

Unternehmensnießbrauch

**Zivil-, gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung bei
Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften**

Von

Dr. Dirk Janßen

Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

und

Dr. Jörg R. Nickel

Rechtsanwalt und Dipl.-Finanzwirt, Köln

ERICH SCHMIDT VERLAG

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	17

1. Teil

Der Nießbrauch in der kautelar-juristischen Praxis

1. Kapitel	
Ziele von Nießbrauchsgestaltungen	21
2. Kapitel	
Gegenstand der Nießbrauchsgestaltungen	22
3. Kapitel	
Arten von Nießbrauchsgestaltungen	23
I. Schuldrechtlicher und dinglicher Nießbrauch	23
II. Vorbehalts-, Zuwendungs-, Vermächtnis- und Sicherungsnießbrauch	23
III. Ertrags-, Vollrechts-, Total- und Quotennießbrauch	24
4. Kapitel	
Gestaltungsunsicherheit durch fehlende Abstimmung zwischen steuerlicher, zivilrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Behandlung	24

2. Teil

Zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Vorgaben

1. Kapitel	
Grundlagen	25
I. Gesetzliche Vorgaben	25
II. Vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten	25
1. Gesetzliches Schuldverhältnis	25
2. Schuldrechtliche Innenvereinbarungen	26
3. Kausalgeschäft	27

2. Kapitel

Übertragung der Grundlagen auf den Nießbrauch am Einzelunternehmen sowie an Personen- und Kapitalgesellschaftsanteilen 28

I. Abgrenzung des Vollrechtsnießbrauchs vom Ertragsnießbrauch 28

 1. Vollrechtsnießbrauch 28

 2. Ertragsnießbrauch 28

 2.1. Nießbrauch am Gewinnanteil oder am Gewinnstammrecht 28

 2.2. Stellungnahme 30

II. Bestellung des Vollrechtsnießbrauchs 30

 1. Der Nießbrauch am Einzelunternehmen 30

 2. Nießbrauch am Personengesellschaftsanteil 31

 2.1. Zustimmungserfordernis 31

 2.2. Formerfordernis 32

 2.3. Übertragung von Mitverwaltungsrechten 32

 2.3.1. Treuhandlösung, Abspaltungsverbot 33

 2.3.2. Aufspaltungslösung 33

 2.3.3. Stellungnahme 35

 3. Nießbrauch am Kapitalgesellschaftsanteil 36

 3.1. Zustimmungserfordernis 36

 3.2. Formerfordernis 37

 3.3. Mitverwaltungsrechte 37

 4. Ergebnisse 39

III. Die Rechtsstellung von Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller 39

 1. Fruchtziehungsrecht 39

 1.1. Einzelunternehmen 39

 1.1.1. Jahresabschluß des Nießbrauchers 40

 1.1.2. Jahresabschluß des Nießbrauchsbestellers 41

 1.2. Personenhandelsgesellschaft 42

 1.2.1. Laufende Gewinne 42

 1.2.2. Außerordentliche Gewinne 43

 1.2.2.1. Die herrschende Meinung 43

 1.2.2.2. Die Auffassung von Schön 43

 1.2.2.3. Stellungnahme 44

 1.2.3. Verlustbeteiligung 46

1.3. Kapitalgesellschaft	48
1.3.1. Laufende Gewinne	48
1.3.2. Außerordentliche Gewinne und Verlustbeteiligung	48
2. Mitverwaltungsrechte	49
2.1. Einzelunternehmen	49
2.2. Personengesellschaft	50
2.3. Kapitalgesellschaft	51
3. Haftung von Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller	51
3.1. Einzelunternehmen	51
3.2. Personengesellschaft	53
3.2.1. Treuhandlösung	53
3.2.2. Aufspaltungslösung	55
3.3. Kapitalgesellschaft	56
4. Kapitalerhöhungen	56
4.1. Einzelunternehmen	56
4.2. Personengesellschaft	57
4.2.1. Treuhandlösung	57
4.2.2. Aufspaltungslösung	58
4.3. Kapitalgesellschaft	58
IV. Die Übertragung des nießbrauchsbelasteten Rechts	59
V. Die Übertragung des Nießbrauchs	60
VI. Beendigung des Nießbrauchs	61
1. Beendigungsgründe	61
2. Beendigungsfolgen	63
2.1. Einzelunternehmen	64
2.2. Personengesellschaft	64
2.3. Kapitalgesellschaft	66
3. Kapitel	
Besonderheiten bei der Beteiligung Minderjähriger	66
I. Grundsätze	67
1. Bestellung von Ergänzungspflegern	67
2. Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung	68

II. Übertragung der Grundsätze auf Nießbrauchsgestaltungen	68
1. Bestellung von Ergänzungspflegern	68
1.1. Einräumung eines Nießbrauchs	68
1.2. Übertragung von Gesellschaftsanteilen unter Nießbrauchsvorbehalt	69
2. Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung	70
2.1. Entgeltliche Erwerbsgeschäfte, Veräußerungsgeschäfte	70
2.2. Unentgeltliche Geschäfte	71
2.3. Nießbrauchsvermächtnis	71
III. Empfehlung	72

3. Teil

Die steuerliche Behandlung des Nießbrauchs an Unternehmen und Unternehmensanteilen

1. Kapitel

Grundzüge der einkommensteuerrechtlichen Behandlung	73
I. Verlagerung der Einkunftsquelle durch die Nießbrauchsbestellung	73
1. Einzelunternehmen	73
1.1. Inhaber des nießbrauchsbelasteten Unternehmens	74
1.2. Fehlen einer Mitunternehmerschaft zwischen Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller	74
1.3. Einkünftezurechnung	74
1.4. Einkünfteermittlung	75
2. Die Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Eigentümer als Voraussetzung für die Einkünfteerzielung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei einem Nießbrauch an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft	76
2.1. Allgemeine Voraussetzungen der mitunternehmerischen Einkünfte- erzielung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	76
2.2. Anforderungen des Bundesfinanzhofs	79
2.2.1. Der Nießbraucher als Mitunternehmer	79
2.2.1.1. Das mitunternehmerische Risiko des Nießbrauchers	79
2.2.1.2. Möglichkeiten der Ausübung von Mitunternehmer- initiative durch den Nießbraucher	80
2.2.1.3. Zwischenergebnis zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers	80
2.2.2. Der Nießbrauchsbesteller als Mitunternehmer	81
2.2.2.1. Das Mitunternehmerisiko des Nießbrauchsbestellers	81

2.2.2.2. Möglichkeiten zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative für den Nießbrauchsbesteller	81
2.2.2.3. Zwischenergebnis zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchsbestellers	82
2.3. Folgerungen aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für die kautelar-juristische Praxis und die Steuerberatung	82
3. Einkünfteerzielung durch Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller im Rahmen des § 20 EStG beim Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen	83
3.1. Einkommensteuerliche Anerkennung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen i. S. des § 20 EStG	84
3.2. Grundsätze der Einkünftezurechnungen bei Nießbrauchsgestaltungen an Kapitalgesellschaften	84
3.3. Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs nach Ansicht der Finanzverwaltung	84
3.3.1. Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch	85
3.3.2. Zuwendungsnießbrauch	85
3.3.2.1. Unentgeltlicher Nießbrauch	85
3.3.2.2. Entgeltlich bestellter Zuwendungsnießbrauch	85
3.3.2.3. Behandlung der anrechenbaren Körperschaftsteuer ..	86
3.3.2.3.1. Unentgeltlicher Nießbrauch	86
3.3.2.3.2. Entgeltlicher Nießbrauch	86
3.4. Kritik an der Ansicht der Finanzverwaltung	87
3.4.1. Einkünftezurechnung nach der Ausübung der gesellschaftsrechtlichen Mitverwaltungsrechte	87
3.4.2. Dogmatische Rechtfertigung der Kritik	88
3.4.3. Zusammenfassung	90
4. Folgerungen für die Vertragsgestaltung	92
II. Einkommensteuerrechtliche Folgen von Nießbrauchsbestellungen ohne Übertragung der Einkunftsquelle	93
1. Entgeltlich bestellter Nießbrauch	93
2. Unentgeltlich bestellter Nießbrauch	95
III. Besonderheiten bei der Nießbrauchsbestellung zwischen nahen Angehörigen	97
IV. Verfahrensrechtliche Absicherung durch Einholung einer verbindlichen Auskunft	99
2. Kapitel	
Einzelfragen zur steuerlichen Behandlung von Nießbrauchsgestaltungen	99
I. Sonderfragen der Verteilung von Einkünften auf Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller	99
1. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bei Mitunternehmerschaften	99

Inhaltsverzeichnis

2. Außerordentliche Gewinne	101
3. Verluste	101
3.1. Einzelunternehmen	101
3.2. Personengesellschaft	102
3.2.1. Einkommensteuerliche Beurteilung	102
3.2.2. Folgerungen für die Vertragsgestaltung	103
3.3. Kapitalgesellschaft	105
II. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag gemäß § 10 a GewStG	105
III. Ertragsteuerliche Auswirkungen eines Beschlusses über die Auflösung von Gewinnrücklagen	106
IV. Fragen der Surrogation beim Wegfall eines Nießbrauchs	108
1. Ende des Nießbrauchs mit Zustimmung des Nießbrauchers	108
2. Ende des Nießbrauchs ohne Zustimmung des Nießbrauchers	111
V. Sonderbetriebsvermögen bei Nießbrauchsgestaltungen an Personengesellschaften	111
VI. Umsatzsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit einer Nießbrauchsbestellung	113
1. Umsatzsteuerrechtliche Folgen der Nießbrauchsbestellung an einem Einzelunternehmen	113
2. Umsatzsteuerrechtliche Folgen der Nießbrauchsbestellung an einem Gesellschaftsanteil	113
2.1. Der Gesellschafter als Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG	113
2.2. Unentgeltliche Nießbrauchsbestellung durch einen Nichtunternehmer	114
2.3. Begründung der Unternehmereigenschaft durch entgeltliche Nießbrauchsbestellung	114
2.3.1. Vereinbarung eines Einmalbetrages	114
2.3.2. Der Vorbehalt eines Nießbrauchs als Entgelt für die Übertragung des Gesellschaftsanteils	115
2.3.3. Sonstige Entgelte	115
2.4. Unentgeltliche Nießbrauchsbestellung durch einen Unternehmer	116
2.5. Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG auf einen Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil	116
2.6. Exkurs: Umsatzsteuerliche Folgen einer Nießbrauchsbestellung an einem einzelnen Wirtschaftsgut des Unternehmensvermögens am Beispiel eines Betriebsgrundstücks	117

VII.	Die Bewertung des Nießbrauchs nach dem Bewertungsgesetz	118
1.	Der Jahreswert eines Nießbrauchs	119
2.	Ermittlung des maßgebenden Multiplikators	120
VIII.	Der Nießbrauch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	121
1.	Zuwendungs- und Vermächtnisnießbrauch	121
1.1.	Allgemeine Grundsätze der Besteuerung eines Zuwendungs- bzw. Vermächtnisnießbrauchs	121
1.2.	Versteuerung nach dem Jahreswert gemäß § 23 ErbStG	122
1.3.	Nießbrauchsrecht zugunsten des überlebenden Ehegatten	122
2.	Vorbehaltsnießbrauch	125
3.	Schenkung ohne Verlagerung der Einkunftsquelle	127
4.	Exkurs: Vermögensübertragung durch gewerblich geprägte Personen- handelsgesellschaften	127
IX.	Der Nießbrauch in der Vermögensteuer	129
1.	Vermögensteuerliche Erfassung des nießbrauchsbelasteten Unternehmens bzw. Unternehmensanteils beim Eigentümer	129
2.	Vermögensteuerliche Erfassung des Nießbrauchsrechts	130
3.	Berücksichtigung der Nießbrauchsverpflichtung als Schuld im Rahmen der Vermögensteuerveranlagung	130
4.	Kritik an der herrschenden Meinung	131
5.	Folgerungen für die steuerliche Beratung	132

4. Teil

Kollision der steuerrechtlichen Vorgaben mit zivil- und gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen bei Ausübung von Mitwirkungsrechten in der Gesellschaft

1. Kapitel

Einleitung	133
------------------	-----

2. Kapitel

Stimmrechtsausübung bei Gesellschaftsvertragsänderungen	133
---	-----

I. Fallbeispiel	133
-----------------------	-----

II. Lösung des Fallbeispiels	134
------------------------------------	-----

1. Personengesellschaft	134
-------------------------------	-----

1.1. Aufspaltungslösung	134
-------------------------------	-----

1.2. Treuhandlösung	135
---------------------------	-----

2. Kapitalgesellschaft	136
------------------------------	-----

3. Kapitel	
Nießbrauchsbelastete und nießbrauchsfreie Anteile	136
I. Fallbeispiel	136
II. Lösung des Fallbeispiels	136
1. Einzelunternehmen	136
2. Personengesellschaft	136
2.1. Treuhandlösung	136
2.2. Aufspaltungslösung	137
3. Kapitalgesellschaft	138
4. Kapitel	
Quotaler Nießbrauch	139
I. Fallbeispiele	139
II. Lösung der Fallbeispiele	139
1. Einzelunternehmen	139
2. Personengesellschaft	140
2.1. Feste Quote	140
2.2. Variable Quote	140
2.2.1. Treuhandlösung	140
2.2.2. Aufspaltungslösung	141
3. Kapitalgesellschaft	141
3.1. Feste Quote	141
3.2. Variable Quote	142
5. Kapitel	
Nießbrauch für mehrere Berechtigte	142
I. Fallbeispiele	142
1. Quotale Aufteilung des Nießbrauchs auf mehrere Berechtigte	142
2. Gesamtberechtigung beim Nießbrauch	142
II. Lösung der Fallbeispiele	142
1. Einzelunternehmen	142
2. Personengesellschaft	142
2.1. Treuhandlösung	142
2.2. Aufspaltungslösung	143
3. Kapitalgesellschaft	143

6. Kapitel	
Ergebnis	144

5. Teil

Praktisch handhabbare Gestaltungen zur Harmonisierung der steuer-, zivil- und gesellschaftsrechtlichen Vorgaben

1. Kapitel	
Einführung	145
2. Kapitel	
Empfohlene Gestaltungen	146
I. Treuhandmodell	146
II. Stimmbindungsmodell	147
3. Kapitel	
Anerkennung der Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller beim Treuhand- und Stimmbindungsmodell	149
4. Kapitel	
Absicherung der Gestaltungsempfehlungen durch gesellschaftsvertragliche Vorgaben	150

Anhang

I. Muster Nießbrauchsbestellungsvertrag	151
1. Einführung	151
2. Personengesellschaft	152
2.1. Stimmbindungsmodell – Vorbehaltsnießbrauch	152
2.2. Treuhandmodell – Vorbehaltsnießbrauch	157
3. Kapitalgesellschaft	162
3.1. Stimmbindungsmodell – Zuwendungsnießbrauch	162
3.2. Treuhandmodell – Vermächtnisnießbrauch	167
II. Nießbrauch-Erlaß – Auszug	173
Literaturverzeichnis	179
Stichwortverzeichnis	187