



## Usufruct as a Tax Structuring Tool

### Nießbrauch als steuerliches Gestaltungsmittel

Ronja Reinwald

*Technische Hochschule Ingolstadt*

#### Abstract

UUusufruct can be an expedient – albeit complex – instrument for tax planning in German tax law. It enables the separation of ownership and right of use. This paper examines in which cases the right of usufruct is favorable for tax purposes and which alternatives are conceivable. It analyses the academic literature, jurisdiction and administrative provisions with regard to the assessment of usufruct for income and inheritance tax purposes. The usufruct over private real estate is a proven and largely legally secure instrument for structuring anticipated inheritance and shifting income. However, there is some legal uncertainty regarding the usufruct over capital assets, business shares and unincorporated firms. This paper provides a topical overview of the fiscal treatment of usufruct and derives adequate options for tax planning.

#### Zusammenfassung

Das Nießbrauchrecht kann ein sinnvolles – wenn auch komplexes – Instrument der Steuergestaltung im deutschen Steuerrecht darstellen. Es ermöglicht eine Trennung von Eigentum und Nutzungsrecht. Dieser Beitrag untersucht, in welchen Fällen der Nießbrauch in der Ausgestaltung als Zuwendungs- oder Vorbehaltsnießbrauch steuerlich vorteilhaft ist und welche Alternativen denkbar wären. Er analysiert die wissenschaftliche Literatur, Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften zur einkommen- und erbschaftsteuerlichen Beurteilung des Nießbrauchs. Beim Nießbrauch an privaten Immobilien handelt es sich um ein bewährtes und weitgehend rechtssicheres Instrument zur Gestaltung von vorweggenommenen Erbfolgen und zur ertragsteuerlichen Verlagerung von Einkünften. Eine gewisse Rechtsunsicherheit besteht jedoch beim Nießbrauch an Kapitalvermögen, Geschäftsanteilen und Personenunternehmen. Die vorliegende Arbeit gibt einen aktuellen Überblick über die steuerliche Behandlung des Nießbrauchrechts und leitet adäquate Möglichkeiten der Steuergestaltung ab.<sup>1</sup>

*Keywords:* Nießbrauch; Steuergestaltung; Vorbehaltsnießbrauch; Zuwendungsnießbrauch; Buchwertfortführung.

## 1. Einführung

### 1.1. Gegenstand der Arbeit

Wie aus dem aktuellen Report zur Unternehmensnachfolge der Deutschen Industrie- und Handelskammer hervorgeht, ist der Generationenwechsel ein Thema, dem der deutsche Mittelstand zunehmend mit Sorge entgegenblickt.<sup>2</sup> Das Institut für Mittelstandsforschung in Bonn hat berechnet, dass

im Zeitraum von 2018 bis 2022 bei insgesamt 150.000 Familienunternehmen in Deutschland eine Übergabe ansteht, da sich der Eigentümer aus persönlichen Gründen aus der Geschäftsführung zurückziehen wird.<sup>3</sup> Auch das Privatvermögen deutscher Haushalte ist in den vergangenen Jahren kontinuierlich gestiegen und erreichte laut den Zahlen der Deutschen Bundesbank mit 6.236,7 Billionen Euro im zweiten Quartal 2019 einen neuen Höchststand.<sup>4</sup> Zu diesem Zuwachs

<sup>1</sup>Rechtsstand 01.11.2019

<sup>2</sup>Vgl. *Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V., Unternehmensnachfolge 2018 - Große Herausforderungen, aber auch Lichtblicke*, 2018, S. 4 ([www.ihk-muenchen.de](http://www.ihk-muenchen.de)).

<sup>3</sup>Vgl. *Institut für Mittelstandsforschung Bonn, Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2018 bis 2022*, 2018, S. 24 ([www.ifm-bonn.org](http://www.ifm-bonn.org)).

<sup>4</sup>Vgl. *Deutsche Bundesbank, Geldvermögensbildung und Außenfinanzierung in Deutschland im zweiten Quartal 2019*, 2019 ([www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de)).

haben insbesondere die gestiegenen Immobilienpreise beigetragen.<sup>5</sup> Diese Zahlen verdeutlichen die Relevanz des Themas Nießbrauch.

Das Nießbrauchrecht dient typischerweise dem Zweck, Unternehmensnachfolgen oder eine vorweggenommene Erbfolge einzuleiten sowie eine letztwillige Verfügung zu gestalten.<sup>6</sup> Bei der Übertragung von Vermögen können so erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigungen und Verschonungen erreicht werden.<sup>7</sup> Der künftige Wertzuwachs des Vermögens wird der Erbschaftsteuer entzogen, da er in der Person des Übertragungsempfängers entsteht.<sup>8</sup> Zudem lassen sich durch Nießbrauchgestaltungen Progressionsvorteile nutzen, indem Einkünfte auf andere Personen, häufig Familienangehörige, verlagert werden.<sup>9</sup>

### 1.2. Zielsetzung der Arbeit

Die vorliegende Arbeit richtet sich an Angehörige der steuerberatenden Berufe sowie Steuerinteressierte, die bereits mit den Grundlagen des Steuerrechts vertraut sind. Die für den Nießbrauch relevanten zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen sollen im Rahmen der vorliegenden Arbeit erläutert werden. Aufbauend auf diesen Ausführungen soll dargestellt werden, zu welchen ertragsteuerrechtlichen sowie erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Auswirkungen Nießbrauchgestaltungen sowohl auf Seiten des Berechtigten als auch auf Seiten des Bestellers führen.<sup>10</sup> Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es zivil- und steuerrechtliche Fragen gibt, die als nicht abschließend geklärt angesehen werden können.<sup>11</sup>

Das Ziel dieser Arbeit besteht darin, folgende Fragen zu beantworten: Wie wird der Nießbrauch grundsätzlich zivil- und steuerrechtlich behandelt? In welchen Fällen eignet sich das Nießbrauchrecht, um eine steuerlich optimale Gestaltung zu erreichen?

### 1.3. Thematische Abgrenzung

Aufgrund der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung wird zwischen verschiedenen Arten des Nießbrauchs differenziert.<sup>12</sup> Bei Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs geht das Eigentum auf den Nießbrauchberechtigten über, wobei der bisherige Eigentümer sich die Nutzungen des übertragenen Gegenstands vorbehält.<sup>13</sup> Im Gegensatz dazu wird beim Zuwendungsnießbrauch nur das Nutzungsrecht auf den Berechtigten übertragen, während der

Nießbrauchbesteller weiterhin Eigentümer des belasteten Gegenstands bleibt.<sup>14</sup> Eine Sonderform des Zuwendungsnießbrauchs bildet der Vermächtnisnießbrauch, bei dem der Erbe aufgrund eines Testaments oder Erbvertrags dazu verpflichtet wird, einer anderen Person das Nießbrauchrecht an einem Nachlassgegenstand einzuräumen.<sup>15</sup> Die Bestellung des Nießbrauchs kann nicht direkt durch den Erblasser vorgenommen werden, sondern muss durch den Erben erfolgen.<sup>16</sup> Eine weitere Form des Nießbrauchs stellt der Sicherungsnießbrauch dar, der dazu dient, Ansprüche des Berechtigten gegen den Nießbrauchbesteller dinglich zu sichern.<sup>17</sup> Er wird erst ausgeübt, wenn der Sicherungsfall tatsächlich eintritt.<sup>18</sup>

Je nach Sachverhalt und Zwecksetzung eignen sich zur steuerlichen Gestaltung unterschiedliche Arten des Nießbrauchs. Im Rahmen dieser Arbeit sollen Gestaltungsmöglichkeiten dargestellt werden, die sich mit Hilfe des Vorbehalts- und des Zuwendungsnießbrauchs realisieren lassen. Auf die steuerliche Behandlung des Vermächtnisnießbrauchs sowie Gestaltungen durch diesen wird nicht im Einzelnen eingegangen. Nicht Gegenstand dieser Arbeit ist der Nießbrauch an land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Zudem sollen keine Bezüge zum Ausland thematisiert werden. Die Ausführungen beschränken sich auf den Nießbrauch an inländischem Vermögen.

### 1.4. Methodik und Überblick über die Arbeit

Die Grundlage dieser Arbeit bilden die steuerrechtlichen Rechtsvorschriften sowie die dazugehörigen Verwaltungsanweisungen und Kommentare. Die aktuelle Rechtsprechung und Fachliteratur soll hinsichtlich der für diese Arbeit relevanten Fragestellungen analysiert und ausgewertet werden. Daher ist die Vorgehensweise zur Erstellung der Arbeit grundsätzlich deduktiv. Durch Fallbeispiele enthält sie jedoch auch induktive Elemente.

Zunächst werden die zivilrechtlichen Grundlagen des Nießbrauchrechts dargestellt. Anschließend soll die für den Nießbrauch relevante, steuerrechtliche Basis hinsichtlich der allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung sowie hinsichtlich des Umsatzsteuerrechts, des Ertragsteuerrechts und des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts erläutert werden.

Aufbauend auf diesen Grundlagen befassen sich die nächsten Kapitel mit dem Nießbrauch in den einzelnen Bereichen, wobei die Differenzierung nach der Art der belasteten Sache bzw. des belasteten Rechts erfolgt. Hierbei soll auf Nießbrauch an Grundstücken, an Kapitalvermögen, an GmbH-Geschäftsanteilen sowie an Einzelunternehmen und Personengesellschaften eingegangen werden. Diese Gliederung ermöglicht die Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Vermögensart. Für jeden Bereich werden zunächst die ertragsteuerlichen Auswirkungen auf den Nießbraucher und den Nießbrauchbesteller thematisiert.

<sup>5</sup>Vgl. *Deutsche Bundesbank*, Vermögen und Finanzen privater Haushalte in Deutschland: Ergebnisse der Vermögensbefragung 2017, 2019, S. 1 ([www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de)).

<sup>6</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 27.

<sup>7</sup>Vgl. *Götzenberger*, 2017, Rz. 786.

<sup>8</sup>Vgl. *Crezelius*, 2018, S. 433.

<sup>9</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1.

<sup>10</sup>Hinweis: Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird bei Personenbezeichnungen die männliche Form gewählt, die Angaben beziehen sich jedoch auch auf die weibliche Form.

<sup>11</sup>Vgl. *Volb*, 2017, S. 1.

<sup>12</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1030 BGB Rn. 8.

<sup>13</sup>Vgl. *Herrmann, Heuer, Raupach & et. al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 201 (Stand: 01/2019).

<sup>14</sup>Vgl. *Lederle*, 2015, S. 2271.

<sup>15</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 634.

<sup>16</sup>Vgl. *Ossola-Haring*, 2019, S. 12.

<sup>17</sup>Vgl. *Demuth & Haag*, 2018, S. 229.

<sup>18</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 571.

Bei der erbschaftsteuerlichen Behandlung muss zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsnießbrauch unterschieden werden, wobei sich insbesondere die Frage nach der Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen und der Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs stellt. Anhand der steuerrechtlichen Beurteilung werden Möglichkeiten aufgezeigt, bei denen sich das Nießbrauchrecht als Gestaltungsmittel zur Optimierung der Steuerlast einsetzen lässt. Außerdem wird auf Alternativen zum Nießbrauch hingewiesen.

Um einen Überblick über die Arbeit zu geben, werden anschließend die wirtschaftlichen und zivilrechtlichen sowie die ertrag- und erbschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen des Nießbrauchs in den einzelnen Bereichen kurz zusammengefasst. Zudem erfolgt anhand eines Flussdiagramms eine Fallgruppenanalyse, die eine erste Einschätzung hinsichtlich der geeigneten Gestaltungsalternativen in der jeweiligen Situation ermöglicht. Diese Übersicht soll als Orientierungshilfe in der Steuerberatungspraxis dienen. Ein Resümee schließt die Arbeit ab.

## 2. Zivilrechtliche Grundlagen

### 2.1. Begriff und Inhalt des Nießbrauchrechts

Der Begriff „Nießbrauch“ leitet sich von der lateinischen Bezeichnung „*usus fructus*“ ab und beinhaltet folglich den Gebrauch des Gegenstands und die Fruchtziehung.<sup>19</sup> Im Bürgerlichen Gesetzbuch wird der Nießbrauch dem Abschnitt „Dienstbarkeiten“ des Buches Sachenrecht zugeordnet und in den §§ 1030 bis 1089 BGB geregelt. Durch den Nießbrauch belastet werden können bewegliche Sachen und Grundstücke (§ 1030 bis 1067 BGB), Rechte (§ 1068 bis 1084 BGB), Vermögen (§ 1085 bis 1088 BGB) sowie Erbschaften (§ 1089 BGB).

Das Nießbrauchrecht gehört zu den sonstigen beschränkt dinglichen Rechten. Diese weisen ihrem Inhaber – im Gegensatz zum Eigentum als umfassendes Recht – nur beschränkte Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse an einer Sache zu.<sup>20</sup> Die sonstigen beschränkt dinglichen Rechte werden in Nutzungs-, Verwertungs- und Erwerbsrechte eingeteilt, wobei das Nießbrauchrecht zu ersteren gehört.<sup>21</sup>

Das Nießbrauchrecht als das umfassendste dingliche Nutzungsrecht gewährt dem Berechtigten gemäß § 1030 Abs. 1 BGB grundsätzlich alle Nutzungen des belasteten Gegenstands. Einzelne Nutzungen können nach § 1030 Abs. 2 BGB ausgeschlossen werden, sofern der Charakter des Rechts als umfassendes Nutzungsrecht erhalten bleibt.<sup>22</sup> Gleichzeitig hat der Nießbraucher nach § 1041 BGB die Pflicht, den Vermögensgegenstand in seinem wirtschaftlichen Bestand zu erhalten. Der Nießbrauch ist grundsätzlich nicht übertragbar (§ 1059 Satz 1 BGB) und nicht vererblich (§ 1061 Satz 1 BGB).

Die dem Nießbraucher gewährten Nutzungen sind nach § 100 BGB die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie deren Gebrauchsvorteile. Stehen die Nutzungen dem Nießbraucher nur zu einer bestimmten Quote zu, handelt es sich um einen sog. Quotennießbrauch.<sup>23</sup> Der Nießbrauch besteht jedoch an der ganzen Sache.<sup>24</sup> Im Gegensatz dazu besteht beim sog. Bruchteilnießbrauch der Nießbrauch nur an einem Bruchteil eines Vermögensgegenstandes.<sup>25</sup> Die Einräumung eines Nießbrauchs kann auch als Bruttonießbrauch erfolgen, bei dem die Lastentragung durch den Eigentümer erfolgt.<sup>26</sup> Das heißt der Besteller ist verpflichtet, die dem Nießbraucher nach § 1041 BGB (Pflicht zur Erhaltung der Sache), § 1045 BGB (Versicherungspflicht der Sache) und § 1047 BGB (Pflicht zur Lastentragung) obliegenden Kosten und Lasten zu tragen.<sup>27</sup>

Der Nießbrauch an Sachen wirkt als absolutes dingliches Recht gegenüber jedermann (*inter omnes*).<sup>28</sup> Daneben entsteht durch die Bestellung des Nießbrauchs ein gesetzliches Schuldverhältnis zwischen dem Nießbrauchbesteller und dem Nießbraucher.<sup>29</sup>

### 2.2. Begründung des Nießbrauchverhältnisses

Nach *Hülsmann*<sup>30</sup> erfolgt die Begründung des Nießbrauchs meist durch Rechtsgeschäft. Voneinander abzugrenzen seien dabei das dingliche Erfüllungsgeschäft und das zugrunde liegende kausale Grundgeschäft. Letzteres bilde die Verpflichtung zu Bestellung des Nießbrauchs und könne beispielsweise durch ein Vermächtnis (§ 2174 BGB), ein Testament oder einen Erbvertrag (§ 2274 ff. BGB), ein Schenkungsversprechen (§ 516 BGB) sowie einen Gutsüberlassungsvertrag begründet werden. Der dadurch entstandene schuldrechtliche Anspruch auf Nießbrauch müsse dann vom Verpflichteten durch dingliche Bestellung des Nießbrauchs an den einzelnen Gegenständen erfüllt werden. Diese dingliche Bestellung erfordert neben der Einigung der Beteiligten je nach Gegenstand des Nießbrauchs unterschiedliche Maßnahmen, auf welche im Folgenden näher eingegangen wird.<sup>31</sup>

#### 2.2.1. Nießbrauch an Sachen

Bei beweglichen Sachen im Sinne des § 90 BGB bzw. Tieren (§ 90a Satz 1 i.V.m. Satz 3 BGB) besteht das Erfüllungsgeschäft gemäß § 1032 Satz 1 BGB aus der Einigung zwischen Eigentümer und Erwerber und der Übergabe der mit dem Nießbrauch zu belastenden Sache. Die Übergabe der Sache kann auch durch Übergabesurrogate im Sinne der §§ 929 Satz 2, 930, 931 BGB ersetzt werden.<sup>32</sup>

<sup>19</sup>Vgl. *Hauck*, 2015, S. 11.

<sup>20</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 44.

<sup>21</sup>Vgl. *Vieweg & Werner*, 2018, § 16 Rn. 4.

<sup>22</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 91.

<sup>23</sup>Vgl. *Demuth & Haag*, 2018, S. 229.

<sup>24</sup>Vgl. *Wellenhofer*, 2018, § 30 Rn. 7.

<sup>25</sup>Vgl. *Ossola-Haring*, 2019, S. 6.

<sup>26</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 447.

<sup>27</sup>Vgl. *BMF v. 30.9.2013*, *BStBl. I 2013*, 1184, Rz. 14; in der Literatur ebenso *Herrmann et al.*, 2019, § 2 *EstG Rn.* 213 (Stand: 01/2019).

<sup>28</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 5 *EstG Rn.* 1032 (Stand: 10/2019).

<sup>29</sup>Vgl. *Crezelius*, 2018, S. 433.

<sup>30</sup>Vgl. *Götz & Hülsmann*, 2019, Rz. 91 und 93.

<sup>31</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 *EstG Rn.* 213 (Stand: 01/2019).

<sup>32</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 131 f.

<sup>19</sup>Vgl. *Hauck*, 2015, S. 11.

<sup>20</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 44.

<sup>21</sup>Vgl. *Vieweg & Werner*, 2018, § 16 Rn. 4.

<sup>22</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 91.

Die Bestellung des Nießbrauchs an unbeweglichen Sachen erfolgt nach § 873 Abs. 1 BGB durch notariell zu beurkundende Einigung zwischen den Beteiligten und Eintragung des Nießbrauchs im Grundbuch.<sup>33</sup>

### 2.2.2. Nießbrauch an Rechten

Ein Nießbrauch kann nach § 1068 Abs. 1 BGB grundsätzlich auch an Rechten bestellt werden. Voraussetzung hierfür ist die Nießbrauchsfähigkeit des Rechts.<sup>34</sup> Das heißt, das zu belastende Recht muss Nutzungen abwerfen und übertragbar sein (§ 1069 Abs. 2 BGB). Im Übrigen richtet sich die Bestellung des Nießbrauchs an einem Recht gemäß § 1069 Abs. 1 BGB nach den für die Übertragung des nießbrauchsbelasteten Rechts geltenden Vorschriften.

Für die Bestellung des Nießbrauchs an einer Forderung genügt laut *Musil*<sup>35</sup> ein formloser Vertrag (§ 398 BGB). Bei Aktien unterscheidet er zwischen Inhaber- und Oderpapieren. Der Nießbrauch an ersteren werde durch Einigung sowie die Übergabe oder nach § 1081 Abs. 2 BGB die Einräumung des Mitbesitzes begründet. Dies kann nach *Musils* Ausführungen beispielsweise durch die Einrichtung eines Bankdepots erfolgen, über welches der Inhaber der Wertpapiere und der Nießbraucher nur eine gemeinsame Verfügungsberechtigung besitzen. Orderpapiere erfordern neben Einigung und Papierübergabe zusätzlich ein Indossament.<sup>36</sup>

Werden Geschäftsanteile einer GmbH mit dem Nießbrauchrecht belastet, ist eine gerichtliche oder notarielle Beurkundung erforderlich (§ 1069 Abs. 1 BGB i.V.m. § 15 Abs. 3 GmbHG). Zusätzlich sind nach § 15 Abs. 5 GmbHG gesellschaftsvertragliche Regelungen zu beachten. Zum Beispiel kann die Genehmigung der Gesellschaft notwendig sein, falls dies in der Satzung bestimmt wurde.<sup>37</sup>

Die Bestellung eines Nießbrauchs an einem Anteil einer Personengesellschaft ist zivilrechtlich problembehaftet, da zusätzlich die speziellen gesellschaftsrechtlichen Vorgaben beachtet werden müssen.<sup>38</sup> Wegen der fehlenden Übertragbarkeit der Gesellschaftsrechte gemäß §§ 717, 719 BGB ist die Bestellung des Nießbrauchs an einem Personengesellschaftsanteil grundsätzlich nicht möglich.<sup>39</sup> Die Unübertragbarkeit ist jedoch durch den Gesellschaftsvertrag oder einen Gesellschafterbeschluss abdingbar.<sup>40</sup> Liegt eine solche Vereinbarung vor, kann der Nießbrauch an den Gesellschaftsanteilen durch formlosen Vertrag zwischen den Beteiligten bestellt werden (§§ 413, 398 BGB).<sup>41</sup> Die heute hM bejaht die zivil- und gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit des Nießbrauchs an einem Personengesellschaftsanteil.<sup>42</sup>

<sup>33</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 141.

<sup>34</sup>Vgl. Vieweg & Werner, 2018, § 16 Rn. 48.

<sup>35</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 213 (Stand: 01/2019).

<sup>36</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 203.

<sup>37</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 213 (Stand: 01/2019); ebenso Götz, 2019, Rz. 213.

<sup>38</sup>Vgl. Hauck, 2015, S. 355.

<sup>39</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 202.

<sup>40</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 333; zum gleichen Ergebnis kommt auch Hauck, 2015, S. 364; ebenso Groll, Steiner & et. al., 2019, Rz. 4.5.

<sup>41</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 52.

<sup>42</sup>Vgl. MüKoBGB/Pohlmann, 2017, § 1068 BGB Rn. 23; ebenso Hermes,

### 2.2.3. Nießbrauch an Vermögen und Erbschaften

Da Vermögen als solches nach dem Grundsatz der Spezialität nicht Gegenstand dinglicher Rechte sein kann, muss der Nießbrauch gemäß § 1085 Satz 1 BGB an jedem einzelnen Gegenstand bestellt werden.<sup>43</sup> Entsprechendes gilt für Erbschaften (§ 1089 BGB).

Die Vorschriften des Vermögensnießbrauchs sind auf den Nießbrauch an einem Einzelunternehmen nur anzuwenden, wenn das Unternehmen das gesamte Vermögen des Bestellers ausmacht.<sup>44</sup> Andernfalls gelten die Vorschriften der §§ 1030 ff. BGB. Ein Unternehmen bildet einen Inbegriff von Sachen und Rechten.<sup>45</sup> Der Unternehmensnießbrauch kann nicht durch einen einheitlichen Rechtsakt bestellt werden, sondern ist an den einzelnen Gegenständen oder Rechten sowie Verpflichtungen nach den jeweils geltenden Bestimmungen gesondert zu bestellen.<sup>46</sup> Nach hM ist die Bestellung des Unternehmensnießbrauchs zivilrechtlich zulässig.<sup>47</sup>

### 2.3. Nießbrauchbestellung zugunsten naher Angehöriger und minderjähriger Kinder

Um die steuerliche Anerkennung von Nießbrauchgestaltungen zwischen nahen Angehörigen zu gewährleisten, müssen die entsprechenden Grundsätze für derartige Verträgen berücksichtigt werden. Das BMF<sup>48</sup> fordert, dass die bürgerlich-rechtliche Gestaltung klar vereinbart und ernsthaft gewollt sowie tatsächlich durchgeführt werden muss. Es weist außerdem auf die Rechtsprechung des BFH<sup>49</sup> hin, nach der ein zivilrechtlich wirksames Nutzungsrecht begründet worden sein muss und die getroffenen Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden müssen.

Wird ein Nießbrauch zugunsten minderjähriger Kinder bestellt, sind die für die Geschäftsfähigkeit von Minderjährigen geltenden Vorschriften der §§ 104 ff. BGB zu beachten.<sup>50</sup> Hat das Kind das siebte Lebensjahr noch nicht vollendet, ist es geschäftsunfähig (§ 104 Nr. 1 BGB) und die von ihm abgegebenen Willenserklärungen sind nichtig (§ 105 Abs. 1 BGB). Kinder, die das siebte aber nicht das achtzehnte Lebensjahr vollendet haben, sind nach § 106 BGB beschränkt geschäftsfähig. Ihre Willenserklärungen bedürfen gemäß § 107 BGB der Einwilligung des gesetzlichen Vertreters (§ 1629 BGB), wenn das Kind durch diese nicht einen lediglich rechtlichen Vorteil erlangt.

2018, S. 52; Tipke, Lang & et. al., 2018, § 8 Rn. 161; Krogoll, 2014, S. 315; auch der BFH geht von einer Zulässigkeit aus, zum Beispiel BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 43.

<sup>43</sup>Vgl. Wellenhofer, 2018, § 30 Rn. 1.

<sup>44</sup>Vgl. MüKoBGB/Pohlmann, 2017, § 1085 BGB Rn. 9.

<sup>45</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 286.

<sup>46</sup>Vgl. Vieweg & Werner, 2018, § 16 Rn. 46; ebenso Groll et al., 2019, Rz. 4.5.

<sup>47</sup>Vgl. MüKoBGB/Pohlmann, 2017, § 1085 BGB Rn. 9; davon gehen ebenfalls aus Götz, 2019, Rz. 282; Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 241 (Stand: 01/2019).

<sup>48</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 2 und 3.

<sup>49</sup>Zum Beispiel BFH v. 16.1.2007, BStBl. II 2007, 579, Rz. 19.

<sup>50</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 441.

Nach Ansicht des BFH<sup>51</sup> führt die Bestellung eines Nießbrauchs nicht nur zu rechtlichen Vorteilen. Die Eltern als gesetzliche Vertreter ihrer beschränkt geschäftsfähigen Kinder können den Nießbrauch zugunsten dieser nicht selbst begründen (§§ 181, 1629 Abs. 2, 1795 Abs. 2 BGB). Sie müssen nach § 1909 BGB vom Familiengericht einen Ergänzungspfleger bestellen lassen. Für geschäftsunfähige Kinder gibt der Ergänzungspfleger die Willenserklärung ab, während beschränkt Geschäftsfähige dies selbst tun und für die wirksame Bestellung des Nießbrauchs lediglich die Einwilligung des Ergänzungspflegers benötigen.<sup>52</sup> Die Ergänzungspflegschaft ist für die Nießbrauchbestellung, nicht jedoch für die Dauer des Nießbrauchs notwendig.<sup>53</sup>

#### 2.4. Schutz des Nießbrauchers

Der Nießbraucher ist nach § 1065 BGB durch die Ansprüche, die denen eines Eigentümers entsprechen, geschützt. Da es sich beim Nießbrauch um ein absolutes dingliches Recht handelt, kann der Nießbraucher sich auf die dinglichen Schutzansprüche der §§ 985 ff. (Herausgabeanspruch) und §1004 BGB (Beseitigungs- und Unterlassungsanspruch) berufen. Zudem kann er Schadensersatz gemäß § 823 Abs. 1 und Wertersatz wegen Eingriffskondition gemäß §§ 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2, 818 BGB verlangen.<sup>54</sup> Beim Nießbrauch an Rechten, kann der Berechtigte die Schutzrechte geltend machen, die dem belasteten Recht zustehen (§ 1068 Abs. 2 i.V.m. § 1065 BGB).

Des Weiteren stehen dem Nießbrauchberechtigten die Ansprüche aus dem gesetzlichen Schuldverhältnis zu, welches zwischen ihm und dem Eigentümer begründet wurde.<sup>55</sup> Dazu gehören beispielsweise Schadensersatzansprüche wegen Pflichtverletzung aus § 280 BGB.

#### 2.5. Abgrenzung zu anderen zivilrechtlichen Nutzungsrechten

##### 2.5.1. Grunddienstbarkeit und beschränkte persönliche Dienstbarkeiten

Zu den Dienstbarkeiten gehören die Grunddienstbarkeiten (§§ 1018 ff. BGB), der Nießbrauch (§§ 1030 ff. BGB) sowie die beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten (§§ 1090 ff. BGB). Die Grunddienstbarkeit und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit können im Unterschied zum Nießbrauch nur Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte belasten.<sup>56</sup>

Der Nießbrauch erfasst nach § 1030 BGB grundsätzlich die gesamten Nutzungen des belasteten Gegenstands. Im Gegensatz dazu gewähren die anderen Dienstbarkeiten dem Berechtigten nur einzelne Nutzungen und Vorteile.<sup>57</sup> Anders als

beim Nießbrauch können sie neben der Nutzung jedoch auch andere Befugnisse beinhalten. Dies sind die Unterlassung bestimmter Handlungen und der Ausschluss einzelner Eigentümerbefugnisse (§§ 1018, 1090 Abs. 1 BGB). Die Grunddienstbarkeit und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit erfüllen den Zweck, die wirtschaftliche Nutzung des begünstigten Grundstücks dauerhaft zu erhöhen.<sup>58</sup> Sowohl der Berechtigte als auch der Verpflichtete können das Grundstück dauerhaft nebeneinander nutzen.<sup>59</sup>

Der wesentliche Unterschied zwischen der Grunddienstbarkeit und der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit besteht in deren Inhaber.<sup>60</sup> Nach *Vieweg/Werner*<sup>61</sup> handelt es sich bei der Grunddienstbarkeit um ein subjektiv-dingliches Recht. Das heißt, sie könne nur zugunsten des jeweiligen Eigentümers eines Grundstücks bestellt werden. Dagegen sei die beschränkte persönliche Dienstbarkeit ein subjektiv-persönliches Recht, das für eine bestimmte Person eingeräumt wird.

Die in der Praxis verbreiteten Wege-, Energie- und Leitungsrechte sind Beispiele für Grunddienstbarkeiten.<sup>62</sup> Anwendungsfälle der beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten bestehen häufig in Nutzungsrechten für Gewerbebetriebe, Wettbewerbsverboten sowie in der Absicherung der Nutzung von privaten Grundstücken zur Errichtung und zum Betrieb von Anlagen zur Erzeugung und zum Transport von Strom aus erneuerbaren Energiequellen.<sup>63</sup>

##### 2.5.2. Wohnungsrecht

Das Wohnungsrecht ist das Recht, ein Gebäude oder einen Gebäudeteil unter Ausschluss des Eigentümers als Wohnung zu benutzen (§ 1093 Abs. 1 Satz 1 BGB). Es stellt kein arteiliges Sachenrecht, sondern eine Sonderform der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit dar, wobei es sich durch die ausschließliche Nutzungsbefugnis unterscheidet.<sup>64</sup> Das Wohnungsrecht weist eine nießbrauchsähnliche Gestaltung auf.<sup>65</sup> Allerdings ist der Inhaber eines Wohnungsrechts – im Gegensatz zu einem Nießbraucher – grundsätzlich nicht berechtigt, das Grundstück zu vermieten, zu verpachten oder einem anderen unentgeltlich zur Nutzung zu überlassen.<sup>66</sup> Nur der Berechtigte persönlich sowie seine Familie und die zur standesgemäßen Bedienung und zur Pflege erforderlichen Personen (§ 1093 Abs. 2 BGB) können das Wohnungsrecht ausüben.<sup>67</sup>

Ein Wohnungsrecht kann auch in Form eines Dauerwohnrechts eingeräumt werden.<sup>68</sup> Nach der Legaldefinition des § 31 Abs. 1 WEG berechtigt es den Begünstigten dazu, unter Ausschluss des Eigentümers eine bestimmte Wohnung in

<sup>51</sup>Zum Beispiel BFH v. 13.5.1980, BStBl. II 1981, 297, Rz. 10 f.; BFH v. 31.10.1989, BStBl. II 1992, 506, Rz. 20.

<sup>52</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 448 f.

<sup>53</sup>Vgl. BFH v. 13.5.1980, BStBl. II 1981, 297, Rz. 14; übernommen von der Finanzverwaltung im BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 4.

<sup>54</sup>Vgl. Wellenhofer, 2018, § 30 Rn. 14.

<sup>55</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 7.

<sup>56</sup>Vgl. Vieweg & Werner, 2018, § 16 Rn. 17.

<sup>57</sup>Vgl. Wellenhofer, 2018, § 29 Rn. 1.

<sup>58</sup>Vgl. Vieweg & Werner, 2018, § 16 Rn. 24.

<sup>59</sup>Vgl. MüKoBGB/Mohr, 2017, § 1018 BGB Rn. 1.

<sup>60</sup>Vgl. Wellenhofer, 2018, § 29 Rn. 1.

<sup>61</sup>Vgl. Vieweg & Werner, 2018, § 16 Rn. 17.

<sup>62</sup>Vgl. Vieweg & Werner, 2018, § 16 Rn. 24.

<sup>63</sup>Vgl. MüKoBGB/Mohr, 2017, § 1090 BGB Rn. 3.

<sup>64</sup>Vgl. MüKoBGB/Mohr, 2017, § 1093 BGB Rn. 1.

<sup>65</sup>Vgl. Vieweg & Werner, 2018, § 16 Rn. 39.

<sup>66</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 3.

<sup>67</sup>Vgl. MüKoBGB/Mohr, 2017, § 1093 BGB Rn. 1.

<sup>68</sup>Vgl. MüKoBGB/Mohr, 2017, § 1093 BGB Rn. 2.

einem auf dem Grundstück errichteten oder zu errichtenden Gebäude zu bewohnen oder in anderer Weise zu nutzen. Soll diese zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit an nicht Wohnzwecken dienenden Räumen geschaffen werden, liegt nach § 31 Abs. 2 WEG ein Dauernutzungsrecht vor. Bei Dauerwohn- und Dauernutzungsrechten handelt es sich um beschränkt dingliche Rechte eigener Art, die ihrer Rechtsnatur nach den beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten zuzurechnen sind.<sup>69</sup> Im Gegensatz zum Wohnungsrecht des § 1093 BGB ist das Dauerwohnrecht veräußerlich und vererblich (§ 33 Abs. 1 WEG). Außerdem berechtigt es gemäß § 37 WEG zur Vermietung.

### 2.5.3. Erbbaurecht

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbbauRG kann ein Grundstück in der Weise belastet werden, dass dem Berechtigten das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben. Der Besteller des Erbbaurechts bleibt weiterhin Eigentümer des Grundstücks.<sup>70</sup> Erlischt das Erbbaurecht durch Ablauf der vereinbarten Zeit, erhält er das Gebäude und hat im Gegenzug eine Entschädigung an den Erbbauberechtigten zu leisten (§ 27 Abs. 1 ErbbauRG).

Das Erbbaurecht durchbricht nach § 12 ErbbauRG den sachenrechtlichen Grundsatz, nach dem alle fest mit dem Grundstück verbundenen Bauwerke zum Grundstückseigentum gehören (§§ 93, 946 BGB). Aus dem Erbbaurecht leitet sich ein vom Grundstückseigentum losgelöstes Sondereigentum des Berechtigten am Bauwerk ab, das wie ein Grundstück übertragbar und belastbar ist.<sup>71</sup>

*Heinemann*<sup>72</sup> analysiert im Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch die Unterschiede zwischen dem Erbbaurecht und den Dienstbarkeiten, die im Folgenden beschrieben werden. Nach seinen Ausführungen unterscheidet sich das Erbbaurecht durch die Belastbarkeit von allen Formen der Dienstbarkeiten. Hinsichtlich der Übertragbarkeit weiche es vom Nießbrauchrecht und den beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten ab. Die Grunddienstbarkeit stelle im Unterschied zum Erbbaurecht einen Bestandteil des herrschenden Grundstücks dar und sei daher nicht sonderrechtsfähig. Errichte der Berechtigte in Ausübung der Grunddienstbarkeit ein Bauwerk, werde dieses gemäß § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB ebenfalls nicht Bestandteil des Grundstückes. Es wird jedoch kein untrennbarer Bestandteil des Rechts, was *Heinemann* als weiteren Unterscheid zum Erbbaurecht anführt. Die Dienstbarkeiten erfordern zudem kein Bauwerk, sie können Nutzungen und Unterlassungen jeder Art zum Inhalt haben. *Hauck*<sup>73</sup> weist darauf hin, dass das Erbbaurecht nur bei Grundstückseigentum als Alternative zum Nießbrauch dienen kann, da lediglich Grundstücke mit

dem Erbbaurecht belastet werden können. Das Nießbrauchrecht ermöglicht jedoch eine umfassendere Nutzung des Grundstücks.

### 2.6. Ertragsnießbrauch

Wird ein Ertragsnießbrauch an einem Unternehmen gewährt, erhält der Berechtigte lediglich einen Anspruch auf den Gewinn bzw. auf eine bestimmte Quote des Gewinns.<sup>74</sup> Zivilrechtlich handelt es sich nicht um einen Nießbrauch im Sinne der §§ 1030 ff. BGB, da kein dingliches Recht eingeräumt wird, sondern ein schuldrechtlicher Anspruch auf Auszahlung des Reingewinns entsteht.<sup>75</sup> Dem Gewinnberechtigten stehen keine gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte zu und er ist nicht zur Unternehmensführung berechtigt.<sup>76</sup> Der Eigentümer des Betriebs ist sowohl im Innen- als auch im Außenverhältnis weiterhin Unternehmer.<sup>77</sup>

Wird ein Ertragsnießbrauch an einem Gesellschaftsanteil bestellt, wird dieser auch als Nießbrauch am Gewinnstammrecht bezeichnet.<sup>78</sup> Der Nießbrauch bezieht sich nur auf den Gewinnanspruch, nicht auf die übrigen Mitgliedschaftsrechte.<sup>79</sup> Zivilrechtlich ist umstritten, ob ein derartiger Nießbrauch zulässig ist.<sup>80</sup>

## 3. Steuerrechtliche Grundlagen

### 3.1. Für den Nießbrauch relevante allgemeine Grundsätze

Für die steuerrechtliche Beurteilung von Nießbrauchgestaltungen sind auch die Grundsätze der Abgabenordnung zu beachten. Dabei sind insbesondere die steuergesetzlichen Vorschriften zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise der §§ 39 bis 42 AO relevant, die im Folgenden erläutert werden.<sup>81</sup>

#### 3.1.1. Wirtschaftliches Eigentum gemäß § 39 AO

Gemäß § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. Abweichend davon ist das Wirtschaftsgut einem anderen als dem Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft über den Gegenstand ausübt (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Liegt ein nießbrauchsbelastetes Wirtschaftsgut vor, ist § 39 AO entsprechend anzuwenden.<sup>82</sup> In diesen Fällen ist der zivilrechtliche Eigentümer regelmäßig auch der wirtschaftliche Eigentümer des Wirtschaftsguts.<sup>83</sup> Die Nießbrauchbestellung führt grundsätzlich nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Nießbraucher.<sup>84</sup> Ausnahmsweise

<sup>74</sup>Vgl. *Ossola-Haring*, 2019, S. 16.

<sup>75</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1085 BGB Rn. 14.

<sup>76</sup>Vgl. *Gröll et al.*, 2019, Rz. 10.163; ebenso *Götz*, 2019, Rz. 321.

<sup>77</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 19; ebenso *Götz*, 2019, Rz. 1187.

<sup>78</sup>Vgl. *Hauck*, 2015, S. 374; ebenso *Kirchhof & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 156.

<sup>79</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 321.

<sup>80</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 245 (Stand: 01/2019).

<sup>81</sup>Vgl. *Tipke et al.*, 2018, § 5 Rn. 95.

<sup>82</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 175.

<sup>83</sup>Zum Beispiel *BFH v. 21.2.1967*, BStBl. II 1967, 311, Rz. 6.

<sup>84</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 17 EStG Rn. 53..

<sup>69</sup>Vgl. *Vieweg & Werner*, 2018, § 16 Rn. 41.

<sup>70</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 5 EStG Rn. 1050 (Stand: 10/2019).

<sup>71</sup>Vgl. *Vieweg & Werner*, 2018, § 16 Rn. 63.

<sup>72</sup>Vgl. *MüKoBGB/Heinemann*, 2017, § 1 ErbbauRG Rn. 7.

<sup>73</sup>Vgl. *Hauck*, 2015, S. 35.

kann es durch das Nießbrauchverhältnis jedoch zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kommen.<sup>85</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>86</sup> wird der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer anerkannt, wenn er die tatsächliche Herrschaft über das nießbrauchsbelastete Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Satz 1 AO). Seine rechtliche und tatsächliche Stellung muss sich von der normalen Position eines Nießbrauchers, die lediglich eine Nutzungsbefugnis vermittelt, deutlich unterscheiden.<sup>87</sup>

### 3.1.2. Unwirksame Rechtsgeschäfte gemäß § 41 AO

Die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts ist nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies ist grundsätzlich auch auf den Nießbrauch anzuwenden, wenn beispielsweise eine unwirksame Bestellung vorliegt. Wird der Nießbrauch von den Beteiligten als gültig behandelt, ist die Unwirksamkeit des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts steuerlich unerheblich.<sup>88</sup>

Eine Ausnahme bilden Nießbrauchbestellungen zwischen einander nahe stehenden Personen, insbesondere zwischen nahen Angehörigen. In diesen Fällen bejaht der BFH in seiner ständigen Rechtsprechung<sup>89</sup> die Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher nur bei bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeit des Nießbrauchs, wenngleich die zivilrechtliche Wirksamkeit nur indizielle Bedeutung für das Steuerrecht hat. Auch das BMF vertritt in seinem Schreiben v. 30.9.2013<sup>90</sup> die Auffassung, dass steuerrechtliche Folgen aus der Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten naher Angehöriger nur gezogen werden, wenn er bürgerlich-rechtlich wirksam begründet worden ist und die getroffenen Vereinbarungen von den Beteiligten auch tatsächlich durchgeführt werden.

### 3.1.3. Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO

Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann das Steuergesetz durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden. Angehörigen steht es jedoch frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander steuerlich möglichst günstig zu regeln.<sup>91</sup> Nach Auffassung des BFH<sup>92</sup> führt allein das Motiv, Steuern zu sparen, nicht zur Unangemessenheit der

Gestaltung. Die befristete Einräumung eines Zuwendungs-nießbrauchs zugunsten von Kindern zur Verlagerung von Einkünften ist grundsätzlich zulässig.<sup>93</sup> Ein Missbrauch gemäß § 42 AO liegt jedoch vor, wenn ein Kind unentgeltlich ein befristetes Nießbrauchrecht an einem Grundstück erhält, welches es anschließend an die Eltern zurückvermietet.<sup>94</sup>

## 3.2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Nießbrauchbestellung

### 3.2.1. Die Nießbrauchbestellung als steuerbarer Umsatz

Die Bestellung eines Nießbrauchs ist eine Duldungsleistung im Sinne des § 3 Abs. 9 Satz 1 i.V.m. Satz 2 UStG. Damit es sich um eine steuerbare Leistung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG handelt, muss der Nießbrauch von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens eingeräumt werden. Wird ein Entgelt vereinbart, wird die Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs. 1 UStG) des Bestellers und die Zuordnung zum Unternehmen angenommen.<sup>95</sup> Es liegt eine selbständige Tätigkeit vor, die nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 3). Der BFH<sup>96</sup> bejaht das Vorliegen von Nachhaltigkeit, da die Nießbrauchbestellung einen Dauerzustand schafft. Der Nießbrauchbesteller dulde über längere Zeit Eingriffe in den eigenen Rechtskreis. Durch § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ist die entgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit.

Bei der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs fehlt es am Tatbestandsmerkmal des Entgelts, weshalb kein steuerbarer Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegt.

### 3.2.2. Die Nießbrauchbestellung als unentgeltliche Wertabgabe

Wird ein unternehmerisch genutztes Grundstück unentgeltlich unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen und vom Schenker weiterhin betrieblich genutzt, liegt kein Entnahmeeigenverbrauch im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG beim Schenker vor.<sup>97</sup>

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>98</sup> liegt eine derartige unentgeltliche Wertabgabe nur dann vor, wenn der nießbrauchsbelastete Gegenstand auf Dauer der unternehmerischen Nutzung entzogen wird. Bei einer nur vorübergehenden

<sup>93</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 211 (Stand: 01/2019).

<sup>94</sup>Vgl. BFH v. 18.10.1990, BStBl. II 1991, 205; ebenso in der Literatur Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 211 (Stand: 01/2019); Korn, 2018, Rz. 35.

<sup>95</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1657.

<sup>96</sup>Vgl. BFH v. 16.12.1971, BStBl. II 1972, 238, Rz. 13; in der Literatur ebenso Lippross, Seibel & et. al., 2019, § 2 UStG Rn. 66 (Stand: 08/2019), der betont, dass selbst die einmalige Bestellung eines Nießbrauchs an einem Grundstück zur Annahme einer Duldungsleistung führt.

<sup>97</sup>Vgl. BFH v. 13.11.1997, BFH/NV 1998, 555, Rz. 10; ebenso in der Literatur Götz, 2019, Rz. 1676; anderer Meinung ist dagegen Rau, Dürrwächter & et. al., 2019, § 3 UStG Rn. 1840 (Stand: 03/2019), der bewusst entgegen der Rechtsprechung des BFH das Vorliegen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG bejaht.

<sup>98</sup>Vgl. BFH v. 16.9.1987, BStBl. II 1988, 205, Rz. 10 f.; ebenso in der Literatur Rau et al., 2019, § 3 UStG Rn. 1840 (Stand: 03/2019).

<sup>85</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 175.

<sup>86</sup>Zum Beispiel BFH v. 24.1.2012, BStBl. II 2012, 308, Rz. 18; in der Literatur ebenso Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 212 (Stand: 01/2019), der den Wortlaut des Urteils betont.

<sup>87</sup>Vgl. BFH v. 25.1.2017, DSzR 2017, 1308, Rz. 35.

<sup>88</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 213 (Stand: 01/2019).

<sup>89</sup>Zum Beispiel BFH v. 7.6.2006, BStBl. II 2007, 294, Rz. 12; BFH v. 7.11.2000, BStBl. II 2001, 186, Rz. 21.

<sup>90</sup>BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 3; ebenso in der Literatur Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 304 (Stand: 01/2019).

<sup>91</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 696.

<sup>92</sup>BFH v. 18.10.1990, BStBl. II 1991, 205, Rz. 23.

den Nießbrauchbestellung handle es sich um einen Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Ein lebenslänglich bestellter Nießbrauch führe regelmäßig zu einer unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. Die Nießbrauchbestellung bezüglich eines umsatzsteuerlich unternehmerisch genutzten Grundstücks sei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Sie gehe jedoch mit einer Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse einher (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG).

Diese Fallkonstellation tritt beispielsweise bei Nießbrauchbestellungen an umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstücken auf, bei der die notwendige Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu vermeiden wäre, sofern es sich um eine unentgeltliche Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG handeln würde.<sup>99</sup>

### 3.2.3. Geschäftsveräußerung im Ganzen

§ 1 Abs. 1a UStG stellt *lex specialis* zu § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG dar.<sup>100</sup> Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1a Satz 1 UStG). Eine solche nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt vor, wenn ein Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird.

Nach Götz<sup>101</sup> erfüllt die Bestellung eines Nießbrauchs in der Regel nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG, da es an einer Übereignung fehlt. In Einzelfällen könne jedoch eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen, wenn die notwendige Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens nicht erfolgt, weil diese nicht zu übereignen sind oder hauptsächlich in verbrauchbaren Sachen bestehen. Der Nießbraucher wird nach § 1067 Abs. 1 BGB Eigentümer der verbrauchbaren Sachen. Nicht zu übereignende Betriebsgrundlagen könnten beispielsweise vorliegen, wenn sie gepachtet sind. Pachtverträge könnten durch besondere Vereinbarung vom Nießbraucher übernommen werden. Bei einer derartigen Sachlage könne auch bei der Nießbrauchbestellung an einem Unternehmen eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen.

## 3.3. Ertragsteuerrechtliche Grundlagen

### 3.3.1. Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch

§ 2 Abs. 1 EStG rechnet Einkünfte demjenigen zu, der sie erzielt. Damit Einkünfte dem Nutzenden und nicht dem Eigentümer zugerechnet werden, muss der Nießbraucher den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen.<sup>102</sup> Dies setzt voraus, dass eine rechtswirksame Nießbrauchbestellung (siehe Abschnitt II.2 und II.3) vorliegt und der Nießbrauch tatsächlich ausgeübt wird.<sup>103</sup> Werden die sich aus dem Nießbrauch

ergebenden Rechte dagegen vom Eigentümer ausgeübt, erzielt der Nießbraucher im Regelfall keine Einkünfte.<sup>104</sup>

Insbesondere bei Nießbrauchsvereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss die tatsächliche Durchführung kritisch geprüft werden.<sup>105</sup> Wird ein Nießbrauch zugunsten minderjähriger Kinder bestellt, werden diese bei der Ausübung des Nießbrauchs durch ihre Eltern vertreten (§ 1629 Abs. 1 BGB). Beim Nießbrauch an einem den Eltern gehörenden Wirtschaftsgut ist eine klare Trennung zwischen der Verwaltung eigenen Vermögens und der Verwaltung des Kindervermögens notwendig.<sup>106</sup> Die Erträge aus dem Nießbrauch müssen zweifelsfrei dem Vermögen der Kinder zugeordnet werden.<sup>107</sup>

Die Vereinbarung einer kurzen Nießbrauchsdauer ist nach der Rechtsprechung des BFH<sup>108</sup> grundsätzlich nicht schädlich für die Erfüllung des Tatbestands der Einkunftserzielung. Dieser Ansicht folgt auch die Finanzverwaltung, indem sie im Nießbraucherlass v. 30.9.2013<sup>109</sup> keine Mindestdauer fordert. Die freie Widerrufbarkeit einer Nießbrauchbestellung steht der Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher grundsätzlich nicht entgegen.<sup>110</sup>

### 3.3.2. Zurechnung des Entgelts beim entgeltlichen Nießbrauch

Der entgeltliche Nießbrauch stellt eine Nutzungsüberlassung in dinglicher Form dar und steht daher wirtschaftlich der Vermietung und Verpachtung gleich.<sup>111</sup> Der Nießbrauchbesteller erzielt mit dem Nießbrauchentgelt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 EStG, sofern kein Betriebsvermögen vorliegt.<sup>112</sup>

Handelt es sich dagegen um einen Nießbrauch gegen Entgelt an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder an einem Gewerbebetrieb, ist er steuerlich wie eine Betriebsverpachtung zu behandeln.<sup>113</sup> Musil<sup>114</sup> weist auf die Möglichkeit des Eigentümers hin, die Betriebsaufgabe zu wählen. In diesem Fall erziele er mit dem Nießbrauchentgelt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG). Andernfalls lägen weiterhin land- und forstwirtschaftliche Einkünfte (§ 13 EStG) bzw. gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) vor.

Ebenso wie beim entgeltlichen Nießbrauch wird auch das Entgelt eines teilentgeltlichen Nießbrauchs dem Eigentümer als Einnahme zugerechnet.<sup>115</sup> Die Finanzverwaltung<sup>116</sup> geht

<sup>104</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 214 (Stand: 01/2019).

<sup>105</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 72.

<sup>106</sup>Vgl. BFH v. 13.5.1980, BStBl. II 1981, 297, Rz. 7.

<sup>107</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 308 (Stand: 01/2019).

<sup>108</sup>Zum Beispiel BFH v. 18.10.1990, BStBl. II 1991, 205, Rz. 26.

<sup>109</sup>BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184.

<sup>110</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 216 (Stand: 01/2019); zum gleichen Ergebnis kommen auch Götz, 2019, Rz. 781-783.

<sup>111</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 271 (Stand: 01/2019).

<sup>112</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 811; ebenso Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 73.

<sup>113</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1281.

<sup>114</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 233 und 241 (Stand: 01/2019).

<sup>115</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 832.

<sup>116</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 12.

<sup>99</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 38.

<sup>100</sup>Vgl. Rau et al., 2019, § 1 UStG Rn. 1208 (Stand: 03/2019).

<sup>101</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1671 f.

<sup>102</sup>Vgl. BFH v. 13.5.1980, BStBl. II 1981, 297, Rz. 7; in der Literatur ebenso Schmidt & et. al., 2019, § 2 EStG Rn. 22.

<sup>103</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 213 f. (Stand: 01/2019); ebenso Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 72.

von einem teilentgeltlichen Nießbrauch aus, wenn der Wert der Gegenleistung nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abgewogen ist. Der Vorgang müsse anhand des Verhältnisses des Entgelts zum Kapitalwert des Nießbrauchs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden.

### 3.4. Erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Grundlagen

#### 3.4.1. Der Nießbrauch als Steuertatbestand

Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer besteuert den unentgeltlichen Vermögensübergang von einer Person auf eine andere.<sup>117</sup> Die Einräumung eines Nießbrauchs gilt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nicht als Entgelt.<sup>118</sup> Daher unterliegen Vermögensübertragungen unter Nießbrauchvorbehalt der Schenkungsteuer. Sie erfüllen den Ersatztatbestand der Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 ErbStG). Die unentgeltliche Zuwendung eines Nießbrauchs unter Lebenden stellt ebenfalls eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Die Einräumung eines Nießbrauchrechts durch ein Vermächtnis erfüllt den Tatbestand des Erwerbs von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.<sup>119</sup>

Frühere Erwerbe von derselben Person werden innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Dies kann beispielsweise dazu genutzt werden, Vermögen bereits frühzeitig auf die nächste Generation zu übertragen. Dadurch besteht die Möglichkeit, dass beim zukünftigen Erbfall die Freibeträge des § 16 ErbStG erneut genutzt werden können, sofern die Übertragung des Vermögens unter Vorbehalt des Nießbrauchs bereits mehr als zehn Jahre zurückliegt.<sup>120</sup>

#### 3.4.2. Vorzeitiger Verzicht auf den Vorbehaltsnießbrauch

Bei einem vorzeitigen unentgeltlichen Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchrecht liegt ein Rechtsverzicht und damit eine Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.<sup>121</sup> Es handelt sich um eine eigenständige steuerbare Zuwendung.<sup>122</sup> Da die Nießbrauchlast nach § 25 ErbStG a.F. nicht abzugsfähig war, muss bei der schenkungsteuerlichen Beurteilung des Verzichts unterschieden werden, ob das Nießbrauchrecht vor oder nach dem 1.1.2009 begründet wurde.<sup>123</sup>

Der BFH<sup>124</sup> sieht durch die Nichtberücksichtigung des Nießbrauchrechts als Abzugsposten nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. oder nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG a.F. und durch

die Berücksichtigung beim späteren Verzicht des Berechtigten eine Doppelerfassung des Nießbrauchrechts. Demzufolge sei diese nochmalige Erfassung bei der Besteuerung des Nießbrauchverzichts zu beseitigen, indem der bei der Besteuerung des Erwerbs des nießbrauchsbelasteten Gegenstands nicht berücksichtigte (Steuer-)Wert des Nutzungsrechts von der Bemessungsgrundlage für den Rechtsverzicht abgezogen wird. Das heißt, der um die Freibeträge gekürzte Kapitalwert des Nießbrauchs beim Rechtsverzicht wird um den Kapitalwert des Nießbrauchs zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung gemindert. Dies führt in vielen Fällen dazu, dass letztendlich keine Steuer auf den vorzeitigen Verzicht auf den Vorbehaltsnießbrauch zu entrichten ist.<sup>125</sup>

Verzichtet der Nießbraucher vorzeitig auf ein seit dem 1.1.2009 vorbehaltenes Nießbrauchrecht, hat der Eigentümer den tatsächlichen Kapitalwert des aufgegebenen Nießbrauchrechts der belasteten Sache als Zuwendung zu versteuern.<sup>126</sup> Die oben geschilderte sog. Differenzbetrachtung bei vor dem 1.1.2009 begründeten Nießbrauchrechten ist nicht mehr anzuwenden.<sup>127</sup>

#### 3.4.3. Bewertung des Nießbrauchs

Der Bewertungszeitpunkt entspricht dem Steuerentstehungszeitpunkt (§ 11 ErbStG). Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuer regelmäßig mit dem Erbfall (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), bei Schenkungen unter Lebenden mit der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).<sup>128</sup> Für die erbschaftsteuerliche Bewertung des Nießbrauchs gelten nach § 12 Abs. 1 ErbStG die §§ 13 bis 16 BewG. Der Kapitalwert berechnet sich als Multiplikation aus Jahreswert und Vervielfältiger:

$$\text{Kapitalwert} = \text{Jahreswert} \times \text{Vervielfältiger}$$

Ist der Nießbrauch auf bestimmte Zeit beschränkt, ist § 13 BewG anzuwenden. Der maßgebliche Vervielfältiger ist der Anlage 9a zu § 13 BewG zu entnehmen. Bei lebenslänglichen Nießbrauchrechten bestimmt sich der Kapitalwert nach § 14 Abs. 1 BewG. Basis für die Ermittlung des Vervielfältigers bildet gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 BewG die Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes, die jährlich vom Bundesministerium der Finanzen im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird. Für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2019 ist der Vervielfältiger dem BMF v. 22.11.2018<sup>129</sup> (siehe Anhang I) bzw. für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2020 dem BMF v. 2.12.2019<sup>130</sup> (siehe Anhang II) zu entnehmen.

Der Jahreswert von Nutzungen und Leistungen bestimmt sich nach § 15 BewG. Bei einer Geldsumme ist der einjährige Betrag der Nutzung grundsätzlich zu 5,5 Prozent anzunehmen (§ 15 Abs. 1 BewG). Wiederkehrenden Nutzungen oder

<sup>117</sup>Vgl. Heil, 2017, S. 1.

<sup>118</sup>Zum Beispiel BFH v. 24.4.1991, BStBl. II 1991, 793, Rz. 8; übernommen von der Finanzverwaltung im BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 40.

<sup>119</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1522.

<sup>120</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 402.

<sup>121</sup>Vgl. Meincke, Hannes & Holtz, 2018, § 7 ErbStG Rn. 55).

<sup>122</sup>Vgl. BFH v. 17.3.2004, BStBl. II 2004, 429, Rz. 6.

<sup>123</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1571.

<sup>124</sup>Vgl. BFH v. 17.3.2004, BStBl. II 2004, 429, Rz. 18; ebenso in der Literatur Kapp, Ebeling & et. al., 2019, § 25 ErbStG Rn. 57 (Stand: 06/2017).

<sup>125</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 25 ErbStG Rn. 16.

<sup>126</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1591.

<sup>127</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1587.

<sup>128</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 11 ErbStG Rn. 5.

<sup>129</sup>BMF v. 22.11.2018, BStBl. I 2018, 1306.

<sup>130</sup>BMF v. 2.12.2019, Juris Nr. FMNR55a000019.

Leistungen, die in Sachbezügen bestehen, werden mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts angesetzt (§ 15 Abs. 2 BewG). Ist der Betrag der Nutzungen ungewiss oder schwankend, ist der voraussichtlich erzielbare durchschnittliche Jahreswert zugrunde zu legen (§ 15 Abs. 3 BewG). Dies ist häufig der Fall, wenn die Höhe der wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen vom Ertrag eines Unternehmens abhängen wie beispielsweise beim Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil.<sup>131</sup>

Sowohl beim Nutzungsberechtigten als auch beim Nutzungsverpflichteten ist die Begrenzung des Jahreswerts nach § 16 BewG zu beachten.<sup>132</sup> Demnach darf der Jahreswert einer Nutzung nicht höher sein als der Wert, der sich ergibt, wenn der für das genutzte Wirtschaftsgut nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes anzusetzende Wert durch 18,6 geteilt wird.

#### 3.4.4. Erwerbsanzeigepflicht

Jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb ist gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG vom Erwerber anzuzeigen. Bei Schenkungen unter Lebenden, die im Zusammenhang mit einem Nießbrauch regelmäßig vorliegen, ist auch der Schenker zur Anzeige verpflichtet (§ 30 Abs. 2 ErbStG). Die Anzeige hat binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Erwerb gegenüber dem zuständigen Finanzamt (§ 35 ErbStG) zu erfolgen. Bei Nießbrauchsgestaltungen im Zusammenhang mit Grundstücksschenkungen ist eine Anzeige des Erwerbers nach § 30 Abs. 3 Satz 2 ErbStG entbehrlich, da diese notariell zu beurkunden sind. In diesem Fall trifft die Anzeigepflicht den Notar (§ 34 Abs. 1 ErbStG).<sup>133</sup>

Für die Erwerbsanzeige ist kein besonderes Formblatt notwendig.<sup>134</sup> Sie soll die in § 30 Abs. 4 ErbStG genannten Angaben enthalten. In Bayern kann das Formular des Bayerischen Landesamts für Steuern zur Anzeige einer Schenkung verwendet werden (siehe Anhang III). Die Erwerbsanzeige dient den Finanzämtern als informatorische Grundlage zur Prüfung einer ggf. bestehenden Steuerpflicht.<sup>135</sup> Das Finanzamt kann gemäß § 31 Abs. 1 ErbStG von den Nießbrauchsbeteiligten die Abgabe einer Steuererklärung verlangen (Formular siehe Anhang IV). Bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer gibt es keine allgemeine Steuerklärungspflicht, sondern es muss lediglich bei einer Aufforderung durch das Finanzamt eine Steuererklärung abgegeben werden.<sup>136</sup>

## 4. Nießbrauch an Grundstücken

Der Nießbrauch an Grundstücken eignet sich als Gestaltungsmittel für vorweggenommene Erbfolgen und zur

Einkünfteverlagerung mit ertragsteuerlicher Auswirkung.<sup>137</sup> Durch den Nießbraucherlass v. 30.9.2013<sup>138</sup> und umfassende Rechtsprechung besteht auf diesem Gebiet weitgehend Rechtssicherheit. Zudem bietet die Übertragung eines Grundstücks des Privatvermögens unter Nießbrauchvorbehalt eine Alternative zur seit 1.1.2008 nicht mehr in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG fallenden begünstigten Übergabe gegen Versorgungsleistung.<sup>139</sup>

### 4.1. Ertragsteuerliche Beurteilung

#### 4.1.1. Qualifikation und Zurechnung der Einkünfte

Dient das belastete Grundstück dem Nießbraucher zu eigenen Wohnzwecken, werden keine Einkünfte erzielt.<sup>140</sup> Wird ein Grundstück durch Vermietung und Verpachtung genutzt, die nicht betrieblich veranlasst ist, liegen Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Diese werden grundsätzlich dem Nießbraucher zugerechnet, sofern er Träger der Rechte und Pflichten als Vermieter ist.<sup>141</sup> Der Nießbrauchsberechtigte muss die Miet- oder Pachtverträge im eigenen Namen und für eigene Rechnung abschließen.<sup>142</sup> Der Eigentümer des Grundstücks erzielt keine Einkünfte und kann entsprechend auch keine Werbungskosten geltend machen, weshalb die von ihm getragenen Kosten und Lasten im Falle des Bruttonießbrauchs Privatausgaben darstellen.<sup>143</sup>

In einem Fall, in dem ein unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauchs eingeräumt und das belastete Grundstück anschließend an den Nießbrauchbesteller zurückvermietet wurde, hat der BFH<sup>144</sup> einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO gesehen. Wird ein Grundstück dagegen unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen, erkennt der BFH<sup>145</sup> die Rückvermietung an den neuen Eigentümer regelmäßig steuerlich an. Er führt aus, dass es sich in diesem Fall nicht um einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten handle, da mit der Vollziehung des vermögensrechtlichen Generationswechsels auch außersteuerliche Gründe gegeben sind.

Ist die Vermietung oder Verpachtung des nießbrauchsbelasteten Grundstücks betrieblich veranlasst, erzielt der Nießbraucher je nach Art des Betriebs land- und forstwirtschaftliche (§ 13 EStG) bzw. gewerbliche Einkünfte (§15 EStG). Sonderbetriebseinnahmen aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG liegen vor, wenn der Nießbraucher das Grundstück an eine Personengesellschaft vermietet oder

<sup>137</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 27.

<sup>138</sup>BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184.

<sup>139</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 27.

<sup>140</sup>Hinweis: Soll dem Berechtigten lediglich das Recht zur persönlichen Nutzung der Wohnung zustehen, nicht jedoch zur Vermietung oder Verpachtung, kann statt des Nießbrauchs ein Wohnungsrecht gemäß § 1093 BGB eingeräumt werden (siehe Abschnitt II.5.2).

<sup>141</sup>Zum Beispiel BFH v. 31.10.1989, BStBl. II 1992, 506, Rz. 16; in der Literatur ebenso Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 71.

<sup>142</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 851.

<sup>143</sup>Vgl. Tipke et al., 2018, § 8 Rn. 159.

<sup>144</sup>Vgl. BFH v. 18.10.1990, BStBl. II 1991, 205; ebenso in der Literatur Herrmann et al., 2019, 2019, § 2 EStG Rn. 211; Korn, 2018, Rz. 35; siehe Abschnitt III.1.3.

<sup>145</sup>Vgl. BFH v. 18.10.1990, BStBl. II 1991, 205, Rz. 27.

<sup>131</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1538.

<sup>132</sup>Vgl. Heil, 2017, S. 89.

<sup>133</sup>Vgl. Handzik, 2017, Rz. 572.

<sup>134</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 29.

<sup>135</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 30 ErbStG Rn. 1 (Stand: 03/2019).

<sup>136</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 28.

verpachtet, an welcher er selbst als Gesellschafter beteiligt ist.<sup>146</sup>

#### 4.1.2. Behandlung von grundstücksbezogenen Aufwendungen

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG) ermittelt. Zur Zurechnung der grundstücksbezogenen Aufwendungen als Werbungskosten muss im Folgenden zwischen unentgeltlichem und entgeltlichem bzw. teilentgeltlichem Zuwendungsnießbrauch und Vorbehaltsnießbrauch differenziert werden.

#### Zuwendungsnießbrauch

*Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch.* Bei einem unentgeltlich eingeräumten Zuwendungsnießbrauch kann weder der Eigentümer noch der Nießbraucher die AfA auf das Gebäude als Werbungskosten abziehen.<sup>147</sup> Ersterer ist dazu wegen der fehlenden Erzielung von Einkünften nicht berechtigt.<sup>148</sup> Der Nießbraucher kann keine AfA nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG geltend machen, da er keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat.<sup>149</sup> Aufgrund des unentgeltlichen Erwerbs des Nießbrauchsrechts kann der Nießbraucher keine AfA darauf geltend machen.<sup>150</sup> Der Nießbraucher darf jedoch AfA in Ausübung des Nießbrauchs eingebauten Anlagen, Einrichtungen und Einbauten im Sinne des § 95 Abs. 1 BGB in Anspruch nehmen.<sup>151</sup>

Ebenso kann er laut der Auffassung des BFH<sup>152</sup> andere Werbungskosten ansetzen, sofern er sie aufgrund vertraglicher Vereinbarungen oder der gesetzlichen Lastenverteilung getragen hat. Der Nießbraucher ist gesetzlich zum Erhalt der Sache in ihrem wirtschaftlichen Bestand verpflichtet (§ 1041 BGB). Zu außergewöhnlichen Ausbesserungen oder Erneuerungen ist er berechtigt, jedoch nicht verpflichtet (§ 1043 BGB). Werden derartige Aufwendungen vom Nießbraucher getätigt, kann er diese grundsätzlich steuerlich als Werbungskosten abziehen.<sup>153</sup> Dies ist nach Ansicht des BFH<sup>154</sup> und der Finanzverwaltung<sup>155</sup> jedoch nicht möglich, wenn der Nießbraucher gegenüber dem Eigentümer auf den Ersatzanspruch nach § 1049 BGB verzichtet oder bereits bei der Aufwendung feststeht, dass dieser nicht zu realisieren ist. In diesem Fall liege eine privat veranlasste, nicht abzugsfähige Zuwendung gemäß § 12 Nr. 2 EStG vor.

Verteilt der Nießbraucher größere Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre, kann durch den Tod des Nießbrauchers Werbungskostenpotenzial verloren gehen.<sup>156</sup> Endet der Nießbrauch vor Ablauf des Verteilungszeitraums, kann laut BMF<sup>157</sup> der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwand nur noch im Jahr der Beendigung des Nießbrauchs abgezogen werden. Eine spätere Verteilung durch den Rechtsnachfolger sei ausgeschlossen. Auch der BFH<sup>158</sup> vertritt die Auffassung, dass nach dem Tod des Nießbrauchers die von ihm getragenen Erhaltungsaufwendungen im Sinne des § 82b EStDV nicht auf den Eigentümer übertragen werden können. Eine analoge Anwendung des § 11d Abs. 1 EStDV sei nicht möglich. Folglich ist der Ansatz des verbliebenen Teils der Erhaltungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Eigentümers nicht möglich. Daher sollte bei Verteilung von größeren Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV das Risiko des Verlusts der Werbungskosten durch vorzeitigen Tod des Nießbrauchers bedacht werden.<sup>159</sup>

*Entgeltlicher und teilentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch.* Das Bundesministerium der Finanzen setzt in seinem Nießbraucherlass<sup>160</sup> auch für ein entgeltlich bzw. teilentgeltlich erworbenes Nießbrauchrecht detaillierte Vorgaben zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der mit dem Nießbrauch verbundenen Aufwendungen. Es legt dar, dass der Nießbraucher das entrichtete Entgelt für die Einräumung des Nießbrauchs als Werbungskosten von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abziehen könne. Leiste er eine Einmalzahlung, könne er sie im Jahr der Zahlung nur voll ansetzen, wenn das Nießbrauchrecht für nicht mehr als fünf Jahre eingeräumt werde. Betrage die Dauer des Nießbrauchs mehr als fünf Jahre, sei die Vorauszahlung gemäß § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG auf den Nießbrauchszeitraum gleichmäßig zu verteilen. Dies gelte ebenfalls für lebenslängliche Nießbrauchrechte. Die Lebenserwartung bestimme sich dabei nach der jeweils aktuellen Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes (§ 14 Abs. 1 BewG).<sup>161</sup> Entrichtet der Nießbraucher das Entgelt für den Nießbrauch laufend, bildet grundsätzlich der kapitalisierte Nießbrauchwert die Bemessungsgrundlage für die AfA.<sup>162</sup>

Zudem kann der Nießbraucher die Aufwendungen, die er aufgrund vertraglicher oder gesetzlicher Bestimmungen getragen hat, als Werbungskosten geltend machen.<sup>163</sup> Weiter führt das Bundesministerium der Finanzen<sup>164</sup> aus, dass

<sup>156</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 888.

<sup>157</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 22.

<sup>158</sup>Vgl. BFH v. 13.3.2018, BFH/NV 2018, 824; BFH v. 25.9.2017, BFH/NV 2017, 1603; ebenso in der Literatur Kirchhof & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 39; Herrmann et al., 2019, § 9 EStG Rn. 40 (Stand: 08/2018).

<sup>159</sup>Vgl. Demuth & Haag, 2018, S. 232.

<sup>160</sup>BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 26 ff.

<sup>161</sup>Für Bewertungsstichtage ab 1.1.2019 ist diese dem BMF-Schreiben v. 22.11.2018, BStBl. I 2018, 1306 (siehe Anhang I) und für Bewertungsstichtage ab 1.1.2020 dem BMF v. 2.12.2019, Juris Nr. FMNR55a000019 (siehe Anhang II) zu entnehmen.

<sup>162</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 934.

<sup>163</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 27; siehe die Ausführungen zum unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch in Abschnitt IV.1.2.1.1.

<sup>164</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 28 ff.

<sup>146</sup>Vgl. BFH v. 15.9.1971, BStBl. II 1972, 174, Rz. 10.

<sup>147</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 74.

<sup>148</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 24; in der Literatur ebenso Tipke et al., 2018, § 8 Rn. 159.

<sup>149</sup>Vgl. BFH v. 24.4.1990, BStBl. II 1990, 888, Rz. 11.

<sup>150</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 37; ebenso die Finanzverwaltung im BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 20.

<sup>151</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 19.

<sup>152</sup>Vgl. BFH v. 14.11.1989, BStBl. II 1990, 462, Rz. 13.

<sup>153</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 886 und 887.

<sup>154</sup>Vgl. BFH v. 14.11.1989, BStBl. II 1990, 462, Rz. 15.

<sup>155</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 19 ff.

dem Nießbrauchbesteller das vom Nießbraucher entrichtete Entgelt grundsätzlich im Jahr des Zuflusses als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet werde. Auch hier könne das Entgelt gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG auf den Nießbrauchszeitraum verteilt werden, wenn die Nießbrauchsdauer mehr als fünf Jahre betrage. Der Eigentümer sei zum Ansatz der AfA für das Gebäude berechtigt. Ebenso wie der Nießbraucher könne auch der Eigentümer Aufwendungen als Werbungskosten abziehen, die er wegen vertraglicher Vereinbarungen oder der gesetzlichen Lastenverteilung getragen habe.

Bei einem teilentgeltlich eingeräumten Nießbrauch gelten die Ausführungen zum entgeltlichen Nießbrauch entsprechend, wobei die AfA und Werbungskosten jedoch anteilig in Höhe der unentgeltlich bestellten Quote nicht abgezogen werden können.<sup>165</sup>

#### Vorbehaltsnießbrauch

Wurde ein Gebäude unentgeltlich oder entgeltlich unter Nießbrauchvorbehalt übertragen, kann der Nießbraucher im gleichen Umfang wie zuvor als Eigentümer die AfA gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG geltend machen, wenn er das belastete Grundstück zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt.<sup>166</sup> Die von ihm aufgrund vertraglicher Vereinbarungen oder der gesetzlichen Lastenverteilung getragenen Aufwendungen kann der Nießbrauchberechtigte unter den gleichen Voraussetzungen wie beim unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch als Werbungskosten abziehen.<sup>167</sup>

Laut den Ausführungen des Bundesministeriums der Finanzen<sup>168</sup> kann der Eigentümer Werbungskosten für das nießbrauchsbelastete Grundstück nur ansetzen, soweit ihm Einnahmen daraus zugerechnet werden. Des Weiteren stehe ihm die AfA auf das gesamte Gebäude erst zu, sobald der Nießbrauch erlösche. Bei einer entgeltlichen Übertragung des Grundstücks unter Nießbrauchvorbehalt sei die AfA nach den Anschaffungskosten des Eigentümers ohne den Kapitalwert des Nießbrauchs zuzüglich der ggf. von ihm getragenen Herstellungskosten zu bemessen. AfA-Beträge für den Zeitraum zwischen der Anschaffung des Grundstücks und dem Erlöschen des Nießbrauchs minderten nach Ansicht der Finanzverwaltung das AfA-Volumen. Liege dagegen eine unentgeltliche Grundstücksübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs vor, könne der Eigentümer nach Erlöschen des Nießbrauchs die AfA gemäß § 11d EStDV fortführen.

Schuldzinsen für die Fremdfinanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten können vom Eigentümer eines nießbrauchsbelasteten Grundstücks nicht als vorweggenommene

Werbungskosten geltend gemacht werden, auch wenn eine Vermietungsabsicht nach Wegfall des Nießbrauchs gegeben ist.<sup>169</sup> Das FG Baden-Württemberg<sup>170</sup> hatte den Ansatz als vorweggenommene Werbungskosten zunächst zugelassen, die Entscheidung wurde jedoch anschließend vom BFH aufgehoben. Der BFH<sup>171</sup> sieht keinen notwendigen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Aufwand und zukünftigen Einnahmen.

#### Übersicht

Ist das nießbrauchsbelastete Grundstück dem Privatvermögen zuzuordnen und wird es vom Nießbraucher vermietet oder verpachtet, stellt sich sein Werbungskostenabzug gemäß § 9 EStG wie in folgender Abbildung zusammengefasst dar:

Korn<sup>173</sup> weist darauf hin, dass vertraglich detailliert festgehalten werden sollte, welche laufenden Grundstückskosten vom Nießbraucher getragen werden, da diese Regelungen maßgeblich für den Werbungskostenabzug sind. Aus steuerlicher Sicht am günstigsten sei die Vereinbarung, der Nießbraucher trage sämtliche Grundstückskosten einschließlich außerordentlicher Instandsetzungskosten und Finanzierungskosten des Nießbrauchbestellers. Nur so könne der vollständige Werbungskostenabzug gesichert werden. Allerdings müssten die Beteiligten trotz der steuerlichen Vorteile abwägen, ob eine derartige Ausgestaltung des Nießbrauchs wirtschaftlich sinnvoll und vertretbar ist.

Bei der Wahl des steuerlichen Gestaltungsmittels sollte bedacht werden, dass die steuermindernde Wirkung der AfA auf das Gebäude beim unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch verloren geht, da weder der Nießbraucher noch der Eigentümer AfA geltend machen können.<sup>174</sup> Daher eignet sich der Zuwendungsnießbrauch insbesondere für bereits vollständig abgeschriebene Gebäude.<sup>175</sup>

Dennoch ist der Zuwendungsnießbrauch an Grundstücken als steuerliches Gestaltungsmittel interessant. Mit Hilfe eines unentgeltlich eingeräumten Zuwendungsnießbrauchs lassen sich Einkünfte vom Eigentümer auf den Nießbrauchberechtigten verlagern ohne die bestehenden Eigentumsverhältnisse zu berühren.<sup>176</sup> Ein derartiges Nießbrauchrecht eignet sich insbesondere dann, wenn Angehörige mit geringen eigenen Einkünften versorgt werden sollen.<sup>177</sup> Ein häufiger Anwendungsfall des Zuwendungsnießbrauchs stellt auch die Verlagerung von Einkünften auf Kinder dar, die sich in ihrer Ausbildung befinden, sodass diese aus den zuge-

<sup>169</sup>Vgl. BFH v. 19.2.2019, BFH/NV 2019, 540.

<sup>170</sup>FG Baden-Württemberg v. 25.4.2017, EFG 2017, 1733, Rz. 38 f., aufgehoben durch BFH IX R 20/17.

<sup>171</sup>Vgl. BFH v. 19.2.2019, BFH/NV 2019, 540, Rz. 12.

<sup>596</sup>In Anlehnung an: Krudewig, 2012, S. 47 f.

<sup>173</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 29.

<sup>174</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 74; ebenso Götz, 2019, Rz. 909.

<sup>175</sup>Vgl. Demuth & Haag, 2018, S. 228.

<sup>176</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 32.

<sup>177</sup>Vgl. Krudewig, 2012, S. 1.

<sup>165</sup>Vgl. Demuth & Haag, 2018, S. 231.

<sup>166</sup>Vgl. BFH v. 28.7.1981, BStBl. II 1982, 380; übernommen von der Finanzverwaltung im BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 42; in der Literatur ebenso Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 75.

<sup>167</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 43; siehe Abschnitt IV.1.2.1.1.

<sup>168</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 45 ff.

	Zuwendungsnießbrauch		Vorbehalts-
	Unentgeltlich	Entgeltlich	nießbrauch
AfA auf das Gebäude	Nein	Nein	Ja
Laufende Grundstückskosten aus gesetzlicher und/oder vertraglicher Verpflichtung	Ja	Ja	Ja
AfA auf das Nutzungsrecht	Nein	Ja	Nein

Abbildung 1: Werbungskostenabzug des Nießbrauchers im Falle des Nießbrauchs an Grundstücken<sup>172</sup>

wendeten Einkünften finanziert werden kann.<sup>178</sup> Der steuerliche Vorteil besteht in der niedrigeren Steuerbelastung für Personen mit geringen Einkünften durch den progressiven Steuertarif des § 32a EStG und den Grundfreibetrag in Höhe von aktuell 9.168 Euro (VZ 2019) bzw. 9.408 Euro (VZ 2020). Dieser Effekt soll anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht werden.

Trotz des steuerlichen Verlusts der AfA ergibt sich bei der Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs zugunsten des Sohnes durch die Einkünfteverlagerung eine Steuerersparnis aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von jährlich 5.748,70 Euro.

#### 4.1.3. Grundstücksveräußerung unter Nießbrauchvorbehalt zur Vermeidung eines Gewinns im Sinne des § 23 EStG

Wird ein Grundstück des Privatvermögens innerhalb der Sperrfrist von zehn Jahren veräußert, kann ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegen. Entsteht ein Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft wird dieser gemäß § 22 Nr. 2 EStG den sonstigen Einkünften zugerechnet.

Um einen derartigen Gewinn zu verringern oder ggf. zu vermeiden, kann das Grundstück vollentgeltlich unter Nießbrauchvorbehalt übertragen werden.<sup>179</sup> Nach den Ausführungen von *Kessler/Mirbach*<sup>180</sup>, die im Folgenden beschrieben werden, erfolgt der Verkauf dabei in zwei Schritten. Zunächst veräußert der Eigentümer das Grundstück unter Nießbrauchvorbehalt an den Käufer. Dabei stelle das vorbehaltene Nießbrauchrecht nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>181</sup> keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Der Erwerber werde einen um den Wert des Nießbrauchsrechts geminderten Kaufpreis entrichten. Von diesem Betrag sind gemäß § 23 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Satz 4

EStG die um die vorgenommene AfA geminderten Anschaffungskosten abzuziehen, um den Gewinn aus dem privaten Veräußerungsgeschäft zu ermitteln. Dieser falle durch den geminderten Kaufpreis geringer aus als bei einer Veräußerung ohne Nießbrauchvorbehalt. Ggf. könne sogar ein Verlust entstehen. Folglich ergebe sich eine geringere oder ggf. keine Steuerbelastung aus der Grundstücksveräußerung.

In einem zweiten Schritt löst nach den Erläuterungen von *Kessler/Mirbach*<sup>182</sup> der Erwerber das Nießbrauchrecht später entgeltlich ab. Dabei handle es sich um eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung, die weder als nachträgliches Entgelt für die Grundstücksveräußerung noch als Entschädigung für künftig entgehende Einnahmen im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG angesehen werde.<sup>183</sup> Die Ablösezahlung stellt beim Käufer nachträgliche Anschaffungskosten dar.<sup>184</sup> Allerdings sollte darauf geachtet werden, zwischen der Grundstücksveräußerung und der Ablösung des Nießbrauchs einen angemessenen Zeitraum von mehr als zwei Jahren verstreichen zu lassen.<sup>185</sup> Ansonsten besteht die Gefahr, dass ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO angenommen wird.

Um sicherzustellen, dass es tatsächlich zu einer Ablösung des Nießbrauchs kommt, können sich beide Parteien durch Optionsvereinbarungen absichern.<sup>186</sup> Um auch hier die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO zu vermeiden, muss jedoch eine gewisse Unsicherheit bezüglich der Ausübung der Option, das heißt der Ablösung des Nießbrauchs, bestehen.<sup>187</sup>

#### 4.1.4. Besonderheiten bei Grundstücken des Betriebsvermögens

##### Zuwendungsnießbrauch

<sup>178</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 32.

<sup>179</sup>Vgl. Kessler & Mirbach, 2015, S. 926; übernommen von Götz, 2019, Rz. 1511.

<sup>180</sup>Vgl. Kessler & Mirbach, 2015, S. 929.

<sup>181</sup>Zum Beispiel BFH v. 24.4.1991, BStBl. II 1991, 793, Rz. 8; übernommen von der Finanzverwaltung im BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 40.

<sup>182</sup>Vgl. Kessler & Mirbach, 2015, S. 929.

<sup>183</sup>Vgl. auch BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 58.

<sup>184</sup>Vgl. Auch BFH v. 28.11.1991, BStBl. II 1992, 381, Rz. 16.

<sup>185</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1515.

<sup>186</sup>Vgl. Kessler & Mirbach, 2015, S. 932.

<sup>187</sup>Vgl. Kessler & Mirbach, 2015, S. 931 f.

**Beispiel:** Vater V (alleinstehend und konfessionslos) verfügt im VZ 2019 über ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 100.000 Euro, worin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG in Höhe von jährlich 20.000 Euro enthalten sind. V wendet seinem studierenden Sohn S (ebenfalls alleinstehend und konfessionslos) den Nießbrauch an dem Vermietungsobjekt zu, damit dieser daraus seinen Unterhalt bestreiten kann. S erzielt ansonsten keine Einkünfte. Die jährliche AfA auf das Gebäude beträgt 2.000 Euro.

#### Steuerbelastungsvergleich:

##### a) Ohne Zuwendungsnießbrauch

#### Steuerlast des Vaters V

Zu versteuerndes Einkommen § 2 Abs. 5 EStG	100.000 Euro
Steuerbetrag § 32a EStG (VZ 2019)	33.219 Euro
Solidaritätszuschlag §§ 1, 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 SolZG	1.827,04 Euro
<b>Gesamtsteuerbelastung</b>	<b>35.046,04 Euro</b>

##### b) Mit Zuwendungsnießbrauch

#### Steuerlast des Vaters V

Zu versteuerndes Einkommen § 2 Abs. 5 EStG	80.000 Euro
Steuerbetrag § 32a EStG (VZ 2019)	24.819 Euro
Solidaritätszuschlag §§ 1, 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 SolZG	1.365,04 Euro

#### Steuerlast des Sohns S

Zu versteuerndes Einkommen § 2 Abs. 5 EStG	22.000 Euro
Steuerbetrag § 32a EStG (VZ 2019)	2.951 Euro
Solidaritätszuschlag §§ 1, 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 SolZG	162,30 Euro
<b>Gesamtsteuerbelastung</b>	<b>29.297,34 Euro</b>
<b>Steuerersparnis</b>	<b>5.748,70 Euro</b>

Wird der Zuwendungsnießbrauch an einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück entgeltlich bestellt, liegt keine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vor, sofern diese nicht ausdrücklich erklärt wird.<sup>188</sup> Das Grundstück ist nunmehr dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen.<sup>189</sup> Die Grundstücksnutzung verhält sich wie die Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks.<sup>190</sup> Die erhaltenen Einnahmen gehören zu den Betriebseinnahmen des Eigentümers.<sup>191</sup> Im Gegenzug kann er die AfA und die aufgrund vertraglicher Vereinbarungen oder gesetzlicher Bestimmungen von ihm getragenen Grundstücksaufwendungen als Betriebsausgaben ansetzen.<sup>192</sup>

Handelt es sich dagegen um ein unentgeltlich zugewendetes Nießbrauchrecht, ist nach Ansicht des BFH<sup>193</sup> entscheidend, ob das Grundstück nach Wegfall des Nutzungsrechts voraussichtlich weiterhin dem Betrieb dienen soll. Ist dies zu bejahen, liege demnach ebenfalls keine Entnahme aus dem Betriebsvermögen vor und das Grundstück sei dem ge-

willkürten Betriebsvermögen zuzurechnen. Der Eigentümer kann jedoch während der Dauer des Nießbrauchs weder AfA noch Grundstücksaufwendungen als Betriebsausgaben geltend machen, da das Grundstück betriebsfremd genutzt wird.<sup>194</sup>

#### Vorbehaltsnießbrauch

Bei Übertragung eines betrieblichen Grundstücks unter Nießbrauchvorbehalt ist zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen zu unterscheiden. Erfolgt die Grundstücksübertragung gegen Entgelt liegt eine entgeltliche Veräußerung vor, wodurch das Grundstück aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und die enthaltenen stillen Reserven aufgelöst werden.<sup>195</sup> Die Einräumung des Nießbrauchs stellt dabei keine Gegenleistung des Erwerbers dar.<sup>196</sup> Nutzt der Nießbraucher das Grundstück weiterhin betrieblich, steht ihm die Vornahme der AfA zu, während das Grundstück jedoch nicht als Betriebsvermögen erfasst werden kann.<sup>197</sup>

<sup>188</sup>Vgl. Ritter, 2019, S. 60.

<sup>189</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1002.

<sup>190</sup>Vgl. BFH v. 10.4.1990, BStBl. II 1990, 961, Rz. 12, in dem sich der BFH auf ein Erbbaurecht bezieht.

<sup>191</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1002.

<sup>192</sup>Vgl. Ritter, 2019, S. 60; siehe auch BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 30.

<sup>193</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 57.

<sup>194</sup>Vgl. Ritter, 2019, S. 61.

<sup>195</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1047.

<sup>196</sup>Zum Beispiel BFH v. 24.4.1991, BStBl. II 1991, 793, Rz. 8; übernommen von der Finanzverwaltung im BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 40.

<sup>197</sup>Vgl. Ritter, 2019, S. 62.

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks unter Nießbrauchvorbehalt wird das Grundstück ebenfalls entnommen und die stillen Reserven werden realisiert.<sup>198</sup> Nach Auffassung des VIII. Senat des BFH<sup>199</sup> stellt die Schenkung einen privaten Vorgang dar und könne daher nur im außerbetrieblichen Bereich vollzogen werden. Zudem lege der Nießbraucher das Nießbrauchrecht als immaterielles Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen ein, wenn er das übertragene Grundstück weiterhin betrieblich nutze. Die Bewertung dieser Einlage erfolgt abweichend vom genannten Urteil des VIII. Senats<sup>200</sup> nach Ansicht des III. Senats des BFH in seiner Entscheidung v. 16.12.1988<sup>201</sup> nicht mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Der Nießbraucher könne die von ihm getragenen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Grundstück stehen, gewinnmindernd berücksichtigen, indem er eine entsprechende Einlage absetze. Zu den Aufwendungen des Nießbrauchers würden auch die von ihm selbst getragenen abschreibbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören. Bei Tod des Nießbrauchberechtigten sei keine erfolgswirksame Ausbuchung eines etwaigen Restbuchwerts vorzunehmen.

## 4.2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Beurteilung

### 4.2.1. Besteuerung des Zuwendungsnießbrauchs

Die lebzeitige und unentgeltliche Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs erfüllt den Tatbestand der Schenkung unter Lebenden gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die Zuwendung eines Nießbrauchrechts an einem Grundstück ist nicht nach § 13d ErbStG begünstigt, da es sich dabei nicht um einen Eigentumserwerb an Grundbesitz handelt.<sup>202</sup> Bei der Versteuerung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen hat der Erwerber gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ein Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung und der Jahresversteuerung. Dieses kann der Nießbrauchberechtigte beim Zuwendungsnießbrauch in Anspruch nehmen.<sup>203</sup>

#### Sofortversteuerung

Trifft der Nießbraucher in seiner Schenkungsteuererklärung keine Wahl hinsichtlich der gewünschten Methode, wendet das Finanzamt die Sofortversteuerung an.<sup>204</sup> Nach dieser ist gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG der Kapitalwert des Nießbrauchrechts zu ermitteln, von dem der persönliche Freibetrag nach § 16 ErbStG und ggf. der besondere Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG abgezogen werden. Die Steuer ist durch Einmalzahlung sofort zu entrichten.<sup>205</sup>

Im Fall der Sofortversteuerung muss die Nichte die Schenkungsteuer in Höhe von 20.740 Euro als Einmalzahlung leisten, obwohl die Nutzungen erst in der Zukunft sukzessive realisiert werden.<sup>206</sup>

#### Jahresversteuerung

Fehlt dem Nießbrauchberechtigten die erforderliche Liquidität zur sofortigen Zahlung der Steuer, kann er gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG auf Antrag die Jahresversteuerung wählen.<sup>207</sup> Dabei ist der Steuersatz, der für den Kapitalwert ermittelt wurde, auf den Jahreswert des Nießbrauchs anzuwenden (§ 23 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

In oben angeführtem Beispiel wird der Jahreswert in Höhe von 12.000 Euro zum Steuersatz von 20 Prozent angesetzt. Demnach ergäbe sich eine jährlich zu entrichtende Schenkungsteuer in Höhe von 2.400 Euro. Die persönlichen Freibeträge, die sonst zur Kürzung der Bemessungsgrundlage des steuerpflichtigen Erwerbs führen, werden bei der Steuerberechnung nicht eingebunden.<sup>208</sup> Um die persönlichen Freibeträge dennoch zu berücksichtigen, kann der Nießbraucher zwischen der Aufzehrermethode und der Kürzungsmethode wählen.<sup>209</sup> Bei ersterer wird die Jahressteuer so lange nicht erhoben, bis der Beschenkte Bezüge in Höhe des Freibetrags erhalten hat.<sup>210</sup> Die Kürzungsmethode wird nur auf Antrag des Steuerpflichtigen angewendet.<sup>211</sup> Sie kürzt den Jahreswert des Nießbrauchs in dem Maß, in dem der Freibetrag den Kapitalwert mindert.<sup>212</sup>

Fortsetzung des Beispiels aus IV.2.1.1: Die mittellose Nichte N wählt gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Jahresversteuerung.

#### a) Aufzehrermethode

Der Freibetrag in Höhe von 20.000 Euro ist im zweiten Jahr aufgezehrt, sodass in diesem Jahr die verbleibenden 4.000 Euro der Schenkungsteuer unterworfen werden. Ab dem dritten Jahr ist der volle Jahreswert von 12.000 Euro zu versteuern.

#### b) Kürzungsmethode

Zunächst ist das Verhältnis des Freibetrags zum Kapitalwert zu ermitteln:

$$\frac{\text{Freibetrag}}{\text{Kapitalwert}} = \frac{20.000 \text{ Euro}}{123.700 \text{ Euro}} = 16,17\%$$

Der Jahreswert des Nießbrauchs wird ebenfalls entsprechend dieses Verhältnisses gekürzt:

$$\text{Jahreswert} \times (1 - 16,17\%) = 10.059 \text{ Euro}$$

<sup>198</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 32.

<sup>199</sup>Vgl. BFH v. 2.8.1983, BStBl. II 1983, 735, Rz. 11.

<sup>200</sup>BFH v. 2.8.1983, BStBl. II 1983, 735.

<sup>201</sup>Vgl. BFH v. 16.12.1988, BStBl. II 1989, 763, Rz. 20.

<sup>202</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 13d ErbStG Rn. 1.1 (Stand: 08/2018).

<sup>203</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1622.

<sup>204</sup>Vgl. Lippross et al., 2019, § 23 ErbStG Rn. 19 (Stand: 06/2013).

<sup>205</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 23 ErbStG Rn. 1.

<sup>206</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 23 ErbStG Rn. 1.

<sup>207</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 23 ErbStG Rn. 1 (Stand: 08/2019).

<sup>208</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 23 ErbStG Rn. 15.

<sup>209</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1623.

<sup>210</sup>Vgl. H E 23 „Abzug persönlicher Freibeträge“ ErbStR.

<sup>211</sup>Vgl. Lippross et al., 2019, § 23 ErbStG Rn. 12 (Stand: 06/2013).

<sup>212</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1624.

**Beispiel:** Onkel O räumt seiner mittellosen Nichte N den Zuwendungsnießbrauch an einer Eigentumswohnung ein. Der Nießbrauch ist auf einen Zeitraum von 15 Jahren begrenzt. Der Jahreswert des Nießbrauchs im Sinne des § 15 Abs. 2 BewG beträgt 12.000 Euro und überschreitet den Höchstbetrag nach § 16 BewG nicht.

#### Berechnung des Kapitalwerts des Nießbrauchs

Jahreswert (§ 15 Abs. 2 BewG)	12.000 Euro
x Vervielfältiger (§ 13 Abs. 1 i.V.m. Anlage 9a zu § 13 BewG)	10,314
<hr/>	
Kapitalwert des Nießbrauchs	123.768 Euro

#### Steuerbelastung bei Sofortversteuerung

Erwerb (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	123.768 Euro
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG)	20.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	103.768 Euro
Gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	103.700 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse II, Steuersatz 20 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	20.740 Euro

Über die gesamte Laufzeit des Nießbrauchs sind jährlich 10.059 Euro mit einem Steuersatz von 20 Prozent zu versteuern.

Die Jahresversteuerung bietet gegenüber der Sofortversteuerung einen Liquiditätsvorteil, da die Steuerzahlung aus der jährlich realisierten Bereicherung finanziert werden kann.<sup>213</sup> Des Weiteren stellt die Jahresversteuerung keine endgültige Entscheidung dar.<sup>214</sup> Aufgrund der Möglichkeit, die Jahressteuer nach § 23 Abs. 2 ErbStG zum jeweils nächsten Fälligkeitstermin mit ihrem Kapitalwert abzulösen, besitzt sie einen vorläufigen Charakter.<sup>215</sup> Allerdings weisen *Meincke/Hannes/Holtz*<sup>216</sup> darauf hin, dass bei lebenslänglichen Nießbrauchrechten die Sofortversteuerung günstiger sein könne, wenn die tatsächliche Lebenszeit des Berechtigten die durchschnittliche Lebenszeit übersteige. Die statistische Lebenserwartung werde der Besteuerung nach dem Kapitalwert zugrunde gelegt. Bei der Jahresbesteuerung müsse die Steuer dagegen für die tatsächliche Lebenszeit des Nießbrauchers entrichtet werden.

#### 4.2.2. Besteuerung des Vorbehaltsnießbrauchs

Grundsätzlich liegt bei der Vermögensübertragung unter Nießbrauchvorbehalt eine Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Es handelt sich um eine Schenkung nach § 516 BGB, wobei das vorbehaltene Nießbrauchrecht eine Auflage im Sinne des § 525 BGB darstellt.<sup>217</sup>

Wird ein Grundstück unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen, welches mit Schulden belastet ist, kommt es nach *Götz*<sup>218</sup> darauf an, ob der Erwerber durch die Schuld konkret in Anspruch genommen wird. Nur wenn dies der Fall sei und

er beim Schenker keinen Rückgriff nehmen könne, mindere die Schuld den Wert der Schenkung. Ggf. verringere sich der Erwerb des Beschenkten rückwirkend, wenn es sich um eine aufschiebend bedingte Schuld handle (§ 6 BewG).

Zudem ist auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH<sup>219</sup> zur Übertragung von Grundstücken hinzuweisen, für die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG für den Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner in Anspruch genommen wurde. Wird das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb unter Nießbrauchvorbehalt übertragen, führe dies laut dem II. Senat des BFH<sup>220</sup> gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 5 ErbStG zu einem rückwirkenden Verlust der Steuerbefreiung. Der Nachversteuerungstatbestand greife auch dann, wenn der Erwerber das Familienheim zwar weiterhin selbst nutze, jedoch das Eigentum übertrage.

#### Bewertung des übertragenen Vermögens

Bei der Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchvorbehalt unterliegt die Bereicherung des Erwerbers als steuerpflichtiger Erwerb der Schenkungsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Um diese Bereicherung zu ermitteln, ist vom Wert des übertragenen Vermögens der Kapitalwert des Nießbrauchs abzuziehen (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Zunächst muss daher der Wert des Grundstücks ermittelt werden. Für die Übertragung von Grundbesitz im Sinne des § 19 Abs. 1 BewG, das heißt für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundstücke des Grundvermögens und Betriebsgrundstücke, ist § 12 Abs. 3 ErbStG anzuwenden.

Die Bewertung des Grundvermögens erfolgt nach den §§ 176 bis 187 BewG. Ihr ist gemäß § 177 BewG der gemeine Wert nach § 9 BewG zugrunde zu legen. Dieser wird gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG durch den Preis bestimmt, der

<sup>213</sup>Vgl. *Lippross et al.*, 2019, § 23 ErbStG Rn. 28 (Stand: 06/2013).

<sup>214</sup>Vgl. *Kapp et al.*, 2019, § 23 ErbStG Rn. 2 (Stand: 08/2019).

<sup>215</sup>Vgl. *Meincke et al.*, 2018, § 23 ErbStG Rn. 18.

<sup>216</sup>Vgl. *Meincke et al.*, 2018, § 23 ErbStG Rn. 13.

<sup>217</sup>Vgl. *Kapp et al.*, 2019, § 7 ErbStG Rn. 43 (Stand: 10/2019).

<sup>218</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1579-1582.

<sup>219</sup>BFH v. 11.7.2019, DStR 2019, 2520.

<sup>220</sup>BFH v. 11.7.2019, DStR 2019, 2520, Rz. 11 f.

im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen (§ 198 Satz 1 BewG). Der BFH<sup>221</sup> fordert dabei, dass der Nachweis durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erbracht wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>222</sup> ist eine öffentliche Bestellung und Vereidigung des Sachverständigen jedoch nicht erforderlich.

Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich gemäß § 179 Satz 1 BewG nach folgender Formel:

$$\text{Gemeiner Wert} = \text{Bodenrichtwert} \times \text{Grundstücksfläche}$$

Dabei ist stets der aktuelle Bodenrichtwert anzusetzen, der zuletzt zu ermitteln war (§ 179 Satz 3 BewG). Die Bodenrichtwerte werden gemäß § 196 Abs. 1 Satz 5 BauGB grundsätzlich jeweils zum Ende jeden zweiten Kalenderjahres ermittelt.

Bei der Bewertung der bebauten Grundstücke, auf denen sich benutzbare – das heißt bezugsfertige – Gebäude befinden (§ 180 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 178 Abs. 1 Satz 2 BewG), unterscheidet § 182 BewG drei Verfahren.

Für das Vergleichswertverfahren bilden gemäß § 183 Abs. 1 Satz 2 BewG die Preise von Vergleichsgrundstücken den vorrangigen Bewertungsmaßstab. Nachrangig kann auf Vergleichsfaktoren wie beispielsweise die Durchschnittspreise für Wohnflächen dieses Baujahrs in dieser Lage zurückgegriffen werden.<sup>224</sup> Beziehen sich diese nur auf das Gebäude, ist der Bodenwert nach § 179 BewG gesondert zu berücksichtigen (§ 183 Abs. 2 Satz 2 BewG).

Die Bewertung nach dem Ertragswertverfahren erfolgt nach den §§ 184 bis 188 BewG. Der Grundbesitzwert ist nach § 184 Abs. 3 BewG wie in folgender Abbildung dargestellt zu ermitteln.

Bei Anwendung des Sachwertverfahrens richtet sich die Bewertung nach den §§ 189 bis 191 BewG. Der Grundbesitzwert lässt sich nach folgendem Schema berechnen:

#### Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG

Nach § 13d Abs. 1 ErbStG sind zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nur mit 90 Prozent ihres Werts anzusetzen. Die bebauten Grundstücke bzw. Grundstücksteile müssen im Inland oder im EU-/EWR-Ausland belegen sein und dürfen nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im

Sinne des § 13a ErbStG gehören (§ 13d Abs. 3 ErbStG). Sofern die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann bei Übertragungen von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken unter Vorbehalt des Nießbrauchs die Begünstigung des § 13d ErbStG in Anspruch genommen werden.<sup>227</sup> Der Eigentumserwerb am Grundbesitz, der Gegenstand der Begünstigung ist, steht trotz des Nießbrauchs dem Erwerber zu.<sup>228</sup>

#### Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs

Nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. durften bei Erwerben bis 31.12.2008 bestimmte, mit dem Erwerb verbundene Belastungen wie beispielsweise eine Nießbrauchlast nicht abgezogen werden.<sup>229</sup> Der auf dieses Abzugsverbot zurückzuführende Steuermehrbetrag wurde bis zum Erlöschen der nichtabziehbaren Belastungen zinslos gestundet (§ 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F.). Sofort fällig war nur die Steuer, die auf den Vermögenserwerb nach Abzug des Kapitalwerts des Nießbrauchs entfiel.<sup>230</sup>

Für Erwerbe seit dem 1.1.2009 hat der Nießbrauchvorbehalt eine Reduzierung der Schenkungsteuerbelastung des Beschenkten zur Folge.<sup>231</sup> Der Kapitalwert des Nießbrauchsrechts ist nach § 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vom Wert des geschenkten Gegenstands abzuziehen, soweit kein in § 10 Abs. 6 Sätze 3 bis 6 ErbStG genanntes begünstigtes Vermögen vorliegt. Wird die Steuerbefreiung des § 13d ErbStG bei Übertragung eines zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücks unter Nießbrauchvorbehalt angewendet, kann die Nießbrauchlast entsprechend nur zu 90 Prozent berücksichtigt werden (§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG).

Da der Nießbrauch den Wert der nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu besteuern den Zuwendung mindert, ist die Eigentumsübertragung unter Nießbrauchvorbehalt seit Wegfall des § 25 ErbStG a.F. als Mittel zur Gestaltung der vorweggenommen Erbfolge interessant.<sup>232</sup> Bei Einräumung eines lebenslänglichen Nießbrauchsrechts zieht der Tod des Berechtigten keine erbschaftsteuerlichen Auswirkungen nach sich, da das Erlöschen des Nießbrauchs nicht erbschaftsteuerpflichtig ist.<sup>233</sup>

Weicht die tatsächliche Lebenszeit des Nießbrauchers stark von der der Besteuerung zugrunde liegenden Lebenserwartung ab, kann es allerdings nach § 14 Abs. 2 BewG zu einer nachträglichen Berichtigung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer kommen. Je nach Lebensalter des Berechtigten definiert § 14 Abs. 2 Nr. 1 bis 10 BewG die Anzahl der Jahre, während derer das Nießbrauchrecht bestehen muss, damit es nicht zu einer derartigen Berichtigung kommt. Wird diese Dauer unterschritten, wird der Bewertung des Nießbrauchs die tatsächliche Lebensdauer des Nießbrauchers zugrunde

<sup>221</sup>Vgl. BFH v. 11.9.2013, BStBl. II 2014, 363, Rz. 31; das Urteil erging zwar zu § 146 Abs. 7 BewG a.F., ist jedoch auf die aktuelle Rechtslage zu übertragen nach Handzik, 2017, Rz. 231.

<sup>222</sup>Vgl. R B 198 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011.

<sup>597</sup>Eigene Darstellung.

<sup>224</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 12 ErbStG Rn. 54.

<sup>598</sup>In Anlehnung an: Handzik, 2017, Rz. 243.

<sup>599</sup>In Anlehnung an: Lippross et al., 2019, § 189 BewG Rn. 20 (Stand: 08/2016).

<sup>227</sup>Vgl. Lippross et al., 2019, § 13d ErbStG Rn. 21 (Stand: 06/2017).

<sup>228</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 13d ErbStG Rn. 1.1 (Stand: 08/2018).

<sup>229</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1571.

<sup>230</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 25 ErbStG Rn. 3).

<sup>231</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1576.

<sup>232</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 421.

<sup>233</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 3 ErbStG Rn. 332 (Stand: 02/2018).

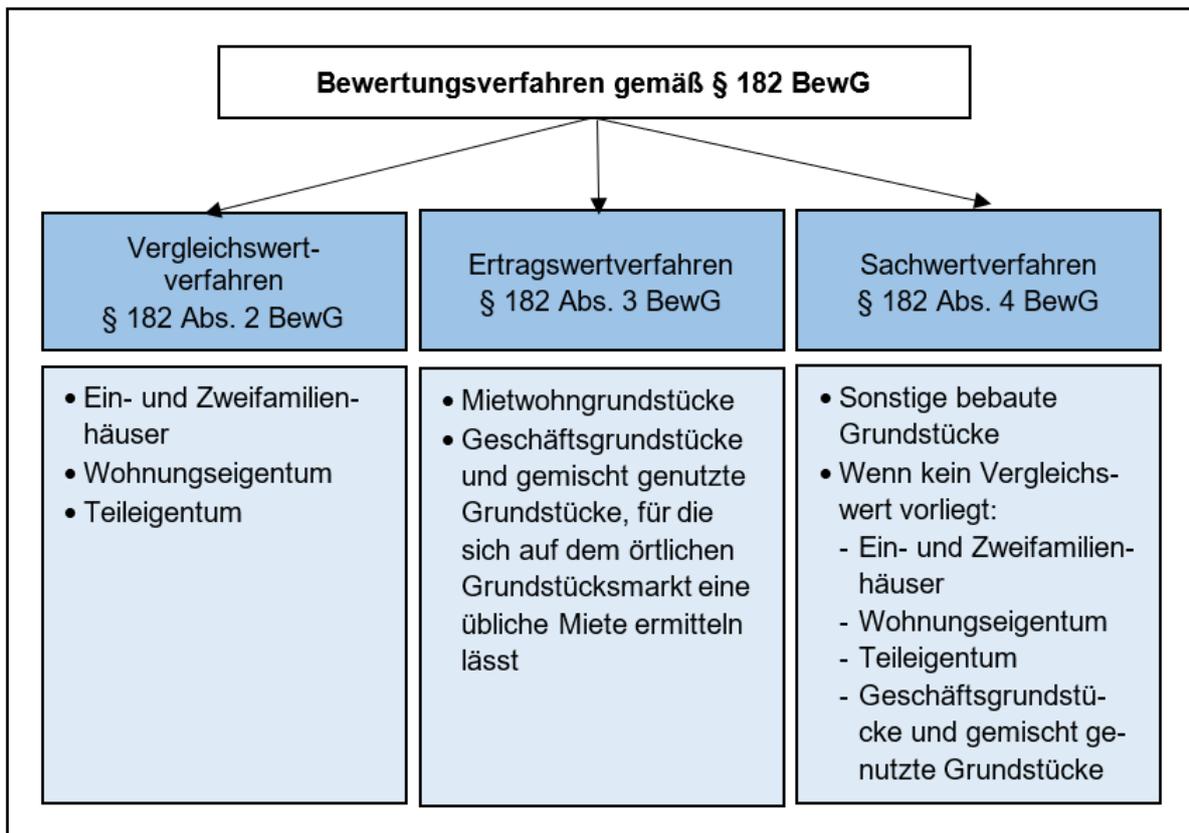


Abbildung 2: Bewertungsverfahren der bebauten Grundstücke<sup>223</sup>

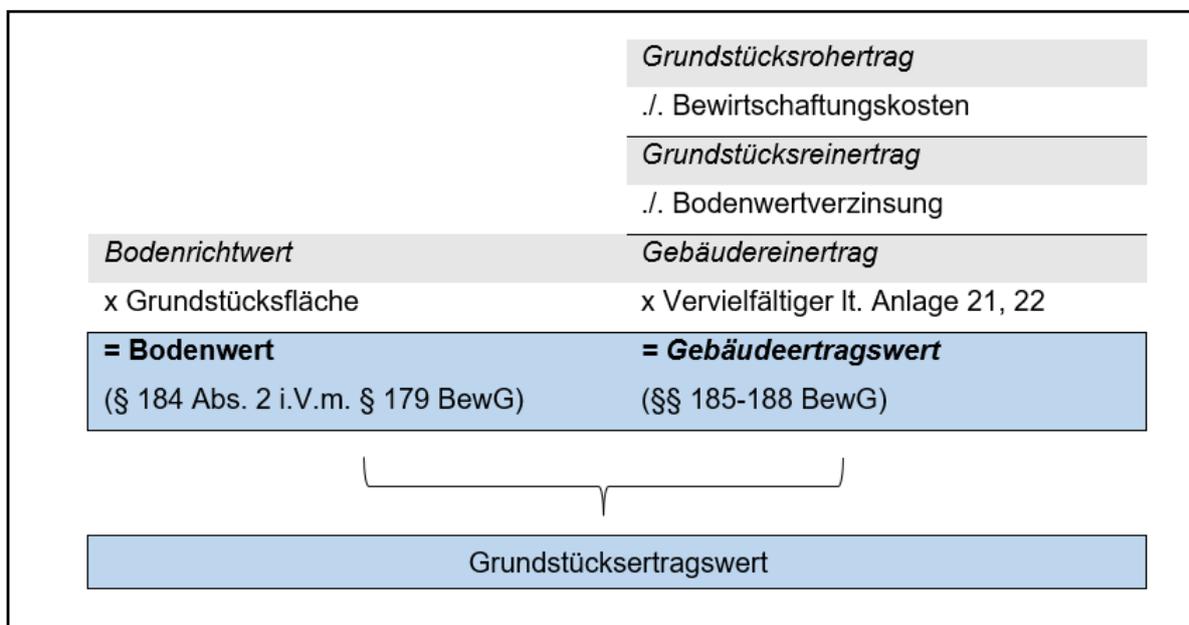
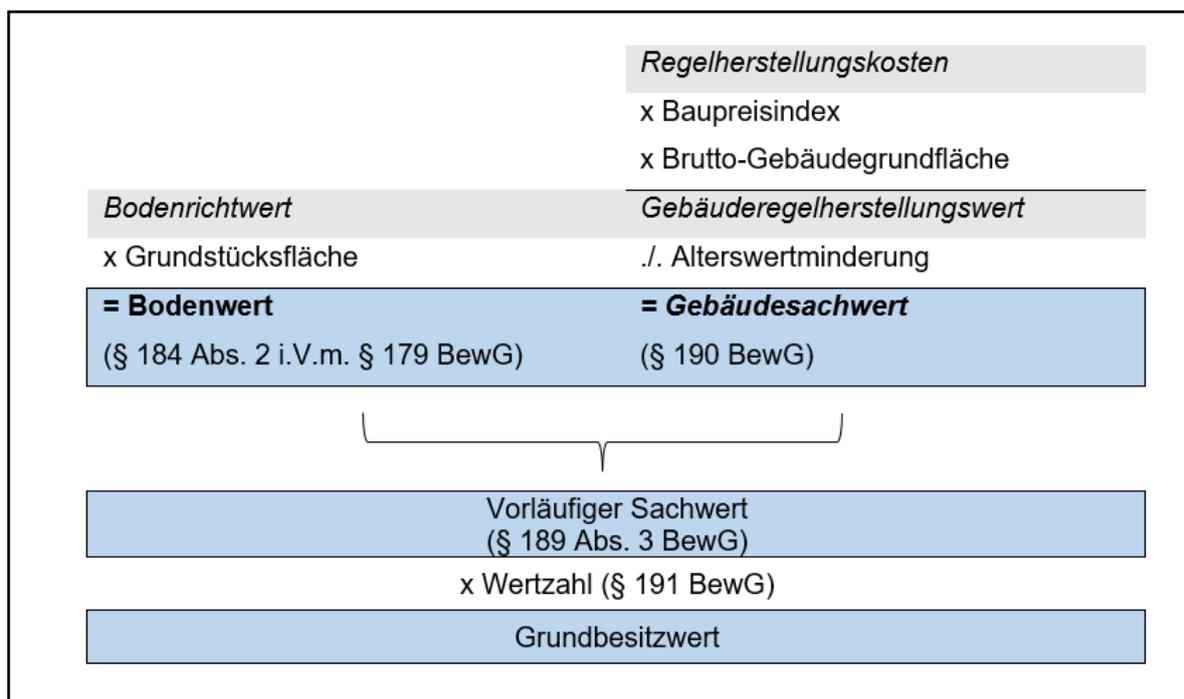


Abbildung 3: Bewertung nach dem Ertragswertverfahren<sup>225</sup>

gelegt. Dies führt zu einem geringeren Kapitalwert. Da dieser bei der Vermögensübertragung den Wert der Zuwendung gemindert hat, kommt es zu einer Steuernachzahlung. Folglich besteht bei der Vermögensübertragung unter Vorbehalt

eines lebenslangen Nießbrauchsrechts das Risiko einer nachträglichen Berichtigung der Schenkungsteuer durch einen



**Abbildung 4:** Bewertung nach dem Sachwertverfahren<sup>226</sup>

vorzeitigen Tod des Übertragenden.<sup>234</sup>

#### 4.2.3. Generationensprung und Nießbrauch

Im Sinne der langfristigen Steuerplanung kann es sinnvoll sein, Vermögen der Großeltern direkt auf nachrangige Verwandte, wie zum Beispiel die Enkelkinder, zu übertragen.<sup>235</sup> Da die Generation der Kinder übersprungen wird, werden derartige Gestaltungen von *Götzenberger* als „Generation-Skipping“<sup>236</sup> bezeichnet. Dadurch kann ein der Erbschaftsteuer unterliegender Steuerfall vermieden werden.<sup>237</sup> Zudem lässt sich der Progressionsvorteil des Stufenartfals (§ 19 Abs. 1 ErbStG) nutzen, weil die Erwerbe des Enkelkinds vom Großvater und vom Vater getrennt bleiben.<sup>238</sup> Wertsteigerungen des übertragenen Vermögens werden der Erbschaftsteuer entzogen, weil das Grundstück bereits im Eigentum der nachfolgenden Generation steht.<sup>239</sup>

Allerdings steht diesen Vorteilen der Verlust des Freibetrags des Kindes des Übergebers als Zwischenerben als Nachteil gegenüber.<sup>240</sup> Um diesen Nachteil zu vermeiden, kann das Modell des Generationensprungs durch Einräumung eines Nießbrauchs zugunsten der Zwischengeneration optimiert werden.<sup>241</sup> Zudem kann so die Absicherung der übersprungenen Generation sichergestellt werden.<sup>242</sup> Nach-

folgendes Beispiel vergleicht die Steuerbelastung, die sich durch eine Gestaltung mit Hilfe des Generation-Skippings und Nießbrauch ergibt, mit der Steuerbelastung bei einem indirekten Erwerb des Vermögens des Großvaters über den Vater an den Enkel. Wertsteigerungen des Vermögens sowie dynamische Effekte, die sich durch Auf- oder Abzinsen ergeben würden, werden vernachlässigt. Ebenso wird aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass der Vater kein eigenes Vermögen besitzt, das er an den Sohn vererbt.

Wirtschaftlich stehen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei beiden Alternativen zunächst der Zwischengeneration zu, in ersterem Fall als Eigentümer und bei der zweiten Gestaltungsmöglichkeit als Nießbraucher. Zu beachten sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen im Falle des Nießbrauchs.<sup>244</sup> Wird ein Zuwendungsnießbrauchs zugunsten der übersprungenen Generation eingeräumt, scheidet der Abzug der AfA als Werbungskosten aus.<sup>245</sup>

#### 4.3. Grunderwerbsteuerliche Beurteilung der Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchvorbehalt

Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes sind grundsätzlich von der Grunderwerbsteuer befreit (§ 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG). Lediglich bei Schenkungen unter Auflage, die bei Grundstücksübertragungen unter Vorbehalt des Nießbrauchs regelmäßig vorliegen, unterliegt der Wert der Auflage nach § 3 Nr. 2

<sup>234</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1613.

<sup>235</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 37.5.

<sup>236</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 746.

<sup>237</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 37.236.

<sup>238</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 747.

<sup>239</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1; ebenso Crezelius, 2018, S. 433.

<sup>240</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 748.

<sup>241</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 803.

<sup>242</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 37.237; ebenso Barry, 2014, S. 402.

<sup>244</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 37.237.

<sup>245</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 21 EStG Rn. 74; siehe Abschnitt IV1.2.1.

Beispiel<sup>243</sup>: Großvater G hat zur Übertragung seines Mietwohngrundstück (Steuerwert 1.000.000 Euro) zwei Alternativen.

- a) G schenkt das Vermögen seinem Sohn S. Nach dem Tod des S geht das Vermögen auf den Enkel E über.  
 b) Großvater G räumt seinem 60-jährigen Sohn S für die direkt dem Enkel E zu übertragende Vermögenssubstanz einen Nießbrauch ein (Jahreswert 25.000 Euro).

Steuerbelastungsvergleich:

a) Indirekter Erwerb:

**Steuerlast des Sohns S**

Schenkung des Großvaters	1.000.000 Euro
./.. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	400.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	600.000 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse I, Steuersatz 15 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	90.000 Euro

**Steuerlast des Enkels E**

Nachlassvermögen des Vaters	1.000.000 Euro
./.. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	400.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	600.000 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse I, Steuersatz 15 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	90.000 Euro
Gesamtsteuerbelastung	180.000 Euro

b) Generationensprung und Nießbrauch:

Der Jahreswert des Nießbrauchs ist nach §§ 14, 15, 16 BewG mit 25.000 Euro anzusetzen. Die Begrenzung des § 16 BewG greift nicht, da der Wert des genutzten Wirtschaftsguts dividiert durch 18,6 den Jahreswert der Nutzung übersteigt ( $1.000.000 \text{ Euro} / 18,6 = 53.763 \text{ Euro}$ ). Der Vervielfältiger ist dem BMF-Schreiben v. 22.11.2018 (siehe Anhang I) zu entnehmen und beträgt 12,810. Der Kapitalwert des Nießbrauchs ist wie folgt zu berechnen:

**Berechnung des Kapitalwerts des Nießbrauchs**

Jahreswert (§ 15 Abs. 2 BewG)	25.000 Euro
x Vervielfältiger (§ 14 Abs. 1 BewG)	12,810
<hr/>	
Kapitalwert des Nießbrauchs	320.250 Euro

**Steuerlast des Enkels E**

Schenkung des Großvaters	1.000.000 Euro
./.. Nießbrauchsbelastung für Nießbrauch Sohn	320.250 Euro
<hr/>	
Bereicherung des Erwerbers	679.750 Euro
./.. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	200.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	479.750 Euro
Gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	479.700 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse I, Steuersatz 15 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	71.955 Euro

**Steuerlast des Sohns S**

Bereicherung des Erwerbers	320.250 Euro
./.. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	400.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	0 Euro
Gesamtsteuerbelastung	71.955 Euro
Steuerersparnis	108.045 Euro

Satz 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Dies gilt nur, sofern die Befreiungen für Grundstückserwerbe durch den Ehegatten oder Lebenspartner sowie durch Verwandte in gerader Linie (§ 3 Nr. 4 und 6 GrEStG) nicht greifen.<sup>246</sup> Es ist unerheblich, ob die Auflage bei der Schenkungsteuer tatsächlich abgezogen wurde oder ob eine insgesamt von der Schenkungsteuer befreite Grundstücksschenkung vorliegt.<sup>247</sup> Die Bewertung der Auflage muss bei der Schenkungsteuer und bei der Grunderwerbsteuer nicht nach übereinstimmenden Maßstäben vorgenommen werden.<sup>248</sup>

#### 4.4. Alternativen zum Nießbrauch

##### 4.4.1. Andere zivilrechtliche Nutzungsrechte

Neben dem Nießbrauch kann die Nutzung eines Grundstücks auch durch andere zivilrechtliche Nutzungsrechte, deren rechtliche Grundlagen in Kapitel II.5 näher beschrieben sind, ermöglicht werden. Das Nießbrauchrecht stellt dabei allerdings das umfassendste dingliche Nutzungsrecht dar.<sup>249</sup>

Als Alternative zum Nießbrauch eignet sich die Einräumung eines dinglichen Wohnrechts (§ 1093 BGB), wenn der Rechtsinhaber nur zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, nicht jedoch zur Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks berechtigt werden soll. Steuerrechtlich sind die für den Zuwendungsnießbrauch geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden.<sup>250</sup>

Vom Nießbrauch zu unterscheiden sind daneben rein obligatorische Nutzungsrechte, welche lediglich schuldrechtliche Ansprüche zwischen den Beteiligten begründen.<sup>251</sup> Ist eine Nießbrauchbestellung beispielsweise aufgrund fehlender Eintragung im Grundbuch unwirksam, kann ein schuldrechtliches Nutzungsrecht vorliegen, sofern der Nutzungsberechtigte eine gesicherte Rechtsposition erlangt.<sup>252</sup> Davon ist auszugehen, „wenn der Eigentümer dem Nutzenden den Gebrauch des Grundstücks für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann“<sup>253</sup>. Bei schuldrechtlichen Nutzungsrechten gelten für die Zurechnung von Einkünften die gleichen Grundsätze wie bei Nutzungsrechten dinglicher Art, nach denen Einkünfte von demjenigen erzielt werden, der den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht.<sup>254</sup>

##### 4.4.2. Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung

Seit 1.1.2008 gehört die Übertragung eines Grundstücks des Privatvermögens nicht mehr zum Anwendungsbereich der begünstigten Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG.<sup>255</sup>

Jedoch können die Versorgungsleistungen bei Altfällen im Zusammenhang mit der gleitenden Übergabe von Privatvermögen nach der Rechtsprechung des BFH<sup>256</sup> weiterhin als dauernde Last abgezogen werden. Eine sog. „gleitende“ oder „gestreckte“ Vermögensübertragung liegt vor, wenn ein Nießbrauchrecht nach einer Vermögensübergabe unter Vorbehaltsnießbrauch gegen Gewährung wiederkehrender Leistungen abgelöst wird.<sup>257</sup> Laut BFH<sup>258</sup> ist Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit als dauernde Last, dass die Vermögensübertragung vor dem 1.1.2008 vereinbart wurde und die Voraussetzungen des § 52 Abs. 23e Satz 2 EStG in der Fassung durch das JStG 2008 nicht erfüllt sind. Nicht relevant sei dabei der Zeitpunkt der Ablösung des Nießbrauchs und der Vereinbarung der Versorgungsleistung. Die verbindliche Vereinbarung der Ablösung des Nießbrauchs und des Zeitpunkts im Übergabevertrag sei ebenfalls unerheblich. Damit widerspricht der BFH bewusst der Ansicht der Finanzverwaltung, die eine solche Vereinbarung bereits im Übergabevertrag gefordert hatte.<sup>259</sup>

## 5. Nießbrauch an Kapitalvermögen

Nach § 1068 Abs. 1 BGB ist der Nießbrauch an Kapitalvermögen als Nießbrauch an einem Recht zivilrechtlich zulässig. Dazu gehört beispielsweise die Einräumung eines Nießbrauchrechts an Wertpapieren, Darlehen und Forderungen.<sup>260</sup> Auf den Nießbrauch an Geschäftsanteilen einer GmbH wird im VI. Kapitel gesondert eingegangen.

### 5.1. Ertragsteuerliche Beurteilung

#### 5.1.1. Qualifikation und Zurechnung der Einkünfte

Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 EStG werden demjenigen zugerechnet, der Träger der Rechte und Pflichten aus dem der Kapitalüberlassung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis ist.<sup>261</sup> Werden dem Nießbraucher die Einkünfte zugerechnet, gilt dieser gemäß § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG als Anteilseigner. Für die ertragsteuerliche Beurteilung des Nießbrauchs an Kapitalvermögen ist maßgebend, ob ein Zuwendungsnießbrauch oder ein Vorbehaltsnießbrauch vorliegt. Daher wird im Folgenden zwischen diesen beiden Arten des Nießbrauchs differenziert.

#### Zuwendungsnießbrauch

Damit dem Nießbraucher die Erträge aus dem Zuwendungsnießbrauch zugerechnet werden, muss er den Tatbestand der Einkunftserzielung selbst erfüllen.<sup>262</sup> Diesen Tatbestand erfüllt nach der Rechtsprechung des BFH „derjenige,

<sup>246</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 37.246.

<sup>247</sup>Vgl. BFH v. 12.7.2016, BStBl. II 2016, 897, Rz. 14.

<sup>248</sup>Vgl. BFH v. 20.11.2013, BStBl. II 2014, 479, Rz. 14.

<sup>249</sup>Vgl. Wellenhofer, 2018, § 30 Rn. 1.

<sup>250</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 33.

<sup>251</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 4.

<sup>252</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 750.

<sup>253</sup>Vgl. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 6.

<sup>254</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 321 (Stand: 01/2019).

<sup>255</sup>Vgl. Schmidt & et al., 2019, § 10 EStG Rn. 139.

<sup>256</sup>Vgl. BFH v. 12.5.2015, BStBl. II 2016, 331, Rz. 9.

<sup>257</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 10 EStG Rn. 256 (Stand: 12/2017).

<sup>258</sup>Vgl. BFH v. 12.5.2015, BStBl. II 2016, 331, Rz. 10 ff.

<sup>259</sup>Vgl. BMF v. 11.3.2010, BStBl. I 2010, 227, Rz. 85; in der Literatur der Ansicht des BFH folgend zum Beispiel Lippross et al., 2019, § 10 Abs. 1a EStG Rn. 30 (Stand: 02/2018).

<sup>260</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 20 EStG Rn. 24 (Stand: 10/2019).

<sup>261</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 259 (Stand: 01/2019).

<sup>262</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1329.

der die rechtliche und tatsächliche Macht hat, das in § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG genannte Kapitalvermögen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen<sup>263</sup>. Es kommt also nicht auf die zivilrechtliche Stellung als Gläubiger an.<sup>264</sup> Vielmehr ist entscheidend, wer über die Leistungserstellung disponieren und durch die Nutzung des Kapitalvermögens am Marktgeschehen teilnehmen kann.<sup>265</sup>

Im Regelfall ist der Nießbraucher nicht dazu berechtigt, das Kapitalvermögen selbst zu verwalten und zur Nutzung zu überlassen, sodass ihm auch die Einkünfte daraus steuerlich nicht zugerechnet werden.<sup>266</sup> Bei Zuwendung des Nießbrauchs an Beteiligungen, Wertpapieren oder Forderungen erfolgt die Zurechnung daher regelmäßig beim Anteilseigner, Eigentümer oder Inhaber.<sup>267</sup> Auch der BFH vertritt die Ansicht, dass ein unentgeltlicher Nießbrauch an Wertpapieren nicht zu einer Änderung der ertragsteuerlichen Zurechnung der Einkünfte führt.<sup>268</sup> Dieser Auffassung hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen.<sup>269</sup>

Entrichtet der Nießbraucher ein Entgelt für die Einräumung des Zuwendungsnießbrauchs, hat der Nießbrauchbesteller dieses als Einnahme im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.<sup>270</sup> Der Nießbraucher zieht lediglich die Forderungen ein, weshalb er auch beim entgeltlichen Zuwendungsnießbrauch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat.<sup>271</sup> Sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Zuwendung des Nießbrauchs an Kapitalvermögen eignet sich folglich nicht als Gestaltungsmittel zur ertragsteuerlichen Verlagerung von Einkünften, da die Einkünfte in der Regel weiterhin dem Nießbrauchbesteller zugerechnet werden.

#### Vorbehaltsnießbrauch

Der BFH hat in seiner Entscheidung v. 14.12.1976<sup>272</sup> offengelassen, wem die Einkünfte aus dem Vorbehaltsnießbrauch an Wertpapieren zuzurechnen sind. Allerdings hat er in Bezug auf den Vorbehaltsnießbrauch an Grundstücken entschieden, dass die Einkünfte dem Nießbraucher zuzurechnen seien, da dieser den Gegenstand nach „wirtschaftlicher Betrachtung nicht aufgrund eines vom Erwerber abgeleiteten, sondern ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts“<sup>273</sup>

nutze. Der Nießbraucher behalte einen Teil der Verfügungsmacht (§ 903 BGB) zurück, der ihm zuvor als Eigentümer zugestanden hätte.<sup>274</sup>

Beim unentgeltlichen Vorbehaltsnießbrauch werden auch nach hM im Schrifttum die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 EStG) dem Nießbraucher zugeordnet, da dieser sich die Rechte, die ihm zuvor als Eigentümer zugestanden haben, zurückbehält.<sup>275</sup> Nach Auffassung von Buge<sup>276</sup> erfüllt der Vorbehaltsnießbraucher dadurch die Voraussetzungen der Verwirklichung des Tatbestands der Einkunfterzielung. Er erziele Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG.

Auch die Finanzverwaltung rechnet in ihrem Nießbraucherlass vom 23.11.1983<sup>277</sup> die Einnahmen aus Kapitalvermögen dem Vorbehaltsnießbraucher zu. Allerdings ist dieser Erlass nicht mehr in der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben und gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder enthalten, welche die anwendbaren BMF-Schreiben benennt.<sup>278</sup>

#### 5.1.2. Behandlung von Aufwendungen

Die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Jedoch war lediglich bis 31.12.2008 der Abzug von Werbungskosten möglich, sofern der Nießbraucher die Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 EStG zu versteuern hatte.<sup>279</sup> Mit Einführung der Abgeltungssteuer zum 1.1.2009 trat auch das Abzugsverbot des § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG in Kraft. Demzufolge können die tatsächlichen Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht mehr abgezogen werden. Als Werbungskosten kann nur der Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro bei Einzelveranlagung bzw. 1.602 Euro bei Zusammenveranlagung (§ 20 Abs. 9 Satz 2 EStG) angesetzt werden.

Bis 31.12.2008 konnte auch ein für das Nießbrauchrecht geleistetes Entgelt vom Nießbraucher als Werbungskosten geltend gemacht werden.<sup>280</sup> Dies ist jedoch seit 1.1.2009 wegen des Abzugsverbots des § 20 Abs. 9 EStG nicht mehr möglich, wodurch die Gestaltungsmöglichkeit des Nießbrauchs an Kapitalvermögen an Attraktivität eingebüßt hat.<sup>281</sup>

#### 5.1.3. Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG durch Vorbehaltsnießbrauch

Liegen Anteile im Sinne des § 17 EStG vor, das heißt war der Anteilseigner innerhalb der letzten fünf Jahre unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent am Kapital

<sup>263</sup>BFH v. 22.8.1990, BStBl. II 1991, 38, Rz. 9.

<sup>264</sup>Vgl. BFH v. 22.8.1990, BStBl. II 1991, 38, Rz. 8; in der Literatur ebenso Schmidt & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 21.

<sup>265</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 20 EStG Rn. 24 (Stand: 10/2019).

<sup>266</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 50; ebenso Schmidt & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 21.

<sup>267</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 167; ebenso Lippross et al., 2019, § 20 EStG Rn. 28 (Stand: 04/2017).

<sup>268</sup>Vgl. BFH v. 14.12.1976, BStBl. II 1977, 115, Rz. 9.

<sup>269</sup>Vgl. BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 57.

<sup>270</sup>Vgl. in der Literatur Herrmann et al., 2019, § 20 EStG Rn. 29 (Stand: 10/2019); ebenso die Finanzverwaltung im BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 58.

<sup>271</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1371; BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 58.

<sup>272</sup>Vgl. BFH v. 14.12.1976, BStBl. II 1977, 115, Rz. 11.

<sup>273</sup>BFH v. 28.7.1981, BStBl. II 1982, 380, Rz. 12.

<sup>274</sup>BFH v. 28.7.1981, BStBl. II 1982, 380, Rz. 12.

<sup>275</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 350; ebenso Ossola-Haring, 2019, S. 50; Kirchhof & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 167; Lippross et al., 2019, § 20 EStG Rn. 28 (Stand: 04/2017).

<sup>276</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 20 EStG Rn. 27 (Stand: 10/2019).

<sup>277</sup>Vgl. BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 55.

<sup>278</sup>Siehe BMF v. 18.3.2019, BStBl. I 2019, 270 (Stand: 15.3.2019).

<sup>279</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 263.

<sup>280</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1373.

<sup>281</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1373.

einer Kapitalgesellschaft beteiligt, ist bei der sog. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG die Vorschrift des § 17 EStG auch ohne Veräußerung der Anteile anzuwenden. Voraussetzung ist, dass eine insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person durch Aufgabe ihres Wohnsitzes (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 AO) ihre unbeschränkte Steuerpflicht beendet und im Übrigen die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt sind (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG). Als Rechtsfolge wird der Wertzuwachs, der sich gemäß § 6 Abs. 1 Satz 4 AStG aus der Differenz zwischen Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht ergibt, als fiktiver Veräußerungsgewinn besteuert.<sup>282</sup>

Zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung können die Anteile bereits fünf Jahre vor dem Wegzug auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Person unter Nießbrauchvorbehalt übertragen werden.<sup>283</sup> Dem Übertragenden sind als Nießbraucher die Einnahmen als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG zuzurechnen.<sup>284</sup> Es erfolgt also durch die Übertragung keine abweichende ertragsteuerliche Besteuerung der laufenden Erträge. Da der Vorbehaltsnießbraucher nicht mehr rechtlicher und – im Regelfall – wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile ist, unterliegen diese bei einem Wegzug nicht mehr § 6 AStG.<sup>285</sup> Diesem steuerlichen Vorteil stehen jedoch zivilrechtliche Risiken gegenüber. Bei Aktien stehen die Stimmrechte nach hM im Schrifttum dem Eigentümer der Anteile zu.<sup>286</sup> Zudem kann bei einem Verkauf einzelner Aktien der Eigentümer die realisierten Kursgewinne beanspruchen, da der Verkauf als Verwertung und nicht mehr als Ausübung des Gebrauchs zu werten ist.<sup>287</sup>

#### 5.1.4. Besonderheiten bei Kapitalvermögen im Betriebsvermögen

Wird Kapitalvermögen im Betriebsvermögen gehalten, kommt das Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG zur Anwendung.<sup>288</sup> Demnach gehören die erzielten Einkünfte nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG, sondern werden entsprechend als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) qualifiziert. Bei Kapitalvermögen, das der Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG dient, werden die Einkünfte ebenfalls dieser Einkunftsart zugerechnet. Dieser Grundsatz ist auch bei Einräumung eines Nießbrauchs an betrieblichem Kapitalvermögen zu beachten. Erfolgt eine Zurechnung zu den genannten Gewinneinkunftsarten, unterliegen die Kapitalerträge dem Teileinkünfteverfahren nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2

EStG und damit nur zu 60 Prozent der Besteuerung. Entsprechend können Werbungskosten ebenfalls zu 60 Prozent in Abzug gebracht werden (§ 3c Abs. 2 EStG).

## 5.2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Beurteilung

### 5.2.1. Besteuerung des Zuwendungsnißbrauchs

Die unentgeltliche Bestellung eines Zuwendungsnißbrauchs stellt eine Schenkung unter Lebenden gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Bei der Besteuerung kann der Nießbraucher zwischen der Sofortversteuerung und der Jahresversteuerung wählen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).<sup>289</sup> Da kein Vermögen übertragen wird, kommt die Anwendung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen nach §§ 13a, 13b EStG nicht in Betracht.<sup>290</sup>

### 5.2.2. Besteuerung des Vorbehaltsnißbrauchs

Bei der Übertragung von Kapitalvermögen unter Nießbrauchvorbehalt liegt, wie bei der Übertragung von Grundstücken bereits ausgeführt, eine Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Es handelt sich um eine Schenkung unter Auflage im Sinne des § 525 BGB.<sup>291</sup>

### *Bewertung des übertragenen Vermögens*

Bei Eigentumsübertragungen unter Vorbehalt des Nießbrauchs bildet der Wert des übertragenen Vermögens abzüglich des Kapitalwerts des Nießbrauchrechts (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13 bis 16 BewG) die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer (§ 10 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Das Bewertungsgesetz unterscheidet bei Kapitalvermögen zwischen der Bewertung von Wertpapieren und Anteilen (§ 11 BewG) und der Bewertung von Kapitalforderungen und Schulden (§ 12 BewG).

*Bewertung von Wertpapieren und Anteilen.* Der Anwendungsbereich des § 11 BewG umfasst neben Wertpapieren und Anteilen auch die Bewertung von Schuldbuchforderungen, Beteiligungen und Anteile an Kapitalanlagegesellschaften (sog. Investmentzertifikate).<sup>292</sup> Börsennotierte Aktien und Schuldbuchforderungen werden gemäß § 11 Abs. 1 BewG mit dem niedrigsten Börsenkurs zum Bewertungsstichtag angesetzt. Liegt am Bewertungsstichtag keine Kursnotierung vor, ist der letzte innerhalb von 30 Tagen vor dem Stichtag im regulierten Markt notierte Kurs maßgebend (§ 11 Abs. 1 Satz 2 BewG). Nicht an der Börse gehandelte Wertpapiere sind gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser ist vorrangig aus Verkäufen abzuleiten oder, falls dies nicht möglich ist, anhand der Ertragsaussichten zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Investmentzertifikate

<sup>282</sup>Vgl. Lippross et al., 2019, § 6 AStG Rn. 16 (Stand: 06/2019).

<sup>283</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1520.

<sup>284</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 350; ebenso Ossola-Haring, 2019, S. 50; Kirchhof & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 167; Lippross et al., 2019, § 20 EStG Rn. 28 (Stand: 04/2017); siehe Abschnitt V.1.1.2.

<sup>285</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1520.

<sup>286</sup>Vgl. MüKoBGB/Pohlmann, 2017, § 1068 BGB Rn. 69.

<sup>287</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 217.

<sup>288</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 253.

<sup>289</sup>Einzelheiten zu den beiden Besteuerungsverfahren siehe Abschnitt IV.2.1.

<sup>290</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 13a ErbStG Rn. 4 (Stand: 08/2018).

<sup>291</sup>Vgl. Handzik, 2017, Rz. 134; ebenso Kapp et al., 2019, § 7 ErbStG Rn. 43 (Stand: 10/2019).

<sup>292</sup>Vgl. Horschitz & et. al., 2018, Rz. 1942.

sind gemäß § 11 Abs. 4 BewG mit dem Rücknahmepreis zu bewerten.

*Bewertung von Kapitalforderungen und -schulden.* Kapitalforderungen im Sinne des § 12 BewG „sind Geldzahlungsansprüche, die auf einmalige Leistung oder auf Ratenzahlung als Teilleistung für einen bestimmten, von vornherein feststehenden Geldbetrag gerichtet sind“<sup>293</sup>. Dazu gehören Darlehensforderungen, Hypotheken, Grundschulden, Tantiemeansprüche und Steuererstattungsansprüche sowie andere auf Geld gerichtete Forderungen.<sup>294</sup> Kapitalforderungen und Kapitalschulden sind nach § 12 Abs. 1 BewG mit ihrem Nennwert anzusetzen, sofern nicht besondere Umstände, wie beispielsweise Uneinbringlichkeit oder Zweifelhaftigkeit einer Forderung, einen höheren oder geringeren Wert begründen.<sup>295</sup> Bei noch nicht fälligen Ansprüchen aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen tritt an die Stelle des Nennwerts der Rückkaufswert (§ 12 Abs. 4 Satz 1 BewG). Unverzinsliche Forderungen oder Schulden mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind gemäß § 12 Abs. 3 BewG mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen.

#### *Erbschaftsteuerliche Begünstigungen*

In Einzelfällen können bei der Übertragung von Aktien erbschaftsteuerliche Privilegien greifen. Voraussetzung ist, dass nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt. Das heißt, dass der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 Prozent am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist. Dabei kommt es nicht auf die Ausstattung des Anteils, zum Beispiel durch Stimmrechte, an, sondern auf die Beteiligung auf vermögensrechtlicher Ebene.<sup>296</sup> Für die Fälle, bei denen die Mindestbeteiligungsquote erfüllt ist, wird auf die Ausführungen zu den erbschaftsteuerlichen Privilegien bei der Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen in Kapitel VI.3.2.2 verwiesen.

#### *Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs*

Da der Kapitalwert des Nießbrauchs den Wert der zu steuernden Zuwendung gemäß § 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG mindert, ist die Eigentumsübertragung unter Nießbrauchvorbehalt seit Wegfall des Abzugsverbots des § 25 ErbStG a.F. ein geeignetes Mittel zur Gestaltung der vorweggenommen Erbfolge.<sup>297</sup> Die Bewertung des Nießbrauchsrechts erfolgt dabei nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13 bis 16 BewG.<sup>298</sup> Zu beachten ist, dass das frühe Versterben des Nießbrauchers nach § 14 Abs. 2 BewG zu einer nachträglichen Berichtigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und

damit zu einer Steuernachzahlung führen kann.<sup>299</sup>

Bei Anwendung der erbschaftsteuerlichen Privilegien der §§ 13a und 13c ErbStG kann der Kapitalwert des Nießbrauchsrechts nur anteilig in dem Umfang abgezogen werden, in dem das übertragene Vermögen steuerpflichtig ist (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG).

#### 5.2.3. Generationensprung und Nießbrauch

Bei Kapitalvermögen ist es – ebenso wie bei Grundstücken – möglich, eine Übertragung auf nachrangige Verwandte vorzunehmen. Durch den Generationensprung kann ein Steuerfall vermieden und ggf. eine Minderung der Steuerprogression erreicht werden.<sup>300</sup> Zudem unterliegen mögliche Wertsteigerungen des Vermögens nicht mehr der Erbschaftsteuer, da sich das Vermögen bereits im Eigentum der nachrangigen Verwandten befindet.<sup>301</sup>

Um den Verlust des Freibetrags der Zwischengeneration zu vermeiden, kann ein Nießbrauchrecht zugunsten der übersprungenen Generation eingeräumt werden.<sup>302</sup> Zudem kann dadurch die Versorgung des Übersprungenen sichergestellt werden.<sup>303</sup> Der Nießbraucher hat den Kapitalwert des Nießbrauchs als Schenkung unter Lebenden gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu versteuern, während dieser beim Eigentümer den Wert des erhaltenen Vermögens mindert (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG).

Im Folgenden wird die Vorteilhaftigkeit des Generationensprungs in Verbindung mit der Einräumung eines Nießbrauchs im Vergleich zum indirekten Erwerb des Vermögens anhand eines Beispiels verdeutlicht. Dynamische Effekte, Wertsteigerungen des Vermögens sowie der Nachlass aufgrund des eigenen Vermögens der Zwischengeneration werden aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt.

Neben den erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Vorteilen sind jedoch auch ertragsteuerliche Aspekte zu beachten. Einkommensteuerrechtlich führt die Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs zugunsten der übersprungenen Zwischengeneration im Regelfall nicht dazu, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG dem Nießbraucher zugerechnet werden.<sup>305</sup> Daher ergibt sich bei dieser Gestaltungsalternative eine abweichende ertragsteuerliche Beurteilung als bei der Übertragung des Vermögens auf die direkt nachfolgende Generation. Außerdem sind zivilrechtliche Risiken zu beachten. Beispielsweise stehen bei einem Verkauf einzelner Aktien die realisierten Kursgewinne dem Eigentümer und nicht dem Nießbraucher zu.<sup>306</sup>

<sup>299</sup>Siehe die Ausführungen zu § 14 Abs. 2 BewG bei Grundstücken in Abschnitt IV.2.2.3.

<sup>300</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 37.236.

<sup>301</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1; ebenso Crezeliuss, 2018, S. 433.

<sup>302</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 803.

<sup>303</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 402.

<sup>305</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 50; Einzelheiten zur Zurechnung der Einkünfte siehe Abschnitt V.1.1.1.

<sup>306</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 217.

<sup>293</sup>Meincke et al., 2018, § 12 ErbStG Rn. 28.

<sup>294</sup>Vgl. Horschitz & et. al., 2018, Rz. 2024.

<sup>295</sup>Vgl. Heil, 2017, S. 83.

<sup>296</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 13b ErbStG Rn. 39 (Stand: 10/2018).

<sup>297</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 421.

<sup>298</sup>Einzelheiten siehe Abschnitt III.4.3.

**Beispiel<sup>304</sup>:** Großvater G hat für die Übertragung seines Wertpapierdepots mit einem Wert im Sinne des § 11 Abs. 1 BewG in Höhe von 2.000.000 Euro zwei Alternativen.

a) G schenkt das Vermögen seinem Sohn S. Nach dem Tod des S geht das Vermögen auf den Enkel E über.

b) Großvater G räumt seinem 60-jährigen Sohn S für die direkt dem Enkel E zu übertragende Vermögenssubstanz einen Nießbrauch ein (Jahreswert 110.000 Euro).

#### Steuerbelastungsvergleich:

a) Indirekter Erwerb:

##### **Steuerlast des Sohns S**

Schenkung des Großvaters	2.000.000 Euro
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	400.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	1.600.000 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse I, Steuersatz 19 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	304.000 Euro

##### **Steuerlast des Enkels E**

Ursprüngliches Vermögen	2.000.000 Euro
./. Steuerlast des Vorerben	304.000 Euro
<hr/>	
Nachlassvermögen	1.696.000 Euro
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	400.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	1.296.000 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse I, Steuersatz 19 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	246.240 Euro
Gesamtsteuerbelastung	550.240 Euro

b) Generationensprung und Nießbrauch:

Der Jahreswert des Nießbrauchs im Sinne des § 15 Abs. 3 BewG wird in Höhe von 110.000 Euro angenommen. Es ist jedoch die Begrenzung des § 16 BewG zu berücksichtigen, da der Jahreswert der Nutzung den durch 18,6 dividierten Wert des genutzten Wirtschaftsguts nicht übersteigen darf ( $2.000.000 \text{ Euro} / 18,6 = 107.526 \text{ Euro}$ ). Der Vervielfältiger ist dem BMF-Schreiben v. 22.11.2018 (siehe Anhang I) zu entnehmen und beträgt 12,810. Der Kapitalwert des Nießbrauchs ist wie folgt zu berechnen:

##### **Berechnung des Kapitalwerts des Nießbrauchs**

Jahreswert (§ 15 Abs. 3 BewG)	107.526 Euro
x Vervielfältiger (§ 14 Abs. 1 BewG)	12,810
<hr/>	
Kapitalwert des Nießbrauchs	1.377.408 Euro

##### **Steuerlast des Enkels E**

Schenkung des Großvaters	2.000.000 Euro
./. Nießbrauchsbelastung für Nießbrauch des S	1.377.408 Euro
<hr/>	
Bereicherung des Erwerbers	622.592 Euro
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	200.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	422.592 Euro
Gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	422.500 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse I, Steuersatz 15 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	63.375 Euro

##### **Steuerlast des Sohns S**

Bereicherung des Erwerbers	1.377.408 Euro
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	400.000 Euro
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG)	977.408 Euro
Gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	977.400 Euro
Steuerbetrag bei Steuerklasse I, Steuersatz 19 % (§§ 15 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	185.706 Euro
Gesamtsteuerbelastung	249.081 Euro
Steuerersparnis	301.159 Euro

### 5.3. Alternativen zum Nießbrauch

#### 5.3.1. Andere Aktienüberlassungsarten

Im Zusammenhang mit Aktien sind Wertpapierpensionsgeschäfte und Wertpapierleihen als weitere Aktienüberlassungsarten auf Zeit zu nennen. Gemäß der Legaldefinition des § 340b Abs. 1 HGB sind Pensionsgeschäfte Verträge, durch die der Pensionsgeber dem Pensionsnehmer ihm gehörende Vermögensgegenstände gegen Zahlung eines Betrags überträgt. Gleichzeitig wird vereinbart, dass die Vermögensgegenstände später gegen Entrichtung des empfangenen oder eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können. Es handelt sich also um eine zweitweise Nutzungsüberlassung von in Wertpapieren verbrieftem Kapital.<sup>307</sup> Die Zurechnung der Dividenden erfolgt unabhängig vom wirtschaftlichen Eigentum beim Pensionsnehmer als zivilrechtlichen Eigentümer.<sup>308</sup> Folglich erzielt dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Anders als beim Wertpapierpensionsgeschäft müssen die zurückgegebenen Wertpapiere bei der Wertpapierleihe nicht identisch mit den erhaltenen sein.<sup>309</sup> Zivilrechtlich liegt ein Sachdarlehensvertrag vor, bei dem der Entleiher gemäß § 607 Abs. 1 Satz 2 BGB zur Rückerstattung von Wertpapieren gleicher Art, Güte und Menge verpflichtet ist. Der Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 2 Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 5 EStG wird durch den Entleiher erfüllt.<sup>310</sup>

Vergleichend zum Nießbrauch führt *Hermes*<sup>311</sup> aus, dass sowohl beim Wertpapierpensionsgeschäft als auch bei der Wertpapierleihe das Eigentum an den Aktien übertragen wird, weshalb den Rechtsinhabern die Erträge als originäre Einkünfte zustünden. Beim Nießbrauchrecht komme es dagegen nicht zu einer Eigentumsübertragung, sondern lediglich zu einer Belastung der Wertpapiere mit einem Fruchtziehungsrecht. Je nach konkreter Ausgestaltung des Nießbrauchverhältnisses könne der Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 2 Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG vom Nießbraucher oder Nießbrauchbesteller erfüllt werden.

#### 5.3.2. Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung

Bei der Übertragung von im Privatvermögen gehaltenem Kapitalvermögen liegt wie bei Grundstücken des Privatvermögens seit der ab 2008 geltenden Neuregelung keine Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG mehr vor.<sup>312</sup> Gleitende Vermögensübertragungen, bei denen die Ablösung eines Nießbrauchrechts gegen Gewährung wiederkehrender Leistungen erfolgt, können nach Ansicht des BFH<sup>313</sup> bei Altfällen jedoch weiterhin begünstigt sein. Die Voraussetzungen gelten

analog zur Übertragung von Grundstücken des Privatvermögens.<sup>314</sup>

## 6. Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen

Die Einräumung eines Nießbrauchs an einem Geschäftsanteil einer GmbH verfolgt in der Regel das Motiv, die Trennung und flexible Zuweisung zum einen von Vermögenssubstanz und zum anderen von den daraus fließenden Erträgen zu ermöglichen.<sup>315</sup> Daher dient ein solcher Nießbrauch häufig als Mittel zur Gestaltung der Unternehmensnachfolge und zur Einkünfteverlagerung.<sup>316</sup>

### 6.1. Gesellschaftsrechtliche Aspekte

#### 6.1.1. Ausgestaltungsmöglichkeiten

Die Ausgestaltung des Nießbrauchs kann als Vollrechts-, Quoten- und als Bruchteilnießbrauch erfolgen.<sup>317</sup> Bei ersterem stehen dem Nießbraucher die Erträge aus dem GmbH-Geschäftsanteil vollständig zu, nicht jedoch außerordentliche Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven.<sup>318</sup> Der Gewinnanspruch entsteht nach § 29 Abs. 1 i.V.m. § 46 Nr. 1 GmbHG erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss, weshalb der Nießbraucher von einem derartigen Beschluss der Gesellschafterversammlung abhängig ist.<sup>319</sup> Beispielsweise durch Bildung von Rücklagen, die erst nach Beendigung des Nießbrauchs aufgelöst werden, kann die Gesellschafterversammlung die Ausschüttung von Gewinnen steuern.<sup>320</sup>

Die Einflussnahme des Nießbrauchers auf die Ausübung der Gesellschaftsrechte ist umstritten. Nach hM stehen das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung und das Auskunftsrecht nach § 51a GmbHG ausschließlich dem Eigentümer des Geschäftsanteils und nicht dem Nießbraucher zu.<sup>321</sup> Bejaht wird in der Literatur jedoch die Möglichkeit der Erteilung einer Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Nießbrauchers sowie einer Stimmrechtsvereinbarung, durch die der Gesellschafter dazu verpflichtet wird, die Interessen des Nießbrauchers bei der Ausübung seines Stimmrechts zu berücksichtigen.<sup>322</sup>

#### 6.1.2. Wirkung von Umwandlungen

Die Wirkung von Umwandlungen auf den Nießbrauch an Geschäftsanteilen einer GmbH hängt zum einen vom Zustimmungserfordernis des Nießbrauchers und zum anderen vom Grundsatz der sog. dinglichen Surrogation ab.<sup>323</sup> Eine Aufhebung oder Änderung des nießbrauchsbelasteten Rechts kann gemäß § 1071 BGB nur mit Zustimmung des Nießbrauchers

<sup>307</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 344.

<sup>308</sup>Vgl. *Kirchhof & et. al.*, 2019, § 20 EStG Rn. 166.

<sup>309</sup>Vgl. *Lippross et al.*, 2019, § 20 EStG Rn. 33 (Stand: 04/2017).

<sup>310</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 344.

<sup>311</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 345.

<sup>312</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 10 EStG Rn. 255 (Stand: 12/2017).

<sup>313</sup>Vgl. BFH v. 12.5.2015, BStBl. II 2016, 331, Rz. 9 ff.

<sup>314</sup>Siehe Abschnitt IV.4.2.

<sup>315</sup>Vgl. *Barry*, 2014, S. 402.

<sup>316</sup>Vgl. *Volb*, 2017, S. 5.

<sup>317</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1381.

<sup>318</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 45.

<sup>319</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1381.

<sup>320</sup>Vgl. *Rosner*, 2018, S. 2625.

<sup>321</sup>Vgl. *Volb*, 2017, S. 18 f.; ebenso *Barry*, 2014, S. 409.

<sup>322</sup>Vgl. *Rosner*, 2018, S. 2626.

<sup>323</sup>Vgl. *Rosner*, 2018, S. 2627; übernommen von *Götz*, 2019, Rz. 1390.

erfolgen. Der sachenrechtliche Grundsatz der dinglichen Surrogation besagt, „dass kraft Gesetz an die Stelle eines Gegenstands, in den durch Hoheitsakt, rechtsgeschäftliche Verfügung, Tathandlung oder Naturereignis eingegriffen wird, ein Ersatz tritt“<sup>324</sup>. Eine derartige Surrogation ist in der Regel bei Verschmelzungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 UmwG), Spaltungen (§ 131 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 UmwG) und Formwechsel (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 UmwG) von Gesellschaften gesetzlich angeordnet. Ohne gesetzliche Surrogation ist die Zustimmung des Nießbrauchers entscheidend (§ 1071 BGB). Bei Beeinträchtigung des Nießbrauchs durch die Umwandlung ist die Zustimmung des Nießbrauchers gemäß § 1071 Abs. 2 BGB ebenfalls erforderlich.

### 6.1.3. Wirkung von Kapitalerhöhungen

Die vermögensrechtliche Stellung des Nießbrauchers kann durch Kapitalerhöhungen betroffen sein.<sup>325</sup> Laut Rosner<sup>326</sup> ergeben sich bei Kapitalerhöhungen, bei denen der Nießbraucher grundsätzlich nicht bezugsberechtigt ist, ähnliche Fragestellungen wie bei einer Umwandlung der Gesellschaft. Er differenziert dabei hinsichtlich der auf den Nießbrauchsbelasteten GmbH-Anteil entfallenden Bezugsrechte. Liege eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vor, beziehe sich der Nießbrauch auch auf die dadurch entstandenen Geschäftsanteile, da von Rechts wegen (*ipso iure*) eine dingliche Surrogation folge. Diese Meinung, die davon ausgeht, dass die neu ausgegebenen Geschäftsanteile dem Surrogat der bisherigen Mitgliedschaft funktional gleichgestellt sind, wird im überwiegenden Teil des Schrifttums vertreten.<sup>327</sup>

Handelt es sich dagegen um eine Kapitalerhöhung gegen Einlagen, erstreckt sich das Nießbrauchrecht nicht automatisch auf die neuen Geschäftsanteile.<sup>328</sup> Dem Nießbraucher steht lediglich ein schuldrechtlicher Anspruch gegen die Gesellschafter auf Bestellung eines zusätzlichen Nießbrauchs zu.<sup>329</sup> Diese hat in dem Umfang zu erfolgen, in dem die bisherige Rechtsstellung des Nießbrauchers durch die Kapitalerhöhung beschränkt wurde.<sup>330</sup>

## 6.2. Ertragsteuerliche Beurteilung

### 6.2.1. Qualifikation und Zurechnung der Einkünfte

Der Nießbrauch an Geschäftsanteilen einer GmbH bildet einen Sonderfall des Nießbrauchs an Kapitalvermögen. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, stellen die darauf entfallenden anteiligen Gewinnansprüche in Form von Gewinnausschüttungen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

dar. Ertragsteuerlich werden die Einkünfte demjenigen zugerechnet, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt.<sup>331</sup> Da nach § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG die Zurechnung der Einkünfte beim Anteilseigner erfolgt, ist beim Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen zu untersuchen, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile im Sinne des § 39 AO ist.<sup>332</sup>

### Zuwendungsnießbrauch

Beim Zuwendungsnießbrauch ist der Nießbraucher nach Ansicht des BFH<sup>333</sup> nicht wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten Rechts. Er realisiere nur den kraft des Nießbrauchs erworbenen Ergebnisanspruch. Folglich seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Nießbrauchbesteller zuzuordnen, auch wenn diese tatsächlich dem Nießbrauchberechtigten zufließen. Auch das Hessische FG hat in seinem Urteil v. 16.8.2018<sup>334</sup> die Ansicht vertreten, die Kapitalerträge aus einem unentgeltlichen Nießbrauch an einem Kapitalgesellschaftsanteil seien steuerrechtlich dem Nießbrauchbesteller zuzurechnen. Würden dem Nießbraucher dagegen Stimmrechte eingeräumt, durch die er über die Einkunftsquelle disponieren könne, sei eine Zurechnung der Einnahmen beim Nießbraucher möglich.<sup>335</sup>

Die Finanzverwaltung lehnt die Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher im Fall des Zuwendungsnießbrauchs an GmbH-Anteilen ab.<sup>336</sup> Dies wird in der Literatur mit Verweis auf § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG vielfach kritisiert, da die Zurechnung des Bundesministeriums der Finanzen sich ausschließlich am Akt der Kapitalüberlassung und nicht an der Ausübung von Gesellschaftsrechten orientiert.<sup>337</sup> Wurde der Nießbrauch entgeltlich eingeräumt, ordnet die Finanzverwaltung das entrichtete Entgelt nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG dem Nießbrauchbesteller zu.<sup>338</sup>

Bei der Einkünftezurechnung der Höhe nach ist auf den Gewinnanteil abzustellen.<sup>339</sup> Wird der Nießbraucher ausnahmsweise als wirtschaftlicher Eigentümer und folglich als Anteilseigner (§ 39 Abs. 2 Nr. AO i.V.m. § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG) anerkannt, erzielt er Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Ihm stehen die anteiligen, auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhenden Gewinnausschüttungen zu, unabhängig davon, ob die aufgelösten

<sup>331</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1326, siehe die in Kapitel V1.1 beschriebenen Grundsätze.

<sup>332</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 321.

<sup>333</sup>Vgl. BFH v. 14.12.1976, BStBl. II 1977, 115, Rz. 12 ff.

<sup>334</sup>Hessisches FG v. 16.8.2018, EFG 2018, 2035, Rz. 65, Rev. BFH Az. VIII R 29/18.

<sup>335</sup>Vgl. Hessisches FG v. 16.8.2018, EFG 2018, 2035, Rz. 63, Rev. BFH Az. VIII R 29/18.

<sup>336</sup>Vgl. BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 57, das allerdings nicht mehr in der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben und gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder enthalten ist (Stand: 15.3.2019), siehe BMF v. 18.3.2019, BStBl. I 2019, 270.

<sup>337</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 331; ebenso Korn, 2018, Rz. 32; Barry, 2014, S. 418 f.

<sup>338</sup>Vgl. BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 58; in der Literatur ebenso Hermes, 2018, S. 330.

<sup>339</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 335.

<sup>324</sup>Vgl. Rosner, 2018, S. 2627.

<sup>325</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 314.

<sup>326</sup>Vgl. Rosner, 2018, S. 2629.

<sup>327</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 414.

<sup>328</sup>Vgl. Volb, 2017, S. 20.

<sup>329</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 414.

<sup>330</sup>Vgl. Rosner, 2018, S. 2629.

Gewinnvorträge und Rücklagen aus der Zeit des Bestehens des Nießbrauchverhältnisses stammen.<sup>340</sup> Zum Gewinnanteil sind neben den offenen Gewinnausschüttungen auch die sonstigen Bezüge aus Anteilen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu zählen. Dazu gehören auch aufgrund der Beteiligung erhaltene besondere Entgelte und Vorteile.<sup>341</sup> Verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG werden nach *Buge*<sup>342</sup> grundsätzlich demjenigen zugeordnet, dem sie zufließen. Nach hM im Schrifttum hat der Nießbraucher die ihm zufließenden verdeckten Gewinnausschüttungen nur zu versteuern, wenn seine Stellung der eines Gesellschafters stark angenähert ist, sodass er ausnahmsweise wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile ist.<sup>343</sup> Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG führen Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG) nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Wem derartige Ausschüttungen zuzuweisen sind, ist ungeklärt. *Götz*<sup>344</sup> vertritt die Ansicht, diese könnten dem Zuwendungsnießbraucher nicht zugerechnet werden, da er die früheren Einlagen nicht geleistet habe.

#### Vorbehaltsnießbrauch

Wird ein GmbH-Geschäftsanteil unentgeltlich übertragen, wird der Zurückbehalt eines Nießbrauchrechts nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>345</sup> nicht als Entgelt des Erwerbers gesehen. Daher handelt es sich nicht um eine Veräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG.<sup>346</sup>

Die Finanzverwaltung<sup>347</sup> rechnet die Einkünfte aus dem GmbH-Anteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Vorbehaltsnießbraucher zu. Die Fachliteratur<sup>348</sup> folgt weitgehend der Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung und ordnet die Einnahmen aus dem Vorbehaltsnießbrauch an Geschäftsanteilen einer GmbH dem Nießbraucher zu. Allerdings beurteilt sie die schematische Sichtweise der Finanzverwaltung kritisch, da diese die unterschiedliche Ausgestaltung der Kompetenzen des Nießbrauchers nicht berücksichtigt.<sup>349</sup>

Für die Einkünftezurechnung der Höhe nach sind die gleichen Grundsätze wie beim Zuwendungsnießbrauch anzuwenden.<sup>350</sup> Es ist also der Gewinnanteil relevant, der sowohl aus offenen, auf einem Gewinnverwendungsbeschluss beruhenden Gewinnausschüttungen als auch sonstigen Bezüge besteht (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Für die Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 KStG) ist ebenso wie beim Zuwendungsnießbrauch entscheidend,

wem diese rechtlich zustehen und zufließen.<sup>351</sup> Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG) werden anders als beim Zuwendungsnießbrauch nach hM in der Literatur dem Vorbehaltsnießbraucher zugeordnet, da die Einlagen von ihm geleistet wurden.<sup>352</sup>

#### 6.2.2. Übertragung von Besitz- und Betriebsunternehmen einer Betriebsaufspaltung unter Nießbrauchvorbehalt

Eine Betriebsaufspaltung kennzeichnet sich dadurch, dass ein Unternehmen (das sog. Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätig Personen- oder Kapitalgesellschaft (das sog. Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt.<sup>353</sup> Neben dieser sachlichen Verflechtung muss zudem eine personelle Verflechtung gegeben sein. Diese liegt vor, wenn die beteiligte Person oder Personengruppe sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.<sup>354</sup>

Geht das Eigentum zur Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge durch eine unentgeltliche Vermögensübertragung unter Nießbrauchvorbehalt auf eine andere Person über, kann die personelle Verflechtung der Betriebsaufspaltung entfallen.<sup>355</sup> Dies hätte eine Besteuerung der stillen Reserven sowie den Verlust der Erbschaftsteuerprivilegien der §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG zur Folge. Der BFH hat in seinem Urteil v. 21.1.2015<sup>356</sup> die unentgeltliche Übertragung eines Besitzunternehmens sowie der Anteile an der Betriebs-GmbH unter Nießbrauchvorbehalt aufgrund des Wegfalls der personellen Verflechtung als Beendigung der Betriebsaufspaltung gewertet. Während dem Nießbraucher die Willensbildung für die Fortführung des Besitzeinzelunternehmens verblieben ist, geht diese für die GmbH-Anteile am Betriebsunternehmen auf den Erwerber als Gesellschafter über.<sup>357</sup> Der genannten Entscheidung des BFH liegt die Ansicht zugrunde, dass dem Gesellschafter trotz Einräumung eines Nießbrauchrechts an seinem Geschäftsanteil weiterhin die Kompetenz zusteht, bei grundlegenden Beschlüssen der Gesellschaft selber abzustimmen.<sup>358</sup> In der Literatur wird die Meinung vertreten, der Ansicht des BFH sei nicht zu folgen, da sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen von der Personengruppe Eigentümer/Vorbehaltsnießbraucher beherrscht würden.<sup>359</sup>

In einer anderen Fallkonstellation ist der BFH<sup>360</sup> bei der Übertragung von Geschäftsanteilen einer Betriebs-GmbH unter Vorbehaltsnießbrauch nicht von einer gewinnrealisierenden Beendigung der Betriebsaufspaltung ausgegangen. Der

<sup>340</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 335.

<sup>341</sup>Vgl. *Kirchhof & et. al.*, 2019, § 20 EStG Rn. 49.

<sup>342</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 20 EStG Rn. 26 (Stand: 10/2019).

<sup>343</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1389; ebenso *Hermes*, 2018, S. 336.

<sup>344</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1385.

<sup>345</sup>Zum Beispiel BFH v. 24.4.1991, BStBl. II 1991, 793, Rz. 8.

<sup>346</sup>Vgl. BFH v. 18.11.2014, BStBl. II 2015, 224, Rz. 18 ff.; H 17 Abs. 4 EStR „Vorbehaltsnießbrauch“, mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH.

<sup>347</sup>Vgl. BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 55.

<sup>348</sup>Zum Beispiel *Herrmann et al.*, 2019, § 20 EStG Rn. 27 (Stand: 10/2019); *Götz*, 2019, Rz. 1383; *Volb*, 2017, S. 41.

<sup>349</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 329.

<sup>350</sup>Siehe Abschnitt VI.2.1.1.

<sup>351</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 20 EStG Rn. 27 (Stand: 10/2019).

<sup>352</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1384; ebenso *Hermes*, 2018, S. 337.

<sup>353</sup>Vgl. *Tipke et al.*, 2018, § 13 Rn. 80.

<sup>354</sup>Vgl. H 15.7 Abs. 4 EStR „Allgemeines“.

<sup>355</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 16.

<sup>356</sup>BFH v. 21.1.2015, BFH/NV 2015, 815, Rz. 42 ff.

<sup>357</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 17.

<sup>358</sup>Vgl. BFH v. 21.1.2015, BFH/NV 2015, 815, Rz. 44, mit Verweis auf die Rechtsprechung des BGH.

<sup>359</sup>Vgl. *Kirchhof & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 111; kritisch äußert sich auch *Herrmann et al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 836 (Stand: 08/2017).

<sup>360</sup>BFH v. 25.1.2017, BFH/NV 2017, 1039, Rz. 25 ff.

bisherige Gesellschafter übertrug in diesem Fall lediglich 15 Prozent seiner Anteile an der GmbH, an der er zu 64,99 Prozent beteiligt war, unter Nießbrauchvorbehalt. Das Besitzunternehmen verblieb in dessen Eigentum. Zudem konnte der Übergeber aufgrund einer umfassenden Stimmrechtseinräumung zu seinen Gunsten seinen Geschäfts- und Betätigungswillen im Betriebsunternehmen weiterhin durchsetzen. Daher besteht die personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen nach Ansicht des BFH weiter fort.

Es kann also davon ausgegangen werden, dass eine Betriebsaufspaltung bei der unentgeltlichen Übertragung des Besitzunternehmens und der Betriebs-GmbH unter Nießbrauchvorbehalt erhalten werden kann, sofern sich der Anteilsübergeber die umfassende Ausübung der Stimmrechte vorbehält und sichert.<sup>361</sup>

### 6.2.3. Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG durch Vorbehaltsnießbrauch

Ebenso wie bei Anteilen an Aktiengesellschaften kann auch bei GmbH-Geschäftsanteilen die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG durch unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt vermieden werden.<sup>362</sup> Die in Abschnitt VI.3. dargestellten Ausführungen gelten entsprechend. Die Zurechnung der Einkünfte aus dem GmbH-Anteil erfolgt im Regelfall beim Vorbehaltsnießbraucher.<sup>363</sup> Jedoch ist insbesondere bei Anteilen an einer GmbH darauf hinzuweisen, dass die Gesellschafterrechte nach hM dem Eigentümer der Anteile zustehen, sofern keine Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Nießbrauchers erteilt wurde.<sup>364</sup> Bezüglich der Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen unter Nießbrauchvorbehalt besteht eine gewisse Rechtsunsicherheit, was bei der Nutzung zur steuerlichen Gestaltung bedacht werden sollte.<sup>365</sup>

## 6.3. Erbschaftsteuerliche Beurteilung

### 6.3.1. Besteuerung des Zuwendungsnießbrauchs

Die unentgeltliche Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs an einem Geschäftsanteil einer GmbH stellt eine Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Der Wert des Nießbrauchsrechts wird nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13 bis 16 BewG durch den Kapitalwert abgebildet. Der zugrunde liegende Jahreswert bestimmt sich gemäß § 15 Abs. 3 BewG nach dem Ertrag, der in Zukunft im Jahresdurchschnitt voraussichtlich erzielt werden wird, da die Höhe der Nutzungen oder Leistungen aufgrund der Abhängigkeit vom Gewinn der Gesellschaft ungewiss und schwankend sind.<sup>366</sup>

Bei der Besteuerung steht dem Nießbraucher ein Wahlrecht zwischen der Sofortvesteuerung und der Jahresver-

steuerung zu (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).<sup>367</sup> Da beim Zuwendungsnießbrauch kein Eigentum am Geschäftsanteil übertragen wird, greifen die erbschaftsteuerlichen Privilegien der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG nicht.<sup>368</sup>

### 6.3.2. Besteuerung des Vorbehaltsnießbrauchs

Wird ein GmbH-Geschäftsanteil unter Nießbrauchvorbehalt übertragen, liegt eine Schenkung unter Auflage im Sinne des § 525 BGB und eine Schenkung unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.

### *Bewertung des übertragenen Vermögens*

Die Bewertung der übertragenen GmbH-Geschäftsanteile erfolgt nach § 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG mit dem gemeinen Wert. Dieser ist primär aus weniger als ein Jahr zurückliegenden Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Ist dies nicht möglich, erfolgt die Ableitung des gemeinen Werts anhand der Ertragsaussichten oder anderer branchenüblicher Verfahren aus Sicht des Erwerbers, wobei nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG der Substanzwert als Mindestwert zu beachten ist. Bei der Bewertung nach den Ertragsaussichten, kann gemäß § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG auch das vereinfachte Ertragswertverfahren (§§ 199 bis 203 BewG) gewählt werden.

### *Erbschaftsteuerliche Begünstigungen*

Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz (§ 11 AO) oder Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland oder einem EU-/EWR-Staat, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt war. Wird diese Mindestbeteiligungsquote unterschritten, können nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG die Anteile weiterer Gesellschafter hinzugerechnet werden. Voraussetzung hierfür ist, dass Erblasser bzw. Schenker und die weiteren Gesellschafter eine sog. Poolvereinbarung geschlossen haben, die sowohl eine Verfügungsbeschränkung als auch eine Stimmbindung enthält.<sup>369</sup> Dadurch soll insbesondere Gesellschaftern von Familienkapitalgesellschaften das Erreichen der Mindestbeteiligungsquote erleichtert werden.<sup>370</sup>

Begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG gehört jedoch nur in dem in § 13b Abs. 2 ErbStG festgelegten Umfang zum begünstigten Vermögen. Das heißt, begünstigungsfähiges Vermögen ist nur begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 7 ErbStG gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Abs. 6 ErbStG übersteigt (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG).

<sup>361</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 17.

<sup>362</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1520.

<sup>363</sup>Siehe Abschnitt VI.2.1.2.

<sup>364</sup>Vgl. Rosner, 2018, S. 2626.

<sup>365</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 402.

<sup>366</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1538.

<sup>367</sup>Einzelheiten zu den beiden Besteuerungsverfahren siehe Abschnitt IV.2.1.

<sup>368</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 421.

<sup>369</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 13b ErbStG Rn. 56 (Stand: 10/2018).

<sup>370</sup>Vgl. Meincke et al., 2018, § 13b ErbStG Rn. 28.

Liegt begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG vor, ist die Steuerbefreiung des § 13a ErbStG unter Beachtung der weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift anzuwenden. Der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG beträgt 85 Prozent (Regelverschonung). Auf Antrag ist bei der sog. Optionsverschonung ein Verschonungsabschlag in Höhe von 100 Prozent möglich, sofern das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 20 Prozent des Steuerwerts des Betriebsvermögens beträgt (§ 13a Abs. 10 Satz 2 und 3 ErbStG).<sup>371</sup>

Wenn der Erwerber eine natürliche Person der Steuerklasse II oder III ist, kann bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zudem die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG angewendet werden. Der Entlastungsbetrag gilt für die nicht unter § 13a Abs. 1 oder § 13c ErbStG fallenden 15 Prozent des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG (§ 19a Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Der Entlastungsbetrag entspricht der Differenz zwischen der auf das tarifbegünstigte Vermögen entfallenden tariflichen Steuer nach den Steuersätzen der tatsächlichen Steuerklasse des Erwerbers und nach den Steuersätzen der Steuerklasse I.<sup>372</sup> Gemäß § 19a Abs. 5 Satz 1 ErbStG fällt der Entlastungsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren gegen die Behaltensregelungen des § 13a ErbStG verstößt.

Behält sich der Übergeber eines GmbH-Geschäftsanteils den Nießbrauch daran zurück, ist dies für die erbschaftsteuerlichen Verschonungen unerheblich.<sup>373</sup> Bei der Gewährung der schenkungsteuerlichen Begünstigungen nach §§ 13a, 13b und 19a ErbStG ist das zivilrechtliche Eigentum maßgebend, sodass diese Privilegien auch bei einer Schenkung unter Nießbrauchvorbehalt anwendbar sind, wenn die Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind.<sup>374</sup> Bei einer zivilrechtlich wirksamen Schenkung kann vom Wert des übertragenen Geschäftsanteils ein Verschonungsabschlag von 85 oder 100 Prozent abgezogen werden (§ 13a Abs. 1 oder 10 ErbStG). Da es nicht darauf ankommt, wer wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 AO) der Anteile ist, ist die Ausgestaltung der Rechte im Nießbrauchverhältnis nicht relevant.<sup>375</sup>

#### *Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs*

Die Nießbrauchverpflichtung mindert als Last den Wert besteuerten Zuwendung (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Sie wird gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG jedoch nur anteilig in dem Umfang berücksichtigt, in dem der Geschäftsanteil der Schenkungsteuer unterliegt.

Götz<sup>376</sup> weist darauf hin, dass sich der Nießbrauchvorbehalt bei einem Verstoß gegen die Behaltensfrist im Sinne des § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 5 ErbStG günstig auswirken kann.

Durch einen derartigen Verstoß vermindere sich rückwirkend die Höhe des steuerfreien Verschonungsabschlags. Da eine Schuld oder Last nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG nur in dem Umfang abzugsfähig sei, in dem das übertragene Vermögen steuerpflichtig ist, erhöhe sich dadurch auch der Anteil des abzugsfähigen Nießbrauchwertes. Der zunächst nur beschränkt abzugsfähige Nießbrauch lebe in Höhe des Verstoßes quotale wieder auf. Insoweit reduziere der Nießbrauchvorbehalt das Risiko des Erwerbers, wenn er gegen die Behaltensfrist verstoße.

Zu beachten ist, dass es gemäß § 14 Abs. 2 BewG zu einer nachträglichen Berichtigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer kommen kann, falls die tatsächliche Lebenszeit des Nießbrauchers stark von der der Besteuerung zugrunde liegenden Lebenserwartung abweicht. Daher entsteht durch die Nießbrauchbestellung das Risiko einer latenten Schenkungsteuer.<sup>377</sup>

#### *Generationensprung und Nießbrauch*

Aus erbschaftsteuerrechtlicher Sicht kann die Übertragung eines Geschäftsanteils einer GmbH auf nachrangige Verwandte bei gleichzeitiger Zuwendung eines Nießbrauchs zugunsten der übersprungenen Generation vorteilhaft sein.<sup>378</sup> Durch die Einräumung eines Nießbrauchrechts können die Übersprungenen vermögensmäßig abgesichert werden.<sup>379</sup>

Ertragsteuerrechtlich ergibt sich jedoch in der Regel eine abweichende Behandlung der Erträge im Vergleich zur Übertragung auf die direkt nachfolgende Generation, bei der die Erträge dieser als Eigentümer des Geschäftsanteils zugerechnet werden. Die Zurechnung der Einkünfte erfolgt im Regelfall nicht bei der übersprungenen Generation, wenn diese nicht kraft Eigentum, sondern als Nießbraucher Anspruch auf die Gewinne aus dem Geschäftsanteil haben.<sup>380</sup> Es besteht jedoch die Möglichkeit, dem Nießbraucher Mitgliedschaftsrechte einzuräumen, durch die er über die Einkunftsquelle disponieren kann, sodass nach Ansicht des Hessischen FG<sup>381</sup> eine einkommensteuerrechtliche Zurechnung der Einnahmen beim Nießbraucher nicht ausgeschlossen wäre.

Hinsichtlich der Gesellschaftsrechte können sich durch den Generationensprung für die Zwischengeneration Nachteile ergeben. Nach hM stehen das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung und das Auskunftsrecht nach § 51a GmbHG ausschließlich dem Gesellschafter zu.<sup>382</sup> In der Literatur wird die Zulässigkeit von abweichenden Regelungen hinsichtlich der Ausübung der Stimmrechte bejaht. Es

<sup>371</sup>Vgl. Lippross et al., 2019, § 13a ErbStG Rn. 4 (Stand: 08/2018).

<sup>372</sup>Vgl. R E 19a.2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR.

<sup>373</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 13b ErbStG Rn. 39 (Stand: 10/2018).

<sup>374</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1557.

<sup>375</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 339.

<sup>376</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1577 f.

<sup>377</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 422; siehe auch die Ausführungen zu § 14 Abs. 2 BewG bei Grundstücken in Abschnitt IV.2.2.3.

<sup>378</sup>Siehe die Ausführungen zu Generationensprung und Nießbrauch bei Kapitalvermögen in Abschnitt V.2.3.

<sup>379</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 403.

<sup>380</sup>Einzelheiten zur Zurechnung der Einkünfte beim Zuwendungsnießbrauch siehe Abschnitt VI.2.1.1.

<sup>381</sup>Vgl. Hessisches FG v. 16.8.2018, EFG 2018, 2035, Rz. 63, Rev. BFH Az. VIII R 29/18; davon geht auch aus Schmidt & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 236.

<sup>382</sup>Vgl. Volb, 2017, S. 18 f.

könne eine Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Nießbrauchers erteilt werden sowie eine Stimmrechtsvereinbarung geschlossen werden, die die Berücksichtigung der Interessen des Nießbrauchers bei der Stimmrechtsausübung durch den Gesellschafter sicherstellt.<sup>383</sup>

#### 6.4. Alternativen zum Nießbrauch

##### 6.4.1. Unterbeteiligung

Die Unterbeteiligung stellt eine stille Beteiligung an einem Gesellschaftsanteil und daher eine Innengesellschaft in Form einer GbR im Sinne der §§ 705 ff. BGB zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten dar.<sup>384</sup> Im Unterschied zu einem stillen Gesellschafter begründet der Unterbeteiligte kein Rechtsverhältnis zum Unternehmen, sondern lediglich ein Vertragsverhältnis zu einem der Gesellschafter.<sup>385</sup> Folglich handelt es sich bei einer Unterbeteiligung nicht um eine stille Gesellschaft im Sinne des § 230 HGB, da keine Beteiligung an einem Handelsgewerbe gegeben ist.<sup>386</sup>

##### *Steuerliche Behandlung der Einkünfte aus einer Unterbeteiligung*

Ebenso wie bei der stillen Gesellschaft wird zwischen typischen und atypischen Unterbeteiligungen unterschieden.<sup>387</sup> Ein typischer Unterbeteiligter ist lediglich am Gewinn und Verlust des Hauptgesellschafters beteiligt, wobei eine Verlustbeteiligung vertraglich ausgeschlossen werden kann.<sup>388</sup> Die Gewinnanteile des typisch Unterbeteiligten sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG zu qualifizieren, sofern die Unterbeteiligung im Privatvermögen gehalten wird. Andernfalls greift das Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG.

Ist der Unterbeteiligte nicht nur am laufenden Gewinn, sondern auch an Vermögensrechten an den Anteilen beteiligt, handelt es sich um einen atypischen Unterbeteiligten.<sup>389</sup> Durch eine atypische Unterbeteiligung an einem Geschäftsanteil einer GmbH wird keine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten begründet, jedoch führt sie zur originären Einkunftserzielung gemäß §§ 17, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn wegen der Teilhabe an allen Anteilsrechten von einer wirtschaftlichen Mitinhaberschaft im Sinne des § 39 Abs. 2 AO auszugehen ist.<sup>390</sup>

##### *Vorteile gegenüber der Nießbrauchbestellung*

rbeteiligung kann je nach konkreter Fallkonstellation im Vergleich zur Bestellung eines Nießbrauchs eine

vorteilhafte Alternative darstellen. Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen kann die Einräumung einer Unterbeteiligung zweckmäßig sein, falls die Belastung von Geschäftsanteilen mit einem Nießbrauchrecht vertraglich ausgeschlossen oder abhängig von der Zustimmung der Mitgesellschafter ist.<sup>391</sup>

Bei der Belastung von GmbH-Geschäftsanteile mit einem Nießbrauchrecht ist eine gerichtliche oder notarielle Beurkundung erforderlich (§ 1069 Abs. 1 BGB i.V.m. § 15 Abs. 3 GmbHG). Dagegen ist die Einräumung einer Unterbeteiligung ohne Formvorschriften möglich.<sup>392</sup>

Zudem eignet sich die Unterbeteiligung zur einkommensteuerrechtlichen Verlagerung von Einkünften, da Einkünfte aus dem Geschäftsanteil zwischen dem Hauptgesellschaftler und Unterbeteiligten aufgeteilt werden.<sup>393</sup> Dies wird zumindest bei der atypisch stillen Beteiligung anerkannt, weshalb die Einräumung einer Unterbeteiligung in diesen Fällen als Alternative zum Zuwendungsnießbrauch dienen kann.<sup>394</sup>

##### *Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung*

Eine rechtssichere Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge kann mit der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG erfolgen. Dies ist jedoch nur möglich, wenn der zu übertragende GmbH-Anteil mindestens 50 Prozent beträgt und der Übergeber als Geschäftsführer der GmbH tätig war. Der Übernehmer muss die Geschäftsführertätigkeit nach der Übertragung fortführen. Außerdem sind die übrigen Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 EStG zu überprüfen.

##### *Voraussetzungen*

Liegt begünstigtes Vermögen im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c EStG vor müssen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 EStG zudem folgende Tatbestandsmerkmale zutreffen:

- a) Es muss sich um Versorgungsleistungen handeln. Der Begriff wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>395</sup> bezieht sich der Begriff der Versorgungsleistungen auf wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer in der Regel zur vorweggenommenen Erbfolge vorgenommenen Vermögensübergabe. Relevant ist vor allem die Abgrenzung zu Veräußerungsentgelten und Unterhaltsleistungen.<sup>396</sup>
- b) Die Versorgungsleistungen müssen auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Dabei kann es sich um eine gesetzliche, eine wirksame vertragliche Verpflichtung oder eine wirksame letztwillige Verfügung handeln.<sup>397</sup>

<sup>383</sup>Vgl. Rosner, 2018, S. 2626.

<sup>384</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 403.

<sup>385</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 15 EStG Rn. 426 (Stand: 08/2017).

<sup>386</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 365.

<sup>387</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 196.

<sup>388</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 48.

<sup>389</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 17 EStG Rn. 122 (Stand: 08/2018).

<sup>390</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 367.

<sup>391</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 404.

<sup>392</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 45.

<sup>393</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 44.

<sup>394</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 404.

<sup>395</sup>Vgl. BMF v. 11.3.2010, BStBl. I 2010, 227, Rz. 2.

<sup>396</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 10 EStG Rn. 244 (Stand: 12/2017).

<sup>397</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 10 EStG Rn. 141.

- c) Die Leistungen müssen dem Übergeber lebenslang gewährt werden.
- d) Die Leistungen sind wiederkehrend. Es darf sich nicht um einmalige Leistungen handeln, da diese grundsätzlich nicht der Versorgung dienen können.<sup>398</sup>
- e) Es darf kein wirtschaftlicher Zusammenhang zu Einkünften bestehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Damit sind Einkünfte gemeint, die zwar einer der sieben Einkunftsarten zuzurechnen sind, jedoch aufgrund besonderer Rechtsgrundlagen wie beispielsweise einem Doppelbesteuerungsabkommen oder Steuerfreiheit nach § 3 EStG nicht der Einkommensteuer unterworfen werden.<sup>399</sup>
- g) Der Empfänger der Versorgungsleistungen muss unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. Dies gilt ebenfalls als erfüllt, wenn der Empfänger Staatsangehöriger eines Mitgliedsstaats der EU oder eines EWR-Staats im Sinne des § 1a EStG ist.<sup>400</sup>

### Rechtsfolgen

Sind die Voraussetzungen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung erfüllt, kann der Leistende die Versorgungsleistungen in voller Höhe als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen (§ 2 Abs. 4 EStG). Nach dem sog. Korrespondenzprinzip hat der Empfänger diese als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern.<sup>401</sup>

Dadurch ergeben sich aufgrund der progressiven Besteuerung häufig vorteilhafte Konstellationen hinsichtlich des persönlichen Einkommensteuertarifs (§ 32a EStG). Der sich im Ruhestand befindende Empfänger erzielt meist niedrigere Einkünfte als der Leistende, wodurch der Steuervorteil durch den Sonderausgabenabzug beim Leistenden die Steuerbelastung beim Empfänger übersteigt.<sup>402</sup>

Wirtschaftlich ist diese Lösung im Vergleich zur Einräumung eines Nießbrauchrechts nicht gleichwertig, da der Empfänger einen vorher festgelegten Betrag erhält.<sup>403</sup> Im Gegensatz dazu, ist der Nießbraucher zum Gewinnbezug berechtigt und nimmt damit am wirtschaftlichen Erfolg – folglich jedoch auch am wirtschaftlichen Risiko – teil.<sup>404</sup>

## 7. Nießbrauch an Personenunternehmen

Der Nießbrauch dient typischerweise in Familienunternehmen dazu, eine Unternehmensnachfolge zu gestalten, wobei neben der finanziellen Absicherung häufig auch eine

mitverwaltungsrechtliche Einflussnahme des Nießbrauchers ermöglicht werden soll.<sup>405</sup> Allerdings kann der Nießbrauch an Personenunternehmen streitanfällig und zivilrechtlich problembehaftet sein.<sup>406</sup>

### 7.1. Gesellschaftsrechtliche Aspekte

#### 7.1.1. Ausgestaltungsmöglichkeiten

Der Nießbrauch an einem Unternehmen, bei dem der Nießbraucher das Unternehmen fortführt, wird als sog. echter Unternehmensnießbrauch bezeichnet.<sup>407</sup> Das Nießbrauchrecht kann entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt werden.<sup>408</sup> In der Praxis ebenfalls verbreitet ist die Vereinbarung eines Ertragsnießbrauchs, bei dem das Nießbrauchrecht auf den Anspruch auf den laufenden Gewinnanteil beschränkt ist.<sup>409</sup> Da es sich hierbei nicht um ein Nießbrauchrecht im zivilrechtlichen Sinn handelt, wird auf dessen ertragsteuerrechtliche Behandlung gesondert in Abschnitt VIII.2.3 eingegangen.

Die zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit des Nießbrauchs an einem Anteil einer Personengesellschaft als Nießbrauch an einem Recht im Sinne des § 1068 BGB ist heute allgemein anerkannt.<sup>410</sup> Allerdings sind die Rechtsfolgen einer derartigen Nießbrauchbestellung an der Mitgliedschaft noch nicht abschließend geklärt.<sup>411</sup>

Davon abzugrenzen sind der Nießbrauch am Gewinnstammrecht und der Nießbrauch an den Gewinnansprüchen und am Auseinandersetzungsguthaben. Bei ersterem bezieht sich der Nießbrauch lediglich auf das von der Mitgliedschaft abgespaltene Gewinnstammrecht, was nach hM gesellschaftsrechtlich nicht möglich ist.<sup>412</sup> Dagegen wäre die Bestellung des Nießbrauchs an den Gewinnansprüchen sowie am Auseinandersetzungsguthaben rechtlich möglich.<sup>413</sup>

#### 7.1.2. Wirkung von Umwandlungen

Die Umwandlung einer Personengesellschaft kann durch Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel sowie durch Einzelrechtsnachfolge erfolgen.<sup>414</sup> Dabei kann der Nießbrauch in verschiedenartiger Weise betroffen sein, wobei der Fortbestand des Nießbrauchrechts vom Schicksal des belasteten Anteils und der Möglichkeit der dinglichen Surrogation abhängig ist.<sup>415</sup>

Der Nießbrauch setzt sich im Falle der Verschmelzung, der Spaltung und des Formwechsels gemäß §§ 20 Abs. 1 Nr. 3

<sup>405</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 27.

<sup>406</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 3.

<sup>407</sup>Vgl. *Vieweg & Werner*, 2018, § 16 Rn. 45.

<sup>408</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 241 (Stand: 01/2019).

<sup>409</sup>Vgl. *Kirchhof & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 201.

<sup>410</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1068 BGB Rn. 23; ebenso *Hermes*, 2018, S. 52; *Tipke et al.*, 2018, § 8 Rn. 161; *Krogoll*, 2014, S. 315; auch der BFH geht von einer Zulässigkeit aus, zum Beispiel BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 43.

<sup>411</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 42.

<sup>412</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1068 BGB Rn. 29; übernommen von *Götz*, 2019, Rz. 392.

<sup>413</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 393.

<sup>414</sup>Vgl. *Volb*, 2017, S. 38.

<sup>415</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1068 BGB Rn. 46.

<sup>398</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 10 EStG Rn. 249 (Stand: 12/2017).

<sup>399</sup>Vgl. *Lippross et al.*, 2019, § 10 Abs. 1a EStG Rn. 14 (Stand: 02/2018).

<sup>400</sup>Vgl. *Kirchhof & et. al.*, 2019, § 1a EStG Rn. 7.

<sup>401</sup>Vgl. *Lippross et al.*, 2019, § 10 Abs. 1a EStG Rn. 24 (Stand: 02/2018).

<sup>402</sup>Vgl. *Groll et al.*, 2019, Rz. 3.38.

<sup>403</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 9, der sich jedoch auf Gestaltungen bezüglich Einzelunternehmen bezieht.

<sup>404</sup>Vgl. *Barry*, 2014, S. 404.

Satz 2, 131 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und 202 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 UmwG von Rechts wegen an den neu ausgegebenen Anteilen fort. Im Fall der Einbringung eines nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils gegen Gesellschaftsrechte in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft durch Einzelrechtsnachfolge kommt es nur zur Surrogation, falls an den als Gegenleistung erlangten Anteilen wieder ein Nießbrauch bestellt wird.<sup>416</sup>

### 7.1.3. Wirkung von Kapitalerhöhungen

Bei Personengesellschaften ist durch die Erhöhung der jeweiligen festen Kapitalkonten der Gesellschafter die Durchführung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln möglich.<sup>417</sup> Diese Erhöhungsbeträge stellen keine Rechtsfrucht (§ 99 Abs. 2 BGB) und damit keine Frucht der Mitgliedschaft dar, weshalb dem Nießbrauchbesteller auch der erhöhte Kapitalanteil zusteht.<sup>418</sup> Bei Kapitalerhöhungen aus Einlagen steht nach hM der neu geschaffene Kapitalanteil ebenfalls dem Nießbrauchbesteller zu.<sup>419</sup>

Aufgrund der Einheitlichkeit der Mitgliedschaft an der Personengesellschaft beziehe sich das Nießbrauchrecht nach *Pohlmann*<sup>420</sup> bei beiden Arten der Kapitalerhöhung auf den gesamten Anteil. Jedoch habe der Nießbraucher bei Kapitalerhöhungen aus Einlagen keinen Anspruch auf die auf den neu finanzierten Kapitalbetrag entfallenden Erträge, während ihm bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln auch die Früchte aus der erhöhten Beteiligung zustünden.

## 7.2. Ertragsteuerliche Beurteilung

### 7.2.1. Nießbrauch an Einzelunternehmen

#### *Qualifikation und Zurechnung der Einkünfte*

Unabhängig vom rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum an den im Betrieb genutzten Wirtschaftsgütern ist lediglich die Unternehmereigenschaft des Nießbrauchers maßgeblich.<sup>421</sup> Dieser Grundsatz gilt sowohl für entgeltlich als auch unentgeltlich bestellten Vorbehalts- und Zuwendungsnießbrauch.<sup>422</sup> Daher wird im Folgenden keine Unterscheidung zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsnießbrauch vorgenommen.

*Nießbraucher-Ebene.* Damit dem Nießbraucher die Einkünfte aus dem echten Unternehmensnießbrauch zugerechnet werden, muss er die ertragsteuerlichen Merkmale des Unternehmers erfüllen.<sup>423</sup> Dem Berechtigten müssen neben dem Gewinnbezugsrecht Rechte zustehen, welche es ihm

erlauben, Unternehmerinitiative auszuüben und Unternehmerrisiko zu tragen.<sup>424</sup> Da laut *Götz*<sup>425</sup> dem Nießbraucher zivilrechtlich die von ihm erwirtschafteten Erträge zuzurechnen seien, trage er Unternehmerrisiko. In der Regel würden die mit dem Nießbrauch verbundenen Rechte die Ausübung von Unternehmerinitiative erlauben. Folglich sei der Nießbraucher grundsätzlich als Unternehmer anzusehen und erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sofern der Gegenstand des Unternehmens ein Gewerbebetrieb ist.

Wenn keine abweichenden Vereinbarungen getroffen wurden, geht das Umlaufvermögen gemäß § 1067 Abs. 1 BGB in das Eigentum des Nießbrauchers über. Nach Beendigung des Nießbrauchs hat der Nießbraucher dem Nießbrauchbesteller den Wert des Umlaufvermögens zu ersetzen, den dieses zur Zeit der Bestellung hatte (§ 1067 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BGB). Eigentümer des Anlagevermögens bleibt weiterhin der Nießbrauchbesteller.<sup>426</sup> Folglich erfolgt keine Aktivierung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Bilanz des Nießbrauchers und dieser ist nicht zur Vornahme der AfA berechtigt.<sup>427</sup>

Hinsichtlich der Bemessung des Gewinns werden in der Literatur unterschiedliche Meinungen vertreten, die auf die Fragestellung abzielen, ob dem Nießbraucher steuerlich der Gewinn der Handelsbilanz oder der Steuerbilanzgewinn zuzurechnen ist.<sup>428</sup> Nach ganz herrschender Meinung, der sich auch der BFH angeschlossen hat, ist lediglich der entnahmefähige Gewinn der Besteuerung zu unterwerfen, da nur dieser dem Nießbraucher zivilrechtlich zusteht.<sup>429</sup>

*Eigentümer-Ebene.* Insgesamt muss der gesamte Steuerbilanzgewinn der Besteuerung unterworfen werden. Der im Unternehmen verbleibende Rest des Steuerbilanzgewinns, der dem Nießbraucher zivilrechtlich nicht zusteht, ist ertragsteuerrechtlich dem Eigentümer zuzurechnen.<sup>430</sup> Hierbei ist zu beachten, dass dem Eigentümer trotz der von ihm zu tragenden Steuerbelastung keine liquiden Mittel aus dem Betrieb zufließen, weshalb Liquiditätsschwierigkeiten auftreten können.<sup>431</sup> Daran sollte bereits bei der Bestellung des Nießbrauchs gedacht werden.

Wurde der Nießbrauch entgeltlich bestellt, wird der Eigentümer steuerlich grundsätzlich wie ein Verpächter des Gewerbebetriebs behandelt.<sup>432</sup> Erklärt er nicht die Betriebsaufgabe, erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Da kein werbender Betrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG) vorliegt, unterliegen die Einkünfte beim Nießbrauchbesteller nicht der Gewerbesteuer.<sup>433</sup>

<sup>416</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 232.

<sup>417</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 139.

<sup>418</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1068 BGB Rn. 42.

<sup>419</sup>Vgl. *Hermes*, 2018, S. 140.

<sup>420</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1068 BGB Rn. 42.

<sup>421</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 240 (Stand: 01/2019).

<sup>422</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1123; ebenso *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 241 (Stand: 01/2019).

<sup>423</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 240 (Stand: 01/2019).

<sup>424</sup>Vgl. *Tipke et al.*, 2018, § 8 Rn. 161.

<sup>425</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1122.

<sup>426</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 2.

<sup>427</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1166.

<sup>428</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1136.

<sup>429</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 45; in der Literatur zum Beispiel *Korn*, 2018, Rz. 3.

<sup>430</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 307.

<sup>431</sup>Vgl. *Strahl*, 2016, S. 18.

<sup>432</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 241 (Stand: 01/2019).

<sup>433</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1157.

Handelt es sich dagegen um einen unentgeltlich bestellten Nießbrauch, ist der Eigentümer nicht zwingend als Unternehmer anzusehen.<sup>434</sup> Die konkrete Sachlage muss geprüft werden. Der Nießbrauchbesteller kann weiterhin die ertragsteuerlichen Merkmale des Unternehmers erfüllen. Um Unternehmerinitiative zu entfalten, müssen ihm beispielsweise die ihm zustehenden Verfügungsbefugnisse über das Anlagevermögen erlauben, wesentlichen Einfluss auf das Unternehmen auszuüben.<sup>435</sup> Grundsätzlich trägt der Eigentümer auch Unternehmerrisiko, da er nach Ansicht des BFH<sup>436</sup> am Geschäftswert des Unternehmens sowie dem Auseinandersetzungsguthaben teilnimmt und ihm laufende Verluste zugewiesen werden.

Ist der Eigentümer nach den genannten Kriterien nicht als Unternehmer anzusehen, werden ihm dennoch die vom Nießbraucher nicht zu versteuernden Teile des Steuerbilanzgewinns als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet.<sup>437</sup> Auch ein gemeinschaftlicher Betrieb des Unternehmens durch Nießbrauchbesteller und -berechtigten ist möglich. In diesem Fall sind nach der Rechtsprechung des BFH<sup>438</sup> beide als Mitunternehmer anzusehen und erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

#### *Buchwertfortführung bei der Betriebsübertragung unter Nießbrauchvorbehalt*

Bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchvorbehalt stellt sich die Frage nach der Anwendbarkeit der Buchwertfortführung für unentgeltliche Betriebsübertragungen gemäß § 6 Abs. 3 EStG. Dieses „Prinzip der Buchwertverknüpfung“ erlaubt es, die Besteuerung der stillen Reserven aufzuschieben.<sup>439</sup> Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>440</sup> sind Betriebsübergaben unter Nießbrauchvorbehalt als unentgeltlich anzusehen, da die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung darstellt.

Allerdings hat der X. Senat des BFH in seiner Entscheidung v. 25.1.2017<sup>441</sup> erstmals die Meinung vertreten, dass die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zusätzlich die Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit des Betriebsübergebers voraussetzt. Im zugrunde liegenden Sachverhalt behielt sich die Betriebsübergeberin den Nießbrauch an der einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage zurück, was der BFH als Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit wertete. Der Begriff des Betriebs sei tätigkeitsbezogen zu interpretieren. Dies gelte sowohl für ruhende als auch aktive Gewerbebetriebe. Begründet wird die Forderung nach der Einstellung der gewerblichen Tätigkeit durch den Verweis auf die Voraussetzungen der Betriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 EStG, bei der dies ebenfalls gefordert werde. Der

Zweck des § 6 Abs. 3 EStG sei laut BFH die Bewahrung der wirtschaftlichen Einheit des übertragenen Betriebs, welche untrennbar mit der gewerblichen Tätigkeit des jeweiligen Betriebsinhabers verknüpft sei.

Der BFH folgert, dass es hinsichtlich des übertragenen Betriebsvermögens unter Nießbrauchvorbehalt zu einer Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG) und daher zu einer Aufdeckung der stillen Reserven komme.<sup>442</sup> Da der Nießbraucher seine gewerbliche Tätigkeit weiterführt, erzielt er laufenden gewerblichen Gewinn im Sinne des § 15 EStG.<sup>443</sup> Nach Ansicht von *Kulosa*<sup>444</sup> liegt kein tarifbegünstigter Aufgabegewinn im Sinne der §§ 16, 34 EStG vor, sofern keine Beendigung der Tätigkeit erfolgt. Der BFH hatte diese Frage aufgrund des Verböserungsverbots offen gelassen.<sup>445</sup>

In der Fachliteratur wird das BFH-Urteil v. 25.1.2017 vielfach kritisiert.<sup>446</sup> Auch wenn die Finanzverwaltung die Entscheidung des BFH bisher nicht anwendet<sup>447</sup>, ist die Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchvorbehalt bei Unternehmensfortführung durch den Nießbraucher risikobehaftet und daher nicht empfehlenswert.<sup>448</sup>

#### 7.2.2. Nießbrauch an Anteilen einer Personengesellschaft

##### *Qualifikation und Zurechnung der Einkünfte*

Ebenso wie beim Nießbrauch an einem Einzelunternehmen ist auch bei Personengesellschaften die Mitunternehmerstellung der Beteiligten, also die Kriterien der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos, entscheidend.<sup>449</sup>

*Nießbrauch an der Mitgliedschaft.* Grundsätzlich führt die Nießbrauchbestellung an einem Mitunternehmeranteil zur Belastung des Anteils im Ganzen, wobei das Nießbrauchrecht neben dem Anspruch auf den Gewinnanteil auch bestimmte Mitwirkungs- und Mitverwaltungsrechte beinhaltet.<sup>450</sup>

*Doppelte Mitunternehmerstellung.* Die ertragsteuerliche Qualifikation der Einkünfte der Beteiligten hängt davon ab, ob sowohl der Nießbrauchbesteller als auch der Nießbraucher oder nur einer der beiden als Mitunternehmer angesehen werden.<sup>451</sup> Die Stellung des Nießbrauchbestellers nach den

<sup>434</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 241 (Stand: 01/2019).

<sup>435</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 241 (Stand: 01/2019).

<sup>436</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 46.

<sup>437</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 241 (Stand: 01/2019).

<sup>438</sup>Vgl. BFH v. 14.11.1979, BStBl. II 1980, 432, Rz. 12.

<sup>439</sup>Vgl. Tipke et al., 2018, § 9 Rn. 404.

<sup>440</sup>Zum Beispiel BFH v. 24.4.1991, BStBl. II 1991, 793, Rz. 8.

<sup>441</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308, Rz. 40 ff.

<sup>442</sup>Vgl. BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308, Rz. 67.

<sup>443</sup>Vgl. BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308, Rz. 63.

<sup>444</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 6 EStG Rn. 646.

<sup>445</sup>Vgl. BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308, Rz. 69.

<sup>446</sup>Vgl. zum Beispiel Korn, 2018, Rz. 7; ebenso Götz, 2019, Rz. 1195; Crezelius, 2018, S. 436.

<sup>447</sup>Bisher keine Veröffentlichung im BStBl., sondern in BFH/NV 2017, 1077.

<sup>448</sup>Vgl. Crezelius, 2018, S. 436.

<sup>449</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 306.

<sup>450</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 235.

<sup>451</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 355 f.

Vorgaben des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist der eines Kommanditisten nach dem HGB-Regelstatut angenähert.<sup>452</sup> Daher werden steuerlich grundsätzlich sowohl der Nießbrauchbesteller als auch der Berechtigte als Mitunternehmer angesehen.<sup>453</sup> Abweichungen können dazu führen, dass nur einem der Beteiligten Mitunternehmerstellung zugesprochen wird.<sup>454</sup> Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko können je nach konkreter Ausgestaltung bei den Beteiligten unterschiedlich ausgeprägt sein.<sup>455</sup> In der folgenden Abbildung wird das zivilrechtliche Leitbild des Nießbrauchsrechts an Anteilen einer Personengesellschaft dargestellt.

Werden bei der Übertragung eines Personengesellschaftsanteils unter Nießbrauchvorbehalt keine Sondervereinbarungen getroffen, gilt in der Praxis in der Regel der Grundsatz der sog. doppelten Mitunternehmerstellung.<sup>457</sup> Dabei übt der Nießbraucher einen Teil der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse eines Gesellschafters, wie beispielsweise das Stimmrecht bei laufenden Angelegenheiten, aus (Mitunternehmerinitiative).<sup>458</sup> Seine Bezüge sind wie die eines Anteilseigners erfolgsabhängig (Mitunternehmerisiko).<sup>459</sup> Die Einkünfte des Nießbrauchers sind als solche aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren. Betrachtet man die Ebene des Eigentümers, behält dieser trotz der Nießbrauchbestellung grundsätzlich seine Mitunternehmerstellung.<sup>460</sup> Da dem Nießbrauchbesteller weiterhin Kontroll- und Informationsrechte sowie Mitwirkungsrechte bei Grundlagengeschäften zustehen, kann dieser weiterhin Mitunternehmerinitiative entfalten.<sup>461</sup> Zudem nimmt er an den stillen Reserven und damit am Unternehmensrisiko teil.<sup>462</sup> Dadurch ist der Eigentümer neben dem Nießbraucher als Mitunternehmer anzusehen und erzielt gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Diese Annahme einer Mitunternehmerverdopplung wurde in der bisherigen Rechtsprechung und im Schrifttum vertreten.<sup>463</sup> Jedoch hat der IV. Senat des BFH mit seinen jüngsten Urteilen<sup>464</sup> für Rechtsunsicherheit gesorgt. Darin vertritt er die Auffassung, der Erwerber eines Gesellschaftsanteils werde nur Mitunternehmer, wenn ihm sämtliche Mitgliedschaftsrechte übertragen werden.<sup>465</sup> Im Urteil vom 19.7.2018 geht der BFH von dem Grundsatz aus, „dass an

einem Gesellschaftsanteil nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden kann“<sup>466</sup>. Ob daraus bereits folgt, dass der IV. Senat die Annahme der Verdopplung der Mitunternehmerstellung aufgibt, ist unklar.<sup>467</sup> Den genannten Entscheidungen des IV. Senats liegen keine Fälle zugrunde, bei denen ein Nießbrauchrecht eingeräumt wurde. Daher bleibt abzuwarten bis diesem Senat ein geeigneter „Nießbrauchfall“ vorgelegt wird.<sup>468</sup>

Hält man am bisherigen Grundsatz der doppelten Mitunternehmerstellung fest, gilt für die Einkünftezurechnung der Höhe nach FolgendeS. Dem Nießbraucher steht grundsätzlich der auf den Gesellschaftsanteil entfallende, entnahmefähige Gewinnanteil der Handelsbilanz zu, soweit keine abweichenden Vereinbarungen getroffen wurden.<sup>469</sup> Auch Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG sowie Aufwand und Ertrag aus seinem Sonderbetriebsvermögen gehören zu den gewerblichen Einkünften des Nießbrauchers.<sup>470</sup> Die Finanzverwaltung rechnet auch das Nießbrauchrecht zum Sonderbetriebsvermögen des Nießbrauchers, sofern dieser Mitunternehmerstellung einnimmt.<sup>471</sup>

Thesaurierte Gewinne werden grundsätzlich dem Nießbrauchbesteller zugerechnet und müssen von diesem nach Ansicht von Haep<sup>472</sup> sofort versteuert werden. Götz<sup>473</sup> geht dagegen davon aus, dass der Gesellschafter den ihm zustehenden Gewinnanteil erst mit Beendigung des Nießbrauchs zu versteuern hat. Über die Zurechnung der Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven des Anlagevermögens beim Nießbrauchbesteller besteht dagegen Einigkeit in der Literatur.<sup>474</sup> Ebenso werden laufende Verluste grundsätzlich dem Nießbrauchbesteller zugerechnet.<sup>475</sup> Außerdem gehören Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG sowie Ertrag und Aufwand aus Sonderbetriebsvermögen und ein ggf. vom Nießbraucher entrichtetes Entgelt für die Nießbrauchbegründung zu den gewerblichen Einkünften des Nießbrauchbestellers.<sup>476</sup>

*Ausschließliche Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers.* Behält sich der Nießbraucher bei der Vermögensübergabe unter Nießbrauchvorbehalt Stimm- und Verwaltungsrechte

<sup>452</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 47; in der Literatur ebenso Strahl, 2019, Rz. 9.

<sup>453</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 12.

<sup>454</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 204.

<sup>455</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 258.

<sup>600</sup>In Anlehnung an: Strahl, 2019, Rz. 10.

<sup>457</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1202.

<sup>458</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 306.

<sup>459</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1201.

<sup>460</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 43.

<sup>461</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 15 EStG Rn. 439 (Stand: 08/2017), der auf die Rechtsprechung des BFH verweist.

<sup>462</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 203.

<sup>463</sup>Vgl. Hermes, 2019, S. 852; in der Rechtsprechung zum Beispiel BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241.

<sup>464</sup>BFH v. 1.3.2018, BStBl. II 2018, 539; BFH v. 19.7.2018, BFH/NV 2018, 1268; BFH v. 22.6.2017, BFH/NV 2018, 265.

<sup>465</sup>Vgl. Strahl, 2019, Rz. 2; BFH v. 1.3.2018, BStBl. II 2018, 539, Rz. 31 ff.

<sup>466</sup>BFH v. 19.7.2018, BFH/NV 2018, 1268, Rz. 36.

<sup>467</sup>Vgl. Götz, 2019, S. 607.

<sup>468</sup>Vgl. Götz, 2019, S. 608.

<sup>469</sup>Vgl. Crezelius, 2018, S. 437.

<sup>470</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 307.

<sup>471</sup>Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 2.11.2012, BStBl. 2012 I, 1101; enthalten in der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben und gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder (Stand: 15.3.2019), siehe BMF v. 18.3.2019, BStBl. I 2019, 270, lfd. Nr. 1211; anderer Auffassung ist Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 307.

<sup>472</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 15 EStG Rn. 444 (Stand: 08/2017).

<sup>473</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1216.

<sup>474</sup>Diese Ansicht vertreten zum Beispiel Herrmann et al., 2019, § 15 EStG Rn. 444 (Stand: 08/2017); Götz, 2019, Rz. 1216; Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 310.

<sup>475</sup>BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 46; ebenso in der Literatur Herrmann et al., 2019, § 2 EStG Rn. 242 (Stand: 01/2019); Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 311.

<sup>476</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 312.

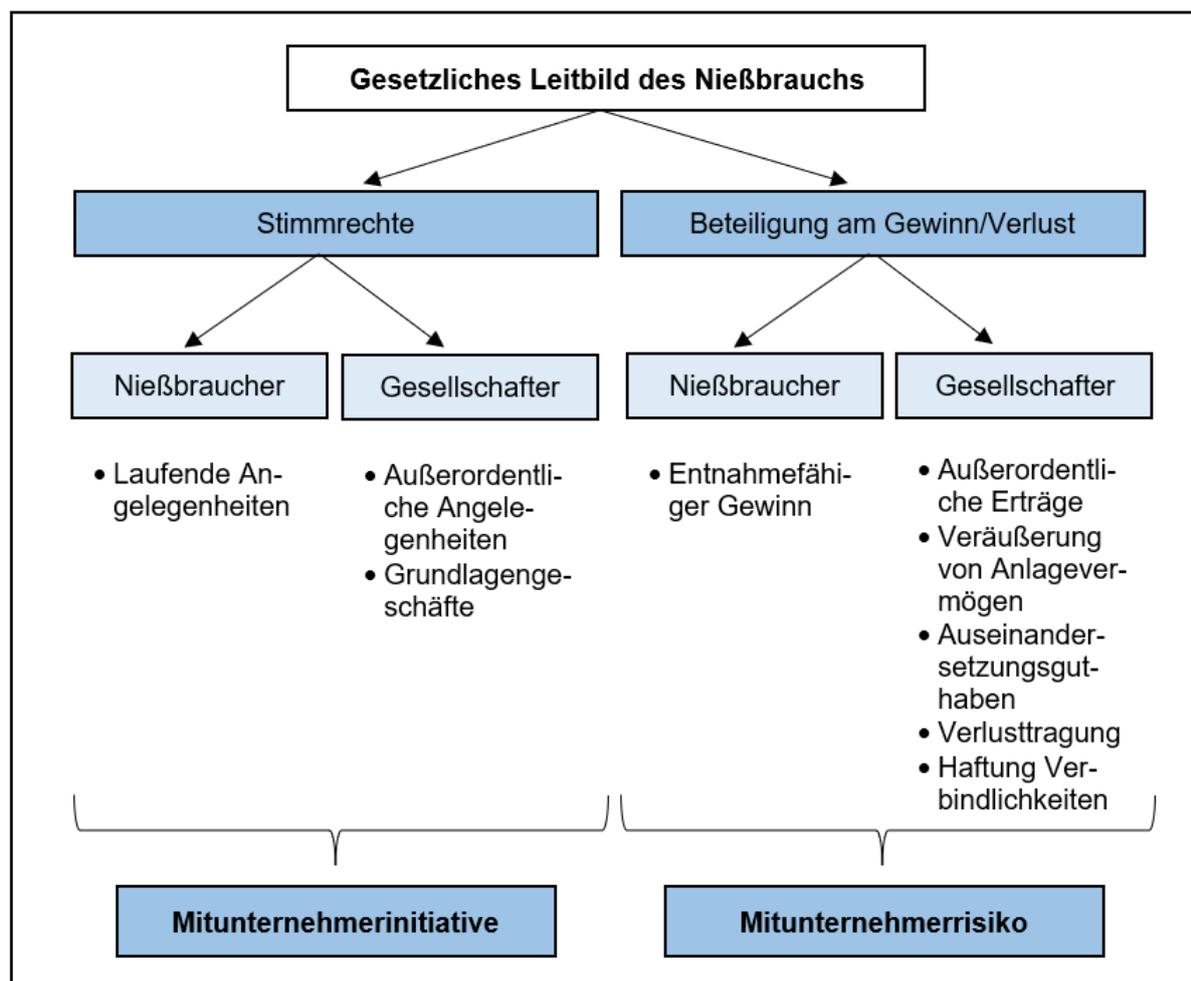


Abbildung 5: Nießbrauch am Mitunternehmeranteil<sup>456</sup>

in zu starker Ausprägung zurück, kann dies dazu führen, dass der Beschenkte keine Mitunternehmerinitiative ausübt und dadurch keine Mitunternehmerstellung einnimmt.<sup>477</sup> Folglich erzielt nur der Nießbraucher Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und versteuert den gesamten Gewinn.<sup>478</sup> Die Zurechnung des nicht entnahmefähigen Teils des Gewinnanteils der Steuerbilanz hat wegen der fehlenden Mitunternehmerstellung des Nießbrauchbestellers beim Nießbraucher zu erfolgen.<sup>479</sup>

Korn<sup>480</sup> weist zudem darauf hin, dass der Nießbrauchberechtigte den dem Gesellschafter erwachsenden Aufwand und Abschreibungen nicht als Betriebsausgaben abziehen kann, es sei denn, er ist trotz der Betriebsübergabe ausnahmsweise weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer des gesamten Mitunternehmeranteils. In der Regel gehe jedoch das

wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber über, wodurch die übertragene Vermögenssubstanz gewinnrealisierend aus dem steuerlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft entnommen werde, wenn der Erwerber keine Mitunternehmerstellung erlange. Es liege laut Korn dabei grundsätzlich keine steuerbegünstigte Betriebsaufgabe nach §§ 16, 34 EStG vor. Auch die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG sei in diesem Fall nicht anwendbar.

Aufgrund der dargelegten Nachteile, ist eine derartige Gestaltung, bei der der Erwerber keine Mitunternehmerstellung einnimmt, aus steuerlicher Sicht nicht empfehlenswert. Der Übergebende muss abwägen, ob die Beschränkung der gesellschaftsrechtlichen Mitspracherechte des Erwerbers – also die Sicherung der eigenen Einflussnahme – die steuerliche Belastung rechtfertigt.

*Ausschließliche Mitunternehmerstellung des Gesellschafters.* Nimmt dagegen nur der Eigentümer des Gesellschaftsanteils, nicht jedoch der Nießbraucher, Mitunternehmerstellung ein, wird der gesamte Beteiligungsertrag im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG allein dem Gesellschafter als gewerbliche

<sup>477</sup>Zum Beispiel BFH v. 23.2.2010, BStBl. II 2010, 555, Rz. 16; BFH v. 16.5.2013, BStBl. II 2013, 635, Rz. 12; in der Literatur ebenso Götz, 2019, Rz. 1203.

<sup>478</sup>Vgl. Strahl, 2016, S. 22; ebenso Herrmann et al., 2019, § 15 EStG Rn. 445 (Stand: 08/2017).

<sup>479</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 307.

<sup>480</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 11 und 13.

Einkünfte zugerechnet.<sup>481</sup> Der Gesellschafter hat auch die dem Nießbraucher zufließenden Gewinne zu versteuern.<sup>482</sup>

Ob er diese Auszahlungen bei einer Vermögensübertragung unter Nießbrauchvorbehalt als Versorgungsleistungen im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG als Sonderausgaben geltend machen kann oder ob es sich um eine Einkommensverwendung im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG handelt, ist nicht abschließend geklärt.<sup>483</sup> Nach dem Korrespondenzprinzip hätte der Nießbraucher in ersterem Fall wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern. In einem Sonderfall, bei dem funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wurde, hat der IV Senat des BFH<sup>484</sup> keine begünstigte Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG anerkannt.

Verliert der bisherige Gesellschafter und Übergeber durch die Übertragung eines Gesellschaftsanteils unter Nießbrauchvorbehalt seine Mitunternehmerstellung, ist in der Literatur umstritten, ob die Grundsätze der Betriebsverpachtung anzuwenden sind. Während *Wacker*<sup>485</sup> dies bejaht, vertritt *Haep*<sup>486</sup> die Auffassung, dass eine Anwendung dieser Grundsätze ausscheide, da der Nießbraucher seine Mitunternehmerstellung endgültig verliere.

*Nießbrauch am Gewinnanspruch und am Auseinandersetzungsguthaben.* Rechtlich zulässig ist auch die Einräumung eines Nießbrauchs an den Gewinnansprüchen und bzw. oder am Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters, bei dem dem Nießbraucher keine gesellschaftsrechtlichen Verwaltungsbefugnisse zustehen.<sup>487</sup> Daher bewirkt ein derartiges Nießbrauchrecht keine Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers.<sup>488</sup> Es verfolgt einen anderen Zweck als der Nießbrauch an der Mitgliedschaft, der die Gewinnansprüche selbst gewährt.<sup>489</sup> Dagegen stehen dem Berechtigten beim Nießbrauch am Gewinnanspruch und am Auseinandersetzungsguthaben nur die Nutzungen aus dem Gewinnanspruch sowie aus dem Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben zu, die ihm einkommensteuerrechtlich zugerechnet werden.<sup>490</sup> Die Zinsen aus der verzinslichen Anlegung dieser Ansprüche bilden diese Nutzungen des Nießbrauchers.<sup>491</sup> Sofern der Tatbestand des § 20 EStG erfüllt ist, handelt es sich dabei um Einkünfte aus Kapitalvermögen.<sup>492</sup>

Dem Gesellschafter stehen weiterhin die Gewinne aus seiner Beteiligung zu.<sup>493</sup> Diesen Gewinnanteil hat er als Ein-

künfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.<sup>494</sup> Dies gilt auch dann, wenn der Eigentümer der Beteiligung dem Nießbraucher den Gewinn selbst zukommen lässt, was als eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Gewinnverwendung anzusehen wäre.<sup>495</sup>

#### *Buchwertfortführung bei der Anteilsübertragung unter Nießbrauchvorbehalt*

Nach dem Urteil des X. Senats des BFH v. 25.1.2017<sup>496</sup> besteht Unsicherheit bezüglich der möglichen Konsequenzen hinsichtlich der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unter Nießbrauchvorbehalt. In der Fachliteratur wird vielfach die Ansicht vertreten, dass die tätigkeitsbezogene Auslegung der Vorschrift auf eine Mitunternehmerschaft nicht anzuwenden sei, da die Einkünfte von der Mitunternehmerschaft im Ganzen erzielt würden.<sup>497</sup> Daher könne es nicht auf die Beendigung der Tätigkeit ankommen.<sup>498</sup> Trotzdem bleibt eine gewisse Rechtsunsicherheit bestehen.<sup>499</sup> Grundsätzlich muss der Anteilserwerber selbst Mitunternehmerstellung einnehmen, um den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG zu eröffnen.<sup>500</sup>

#### 7.2.3. Ertragsnießbrauch

Die Einräumung eines Ertragsnießbrauchs an einem Einzelunternehmen ist in der Praxis weit verbreitet, während die zivilrechtliche Zulässigkeit des Ertragsnießbrauchs an Personengesellschaftsanteilen zivilrechtlich umstritten ist.<sup>501</sup>

#### *Qualifikation und Zurechnung der Einkünfte*

*Nießbraucher-Ebene.* Sowohl beim Ertragsnießbrauch an einem Einzelunternehmen als auch an einem Anteil einer Personengesellschaft sind die Einkünfte des Gewinnberechtigten nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG zu qualifizieren, da dieser keine (Mit-)Unternehmerstellung einnimmt.<sup>502</sup> Der Ertragsnießbraucher kann aufgrund fehlender (Mit-)Verwaltungsrechte weder (Mit-)Unternehmerinitiative ausüben noch trägt er (Mit-)Unternehmerisiko.<sup>503</sup> Wird ein Ertragsnießbrauch an einem Einzelunternehmen bestellt, erhält der Berechtigte lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Auszahlung des Gewinn bzw. einer schuldrechtlichen Quote des Gewinns, während er von der Unternehmensleitung ausgeschlossen ist.<sup>504</sup> Beim Ertragsnießbrauch

<sup>481</sup>Vgl. *Strahl*, 2016, S. 21.

<sup>482</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 445 (Stand: 08/2017).

<sup>483</sup>Vgl. *Strahl*, 2016, S. 21; ebenso *Crezelius*, 2018, S. 437.

<sup>484</sup>BFH v. 6.5.2010, BStBl. II 2011, 261, Rz. 26.

<sup>485</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 308.

<sup>486</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 445 (Stand: 08/2017); dieser Meinung ist auch *Hermes*, 2018, S. 267.

<sup>487</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 393 f.; ebenso *Krogoll*, 2014, S. 315.

<sup>488</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 314.

<sup>489</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1068 BGB Rn. 28.

<sup>490</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 247 (Stand: 01/2019).

<sup>491</sup>Vgl. *MüKoBGB/Pohlmann*, 2017, § 1068 BGB Rn. 28.

<sup>492</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 247 (Stand: 01/2019).

<sup>493</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1251.

<sup>494</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 247 (Stand: 01/2019).

<sup>495</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1253.

<sup>496</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308.

<sup>497</sup>Vgl. *Crezelius*, 2018, S. 438; ebenso *Korn*, 2018, Rz. 14.

<sup>498</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 6 EStG Rn. 646.

<sup>499</sup>Vgl. *Crezelius*, 2018, S. 438.

<sup>500</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 13.

<sup>501</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 23; zweifelnd auch *Götz*, 2019, Rz. 392; siehe Abschnitt II.6.

<sup>502</sup>Vgl. *Lippross et al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 234 (Stand: 10/2018).

<sup>503</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 308.

<sup>504</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 245 (Stand: 01/2019).

an einem Mitunternehmeranteil bezieht sich das Nießbrauchrecht lediglich auf den Gewinnanspruch, nicht jedoch auf die übrigen Mitgliedschaftsrechte.<sup>505</sup>

Die dem Berechtigten zustehenden Erträge sind nach Ansicht von *Musil*<sup>506</sup> als sonstige Einkünfte gemäß § 22 EStG zu versteuern, sofern die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift vorliegen. Davon ausgenommen sind gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG Bezüge, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden. *Götz*<sup>507</sup> folgert, dass die Steuerbefreiung greift, wenn es sich um Zuwendungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG handelt, was bei einem privat veranlassten Zuwendungsnießbrauch gegeben sei. Anders verhalte es sich jedoch bei der Vermögensübertragung. Werde ein Ertragsnießbrauch zurückbehalten, würden die Gewinnauskehrungen keine Zuwendung des Eigentümers an den Berechtigten darstellen. Seien die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht gegeben, habe der Nießbraucher die ihm zivilrechtlich zustehenden Erträge nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG zu versteuern.

*Eigentümer-Ebene.* Der Eigentümer erzielt als Betriebsinhaber eines Einzelunternehmens gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bzw. als Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der an den Nießbrauchberechtigten abgeführte Ertrag stellt eine Einkommensverwendung aus dem zu versteuernden Gewinn des Eigentümers dar.<sup>508</sup> Folglich eignet sich der Ertragsnießbrauch nicht dazu, Einkünfte mit Hilfe eines Zuwendungsnießbrauchs zu verlagern, da der Eigentümer die Erträge zu versteuern hat, die Gewinnauskehrungen jedoch einkommensteuerlich nicht abziehbar sind.<sup>509</sup>

In Fällen der Betriebsübertragung zur vorweggenommenen Erbfolge unter Vorbehalt eines Ertragsnießbrauchs könne nach Auffassung von *Korn*<sup>510</sup> jedoch erwägt werden, die Leistungen an den Berechtigten als Versorgungsleistungen im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG zu behandeln, wenn die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind.<sup>511</sup> Dadurch seien die Zahlungen beim Betriebsinhaber als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG abzuziehen und beim Nießbraucher als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern. Diese Ansicht sei jedoch nicht durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen abgesichert.

Bei Betriebsübertragungen unter Vorbehalt eines Ertragsnießbrauchs muss sich der bisherige Betriebsinhaber jedoch bewusst sein, dass er als Ertragsnießbraucher keinen Einfluss mehr auf die unternehmerischen Entscheidungen sei-

nes Nachfolgers nehmen kann und die Gefahr des Scheiterns besteht.<sup>512</sup>

#### *Buchwertfortführung bei der Betriebsübertragung unter Nießbrauchvorbehalt*

Hinsichtlich der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Ertragsnießbrauchs besteht ebenfalls Unsicherheit. Die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG ist von der konkreten Ausgestaltung abhängig.<sup>513</sup> Der Ertragsnießbraucher übt keine unternehmerische Tätigkeit aus.<sup>514</sup> Daher sollte die Buchwertfortführung nicht versagt werden, wobei allerdings darauf hinzuweisen ist, dass der BFH den Ertragsnießbrauch in seiner Entscheidung v. 25.1.2017<sup>515</sup> nicht explizit als unschädlich benannt hat.

#### 7.2.4. Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs an einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgütern

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>516</sup> führt die unentgeltliche Nießbrauchbestellung an einem zum Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen gehörenden Grundstück nicht zu einer gewinnrealisierenden Entnahme des GrundstückS. Davon sei jedenfalls auszugehen, wenn das Grundstück nach Beendigung des Nießbrauchs weiterhin dem Betrieb der Gesellschaft dienen soll.<sup>517</sup>

Dieser Beurteilung des BFH folgend wird im Schrifttum als Ausweggestaltung für die unentgeltliche Übertragung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen vorgeschlagen, die Übertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs an den wesentlichen Betriebsgrundlagen vorzunehmen.<sup>518</sup> Ein Vorbehalt Nießbrauch an einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgütern, beispielsweise an einem Betriebsgrundstück, im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung des Gesamtbetriebs bewirkt, dass „die gewerbliche Tätigkeit als solche und deren wirtschaftliches Risiko (...) auf den Übernehmer übergeht“<sup>519</sup>. Da der Nießbraucher in der Regel nicht wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten Wirtschaftsguts ist, schließt ein solcher Nießbrauch an den wesentlichen Betriebsgrundlagen die Anwendung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht aus.<sup>520</sup> Jedoch kann eine gewinnrealisierende Entnahme bezüglich des belasteten Wirtschaftsguts vorliegen.<sup>521</sup>

Das FG Münster vertritt in seiner Entscheidung v. 24.6.2014<sup>522</sup>

<sup>512</sup>Vgl. *Ossola-Haring*, 2019, S. 16.

<sup>513</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 6 EStG Rn. 646.

<sup>514</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 245 (Stand: 01/2019).

<sup>515</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308.

<sup>516</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 54.

<sup>517</sup>Vgl. BFH v. 1.3.1994, BStBl. II 1995, 241, Rz. 57; in der Literatur ebenso *Herrmann et al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 721 (Stand: 08/2017).

<sup>518</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 25.

<sup>519</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 6 EStG Rn. 646.

<sup>520</sup>Vgl. BFH v. 12.4.1989, BStBl. II 1989, 653, Rz. 27.

<sup>521</sup>Vgl. *Schmidt & et. al.*, 2019, § 6 EStG Rn. 646; BFH v. 16.12.1988, BStBl. II 1989, 763, Rz. 11.

<sup>522</sup>Vgl. FG Münster v. 24.6.2014, EFG 2014, 1951, Rz. 34 (rechtskräftig nach Zurücknahme der unter Az. IV R 38/14 geführten Revision).

<sup>505</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 392.

<sup>506</sup>Vgl. *Herrmann et al.*, 2019, § 2 EStG Rn. 245 (Stand: 01/2019).

<sup>507</sup>Vgl. *Götz*, 2019, Rz. 1190 und 1192.

<sup>508</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 20.

<sup>509</sup>Vgl. *Kirchhof & et. al.*, 2019, § 15 EStG Rn. 201; ebenso *Korn*, 2018, Rz. 23.

<sup>510</sup>Vgl. *Korn*, 2018, Rz. 20.

<sup>511</sup>Siehe Abschnitt VI.4.2.1.

die Auffassung, eine Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG sei grundsätzlich nur dann möglich, wenn es neben der Übertragung des Gesellschaftsanteils auch zur Übertragung des gesamten funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens komme, wobei die Vereinbarung eines Nießbrauchvorbehalts zugunsten des Übergebers als unschädlich angesehen wird.

### 7.3. Erbschaftsteuerliche Beurteilung

#### 7.3.1. Besteuerung des Zuwendungsnießbrauchs

Die lebzeitige, unentgeltliche Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs stellt eine Schenkung unter Lebenden gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Der Nießbraucher hat bei der Besteuerung ein Wahlrecht zwischen der Sofortbesteuerung und der Jahresbesteuerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).<sup>523</sup>

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen ist beim Zuwendungsnießbrauch nach der Rechtsprechung des BFH<sup>524</sup> ebenfalls die Mitunternehmerstellung des Berechtigten entscheidend. Damit weicht der BFH vom bisherigen Grundsatz ab, dass für das Vorliegen von begünstigungsfähigem Betriebsvermögen das zivilrechtliche Eigentum am Gesellschaftsanteil maßgeblich ist.<sup>525</sup>

Die Finanzverwaltung<sup>526</sup> folgt dieser Ansicht. Nach ihren Ausführungen im koordinierten Ländererlass gehöre das Nießbrauchrecht unabhängig davon, ob der Nießbraucher Gesellschafter der Personengesellschaft sei, als immaterielles Wirtschaftsgut ertragsteuerrechtlich zum Sonderbetriebsvermögen, wenn der Nießbraucher ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen ist. Daher könne das Nießbrauchrecht zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehören, wobei die reine Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unerheblich sei. Folglich sind beim Zuwendungsnießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, der die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers bewirkt, die erbschaftsteuerlichen Privilegien der §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG anwendbar.<sup>527</sup>

Wird der Nießbraucher dagegen nicht Mitunternehmer im ertragsteuerlichen Sinn, was insbesondere bei Zuwendung eines Ertragsnießbrauchs der Fall ist, werden die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen nicht gewährt.<sup>528</sup>

#### 7.3.2. Besteuerung des Vorbehaltsnießbrauchs

Bei der Übertragung eines Unternehmens oder Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchvorbehalt, handelt es sich um eine Schenkung unter Auflage im Sinne des § 525 BGB

und eine Schenkung unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

#### Bewertung des übertragenen Vermögens

Wird ein Unternehmen oder Mitunternehmeranteil übertragen, ist inländisches Betriebsvermögen nach § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Aufgrund der rechtsformneutralen Ausgestaltung der Bewertungsregelungen erfolgt die Bewertung nach den gleichen Grundsätzen wie die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.<sup>529</sup>

Die Ableitung des gemeinen Werts erfolgt primär aus Verkäufen unter fremden Dritten oder – falls dies nicht möglich ist – anhand der Ertragsaussichten oder anderer branchenüblicher Verfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Neben dem normalen Ertragswertverfahren ist auch das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG anwendbar (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG). Den Mindestwert bildet nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG der Substanzwert. Falls das Unternehmen nicht weiterbetrieben werden soll, gilt der Liquidationswert als besondere Ausprägung des Substanzwerts als Untergrenze der Bewertung.<sup>530</sup>

Bei Einzelunternehmen umfasst das Betriebsvermögen gemäß § 95 Abs. 1 BewG alle Teile des Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Die ertragsteuerliche Zuordnung zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen ist dabei unerheblich.<sup>531</sup> Bei Personengesellschaften zählt neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zum Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG).

#### 7.3.3. Erbschaftsteuerliche Begünstigungen

Damit die erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13c und 19a ErbStG anwendbar sind, muss begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG vorliegen. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG definiert inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb eines Gewerbebetriebs als begünstigungsfähiges Vermögen und verweist dabei auf § 15 EStG. Daher ist für die Gewährung der erbschaftsteuerlichen Befreiungen der ertragsteuerliche Betriebsbegriff maßgeblich.<sup>532</sup> Die Finanzverwaltung<sup>533</sup> vertritt ebenfalls die Auffassung, dass sich im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht die Zuordnung des zugewendeten Vermögens nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts richtet. Für die Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Privilegien

<sup>523</sup> Einzelheiten zu den beiden Besteuerungsverfahren siehe Abschnitt IV.2.1.

<sup>524</sup> Vgl. BFH v. 16.5.2013, BStBl. II 2013, 635, Rz. 11.

<sup>525</sup> Vgl. Kapp et al., 2019, § 13b ErbStG Rn. 21 (Stand: 10/2018).

<sup>526</sup> Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 2.11.2012, BStBl. 2012 I, 1101; enthalten in der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben und gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder (Stand: 15.3.2019), siehe BMF v. 18.3.2019, BStBl. I 2019, 270, lfd. Nr. 1211.

<sup>527</sup> Vgl. Korn, 2018, Rz. 23.

<sup>528</sup> Vgl. Kapp et al., 2019, § 13b ErbStG Rn. 21.5 (Stand: 10/2018).

<sup>529</sup> Vgl. Heil, 2017, S. 141.

<sup>530</sup> Vgl. Meincke et al., 2018, § 12 ErbStG Rn. 98.

<sup>531</sup> Vgl. Horschitz & et. al., 2018, Rz. 3772.

<sup>532</sup> Vgl. Meincke et al., 2018, § 13b ErbStG Rn. 7.

<sup>533</sup> Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 2.11.2012, BStBl. 2012 I, 1101; enthalten in der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben und gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder (Stand: 15.3.2019), siehe BMF v. 18.3.2019, BStBl. I 2019, 270, lfd. Nr. 1211.

ist also die Mitunternehmerstellung des Beschenkten maßgebend.<sup>534</sup>

Bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchvorbehalt können die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen nach §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG folglich nur in Anspruch genommen werden, wenn der Beschenkte Unternehmer im ertragssteuerrechtlichen Sinne wird.<sup>535</sup> Ist der Übergeber weiterhin gewerblich tätig, droht neben der Versagung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG auch der Verlust der Erbschaftsteuerprivilegien.<sup>536</sup> Wird die Betriebsübertragung unter Nießbrauchvorbehalt ertragsteuerlich als Entnahme qualifiziert, würden die §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG folglich nicht greifen, da kein Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorliegt.

Bei der Übertragung eines Personengesellschaftsanteils unter Nießbrauchvorbehalt ist zu beachten, dass die schenkungsteuerlichen Privilegien für Unternehmensvermögen nur beansprucht werden können, wenn der Beschenkte durch den erworbenen Gesellschaftsanteil Mitunternehmerstellung erlangt.<sup>537</sup> Begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. ErbStG liegt vor, wenn der Erwerber ertragsteuerrechtlich Mitunternehmerstellung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einnimmt, wovon bei einem typischen, dem Regelstatut des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechenden Nießbrauch auszugehen ist.<sup>538</sup> Bei Nießbrauchsgestaltungen, die keine Mitunternehmerstellung des Erwerbers bewirken, greifen erbschaftsteuerrechtlich die Begünstigungen für Betriebsvermögen der §§ 13a, 13b ErbStG nicht.<sup>539</sup> Es handelt sich in diesen Fällen um eine steuerlich nicht begünstigte Schenkung.<sup>540</sup>

Wird bei der Vermögensübertragung der Nießbrauch in Form des Ertragsnießbrauchs vorbehalten, erfolgt die Zuordnung der ertragsteuerlichen Mitunternehmerstellung eindeutig beim Erwerber.<sup>541</sup> Daher sind die erbschaftsteuerlichen Verschonungen bei derartigen Gestaltungen anwendbar.<sup>542</sup>

#### Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs

Der Kapitalwert des Nießbrauchrechts ist als Auflage im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vom Wert des geschenkten Gegenstands abzuziehen, soweit es sich nicht um verschontes Vermögen im Sinne der §§ 13a oder 13c ErbStG handelt. Liegt dagegen begünstigtes Vermögen vor, für das der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG in Höhe von 85 Prozent zu Anwendung kommt, kann der Kapitalwert des

Nießbrauchs gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG entsprechend ebenfalls nur zu 15 Prozent in Abzug gebracht werden.

Bei einem Verstoß gegen die Behaltensfrist des § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 5 ErbStG kann sich der Nießbrauchvorbehalt jedoch günstig auswirken, da sich durch einen derartigen Verstoß rückwirkend die Höhe des steuerfreien Verschonungsabschlags verringert.<sup>543</sup> Folglich erhöht sich auch der Anteil des abzugsfähigen Nießbrauchwerts im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG.<sup>544</sup>

Jedoch sollte auf das Risiko der nachträglichen Berichtigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gemäß § 14 Abs. 2 BewG bei frühem Versterben des Nießbrauchers hingewiesen werden.<sup>545</sup>

#### 7.3.4. Generationensprung und Nießbrauch

Durch die direkte Vermögensübertragung auf nachrangige Verwandte, beispielsweise die Enkelkinder, können erbschaftsteuerrechtliche Vorteile entstehen.<sup>546</sup> Durch einen solchen Generationensprung wird ein der Erbschaftsteuer unterliegender Steuerfall vermieden.<sup>547</sup> Wird ein Nießbrauchrecht zugunsten der übersprungenen Generation eingeräumt, kann der Verlust deren Freibetrags vermieden werden.<sup>548</sup>

Jedoch sollten bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen neben den erbschaftsteuerrechtlichen Vorteilen auch die zivil- und gesellschaftsrechtlichen Folgen bedacht werden. Der Nießbrauch an einer Mitunternehmerschaft bewirkt im Regelfall die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers und des Gesellschafters.<sup>549</sup> Daher ist die Übertragung des Gesellschaftsanteils auf die übernächste Generation nur zu empfehlen, wenn die Mitunternehmerstellung dieser Generation gewünscht ist. Wird eine Ausgestaltung des Nießbrauchrechts vereinbart, die dazu führt, dass der Erwerber des Anteils nicht als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist, geht dies mit einem Verlust der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG einher.<sup>550</sup>

#### 7.4. Alternativen zum Nießbrauch

##### 7.4.1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft

Um die Gewinnrealisierung durch die Versagung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG zu umgehen, könnte die Umwandlung des Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft als Ausweggestaltung dienen.<sup>551</sup> Dies empfiehlt auch Crezelius<sup>552</sup>, der die Vorgehensweise in zwei

<sup>534</sup>Vgl. Krogoll, 2014, S. 315.

<sup>535</sup>Vgl. Kapp et al., 2019, § 13d ErbStG Rn. 22 (Stand: 10/2018).

<sup>536</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 8; diese Befürchtung teilt auch Crezelius, 2018, S. 441.

<sup>537</sup>Zum Beispiel. BFH v. 16.5.2013, BStBl. II 2013, 635, Rz. 9; das Urteil erging zwar zu § 13a ErbStG a.F. ist jedoch entsprechend auf den wortgleichen § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG anzuwenden.

<sup>538</sup>Vgl. Crezelius, 2018, S. 440.

<sup>539</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1559.

<sup>540</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 13.

<sup>541</sup>Vgl. Krogoll, 2014, S. 319.

<sup>542</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 4.15.

<sup>543</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1577.

<sup>544</sup>Siehe Abschnitt VI.3.2.3.

<sup>545</sup>Siehe die Ausführungen zu § 14 Abs. 2 BewG bei Grundstücken in Abschnitt IV.2.2.3.

<sup>546</sup>Siehe Abschnitt IV.2.3.

<sup>547</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 37.306.

<sup>548</sup>Vgl. Götzenberger, 2017, Rz. 748.

<sup>549</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1202.

<sup>550</sup>Zum Beispiel. BFH v. 16.5.2013, BStBl. II 2013, 635, Rz. 9.

<sup>551</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 9.

<sup>552</sup>Vgl. Crezelius, 2018, S. 436.

Schritten schildert. Zunächst bringe der potentielle Übergeber sein Einzelunternehmen unter den Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG in eine Personengesellschaft ein, wodurch das Betriebsvermögen in der Eröffnungsbilanz der neu gegründeten Gesellschaft mit den Buchwerten angesetzt werden könne. Anschließend übertrage er einen Mitunternehmeranteil unentgeltlich an den Vermögensübernehmer, was nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG steuerneutral möglich sei. Die Geschäftsführung der Personengesellschaft führe weiterhin der Übergebende.

Fraglich bleibt, ob auch die Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unter Nießbrauchvorbehalt von § 6 Abs. 3 EStG erfasst wird.<sup>553</sup> Das heißt, ob die Entscheidung des X. Senats des BFH v. 25.1.2017<sup>554</sup> auch auf die Übertragung von Mitunternehmeranteilen anzuwenden ist.<sup>555</sup>

#### 7.4.2. Unterbeteiligung

Ebenso wie bei Anteilen an Kapitalgesellschaften kann auch bei Personengesellschaftsanteilen als Alternative zum Nießbrauch eine Unterbeteiligung eingeräumt werden.<sup>556</sup> Diese wird durch ein Vertragsverhältnis zwischen Unterbeteiligten und dem Hauptbeteiligten begründet und stellt in Form einer GbR (§§ 705 ff. BGB) eine Innengesellschaft zwischen diesen beiden Parteien dar.<sup>557</sup>

#### Steuerliche Behandlung der Einkünfte aus einer Unterbeteiligung

Liegt eine typische Unterbeteiligung vor, bei der lediglich eine Beteiligung am Gewinn und – sofern nicht vertraglich ausgeschlossen – am Verlust vorgesehen ist, erzielt der Unterbeteiligte Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG. Beim Hauptgesellschafter liegt Sonderbetriebsaufwand in Höhe des Gewinnanteils des Unterbeteiligten vor.<sup>558</sup>

Von einer atypischen Unterbeteiligung im steuerrechtlichen Sinn wird ausgegangen, wenn der Unterbeteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist.<sup>559</sup> Dazu muss er die Mitunternehmermerkmale des Mitunternehmers und der Mitunternehmerinitiative erfüllen. Der Unterbeteiligte trägt unternehmerisches Risiko, wenn er sowohl am Gewinn als auch am Verlust sowie anteilig am Geschäftswert und den stillen Reserven im Betriebsvermögen der Hauptgesellschaft teilnimmt.<sup>560</sup> Vom Vorliegen der Mitunternehmerinitiative wird ausgegangen, wenn dem Unterbeteiligten Kontrollrechte gegenüber dem Hauptgesellschafter zustehen.<sup>561</sup> Sind die bei-

den Merkmale erfüllt, erzielt der atypische Unterbeteiligte Einkünfte als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Nach *Krumm*<sup>562</sup> bestehen in diesem Fall mit der Hauptgesellschaft und der Unterbeteiligungsgesellschaft zwei Mitunternehmerschaften. Dabei handle es sich beim Unterbeteiligten nicht um einen Gesellschafter oder Mitunternehmer der Hauptgesellschaft. Insoweit liege eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft vor, weshalb § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch auf Leistungen des Unterbeteiligten an die Hauptgesellschaft anzuwenden sei.

#### Vorteile gegenüber der Nießbrauchbestellung

Hinsichtlich der Vorteile der Unterbeteiligung im Vergleich zum Nießbrauch wird auf die Ausführungen zur Unterbeteiligung an Kapitalgesellschaften in Abschnitt VI.4.1.2 verwiesen. Durch diese Ausweggestaltung lassen sich die mit dem Unternehmensnießbrauch verbundenen Rechtsunsicherheiten umgehen. Wirtschaftlich können Nießbrauch und Unterbeteiligung ähnlich ausgestaltet sein, während jedoch Unterbeteiligter und Hauptgesellschafter im Gegensatz zum Nießbrauch einen gemeinsamen Zweck verfolgen.<sup>563</sup>

#### 7.4.3. Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung

Sowohl ein Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 EStG ausübt, als auch ein Einzelunternehmen können Gegenstand einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bzw. b EStG sein. Dabei handelt es sich um eine Betriebsübergabe gegen Zahlung laufender Renten an den Übertragenden.<sup>564</sup>

Im Gegensatz zur Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt stellt die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung die Buchwertfortführung sicher, da der Übergeber seine gewerbliche Tätigkeit beendet.<sup>565</sup> Aufgrund der Unsicherheit hinsichtlich der Anwendung der Entscheidung des BFH v. 25.1.2017<sup>566</sup> durch die Finanzverwaltung und damit hinsichtlich der Gewährung des § 6 Abs. 3 EStG bei der Betriebsübergabe unter Nießbrauchvorbehalt wird die Übergabe gegen private Versorgungsrente im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG in der Literatur als Ausweggestaltung empfohlen.<sup>567</sup> Auch der BFH selbst nennt die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung als Möglichkeit zur steuerneutralen Fortführung der stillen Reserven.<sup>568</sup>

Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 EStG und Rechtsfolgen sind in Abschnitt VI.4.2 detailliert darge-

<sup>553</sup>Vgl. Götz, 2019, S. 605.

<sup>554</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308.

<sup>555</sup>Vgl. Crezelius, 2018, S. 436.

<sup>556</sup>Vgl. Groll et al., 2019, Rz. 4.5.

<sup>557</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 403; siehe auch die Ausführungen zur Unterbeteiligung in Abschnitt VI.4.1.

<sup>558</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 196.

<sup>559</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 15 EStG Rn. 427 (Stand: 08/2017).

<sup>560</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 369.

<sup>561</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 15 EStG Rn. 430 (Stand: 08/2017).

<sup>562</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, § 15 EStG Rn. 196.

<sup>563</sup>Vgl. Ossola-Haring, 2019, S. 42.

<sup>564</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 10 EStG Rn. 140.

<sup>565</sup>Vgl. Schmidt & et. al., 2019, § 6 EStG Rn. 646.

<sup>566</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308; bisher keine Veröffentlichung im BStBl. durch die Finanzverwaltung, sondern in BFH/NV 2017, 1077.

<sup>567</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1008; dazu raten auch Schmidt & et. al., 2019, § 6 EStG Rn. 646; Lederle, 2015, S. 2273; Crezelius, 2018, S. 438.

<sup>568</sup>Vgl. BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308, Rz. 59.

stellt. Zudem weist Korn<sup>569</sup> darauf hin, dass bei der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung die Fortführung des Unternehmens durch den Übergeber auf dessen Rechnung ausgeschlossen sei. Lediglich als selbständiger oder nichtselbständiger Mitarbeiter könne der Versorgungsempfänger noch im übergebenen Unternehmen tätig sein und Einfluss ausüben. Der Betrieb werde jedoch auf Rechnung des Eigentümers geführt.

Auch eine Gestaltung mit Hilfe der zeitlich gestreckten „gleitenden“ Vermögensübertragung, bei der wiederkehrende Leistungen ein bei einer Vermögensübergabe zurückbehaltenes Nießbrauchrecht ersetzen, ist möglich.<sup>570</sup> Stehen diese wiederkehrenden Leistungen im sachlichen Zusammenhang mit der Vermögensübertragung, handelt es sich um Versorgungsleistungen im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 EStG.<sup>571</sup> Der Vorgang führt ertragsteuerrechtlich weder zu Anschaffungskosten noch zu einem Veräußerungsentgelt, da er als unentgeltliches Rechtsgeschäft angesehen wird.<sup>572</sup> Durch die zeitliche Streckung der Vermögensübertragung kann der Betriebsübergeber zunächst als Nießbraucher die Stellung eines Mitunternehmers einnehmen und weiterhin Einfluss auf das Unternehmen nehmen.<sup>573</sup>

## 8. Überblick über die Folgen des Nießbrauchs in den einzelnen Bereichen

Soll eine steuerliche Gestaltung mit Hilfe des Nießbrauchs erfolgen, sind sowohl wirtschaftliche und zivilrechtliche als auch ertragsteuerrechtliche sowie erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtliche Konsequenzen zu beachten. Folgende Übersicht zeigt eine kurze Zusammenfassung der maßgeblichen Folgen einer Nießbrauchbestellung in den einzelnen Bereichen. Dabei wird jeweils von der typischen Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts ausgegangen. Erläuterungen zu abweichenden Gestaltungen sind im jeweiligen Kapitel dieser Arbeit zu finden. Ebenso wird hinsichtlich der Quellenangaben auf die jeweiligen Abschnitte dieser Arbeit verwiesen.

### 8.1. Nießbrauch an Grundstücken

#### a) Zuwendungsnießbrauch<sup>574</sup>

##### *Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Verbleib des Eigentums beim Nießbrauchbesteller
- Anspruch des Nießbrauchers auf die Grundstückserträge
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: Notarielle Beurkundung und Eintragung im Grundbuch (§ 873 BGB)

##### *Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG regelmäßig beim Nießbraucher
- AfA-Befugnis weder beim Nießbraucher noch beim Nießbrauchbesteller
- Abziehbarkeit laufender Grundstückskosten aus gesetzlicher und/oder vertraglicher Verpflichtung als Werbungskosten beim Nießbraucher

##### *Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Bei unentgeltlichem Zuwendungsnießbrauch: Schenkung unter Lebenden in Höhe des Kapitalwerts des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung und der Jahresversteuerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)
- Keine Anwendung der Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken

##### *Grunderwerbsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Keine Auswirkungen aufgrund fehlender Eigentumsübertragung

#### a) Vorbehaltsnießbrauch<sup>575</sup>

##### *Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Übertragung des Eigentums auf den Nießbrauchbesteller
- Anspruch des Nießbrauchers auf die Grundstückserträge
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: Notarielle Beurkundung und Eintragung im Grundbuch (§ 873 BGB)

##### *Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG regelmäßig beim Nießbraucher
- AfA-Befugnis beim Nießbraucher
- Abziehbarkeit laufender Grundstückskosten aus gesetzlicher und/oder vertraglicher Verpflichtung als Werbungskosten beim Nießbraucher

##### *Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Schenkung unter Lebenden in Höhe des Werts des übertragenen Grundstücks gemindert durch den Kapitalwert des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 5 Nr. 2, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Anwendung der Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken möglich
- Anteilige Reduzierung der Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs bei Anwendung der Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG (§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG)

##### *Grunderwerbsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Als Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen
- Jedoch Besteuerung des Werts des Nießbrauchs gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG, sofern die Befreiungen für Grundstückserwerbe durch den Ehegatten oder Lebenspartner sowie durch Verwandte in gerader Linie (§ 3 Nr. 4 und 6 GrEStG) nicht greifen

<sup>569</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 9.

<sup>570</sup>Vgl. Kirchhof & et. al., 2019, 2019, § 22 EStG Rn. 25.

<sup>571</sup>Vgl. BMF v. 11.3.2010, BStBl. I 2010, 227, Rz. 25.

<sup>572</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 314.

<sup>573</sup>Vgl. Herrmann et al., 2019, § 10 EStG Rn. 256 (Stand: 12/2017).

<sup>574</sup>Siehe Abschnitte II.2.1, IV.1.1, IV.1.2.1 und IV.2.1.

<sup>575</sup>Siehe Abschnitte II.2.1, IV.1.1, IV.1.2.2 und IV.2.2.

## 8.2. Nießbrauch an Kapitalvermögen

**a) Zuwendungsnießbrauch**<sup>576</sup>*Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Nießbrauchbesteller weiterhin Eigentümer und Gesellschafter (bei Aktien Ausübung der Stimmrechte grundsätzlich durch den Eigentümer)
- Anspruch des Nießbrauchers auf die Erträge aus dem Vermögen
- Beachtung von Formerfordernissen der Nießbrauchbestellung bei Aktien notwendig

*Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Zurechnung der Einkünfte in der Regel beim Nießbrauchbesteller als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG

*Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Bei unentgeltlichem Zuwendungsnießbrauch: Schenkung unter Lebenden in Höhe des Kapitalwerts des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung und der Jahresversteuerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)
- Keine Anwendung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG

**b) Vorbehaltsnießbrauch**<sup>577</sup>*Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Übertragung des Eigentums auf den Nießbrauchbesteller (bei Aktien Ausübung der Stimmrechte grundsätzlich durch den Eigentümer)
- Anspruch des Nießbrauchers auf die Erträge aus dem Vermögen
- Beachtung von Formerfordernissen der Nießbrauchbestellung bei Aktien notwendig

*Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Zurechnung der Einkünfte in der Regel beim Nießbraucher als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG

*Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Schenkung unter Lebenden in Höhe des Werts des übertragenen Vermögens gemindert durch den Kapitalwert des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 5 Nr. 2, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Bei Aktien: Anwendung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG bei Mindestbeteiligung von mehr als 25 % möglich
- Anteilige Reduzierung der Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs bei Anwendung der Begünstigungen (§ 10 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. §§ 13a, 13c ErbStG)

## 8.3. Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen

**a) Zuwendungsnießbrauch**<sup>578</sup>*Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Nießbrauchbesteller weiterhin Eigentümer und Gesellschafter
- Ausübung der Stimmrechte grundsätzlich durch den Eigentümer
- Anspruch des Nießbrauchers auf die anteiligen, auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhenden Gewinnausschüttungen
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: notarielle Beurkundung (§ 15 Abs. 3 GmbHG)

*Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Zurechnung der Einkünfte in der Regel beim Nießbrauchbesteller als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG

*Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Bei unentgeltlichem Zuwendungsnießbrauch: Schenkung unter Lebenden in Höhe des Kapitalwerts des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung und der Jahresversteuerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)
- Keine Anwendung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG

**b) Vorbehaltsnießbrauch**<sup>579</sup>*Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Übertragung des Eigentums auf den Nießbrauchbesteller
- Ausübung der Stimmrechte grundsätzlich durch den Eigentümer
- Anspruch des Nießbrauchers auf die anteiligen, auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhenden Gewinnausschüttungen
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: notarielle Beurkundung (§ 15 Abs. 3 GmbHG)

*Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Zurechnung der Einkünfte in der Regel beim Nießbraucher als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG

*Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Schenkung unter Lebenden in Höhe des Werts des übertragenen Geschäftsanteils gemindert durch den Kapitalwert des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 5 Nr. 2, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Anwendung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG bei Mindestbeteiligung von mehr als 25 % möglich
- Anteilige Reduzierung der Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs bei Anwendung der Begünstigungen (§ 10 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. §§ 13a, 13c ErbStG)

<sup>576</sup>Siehe Abschnitte II.2.2, V.1.1.1 und V.2.1.<sup>577</sup>Siehe Abschnitte II.2.2, V.1.1.2 und V.2.2.<sup>578</sup>Siehe Abschnitte II.2.2, VI.2.1.1 und VI.3.1.<sup>579</sup>Siehe Abschnitte II.2.2, VI.2.1.2 und VI.3.2.

#### 8.4. Nießbrauch an Personenunternehmen

##### 8.4.1. Nießbrauch an einem Einzelunternehmen

###### a) **Zuwendungsnießbrauch**<sup>580</sup>

###### *Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Nießbrauchbesteller weiterhin Eigentümer
- Anspruch des Nießbrauchers auf den entnahmefähigen Gewinn der Handelsbilanz
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: gesonderte Bestellung des Nießbrauchs an den einzelnen Gegenständen oder Rechten sowie Verpflichtungen nach den jeweils geltenden Bestimmungen notwendig

###### *Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Grundsätzlich Unternehmereigenschaft des Nießbrauchers und folglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG
- Versteuerung des entnahmefähigen Gewinns durch den Nießbraucher
- Grundsätzlich Unternehmereigenschaft des Eigentümers
- Versteuerung des Steuerbilanzgewinns abzüglich des dem Nießbraucher zustehenden Gewinns durch den Eigentümer

###### *Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Bei unentgeltlichem Zuwendungsnießbrauch: Schenkung unter Lebenden in Höhe des Kapitalwerts des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung und der Jahresversteuerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)
- Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen gemäß §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG, sofern der Nießbraucher Mitunternehmerstellung einnimmt

###### b) **Vorbehaltsnießbrauch**<sup>581</sup>

###### *Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Übertragung des Eigentums auf den Nießbrauchbesteller
- Anspruch des Nießbrauchers auf den entnahmefähigen Gewinn der Handelsbilanz
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: gesonderte Bestellung des Nießbrauchs an den einzelnen Gegenständen oder Rechten sowie Verpflichtungen nach den jeweils geltenden Bestimmungen notwendig

###### *Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Grundsätzlich Unternehmereigenschaft des Nießbrauchers und folglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG

- Versteuerung des entnahmefähigen Gewinns durch den Nießbraucher
- Grundsätzlich Unternehmereigenschaft des Eigentümers
- Versteuerung des Steuerbilanzgewinns abzüglich des dem Nießbraucher zustehenden Gewinns durch den Eigentümer
- Nach Ansicht des BFH<sup>582</sup>: Einstellung der gewerblichen Tätigkeit des Übergebers zur Inanspruchnahme der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG notwendig

###### *Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Schenkung unter Lebenden in Höhe des Werts des übertragenen Vermögens gemindert durch den Kapitalwert des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 5 Nr. 2, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen gemäß §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG (nach Ansicht des BFH: Einstellung der gewerblichen Tätigkeit des Übergebers notwendig)
- Anteilige Reduzierung der Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs bei Anwendung der Begünstigungen (§ 10 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. §§ 13a, 13c ErbStG)

##### 8.4.2. Nießbrauch an Anteilen einer Personengesellschaft

###### a) **Zuwendungsnießbrauch**<sup>583</sup>

###### *Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Nießbrauchbesteller weiterhin Eigentümer und Gesellschafter
- Anspruch des Nießbrauchers auf den auf anteiligen, entnahmefähigen Gewinnanteil der Handelsbilanz
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: Fungibilität ist durch gesellschaftsvertragliche Regelung herzustellen, ansonsten grundsätzlich formfrei (§§ 717, 719 i.V.m. §§ 413, 398 BGB)

###### *Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- In der Regel Mitunternehmerstellung sowohl des Nießbrauchers als auch des Nießbrauchbestellers (doppelte Mitunternehmerstellung)
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) beim Nießbraucher und Nießbrauchbesteller
- Versteuerung des entnahmefähigen Gewinns durch den Nießbraucher
- Zurechnung von thesaurierten Gewinnen und laufenden Verlusten beim Nießbrauchbesteller

###### *Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Bei unentgeltlichem Zuwendungsnießbrauch: Schenkung unter Lebenden in Höhe des Kapitalwerts des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)

<sup>580</sup>Siehe Abschnitte II.2.3, VII.2.1. und VII.3.1.

<sup>581</sup>Siehe Abschnitte II.2.3, VII.2.1. und VII.3.2.

<sup>582</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308, Rz. 40.

<sup>583</sup>Siehe Abschnitte II.2.2, VII.2.2.1.1 und VII.3.1.

- Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung und der Jahresversteuerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)
- Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen gemäß §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG, sofern der Nießbraucher Mitunternehmerstellung einnimmt

#### b) Vorbehaltsnießbrauch<sup>584</sup>

##### *Wirtschaftliche und zivilrechtliche Konsequenzen*

- Übertragung des Eigentums auf den Nießbrauchbesteller
- Anspruch des Nießbrauchers auf den auf anteiligen, entnahmefähigen Gewinnanteil der Handelsbilanz
- Formerfordernis der Nießbrauchbestellung: Fungibilität ist durch gesellschaftsvertragliche Regelung herzustellen, ansonsten grundsätzlich formfrei (§§ 717, 719 i.V.m. §§ 413, 398 BGB)

##### *Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen*

- In der Regel Mitunternehmerstellung sowohl des Nießbrauchers als auch des Nießbrauchbestellers (doppelte Mitunternehmerstellung)
- Aber: Rechtsunsicherheit bezüglich dieses Grundsatzes aufgrund der jüngsten Rechtsprechung des IV. Senats des BFH
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) beim Nießbraucher und Nießbrauchbesteller
- Versteuerung des entnahmefähigen Gewinns durch den Nießbraucher
- Zurechnung von thesaurierten Gewinnen und laufenden Verlusten beim Nießbrauchbesteller
- Grundsätzlich Anwendung der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG möglich, jedoch Rechtsunsicherheit aufgrund der Rechtsprechung des X. Senats des BFH<sup>585</sup> zum Vorbehaltsnießbrauch an einem Einzelunternehmen

##### *Erbschaftsteuerrechtliche Konsequenzen*

- Schenkung unter Lebenden in Höhe des Werts des übertragenen Vermögens gemindert durch den Kapitalwert des Nießbrauchs (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 5 Nr. 2, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13-16 BewG)
- Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen gemäß §§ 13a, 13b, 13c und 19a ErbStG, sofern der Erwerber Mitunternehmerstellung einnimmt
- Anteilige Reduzierung der Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs bei Anwendung der Begünstigungen (§ 10 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. §§ 13a, 13c ErbStG)

#### 9. Fallgruppenanalyse für die Steuerberatungspraxis

Folgendes Flussdiagramm soll als erste Orientierungshilfe in der Steuerberatungspraxis dienen. Es ermöglicht anhand einfacher Fragestellungen eine erste Einschätzung der geeigneten Gestaltungsalternative für die konkrete Situation des jeweiligen Mandanten.

#### 10. Resümee

Im Rahmen der steuerlichen Beratung kann zunächst eine Fallanalyse anhand des im vorhergehenden Kapitel dargestellten Flussdiagramms erfolgen, um die Zielsetzungen zu erfassen, die in der jeweiligen zu gestaltenden Situation erreicht werden sollen. Nach dieser Eingrenzung der in Frage kommenden Gestaltungsalternativen sind die im VIII. Kapitel zusammengefassten Konsequenzen des Nießbrauchs zu analysieren, wobei von einer typischen Ausgestaltung des Nießbrauchrechts ausgegangen wird. Im Einzelnen ist hier zu prüfen, ob abweichende zivil- oder steuerrechtliche Folgen gewünscht sind und ob sich diese durch vertragliche Vereinbarungen realisieren lassen.

Bei Grundstücken des Privatvermögens ist aufgrund des Nießbraucherlasses der Finanzverwaltung v. 30.9.2013<sup>586</sup> und umfassender Rechtsprechung des BFH<sup>587</sup> eine weitgehend rechtssichere Gestaltung möglich. Im Zusammenhang mit Grundstücken des Betriebsvermögens bergen Nießbrauchgestaltungen jedoch steuerliche Risiken.<sup>588</sup>

Hinsichtlich des Nießbrauchs an Kapitalvermögen werden die von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung zugrunde gelegten Besteuerungsgrundsätze in der Literatur kritisch beurteilt.<sup>589</sup> Zudem ist unklar, ob der Nießbraucherlass v. 23.11.1983<sup>590</sup> heute noch unverändert anzuwenden ist.<sup>591</sup>

Bei der Bestellung eines Nießbrauchs an Geschäftsanteilen einer GmbH können sich rechtlich komplexe Fragestellungen ergeben.<sup>592</sup> Aufgrund der ungeklärten Rechtslage ist eine detaillierte individualvertragliche Ausgestaltung des Nießbrauchrechts erforderlich.<sup>593</sup> Geprüft werden sollte außerdem, ob sich alternative Gestaltungsinstrumente wie beispielsweise die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung im Sinne des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG oder die Unterbeteiligung in der jeweiligen Situation vorteilhafter auswirken.

Die Bestellung eines Nießbrauchs an Personenunternehmen ist aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des BFH mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden.<sup>594</sup> Insbesondere bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchvorbehalt ist nach der Entscheidung des X. Senats v. 25.1.2017<sup>595</sup> auf das Risiko der Versagung der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG hinzuweisen. Die Anwendung des Urteils durch die Finanzverwaltung sowie die Auswirkungen auf die Gewährung der Buchwertfortführung bei

<sup>586</sup>BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184.

<sup>587</sup>Zum Beispiel BFH v. 14.11.1989, BStBl. II 1990, 462; BFH v. 28.7.1981, BStBl. II 1982, 380.

<sup>588</sup>Vgl. Ritter, 2019, S. 63.

<sup>589</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 352; kritisch äußert sich auch Kirchhof & et. al., 2019, § 20 EStG Rn. 167.

<sup>590</sup>BMF v. 23.11.1983, BStBl. I 1983, 503, Rz. 57, das allerdings nicht mehr in der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben und gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder enthalten ist (Stand: 15.3.2019), siehe BMF v. 18.3.2019, BStBl. I 2019, 270.

<sup>591</sup>Vgl. Götz, 2019, Rz. 1357.

<sup>592</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 401 f.

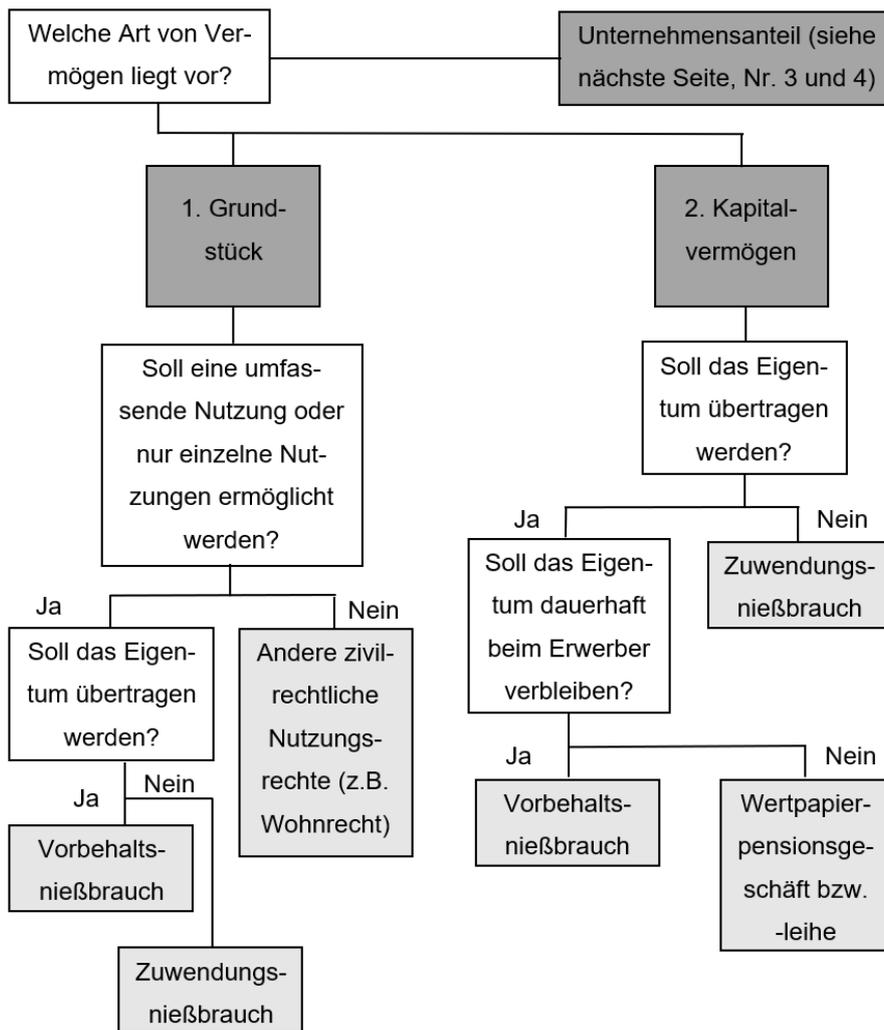
<sup>593</sup>Vgl. Barry, 2014, S. 422.

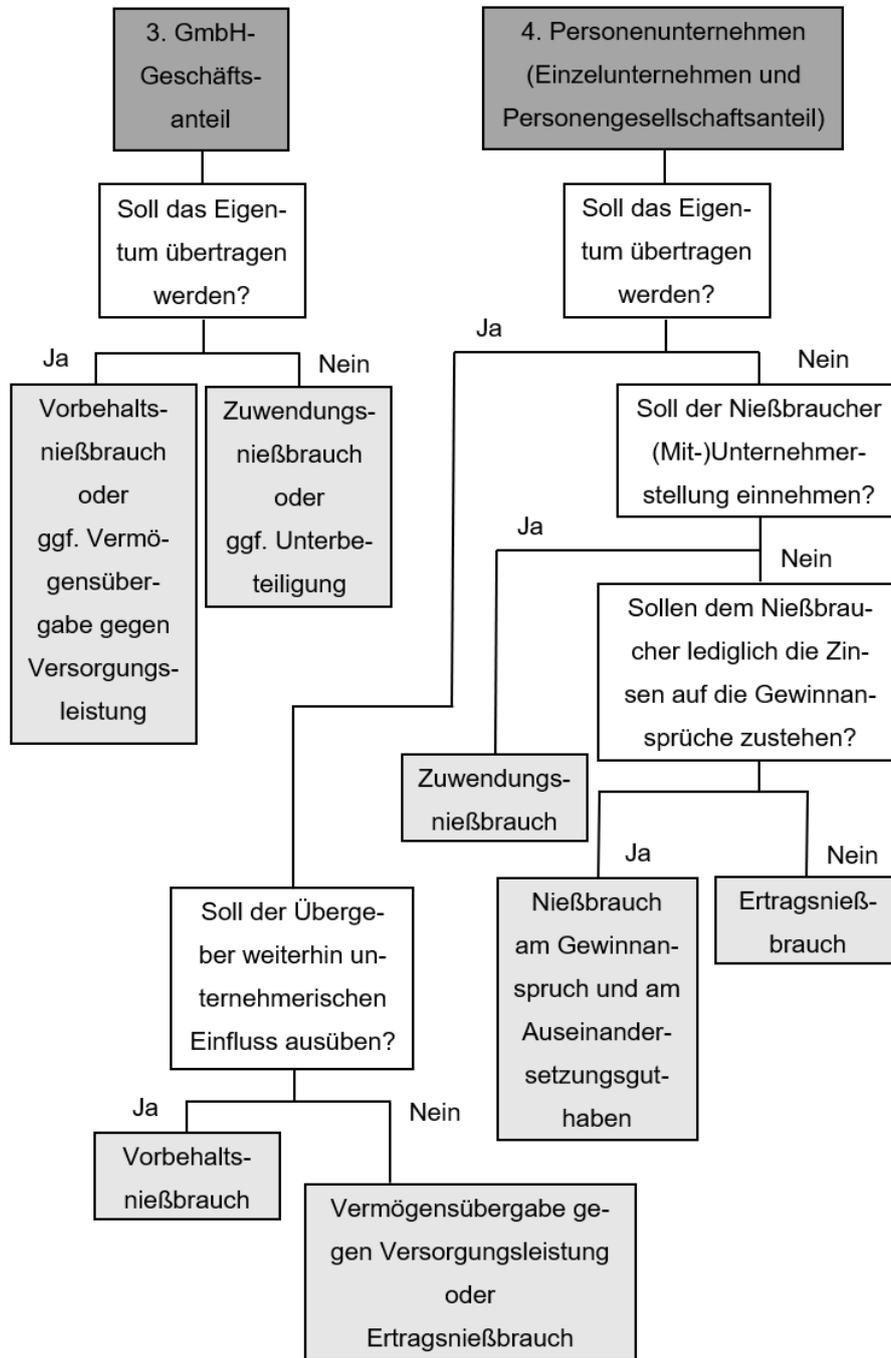
<sup>594</sup>Vgl. Götz, 2019, S. 605.

<sup>595</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308.

<sup>584</sup>Siehe Abschnitte II.2.2, VII.2.2.1.1, VII.2.2.2 und VII.3.2.

<sup>585</sup>BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308.





Personengesellschaften sind ungewiss.<sup>596</sup> Zudem sorgte der IV. Senat des BFH<sup>597</sup> in seinen jüngsten Urteilen für Unsicherheit hinsichtlich des bisher geltenden Grundsatzes der Verdopplung der Mitunternehmerstellung durch den Nießbrauch an einem Personengesellschaftsanteil.<sup>598</sup> Wird trotz der derzeit unklaren Rechtslage eine Nießbrauchgestaltung an einem Personenunternehmen vorgenommen, ist die Einholung einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO zu empfehlen.<sup>599</sup> Da die Entwicklung der Rechtsprechung noch nicht als abgeschlossen betrachtet werden kann, sollten die Entscheidungen des IV. Senats des BFH aufmerksam verfolgt werden.<sup>600</sup>

Abschließend ist festzuhalten, dass der Nießbrauch je nach Art des vorliegenden Vermögens und der angestrebten Zielsetzungen ein adäquates – wenn auch komplexes – Instrument zur steuerlichen Gestaltung darstellen kann.<sup>601</sup>

---

<sup>596</sup>Vgl. Korn, 2018, Rz. 24; ebenso Crezelius, 2018, S. 438.

<sup>597</sup>BFH v. 1.3.2018, BStBl. II 2018, 539; BFH v. 19.7.2018, BFH/NV 2018, 1268; BFH v. 22.6.2017, BFH/NV 2018, 265.

<sup>598</sup>Vgl. Götz, 2019, S. 607.

<sup>599</sup>Vgl. Strahl, 2019, Rz. 17.

<sup>600</sup>Vgl. Götz, 2019, S. 608.

<sup>601</sup>Vgl. Hermes, 2018, S. 358.

## Literatur

- Barry, S. (2014). Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen. *Rheinische Notar-Zeitschrift*, 159 (9), 401–422.
- Crezelius, G. (2018). Nießbrauch an Personenunternehmen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht. In *Festschrift 25 Jahre Deutsches Notarinstitut* (S. 433–441). Limmer, Peter.
- Demuth, B. & Haag, M. (2018). Der Nießbrauch als Mittel des Vermögenserhalts und der Vermögensoptimierung: Zivilrechtliche Besonderheiten sowie erbschaft-, schenkung- und ertragsteuerliche Auswirkungen. *NWB Erben und Vermögen*, 15 (7), 228–235.
- Groll, M., Steiner, A. & et. al. (2019). *Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung* (5th Aufl.). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Götz, H. (2019). Ende der doppelten Mitunternehmerstellung bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchvorbehalt? *Finanz-Rundschau*, 101 (13), 605–608.
- Götz, H. & Hülsmann, C. (2019). *Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht* (12th Aufl.). Herne: NWB Verlag.
- Götzenberger, A.-R. (2017). *Optimale Vermögensübertragung: Erbschaft- und Schenkungsteuer* (5th Aufl.). Herne: NWB Verlag.
- Handzik, P. (2017). *Erbschaft- und Schenkungsteuer: Gesamtdarstellung mit den zentralen Bewertungsfragen und vielen Schnellübersichten* (9th Aufl.). Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Hauck, R. (2015). *Nießbrauch an Rechten, Habilitationsschrift, Universität Augsburg*. Tübingen: Mohr Siebeck. Jus Privatum.
- Heil, M. (2017). *Erbrecht, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer* (4th Aufl.). Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag: Grundkurs des Steuerrechts.
- Hermes, L.-H. (2018). *Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht (Dissertation)*, Universität Leipzig. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft. Wirtschafts- und Steuerrecht.
- Hermes, L.-H. (2019). Das mitunternehmerische Nießbrauchrecht als Mitunternehmeranteil besonderer Art: Ergänzung zum Aufsatz von Hellmut Götz, FR 2019, 605. *Finanz-Rundschau*, 101 (8), 852–856.
- Herrmann, C., Heuer, G., Raupach, A. & et. al. (2019). *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: Kommentar: 294. Lieferung Oktober 2019*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Horschitz, H. & et. al. (2018). *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht* (19th Aufl.). Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag. Finanzen und Steuern.
- Kapp, R., Ebeling, J. & et. al. (2019). *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: Kommentar: 82. Lieferung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Kessler, W. & Mirbach, S. (2015). Grundstücksveräußerung unter Nießbrauchsvorbehalt zur Vermeidung eines Gewinns iSd § 23 EStG. *Deutsches Steuerrecht*, 53 (18), 926–932.
- Kirchhof, P. & et. al. (2019). *Einkommensteuergesetz: Kommentar* (18th Aufl.). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Korn, K. (2018). Nießbrauch: Steuerfallen und Gestaltungsmöglichkeiten. *Kölner Steuerdialog*, 51 (1).
- Krogoll, K. (2014). Der Ertragsnießbrauch am Mitunternehmeranteil als Gestaltungsinstrument. *Erbschaft-Steuerberater* (11), 314–319.
- Krudewig, W. (2012). *Gestaltungschance Nießbrauch: Unternehmensnachfolge und private Vermögensnachfolge steueroptimiert gestalten*. Nürnberg: DATEV eG.
- Lederle, J., Frank und Wanner. (2015). Die vorweggenommene Erbfolge unter Nießbrauchsvorbehalt im Lichte der neuen FG-Rechtsprechung. *Deutsches Steuerrecht*, 53 (41), 2270–2273.
- Lippross, O.-G., Seibel, W. & et. al. (2019). *Basiskommentar Steuerrecht*, . 116. Lieferung Oktober 2019. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Meincke, J. P., Hannes, F. & Holtz, M. (2018). *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar* (17. Aufl.). München: Verlag C.H. Beck.
- Ossola-Haring, C. (2019). *Vermögensübertragung und Nießbrauch*. Weil im Schönbuch: HDS-Verlag.
- Rau, G., Dürrwächter, E. & et. al. (2019). *Umsatzsteuergesetz: Kommentar: 184. Lieferung September 2019*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Ritter, L. (2019). Bilanzierung von nießbrauchsbelasteten Grundstücken. *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 73 (1), 58–63.
- Rosner, C. (2018). Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen in Umwandlungsfällen: Unternehmensnachfolge passgenau gestalten. *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 72 (36), 2623–2629.
- Schmidt, L. & et. al. (2019). *Einkommensteuergesetz: Kommentar* (38. Aufl.). München: Verlag C.H. Beck.
- Säcker, F. J. & et. al. (2017). *Bürgerliches Gesetzbuch: Sachenrecht. 7. Auflage*. München: Verlag C.H. Beck. Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch.
- Strahl, M. (2016). *Nießbrauchsgestaltungen bei Mitunternehmerschaften*. Stuttgart: Richard Boorberg Verlag.
- Strahl, M. (2019). Neues zur Besteuerung der Mitunternehmerschaften und ihrer Gesellschafter. *Kölner Steuerdialog*, 52 (8), 21355–21365.
- Tipke, K., Lang, J. & et. al. (2018). *Steuerrecht* (23. Aufl.). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Vieweg, K. & Werner, A. (2018). *Sachenrecht* (8. Aufl.). München: Verlag Franz Vahlen.
- Volb, H. (2017). *Der Nießbrauch an einem GmbH-Geschäftsanteil als Instrument der Unternehmensnachfolge: Gestaltungsvarianten und -tips*. Nürnberg: DATEV eG.
- Wellenhofer, M. (2018). *Sachenrecht* (33. Aufl.). München: Verlag C.H. Beck.