

Der Nießbrauch an Unternehmen und Unternehmensanteilen

Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten
für Anteilseigner und deren Angehörige aus
ertrag- und erbschaftsteuerlicher Sicht

von
Dipl.-Kfm. Dr. Jörg-Andreas Lohr

J 50 914

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

IDW-Verlag GmbH
Düsseldorf 1989

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
1.	<u>Grundlegung</u> 1
1.1.	<u>Untersuchungsgegenstand</u> 1
1.2.	<u>Ziel der Untersuchung</u> 7
1.3.	<u>Beschränkung der Untersuchung</u> 13
1.4.	<u>Gang der Untersuchung</u> 16
2.	<u>Der Nießbrauch im Zivilrecht</u> 18
2.1.	<u>Zivilrechtliche Ausgestaltung des Nießbrauchs</u> 18
2.1.1.	Bestellung des Nießbrauchs 22
2.1.2.	Umfang des Nießbrauchs 27
2.1.3.	Gesetzliche Rechte und Pflichten des Nießbrauchers 28
2.1.4.	Dispositionsmöglichkeiten bei der Nießbrauchbestellung 34
2.1.5.	Beendigung des Nießbrauchs 37
2.2.	<u>Nießbrauch an einem gewerblichen Einzelunternehmen</u> 38
2.2.1.	Rechtliche Zulässigkeit der Nießbrauchbestellung 38
2.2.2.	Folgen der Nießbrauchbestellung 41
2.2.3.	Ertragsnießbrauch an einem gewerblichen Einzelunternehmen 49
2.2.4.	Beendigung des Nießbrauchs an einem gewerblichen Einzelunternehmen 51

	<u>Seite</u>	
2.3.	<u>Nießbrauch an Personenhandelsge- sellschaftsanteilen</u>	53
2.3.1.	Rechtliche Zulässigkeit der Nießbrauchbestellung	53
2.3.2.	Mögliche Nießbrauchformen	58
2.3.2.1.	Nießbrauch am Gesellschaftsanteil als solchem	61
2.3.2.1.1.	Treuhänderische Vollrechtsübertragung	61
2.3.2.1.2.	Diagonale Spaltung der Mitgliedschaft	65
2.3.2.1.3.	Schuldrechtlicher Nießbrauch	68
2.3.2.2.	Nießbrauch an den vermögensrechtlichen Bezügen	72
2.3.2.2.1.	Nießbrauch am "Gewinnstammrecht"	72
2.3.2.2.2.	Nießbrauch am Gewinnanteil und am Auseinandersetzungsguthaben	75
2.3.3.	Folgen des Nießbrauchs	78
2.3.3.1.	Gewinnverteilung zwischen dem Nießbraucher und dem Anteilsinhaber	79
2.3.3.2.	Entnahmerecht gemäß den §§ 122, 161 Abs. 2 HGB	84
2.3.3.2.1.	Entnahmerecht bei der treuhänderischen Vollrechtsübertragung	85
2.3.3.2.2.	Entnahmerecht bei der diagonalen Spaltung der Mitgliedschaft	85
2.3.3.2.3.	Entnahmerecht bei der Nießbrauchbestellung an den vermögensrechtlichen Bezügen	86
2.3.3.3.	Teilnahme an einer "Kapitalerhöhung"	87
2.3.3.4.	Verlustzurechnung nach der Nießbrauchbestellung	89
2.3.3.4.1.	Verlustzurechnung bei der treuhänderischen Vollrechtsübertragung und der diagonalen Spaltung der Mitgliedschaft	90
2.3.3.4.2.	Verlustzurechnung bei der Nießbrauchbestellung an den vermögensrechtlichen Bezügen	92
2.3.3.5.	Zurechnung des Abfindungsanspruchs im Falle der Auflösung der Gesellschaft oder des Ausscheidens des Anteilsinhabers	92

	<u>Seite</u>
2.3.3.6.	Aufteilung der gesetzlichen Haftung zwischen dem Nießbraucher und dem Anteilsinhaber 95
2.3.3.7.	Beendigung des Nießbrauchs an Personenhandels- gesellschaftsanteilen 96
2.4.	<u>Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen und an Aktien</u> 98
2.4.1.	Rechtliche Zulässigkeit der Nießbrauchbestellung 98
2.4.1.1.	Rechtliche Zulässigkeit der Nießbrauchbestellung an GmbH-Geschäftsanteilen 98
2.4.1.2.	Rechtliche Zulässigkeit der Nießbrauchbestellung an Aktien 99
2.4.2.	Folgen der Nießbrauchbestellung 101
2.4.2.1.	Aufteilung der Mitverwaltungsrechte aufgrund der Nießbrauchbestellung 104
2.4.2.1.1.	Aufteilung der Mitverwaltungsrechte bei einem Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen 104
2.4.2.1.2.	Aufteilung der Mitverwaltungsrechte bei einem Nießbrauch an Aktien 109
2.4.2.2.	Aufteilung der Vermögensrechte zwischen dem Nießbraucher und dem Anteilsinhaber 113
2.4.2.3.	Surrogate als Gegenstand des Nießbrauchs 114
2.4.2.4.	Bezugsrechtsausübung bei nießbrauch- belasteten Anteilen 115
2.4.3.	Beendigung des Nießbrauchs an GmbH-Geschäfts- anteilen und an Aktien 119
3.	<u>Der Nießbrauch im Steuerrecht</u> 120
3.1.	<u>Zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten als möglicher Ansatzpunkt der Besteuerung</u> 120
3.1.1.	Das Verhältnis zwischen Zivil- und Steuerrecht 120
3.1.1.1.	Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht 123
3.1.1.2.	Wirtschaftliche Betrachtungsweise 125

	<u>Seite</u>
3.1.1.2.1.	Wirtschaftliche oder zivilrechtliche Betrachtungsweise 125
3.1.1.2.2.	Das Nebenordnungsverhältnis von Zivil- und Steuerrecht 131
3.1.1.2.3.	Kritik an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise 132
3.1.1.2.3.1.	Einheit der Rechtsordnung 132
3.1.1.2.3.2.	Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 134
3.1.2.	Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise 136
3.1.3.	Die teleologische Auslegung als möglicher Lösungsansatz der Interpretation des Steuerrechts 139
3.1.4.	Wirtschaftliches Eigentum als gesetzlich geregelter Fall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise 146
3.1.5.	Besonderheiten bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen 158
3.2.	<u>Erfüllung des maßgeblichen Steuertatbestandes als Grundlage der Besteuerung</u> 162
3.2.1.	Der Steuertatbestand dem Grunde nach 165
3.2.1.1.	1. Kriterium: Das Steuersubjekt 165
3.2.1.2.	2. Kriterium: Der Steuergegenstand 166
3.2.2.	Der Steuertatbestand der Höhe nach 168
3.2.2.1.	1. Kriterium: Die Steuerbemessungsgrundlage 168
3.2.2.2.	2. Kriterium: Der Steuersatz 170
3.2.3.	Der Steuertatbestand des Einkommensteuergesetzes 171
3.2.4.	Der Steuertatbestand des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes 178

	<u>Seite</u>
3.3.	Erfüllung des Steuertatbestandes des Einkommensteuergesetzes durch den Nießbraucher und/oder den <u>zivilrechtlichen Eigentümer dem Grunde nach</u> 181
3.3.1.	Entwicklung der Rechtsprechung 181
3.3.2.	Stand der Meinungen im Schrifttum 186
3.3.3.	Zweifelsfragen 188
3.3.3.1.	Entgeltliche oder unentgeltliche Nießbrauchbestellung 189
3.3.3.2.	Zeitlich befristeter oder auf Lebenszeit bestellter Nießbrauch 190
3.3.3.3.	Nießbrauch unter Widerrufsvorbehalt 192
3.3.3.4.	Zwischenergebnis 194
3.3.4.	Verwirklichung des Steuergegenstandes des Einkommensteuergesetzes durch den Nießbraucher und/oder den zivilrechtlichen Eigentümer 196
3.3.4.1.	Die Mitunternehmerschaft als Steuergegenstand gewerblicher Einkünfte 196
3.3.4.1.1.	Begriff und Funktion der Mitunternehmerschaft 196
3.3.4.1.2.	Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft 200
3.3.4.1.3.	Zivilrechtliche Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft 201
3.3.4.1.3.1.	Gesellschaftsrechtliches Verhältnis 201
3.3.4.1.3.1.1.	Offenes gesellschaftsrechtliches Verhältnis 205
3.3.4.1.3.1.2.	Verdecktes gesellschaftsrechtliches Verhältnis 206
3.3.4.1.3.2.	Gesellschaftsähnliche Gemeinschaftsverhältnisse 208
3.3.4.1.4.	Steuerrechtliche Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft 212
3.3.4.1.4.1.	Mitunternehmerinitiative 213
3.3.4.1.4.2.	Mitunternehmerrisiko 214

	<u>Seite</u>	
3.3.4.2.	Der Nießbraucher und/oder der zivilrechtliche Eigentümer als Mitunternehmer	216
3.3.4.2.1.	Umfassender Nießbrauch	216
3.3.4.2.1.1.	Nießbrauch an einem Einzelunternehmen	216
3.3.4.2.1.2.	Nießbrauch an Personenhandelsgesellschaftsanteilen	221
3.3.4.2.1.2.1.	Nießbrauch an Gesellschaftsanteilen eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters	221
3.3.4.2.1.2.1.1.	Treuhänderische Vollrechtsübertragung	221
3.3.4.2.1.2.1.2.	Diagonale Spaltung der Mitgliedschaft	227
3.3.4.2.1.2.2.	Nießbrauch an Gesellschaftsanteilen eines beschränkt haftenden Gesellschafters	229
3.3.4.2.1.2.2.1.	Treuhänderische Vollrechtsübertragung	229
3.3.4.2.1.2.2.2.	Diagonale Spaltung der Mitgliedschaft	232
3.3.4.2.2.	Eingeschränkter Nießbrauch	233
3.3.4.2.2.1.	Nießbrauch an den vermögensrechtlichen Bezügen eines Personenhandelsgesellschaftsanteils bzw. an dem Ertrag eines gewerblichen Einzelunternehmens	233
3.3.4.2.2.2.	Quotennießbrauch	234
3.3.4.2.2.2.1.	Quotennießbrauch an Einzelunternehmen	234
3.3.4.2.2.2.2.	Quotennießbrauch an Personenhandelsgesellschaftsanteilen	235
3.3.4.2.2.2.2.1.	Treuhänderische Vollrechtsübertragung	235
3.3.4.2.2.2.2.2.	Diagonale Spaltung der Mitgliedschaft	236
3.3.4.2.2.2.2.3.	Nießbrauch an den vermögensrechtlichen Bezügen	236
3.3.4.3.	Kapitalüberlassung als Steuertatbestand der Einkünfte aus Kapitalvermögen	237
3.3.4.3.1.	Verwirklichung des Steuertatbestandes durch den Nießbraucher und/oder den zivilrechtlichen Eigentümer - Stand der Meinungen -	241
3.3.4.3.1.1.	Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	241
3.3.4.3.1.2.	Auffassung der Finanzverwaltung	243
3.3.4.3.1.3.	Schrifttumsauffassung	245

	<u>Seite</u>	
3.3.4.3.1.3.1.	Nießbrauch an Kapitalvermögen im allgemeinen	245
3.3.4.3.1.3.1.1.	Zuwendungsnießbrauch	245
3.3.4.3.1.3.1.1.1.	Entgeltlich bestellter Zuwendungsnießbrauch	245
3.3.4.3.1.3.1.1.2.	Unentgeltlich bestellter Zuwendungsnießbrauch	247
3.3.4.3.1.3.1.2.	Vorbehaltsnießbrauch	250
3.3.4.3.1.3.1.3.	Vermächtnisnießbrauch	251
3.3.4.3.1.3.2.	Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen und Aktien im speziellen	252
3.3.4.3.2.	Eigene Stellungnahme	255
3.3.4.3.2.1.	Umfassender Nießbrauch	255
3.3.4.3.2.2.	Eingeschränkter Nießbrauch	261
3.3.4.3.2.2.1.	Nießbrauch an den vermögensrechtlichen Bezügen	261
3.3.4.3.2.2.2.	Quotennießbrauch	261
3.4.	<u>Erfüllung des Steuertatbestandes des Einkommen- steuergesetzes durch den Nießbraucher und/oder den zivilrechtlichen Eigentümer der Höhe nach</u>	263
3.4.1.	Nießbrauch am Einzelunternehmen	263
3.4.1.1.	Umfassender Nießbrauch	263
3.4.1.1.1.	Der Nießbraucher und der zivilrechtlich Eigentümer als steuerliche Unternehmer	263
3.4.1.1.1.1.	Bilanzierung und Bewertung der im Zeitpunkt der Nießbrauchbestellung vorhandenen Wirtschaftsgüter und Schuldposten nach der Nießbrauchbestellung	265
3.4.1.1.1.1.1.	Bilanzierung	265
3.4.1.1.1.1.1.1.	Das Anlagevermögen	265
3.4.1.1.1.1.1.2.	Das Umlaufvermögen	267
3.4.1.1.1.1.1.3.	Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten	267
3.4.1.1.1.1.1.4.	Die Schulden	268
3.4.1.1.1.1.1.5.	Die passiven Rechnungsabgrenzungsposten	268

	<u>Seite</u>
3.4.1.1.1.1.2.	Bewertung 268
3.4.1.1.1.1.2.1.	Zuwendungs- und Vermächtnisnießbrauch 269
3.4.1.1.1.1.2.2.	Vorbehaltsnießbrauch 270
3.4.1.1.1.2.	Bilanzierung und Bewertung der durch die Nießbrauchbestellung entstandenen Wirtschaftsgüter und Schuldposten 272
3.4.1.1.1.2.1.	Bilanzierung und Bewertung der durch die Nießbrauchbestellung bei dem Nießbraucher entstandenen Wirtschaftsgüter und Schuldposten 272
3.4.1.1.1.2.1.1.	Das Nießbrauchrecht 272
3.4.1.1.1.2.1.2.	Die Verpflichtungen des Nießbrauchers 302
3.4.1.1.1.2.1.2.1.	Die Substanzerhaltungsverpflichtung 306
3.4.1.1.1.2.1.2.2.	Die Wertersatzverpflichtung 309
3.4.1.1.1.2.1.2.3.	Die Tilgungsverpflichtung und der Tilgungsausgleichsanspruch 312
3.4.1.1.1.2.2.	Bilanzierung und Bewertung der durch die Nießbrauchbestellung bei dem zivilrechtlichen Eigentümer entstandenen Vermögensgegenstände und Schuldposten 316
3.4.1.1.1.2.2.1.	Der Substanzerhaltungsanspruch 317
3.4.1.1.1.2.2.2.	Die Sachleistungsforderung 319
3.4.1.1.1.2.2.3.	Die Nießbrauchlast 323
3.4.1.1.1.2.2.4.	Die Tilgungsausgleichsverpflichtung und der Tilgungsfreistellungsanspruch 329
3.4.1.1.2.	Betriebsaufgabe des zivilrechtlichen Eigentümers 332
3.4.1.2.	Eingeschränkter Nießbrauch 334
3.4.1.2.1.	Ertragsnießbrauch 334
3.4.1.2.2.	Quotennießbrauch 343

	<u>Seite</u>	
3.4.2.	Nießbrauch an Personenhandelsge- sellschaftsanteilen	344
3.4.2.1.	Umfassender Nießbrauch	344
3.4.2.1.1.	Nießbraucher und Anteilsinhaber als Mitunter- nehmer der Personenhandelsgesellschaft	344
3.4.2.1.1.1.	Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	344
3.4.2.1.1.2.	Die Gewinnverteilung	344
3.4.2.1.1.3.	Die Verlustzurechnung	348
3.4.2.1.1.4.	Das Nießbrauchrecht	353
3.4.2.1.1.5.	Die Nießbrauchlast	354
3.4.2.1.2.	Nießbraucher oder Anteilsinhaber als Mit- unternehmer der Personenhandelsgesellschaft	355
3.4.2.2.	Eingeschränkter Nießbrauch	359
3.4.2.2.1.	Nießbrauch an den vermögensrechtlichen Bezügen	359
3.4.2.2.2.	Quotenniießbrauch	359
3.4.3.	Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen und an Aktien	360
3.4.3.1.	Umfassender Nießbrauch	362
3.4.3.1.1.	Offene Gewinnausschüttung	362
3.4.3.1.2.	Verdeckte Gewinnausschüttung	363
3.4.3.1.3.	Kapitalerhöhung aus Gewinnen	364
3.4.3.1.4.	Kapitalherabsetzung	366
3.4.3.1.5.	Körperschaftsteuer	366
3.4.3.1.6.	Sonstige Einnahmen	367
3.4.3.1.7.	Nießbrauchsentgelt	367
3.4.3.2.	Eingeschränkter Nießbrauch	371
3.4.3.2.1.	Nießbrauch an den vermögensrechtlichen Bezügen	371
3.4.3.2.2.	Quotenniießbrauch	373
3.4.4.	Beendigung des Nießbrauchs	374
3.4.4.1.	Entgeltlicher Verzicht des Nießbrauchers	374
3.4.4.2.	Unentgeltlicher Verzicht des Nießbrauchers	383

	<u>Seite</u>	
3.5.	<u>Erfüllung des Steuertatbestandes des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes dem Grunde nach</u>	384
3.5.1.	Erfüllung des Steuertatbestandes des Erb- schaft- und Schenkungsteuergesetzes durch den Nießbraucher dem Grunde nach	384
3.5.1.1.	Vermächtnisnießbrauch	384
3.5.1.2.	Zuwendungsnießbrauch	385
3.5.1.2.1.	Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	385
3.5.1.2.2.	Teilentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	390
3.5.1.3.	Vorbehaltsnießbrauch	392
3.5.2.	Erfüllung des Steuertatbestandes des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes durch den zivil- rechtlichen Eigentümer dem Grunde nach	393
3.5.3.	Nießbrauch an gewerblichen Einzelunternehmen, an Personenhandelsgesellschaftsanteilen, an GmbH-Geschäftsanteilen und an Aktien	396
3.5.4.	Beendigung des Nießbrauchs	400
3.5.4.1.	Erlöschen des Nießbrauchs durch Zeitablauf	400
3.5.4.2.	Erlöschen des Nießbrauchs kraft Gesetzes infolge des Todes des Berechtigten	400
3.5.4.3.	Erlöschen des Nießbrauchs bei Eintritt einer auflösenden Bedingung	401
3.5.4.4.	Erlöschen des Nießbrauchs durch Konfusion	401
3.5.4.5.	Erlöschen des Nießbrauchs durch Verzicht des Nießbrauchers	402
3.5.4.6.	Erlöschen des Nießbrauchs durch Ablösung des Nießbrauchs durch den Verpflichteten	402
3.5.5.	Entstehung der Steuer	404

	<u>Seite</u>
3.6.	<u>Erfüllung des Steuertatbestandes des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes der Höhe nach</u> 405
3.6.1.	Allgemeines 405
3.6.2.	Bewertung des Nießbrauchs 407
3.6.2.1.	Jahreswert des Nießbrauchs 408
3.6.2.2.	Begrenzung des Jahreswerts des Nießbrauchs 414
3.6.2.2.1.	Umfassender Nießbrauch 414
3.6.2.2.2.	Eingeschränkter Nießbrauch 423
3.6.2.2.2.1.	Ertragsnießbrauch 423
3.6.2.2.2.2.	Quotennießbrauch 424
3.6.2.3.	Bewertung des Vorbehalts- und teilentgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs 425
3.6.3.	Bewertung der Zuwendungen 426
3.6.3.1.	Zuwendung des Nießbrauchs 427
3.6.3.2.	Zuwendung des gewerblichen Einzelunternehmens, des Personenhandelsgeellschaftsanteils, des GmbH-Geschäftsanteils und der Aktien 427
3.6.4.	Beendigung des Nießbrauchs 430
3.6.4.1.	Konfusion von Nießbrauch und Eigentum 430
3.6.4.2.	Verzicht des Nießbrauchers 433
4.	<u>Gestaltungsmöglichkeiten</u> 435
4.1.	Betriebswirtschaftliche Ansatzpunkte steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten 435
4.1.1.	Zielplan des Entscheidungsträgers 443
4.1.1.1.	Zielplan des Entscheidungsträgers im allgemeinen 443
4.1.1.2.	Zielplan des Entscheidungsträgers bei Familien- unternehmen im speziellen 450
4.1.2.	Umfang der Steuergestaltung 460

		<u>Seite</u>
4.1.2.1.	Steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltung	462
4.1.2.2.	Steuerliche Optionsmöglichkeiten	464
4.2.	Einkommensteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten	465
4.2.1.	Einkunftsquellenplittingeffekt	466
4.2.2.	Erbfall	475
4.2.2.1.	Darstellung der unterschiedlichen Auffassungen zur steuerlichen Behandlung des Erbfalls	475
4.2.2.2.	Nießbrauchvermächtnis als Alternative zur Erbauseinandersetzung bzw. zur Erbeinsetzung	480
4.2.2.3.	Leibrentenvermächtnis als Alternative zum Nießbrauchvermächtnis	497
4.2.3.	Nießbrauchbestellung mit nachfolgender Betriebsübertragung	501
4.2.4.	Nießbrauchbestellung mit nachfolgender Anteilsübertragung	508
4.3.	<u>Erbschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten</u>	509
4.3.1.	Optionsmöglichkeiten bei der Nießbrauchbestellung	511
4.3.1.1.	Optionsmöglichkeit des Zuwendungs- und des Vermächtnisnießbrauchers	511
4.3.1.2.	Optionsmöglichkeit des Nießbrauchverpflichteten bei einer Verfügung von Todes wegen	524
4.3.2.	Sachverhaltsgestaltung bei der Nießbrauchbestellung	529
4.3.2.1.	Leibrenten- oder Nießbrauchbestellung	529
4.3.2.2.	Ausnutzung der Zehnjahresfrist des § 14 ErbStG im Rahmen der Nießbrauchbestellung	544
4.3.2.3.	Bestellung des Nießbrauchs auf die Lebenszeit des Verpflichteten oder auf die Lebenszeit des Berechtigten	551
4.3.2.4.	Übertragung des Vermögens im Erbfall oder sofortige Übertragung der Substanz unter Vorbehalt des Nießbrauchs	560
4.3.2.5.	Nießbrauchvermächtnis oder Vor- und Nacherbschaft	570
5.	<u>Schlußbetrachtung</u>	595