 149, 155, 161 HGB). *Schilling* (GroßKomm HGB 3. Aufl. § 335 Rdnr. 17) äußert sich deshalb nicht mit Unrecht dahin, daß bei der Auseinandersetzung einer atypischen stillen Gesellschaft der stille Gesellschafter wie der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft behandelt werde. Auch bei der bürgerlichrechtlichen Gesellschaft ist zur Berichtigung der Schulden und zur Erstattung der Einlagen das Gesellschaftsvermögen in Geld umzusetzen (§ 733 Abs. 3 BGB); zur Verteilung an die Gesellschafter gemäß § 734 BGB verbleibt dann nur ein etwaiger Überschuß (Saldo). Unterschiede im Hinblick auf die Anwendung des § 18 Abs. 3 KostO sind demnach nicht veranlaßt. Soweit das Landgericht das Fehlen einer unmittelbaren Berechtigung an den zur Vermögensmasse gehörenden Gegenständen betont und sich auf KAL § 18 Rdnr. 23 berufen will, übersieht es, daß dort nur die Bewertung von Anteilen an Vermögensmassen und nicht die von Gesellschaftsverträgen behandelt wird. Überdies lehnt *Ackermann* in der Kommentierung des hier maßgeblichen § 39 KostO einen Schuldenabzug bei der atypischen stillen Gesellschaft und bei der Unterbeteiligung ausdrücklich ab (KAL § 39 Rdnr. 52).

Schließlich macht das Landgericht nicht erkennbar, inwiefern die grunderwerbsteuerliche und vermögensteuerliche Bewertung der Beteiligung eines stillen Gesellschafters für das Kostenrecht, das den Einheitswert des Betriebsvermögens nur ausnahmsweise übernimmt (vgl. § 26 Abs. 2, § 27 Abs. 1 KostO), gerade hier maßgeblich sein soll.

Das Landgericht unterliegt schließlich einem Irrtum, wenn es meint, die Entscheidung des Senats vom 3. 4. 1980 (Jur-Büro 1980, 1060) stehe seiner Auffassung nicht entgegen. In dem damals entschiedenen Fall hatte der Alleininhaber eines Handelsgeschäfts zwei Personen als stille Gesellschafter in der Form aufgenommen, daß er ihnen im Wege der Schenkung eine Kapitalbeteiligung von je 30% übertrug; die Beteiligung sollte sich auf das gesamte Vermögen des Unternehmens einschließlich der stillen Reserven erstrecken und bei einer Auseinandersetzung sollten die Aktiven und Passiven mit ihren Buchwerten eingestellt werden; für den Fall des Todes des Geschäftsinhabers war bestimmt, daß die Gesellschaft von den stillen Gesellschaftern fortgeführt und von ihnen über die Rechtsform der Gesellschaft beschlossen werde. Der Senat hat die Bezeichnung dieser Gesellschaft als atypische stille Gesellschaft und die Bewertung der Beurkundung des Gesellschaftsvertrages nach den

Aktiven der Gesellschaft ohne Schuldenabzug gebilligt. Wenn in jenem Fall die Beteiligung an einem Einzelhandelsgeschäft stattfand, bei dem kein Gesamthandsvermögen gab, hier dagegen Gegenstand der Unterbeteiligung der Kommanditanteil eines nur gesamthänderisch berechtigten Kommanditisten ist, so kann aus dieser Verschiedenheit allein kein Schuldenabzugsgebot oder -verbot hergeleitet werden; es ist lediglich dort das Einzelhandelsgeschäft, hier der Kommanditanteil das zu bewertende „Wirtschaftsgut“ (so KAL § 39 Rdnr. 52). Die fehlende Geschäftsführungsbefugnis des Kommanditisten in der KG (§ 164 Abs. 1 HGB) führt schon beim Gesellschaftsvertrag der KG nicht zu geringerer Bewertung der Einlage und kann deshalb auch nicht auf die Bewertung einer Unterbeteiligung durchschlagen. Wenn mit der vom Landgericht im vorliegenden Fall vermißten Beteiligung an „sämtlichen Vermögensgegenständen“ die in seinem Vergleichsfall bestehende Beteiligung der stillen Gesellschafter auch an den stillen Reserven herausgestellt werden soll, so können unterschiedliche Vereinbarungen bezüglich der Auseinandersetzung auch bei Anwendung des § 18 Abs. 3 KostO im Rahmen einer Geschäftswertermittlung nach § 30 Abs. 1 KostO berücksichtigt werden.

4. Die Entscheidung des Landgerichts kann nach allem keinen Bestand haben.

Dem Senat ist eine eigene Entscheidung in der Sache selbst nicht möglich, da aus dem Akteninhalt nicht entnommen werden kann, in welcher Weise der Notar zu einer Erhöhung des Geschäftswerts von 2 229 929 DM auf 4 142 765 DM gekommen ist. Die Sache war deshalb zur erneuten Behandlung und Entscheidung an das Landgericht zurückzuverweisen.

5. Im weiteren Verfahren wird folgendes zu berücksichtigen sein:

Dem Notar wird anheimzugeben sein, seine Berechnung des Geschäftswerts näher darzulegen, erforderlichenfalls unter Vorlage entsprechender Unterlagen. Auch ein Abzug der Gesellschafterdarlehen bedürfte einer Begründung.

Vom Wert des Aktivvermögens der KG entfallen nach Ansicht der Notarkasse auf den Kommanditanteil 99% und davon auf die Unterbeteiligung 24%. Zu dieser Frage hat sich das Landgericht bisher nicht geäußert, sondern ist ersichtlich der Stellungnahme der Notarkasse insoweit gefolgt. Der Senat billigt diese Auffassung jedenfalls im vorliegenden Fall aus folgenden Erwägungen: An sich sind nach allgemeiner Meinung bei einer Gesellschaftsgründung, wie sie nach den obenstehenden Ausführungen auch die Begründung einer Unterbeteiligung darstellt, beim Geschäftswert die Einlagen aller Gesellschafter mit dem vollen Wert zu berücksichtigen, ohne daß ein Abzug vorzunehmen wäre. Während jedoch mit der Einbringung einer Sache oder eines Rechts in eine Gesamthandsgemeinschaft die Befugnis des bisherigen Eigentümers oder Rechtsinhabers zu alleinigen Verfügungen wegfällt, kann bei der bloß schuldrechtlichen Vereinbarung einer Unterbeteiligung der Hauptbeteiligte allein weitere Vereinbarungen hinsichtlich seines Kommanditanteils treffen. Er kann z. B. anderen Kindern gleichfalls eine prozentuale Unterbeteiligung einräumen, bis sein Anteil erschöpft ist (vgl. *Staudinger/Keßler* Vorbem. vor § 705 Rdnr. 115). Der Kostenordnung kann nicht entnommen werden, daß bei der Beurkundung mehrerer Unterbeteiligungsverträge, mag sie in einer oder in mehreren Urkunden erfolgen, Geschäftswert jeweils der volle Wert des Kommanditanteils wäre. Das würde zu dem kaum tragbaren Ergebnis führen, daß das „Wirtschaftsgut Kommanditanteil“, das Gegen-

stand der beurkundeten Erklärung ist, mehrfach mit dem vollen Wert zur Gebührenberechnung herangezogen wird. Hier sind Wertbeschränkungen vorzunehmen, deren Berechtigung die Kostenordnung anerkennt, wenn auch in Vorschriften, die sich nicht gerade auf die Beurkundung von Gesellschaftsverträgen beziehen. So wird etwa in Fällen, in denen ein Grundstück von einem Eigentümer, der in einer Gesamthandsgemeinschaft steht, auf diese Gemeinschaft übergeht, die Gebühr für die Eigentümereintragung der Gemeinschaft im Grundbuch unter Außerachtlassung des Anteils des Veräußerers berechnet (§ 61 Abs. 1 Satz 2 KostO). Ferner wird die Gebühr für eine Pflugschaft oder für eine Verrichtung des Vormundschaftsgerichts nach § 95 Abs. 1 Nr. 1 KostO dann, wenn der Fürsorgebedürftige an dem Gegenstand, auf den sich die Rechtshandlung bzw. das Rechtsgeschäft bezieht, nur mitberechtigt ist, lediglich nach dem Wert seines Anteils berechnet; das gilt auch bei Gesamthandsverhältnissen (§ 93 Abs. 1 Satz 2, § 95 Abs. 2 Satz 1 KostO).

Bei der Bewertung des Kommanditanteils, den der Hauptbeteiligte in das Unterbeteiligungsverhältnis eingebracht hat, wird ein Wertabschlag von dem Anteil am Aktivvermögen der KG veranlaßt sein, weil die Unterbeteiligte an diesem Vermögen unmittelbar überhaupt nicht beteiligt ist und auch ihre Beteiligung am Kommanditeil nur schuldrechtlicher Art ist. Im vorliegenden Fall ist ferner zu berücksichtigen, daß bei Beendigung der Unterbeteiligung nur insoweit eine Abfindung über den betrieblichen Einheitswert hinaus stattfinden soll, als der Buchwert der Betriebsgrundstücke höher ist als deren steuerlicher Einheitswert. Bei einer Veräußerung der Hauptbeteiligung wäre allerdings die letztgenannte Einschränkung ohne Bedeutung, da sich dann der erzielte Erlös ohne Rücksicht darauf, welche Wertüberlegungen des Käufers im einzelnen maßgebend waren, auf die Abfindung der Unterbeteiligten auswirken würde.

In dem notariellen Vertrag ist die Einräumung der Unterbeteiligung und eine Schenkung zur teilweisen Vorwegnahme der Erbfolge beurkundet. Alle diese Erklärungen betreffen denselben Gegenstand im Sinne des § 44 Abs. 1 Satz 1 KostO, denn die Schenkung wird hier nur als Rechtsgrund für die gleichzeitige Einräumung der Unterbeteiligung erwähnt.

#### D.

#### Steuerrecht

18. EStG §§ 7, 21 Abs. 1 (Zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers)

**Zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers für den Fall, daß der Eigentümer bei der Veräußerung eines vermieteten Grundstücks sich und seiner Ehefrau den Nießbrauch daran vorbehält.**

BFH, Urteil vom 27. 7. 1982 — VIII R 176/80 — BStBl 1982 II 6

#### Aus dem Tatbestand:

Der Kläger schenkte seiner 1964 geborenen Tochter mit Vertrag vom 15. Dezember 1971 ein Grundstück. Gefahr, Lasten, Steuern und Abgaben, die Nutzungen und die eingetragenen Belastungen sollten am 1. Dezember 1971 auf die Tochter übergehen. In dem notariell beurkundeten Vertrag, bei dem die Tochter durch einen Pfleger vertreten war, wurde dem Kläger und seiner mit ihm zur Einkommensteuer zusammenveranlagten Ehefrau (der Klägerin) der lebenslängliche Nieß-

brauch an dem übertragenen Grundstück eingeräumt. Die Zinsen und Tilgungsleistungen auf ein mit 15 000 DM valuiertes Hypothekendarlehen trug der Kläger.

Für die Streitjahre machte der Kläger die Absetzung für Abnutzung (AfA) auf das nießbrauchbelastete Gebäude als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das beklagte Finanzamt lehnte den Abzug der AfA als Werbungskosten ab, weil der Kläger nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks gewesen sei. Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos.

Das Finanzgericht wies ihre Klage ab.

Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung der Ermittlungspflicht des Finanzgerichts sowie der §§ 2, 7 und 9 EStG.

Zur Geltendmachung der AfA sei derjenige berechtigt, der die Einnahmequelle nutze. Das sei im Streitfall der Kläger als Nießbraucher, der das Grundstück auch nach der Übertragung in gleicher Weise und mit den gleichen Möglichkeiten wie zuvor genutzt habe. Die AfA-Berechtigung des Nießbrauchers ergebe sich nicht nur grundsätzlich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31. Oktober 1978 VIII R 196/77 (BFHE 127, 168, BStBl II 1979, 401), sondern auch aus Äußerungen in der Literatur (z.B. *Littmann* DB 1980, 1041; *Fichtelmann*, Information 1970, 291; *Knobbe-Keuk* StuW 1979, 205; *Sauer* FR 1979, 323). Im übrigen sei der Kläger zur Geltendmachung der AfA auch deshalb berechtigt, weil er das wirtschaftliche Eigentum an dem belasteten Grundstück nicht verloren habe.

#### Aus den Gründen:

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

1. ...

2. Werbungskosten kann nur geltend machen, wer Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart erzielt (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 VIII R 128/78, BFHE 131, 216, BStBl II 1981, 299). Zu den Werbungskosten gehört auch die AfA (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 1 und 4 EStG). Die Kläger können die AfA nur geltend machen, wenn sie das Gebäude aufgrund eines zivilrechtlich wirksamen Nießbrauchsrechts (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 VIII R 75/79, BFHE 131, 208, BStBl II 1981, 297 [= *MittBayNot* 1980, 225]) in den Streitjahren zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) genutzt haben. Das wäre der Fall, wenn sie das Gebäude vermietet hätten (§§ 535 f. BGB; vgl. auch BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 VIII R 63/79, BFHE 131, 212, BStBl II 1981, 295). Davon kann der Senat jedoch aufgrund der Feststellungen des Finanzgerichts (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht mit Sicherheit ausgehen.

a) Sollte entsprechend den vertraglichen Abmachungen die Tochter der Kläger als Eigentümerin das Grundstück vermietet haben, wäre der Kläger nicht zum Abzug der AfA als Werbungskosten berechtigt. Der Kläger hätte keine Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erzielt und zwar auch dann nicht, wenn die Tochter dem Kläger den Mieterlös zugewendet hätte (vgl. BFHE 131, 212, BStBl II 1981, 295).

b) Sollte die Klägerin Vermieterin des Gebäudes sein, dann könnte sie auch dann keine AfA als Werbungskosten geltend machen, wenn ihr Mieterträge im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einnahmen zuzurechnen wären. Ihr ist das Nießbrauchsrecht vom Kläger zugewendet worden. Im Gegensatz zu einem VorbehaltNießbraucher hat sie selbst weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten aufgewendet (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juli 1981 VIII R 141/77, BFHE 134, 409, BStBl II 1982, 454 [= *MittBayNot* 1982, 200]).

c) War der Kläger Vermieter und sind ihm Mieterträge zugeflossen, hatte er also Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§§ 8, 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG),