

Problem der Vermögenszuordnung,<sup>57</sup> die relevant für den Vorsteuerabzug ist: Sind die Gesellschafter der GbR Bruchteilseigentümer des Gegenstandes geblieben, der an die Gesellschaft überlassen wurde, oder wurde der Gegenstand auf die Gesellschaft übertragen? Relevant ist die Vermögenszuordnung für den Inhalt der Rechnung des leistenden Unternehmers und den Vorsteuerabzug.

Das letzte Wort könnte der EuGH haben.<sup>58</sup> In seiner Entscheidung vom 12.10.2016<sup>59</sup> hat er den Kreis der Personen, die als „Steuerpflichtige“ und damit als Unternehmer in Betracht kommen, weit definiert und dies mit Hinweis auf den Begriff „wer“ in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL begründet. Alle natürlichen Personen, juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit gelten als Steuerpflichtige, wenn sie objektiv die Kriterien des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL erfüllen.<sup>60</sup> Ist danach die Bruchteilsgemeinschaft zum Personenkreis der Steuerpflichtigen zu rechnen, bedeutet dies noch nicht automatisch, dass ihr die Unternehmertätigkeit zuzurechnen ist. Nach ständiger Rechtsprechung ergeben sich die Beteiligten des Leistungsaustauschs aus den schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen.<sup>61</sup> Als zivilrechtlicher Vertragspartner kommt eine Bruchteilsgemeinschaft wegen ihrer fehlenden Rechtsfähigkeit nicht in Betracht.<sup>62</sup> Deshalb kann sie nach derzeitiger Rechtslage keine Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbringen.

## V. Zusammenfassung und Fazit

Eine gesonderte und einheitliche Feststellung von einzelnen Besteuerungsgrundlagen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer kann erforderlich sein, wenn mehrere Unternehmer im Rahmen eines Gesamtobjekts Umsätze ausführen oder empfangen. Zentrale Bedeutung kommt dem Begriff „Gesamtobjekt“ zu, der in § 1 Abs. 1 Nr. 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO definiert ist. Es handelt sich um einen ertragsteuerlichen Begriff, der umsatzsteuerlich zu interpretieren ist. Über die Durch-

führung des Feststellungsverfahrens entscheidet die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 4 VO zu § 180 Abs. 2 AO). Handelt es sich im konkreten Einzelfall um einen Fall von geringer Bedeutung, kann eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen unterbleiben (§ 180 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AO).

Noch nicht abschließend bewertet werden können die Auswirkungen des BFH-Urteils vom 22.11.2018 auf das Feststellungsverfahren. Greift die Praxis die Idee aus dem Schrifttum auf und nimmt eine Überlagerung der Bruchteilsgemeinschaft durch eine GbR an, wenn die Gemeinschaft am Marktgeschehen teilnehmen und Leistungen ausführen, wird sich für alle Beteiligten im Vergleich zur bisherigen Rechtslage nicht viel ändern. Die Finanzverwaltung wird in diesem Fall das Feststellungsverfahren betreiben, wenn über die Zuordnung und Verteilung des Vorsteuerabzugs eines nichtrechtsfähigen Personenzusammenschlusses eine Entscheidung zu treffen ist. Bei einer Überlagerung des Gebildes durch eine GbR wird das Feststellungsverfahren wie bisher nur im Ausnahmefall durchzuführen sein.

**Dipl.-Finw. (FH) Dr. Stephan Canz** ist stellvertretender Vorsteher des Finanzamts Koblenz/Rheinland-Pfalz. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Verfassers wieder und wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.



57 Schmidt, in: MüKoBGB, 7. Aufl. 2017, § 741, Rn. 4.

58 Vgl. Stadie, UR 2019, 529, 531; a. A. BFH, 22.11.2018 – V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, BB 2019, 341.

59 EuGH, 12.10.2016 – C-340/15, Nigl u. a., ECLI:EU:C:2016:764, UR 2016, 873, Rn. 27.

60 Vgl. EuGH, 12.10.2016 – C-340/15, Nigl u. a., ECLI:EU:C:2016:764, UR 2016, 873, Rn. 27.

61 Z. B. EuGH, 3.3.1994 – C-16/93, Tolsma, ECLI:EU:C:1994:80, BB 1994, 1132; BFH, 16.3.2000 – V R 44/99, BStBl. II 2000, 361, BB 2000, 1279; Abschn. 2.1 Abs. 3 UStAE.

62 Stadie, in: Stadie, UStG, § 2 UStG, Rn. 27.

Dipl.-Kfm. Dr. iur. Ludger-H. Hermes, LL.M., StB

# Das mitunternehmerische Nießbrauchrecht im steuerrechtlichen Wandel?

Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 6.11.2019 – II R 34/16, BB 2020, 611

Der Nießbrauch ist ein häufig verwendetes Instrumentarium gerade in der Nachfolgeplanung bei Familien-Personengesellschaften. Die ertragsteuerlichen Probleme sind durch verschiedene aktuelle BFH-Entscheidungen weiterhin nicht gelöst. Es besteht daher Anlass, besonders die ertragsteuerlichen Probleme bei Übertragungen von Gesellschaftsanteilen unter Nießbrauchvorbehalt nicht nur zu beleuchten, sondern auch einen Lösungsansatz vorzustellen.

## I. Einleitung

Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchrechts wird aufgrund verschiedener aktuel-

ler Entscheidungen des IV Senats des BFH im Schrifttum kontrovers diskutiert.<sup>1</sup> Auslöser ist die Feststellung des Senats, dass ein Gesellschaftsanteil nur eine Mitunternehmerstellung vermitteln kann. Eine Entscheidung des X. Senats vom 25.1.2017<sup>2</sup> zur Übertragung eines Gewerbebetriebes unter Vorbehaltsnießbrauch kann hierbei nicht unbeachtet bleiben, denn insoweit versagte der BFH die steuerneutrale Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG. Dem steht das aktuelle Urteil des II. Senats vom 6.11.2019<sup>3</sup> gegenüber. Der Senat stellt heraus, dass der

1 Hermes, Ubg 2018, 566; ders., DStZ 2019, 112; Stein, ZEV 2019, 131; ders., ErbBStg 2019, 38; Götz, FR 2019, 605; Levedag, JM 2020, 75.

2 BFH, 25.1.2017 – X R 59/14, BB 2017, 1586 Ls m. BB-Komm. Kubik, FR 2017, 1055

3 BFH, 6.11.2019 – II R 34/16, BB 2020, 611, DStR 2020, 382.

Eigentümer eines nießbrauchbelasteten Kommanditanteils sehr wohl Mitunternehmer sein kann. Das Problem der bisher ertragsteuerlich geltenden doppelten Mitunternehmerschaft an ein und demselben Personengesellschaftsanteil ist mit diesen Entscheidungen weiterhin nicht gelöst. Im Folgenden wird zu diesem Problemkreis ein Lösungsansatz herausgestellt.

## II. Die ertragsteuerliche Sichtweise zum mitunternehmerischen Nießbrauchrecht

### 1. „Noch“ herrschende Auffassung

Ist eine zivilrechtlich rechtswirksame Nießbrauchbestellung an einem Personengesellschaftsanteil erfolgt und ist diese auch steuerrechtlich anzuerkennen, ist für eine ertragsteuerrechtliche Tatbestandsverwirklichung der Einkünfteerzielung gemäß § 2 Abs. 1 i.V.m. §§ 13–24 EStG des Weiteren erforderlich, dass mit dem Nießbrauchrecht an dem Gesellschaftsanteil eine Einkunftsquelle gegeben ist, aus der Einkünfte fließen oder aber generiert werden können, die entsprechend zu einer Einkünfteverlagerung führen.<sup>4</sup> Besteht ein Vollrechtsnießbrauch, belastet also das Nießbrauchrecht die Mitgliedschaft – ausgedrückt durch den Gesellschaftsanteil – im Ganzen und erfolgt eine Aufteilung der Verwaltungs-, Stimm- und Gewinnbezugsrechte im Rahmen der Nießbrauchbestellung dergestalt, dass die Nießbrauchbeteiligten die Mitunternehmerkriterien (Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative) erfüllen,<sup>5</sup> kommt es nach bisheriger Auffassung in Schrifttum und Rechtsprechung zu einer sog. diagonalen Spaltung des ein und desselben Mitunternehmeranteils, welche zu einer Mitunternehmerverdoppelung führt, also zu einem Nebeneinander von Nießbraucher und Gesellschafter.<sup>6</sup> Hiernach behält der Anteilsinhaber (Nießbrauchbesteller) in den noch zu realisierenden Erträgen in Form der stillen Reserven am Gesellschaftsvermögen einen hinreichenden Bestand an vermögensrechtlicher Substanz des belasteten Gesellschaftsanteils und ebenso einen hinreichenden Bestand an gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechten, die die Mitwirkung bei den Kerngeschäften beinhalten, zurück, die so seine Stellung als Gesellschafter und Mitunternehmer bestehen lässt.<sup>7</sup> Diese Mitunternehmerverdoppelung führt zu einer eigenständigen Einkünftezurechnung bei Gesellschafter/Nießbrauchbesteller und Nießbraucher.<sup>8</sup> Eine bloße Vermögensverwendung durch den Gesellschafter in Form der Weiterleitung der Erträge an den Nießbraucher liegt nicht vor.<sup>9</sup> Diese Sichtweise wird nunmehr durch die neue Rechtsprechung des IV. Senats des BFH,<sup>10</sup> ergangen zum wirtschaftlichen Eigentum an einem Mitunternehmeranteil, unterbrochen.

### 2. Die Mitunternehmerstellung im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung

#### a) IV. Senat des BFH zur doppelten Mitunternehmerstellung

Der IV. Senat des BFH kommt in seiner jüngeren Judikatur<sup>11</sup> zu dem Ergebnis, dass eine Mitunternehmerstellung grundsätzlich nur durch die zivilrechtliche Gesellschafterstellung oder aufgrund wirtschaftlichen Eigentums am Gesellschaftsanteil begründet werden kann. So entschied der IV. Senat im Urteil vom 22.6.2017 – IV R 42/13,<sup>12</sup> dass die Mitunternehmerstellung grundsätzlich der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung folge und nur in Ausnahmefällen auch ein Nichtgesellschafter Mitunternehmer sein kann, wenn er eine dem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung inne habe, Mitunternehmer-

risiko trage und Mitunternehmerinitiative entfalten könne und so den zivilrechtlichen Gesellschafter aus seiner Mitunternehmerstellung verdrängt. In einer Folgeentscheidung vom 1.3.2018 – IV R 15/15<sup>13</sup> kommt der IV. Senat zu dem Ergebnis, dass der Erwerber eines Gesellschaftsanteils die Mitunternehmerstellung bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils einnehmen kann, wenn er i.S. des § 39 AO als wirtschaftlicher Eigentümer eine auf den Erwerb des Anteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen ist. Im anschließenden Urteil vom 19.7.2018 – IV R 10/17<sup>14</sup> wird herausgestellt, dass die Gesellschafterstellung einer Personengesellschaft nur nach gesellschaftsrechtlichen Maßstäben zu beurteilen ist, mit der Folge, dass aus einem Gesellschaftsanteil nur eine Mitunternehmerstellung abzuleiten ist. Der Erwerber kann eine Mitunternehmerstellung nur dann einnehmen, wenn der Gesellschaftsanteil und damit der Mitunternehmeranteil „vollständig“ auf ihn übergegangen ist.

#### b) Kritik und Stellungnahme

Folgt man dieser BFH-Rechtsprechung, die voraussetzt, dass ein „vollständiger“ Gesellschaftsanteil übertragen sein muss, damit dieser Gesellschaftsanteil eine Mitunternehmerstellung vermitteln kann, so ist ein „mitunternehmerisches Nebeneinander“ von Nießbraucher und Gesellschafter nicht mehr möglich. Diese Sichtweise greift allerdings zu kurz und lässt sich auf ein mitunternehmerisches Nießbrauchrecht nicht übertragen:

Die Übertragung des Gesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt kann rechtstechnisch in zweierlei Weise erfolgen:

1. Der Rechtsinhaber (Gesellschafter) überträgt den unbelasteten Gesellschaftsanteil gemäß § 6 Abs. 3 EStG verbunden mit dem Abschluss einer Vereinbarung mit dem Erwerber, zugunsten des Veräußerers an diesem Recht einen Nießbrauch zu bestellen.<sup>15</sup>

4 Hermes, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 181 ff.

5 S. hierzu im Einzelnen Hermes, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 235 ff.; dem Nießbraucher werden vertraglich die Stimmrechte über die laufenden Angelegenheiten nebst Kontroll- und Informationsrechten zugewiesen, während der Nießbrauchbesteller das Stimmrecht für den Kernbereich der Gesellschafterbestellung behält.

6 BFH, 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241, 244, BB 1994, 2474; BFH, 9.4.1991 – IX R 78/88, NJW 1992, 335, 336, BB 1991, 1690; Niedersächsisches FG, 22.12.2004 – 3 K 277/03, rkr., EFG 2005, 639; bereits der RFH hat in seiner Entscheidung vom 22.1.1937 – VI 87/37, RStBl. 1938, 77, es grundsätzlich als zulässig betrachtet, Nießbraucher und Eigentümer nebeneinander als Mitunternehmer zu sehen; zum Begriff der „diagonalen Spaltung“: L. Schmidt, in: FS von Wallis, 1985, S. 359, 360; Söffing/Jordan, BB 2004, 353, 353; Spiegelberger, in: FS Brambring, 2011, S. 343, 347.

7 BFH, 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241, 244, BB 1994, 2474; BFH, 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714, 717, BB 1995, 1937; Haep, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Mai 2019, § 15 EStG, Rn. 439; Söffing/Jordan, BB 2004, 353, 353; Fleischer, ZEV 2012, 466, 469; Korn/Carlé, KÖSDI 2009, 16514, 16527; Niedersächsisches FG, 22.12.2004 – 3 K 277/03, EFG 2005, 639.

8 Küspert, FR 2014, 397, 398; Götz/Hülsmann, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2014, S. 248; Jebens, DStZ 2009, 321, 324; Haep, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: November 2019, § 15 EStG, Rn. 441.

9 Pohlmann, in: MünchKommBGB, 8. Aufl. 2020, Bd. 8, § 1030, Rn. 45 f.

10 BFH, 20.9.2018 – IV R 39/11, BB 2019, 176 m. BB-Komm. Kleinmanns, GmbHR 2019, 193; BFH, 19.7.2018 – IV R 10/17, DStR 2018, 2372; BFH, 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, BB 2018, 2030 m. BB-Komm. Greco; BFH, 22.6.2017 – IV R 42/13, DStR 2017, 2653; BFH, 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742.

11 S. Fn. 10.

12 BFH, 22.6.2017 – IV R 42/13, DStR 2017, 2653.

13 BFH, 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, BB 2018, 2030 m. BB-Komm. Greco.

14 BFH, 19.7.2018 – IV R 10/17, DStR 2018, 2372.

15 Hauck, Nießbrauch an Rechten, 2015, S. 207; Schön, Der Nießbrauch an Sachen, 1992, S. 395.

2. Oder die Übertragung des Gesellschaftsanteils erfolgt in der Weise, dass der Rechtsinhaber das Recht zuvor zu seinen Gunsten mit einem Nießbrauch belastet und anschließend den belasteten Gesellschaftsanteil auf seinen Rechtsnachfolger überträgt.<sup>16</sup>

Dabei werden insbesondere sämtliche Initiativrechte, die aus der Mitgliedschaft herrühren, auf den Neu-Gesellschafter übertragen. Lediglich Befugnisse als Ausfluss der Mitgliedschaftsrechte werden zurückbehalten. Wäre dem nicht so, würde ein Verstoß gegen § 717 Abs. 1 BGB gegeben sein (Abspaltungsverbot). Der neue Eigentümer/Rechtsinhaber erwirbt in beiden Fällen das Volleigentum, allerdings von Anfang an belastet, so bereits entschieden vom Reichsfinanzhof in seiner Entscheidung vom 11.7.1928<sup>17</sup> Auch der Bundesgerichtshof beruft sich in seiner Entscheidung vom 6.6.1957<sup>18</sup> auf diese wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Dem Grunde nach erhält also der Erwerber einen „vollständigen“ Gesellschaftsanteil mit sämtlichen aus der Mitgliedschaft fließenden Vermögens- und Verwaltungsrechten.<sup>19</sup> Die Nießbrauchbelastung des Gesellschaftsanteils führt lediglich zu einer Überlassung/Duldung von Befugnissen eben aus diesen Mitgliedschaftsrechten zugunsten des Nießbrauchers, der mit dem Nießbrauchrecht ein höchstpersönliches Recht inne hat, umfassende Nutzungen gemäß §§ 100, 1030, 1068 BGB aus dem Gesellschaftsanteil zu ziehen.<sup>20</sup> Damit nimmt der Neu-Gesellschafter und Nießbrauchbesteller gerade mit der Nießbrauchbestellung ein Minus seiner Mitgliedschaftsrechte als Ausfluss seines Gesellschaftsanteils in Kauf. Beinhaltet dieses Minus aufgrund vertraglicher Abreden so umfängliche gesellschaftsrechtliche Befugnisse (Initiativrechte), die letztlich dem handelsrechtlichen Bild des Kommanditisten entsprechen, so dass diese beim Altgesellschafter = Nießbraucher die steuerlichen Mitunternehmerkriterien erfüllen und erfüllt auch der Neu-Gesellschafter und Nießbrauchbesteller weiterhin diese Mitunternehmerkriterien,<sup>21</sup> so muss die Stellung des Nießbrauchers als eine vom Gesellschaftsanteil abgekoppelte Rechtsposition verstanden werden, die nicht nur eine eigenständige Grundlage für seine Mitunternehmerstellung ist, sondern gleichzeitig auch die Einkunftsquelle generiert.

### III. Die Auffassung der Finanzverwaltung – BMF-Schreiben vom 20.11.2019

Am 20.11.2019 hat die Finanzverwaltung ihr neues Anwendungsschreiben zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG veröffentlicht.<sup>22</sup> Erstmals geht die Finanzverwaltung auf die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG in Fällen des Vorbehalts eines Nießbrauchrechts am übertragenen Mitunternehmeranteil bzw. Teil-Mitunternehmeranteil ein und bestätigt die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG, soweit der neue Gesellschafter Mitunternehmer wird.<sup>23</sup> In diesem Zusammenhang nimmt das BMF keine Stellung zur neueren Judikatur des IV. Senats des BFH,<sup>24</sup> wonach die Mitunternehmerstellung nur durch einen Gesellschaftsanteil vermittelt werden kann. Eine solche würde auch zu weit führen, denn die Beurteilung der Mitunternehmerstellung am Gesellschaftsanteil betrifft die Reichweite des § 15 EStG und nicht die Anwendbarkeit der Regelung des § 6 Abs. 3 EStG.<sup>25</sup> Es bleibt damit die Frage, ob Nießbraucher und Nießbrauchbesteller (Gesellschafter) parallel die Mitunternehmerstellung einnehmen können. Ist die vom Nießbraucher eingenommene Rechtsposition, die nicht die eines wirtschaftlichen Eigentümers entspricht, ein Mitunternehmeranteil besonderer Art?<sup>26</sup>

### IV. Das Nießbrauchrecht als Mitunternehmeranteil besonderer Art

#### 1. Das mitunternehmerische Nießbrauchrecht als Wirtschaftsgut und als Einkunftsquelle

Das Nießbrauchrecht als dingliches oder schuldrechtliches Nutzungsrecht ist hinlänglich immer dann als immaterielles Wirtschaftsgut anzuerkennen, wenn es wenigstens für eine bestimmte Zeit eingeräumt wird, der Nießbraucher eine rechtlich gesicherte Position innehat, die ihm ohne seine Zustimmung (Willen) nicht entzogen werden kann, und der durch das Nutzungsrecht vermittelte wirtschaftliche Vorteil einer gesonderten Bewertung zugänglich ist.<sup>27</sup> So gewährt das Nießbrauchrecht dem Rechtsinhaber über § 1071 Abs. 1 und 2 BGB eine Rechtsposition mit einem wirtschaftlichen Wert,<sup>28</sup> aus bzw. mit dem Einkünfte im einkommensteuerrechtlichen Sinn fließen bzw. generiert werden können. Das Nießbrauchrecht ist mithin nicht nur als Wirtschaftsgut anzusehen, sondern gleichzeitig auch als Einkunftsquelle geeignet.<sup>29</sup> Das Nießbrauchrecht als Wirtschaftsgut vermittelt die Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften i. S. d. Einkommensteuergesetzes nur dann, wenn es die Voraussetzungen einer Einkunftsquelle erfüllt und die daraus erzielten bzw. generierten Einkünfte einer Einkunftsart i. S. d. § 2 EStG zuordenbar sind.<sup>30</sup>

Dazu muss der Nießbraucher eine einem Gesellschafter wirtschaftlich und unternehmerisch vergleichbare Position einnehmen. Diese wird der Nießbraucher im Sinne des Gesellschaftsrechts allerdings nur dann innehaben, wenn er eine so starke wirtschaftliche Rechtsbeziehung über den Nießbrauchbesteller zum Personenverband hat, dass sie der eines Gesellschafters gleichkommt. Bestehen mithin zwischen den Nießbrauchbeteiligten vertragliche Abreden dergestalt, dass der Nießbraucher neben dem dinglich wirkenden Fruchtziehungsrecht als eigenes Recht zugleich Informations- und unternehmerische Mitwirkungsbefugnisse, vermittelt über den Gesellschaftsanteil des Nießbrauchbestellers/Gesellschafters, innehat, kann die Stellung des Nieß-

16 S. Fn. 15.

17 RFH, 11.7.1928 – VI A 221/28, RStBl. 1928, 330.

18 BGH, 6.6.1957 – IV R ZB 53/57, BGHZ 24, 372.

19 *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 36 m. w. N.

20 *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 45 m. w. N.

21 *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 236 ff.

22 BMF, 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, DStR 2019, 2482.

23 BMF, 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, DStR 2019, 2482, Rn. 7 und 18.

24 S. oben Fn. 10.

25 So auch *Kotzenberg/Riedel*, DStR 2020, 13, 15.

26 Der Auffassung von *Werthebach*, DStR 2020, 6, 7, wonach die Bestellung eines Nießbrauchs der Übertragung wirtschaftlichen Eigentums gleichzustellen ist, kann nicht auf Mitunternehmeranteile übertragen werden; s. hierzu *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 196 f., in der Regel ist das Recht des Nießbrauchers auf Teilnahme an Anteilswertsteigerungen bzw. Anteilswertminderungen nicht übergegangen.

27 BFH, 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH, 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763; BFH, 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128, BB 1989, 2366; BFH, 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82, BB 1991, 322; *Anzinger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: November 2019, § 5 EStG, Rn. 1787; *Weber-Gellert*, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 5, Rn. 176; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 9, Rn. 120 ff.; *Kraft/Hohage*, DStR 2017, 62, 63; *Schubert*, DStR 1995, 362, 362.

28 Der wirtschaftliche Wert ergibt sich aus dem kapitalisierten Jahreswert gem. 13 ff. BewG, der sich bei einem Nießbrauchrecht an einem Personengesellschaftsanteil aus dem durchschnittlichen Gewinn der letzten drei Jahre und bei einem Nießbrauchrecht an Kapitalgesellschaftsanteilen aus den durchschnittlichen Gewinnausschüttungen der letzten drei Jahre bestimmen lässt.

29 *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 189 f.; BFH, 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210; FG Köln, 15.11.2002 – 5 K 4243/93, EFG 2003, 587, 589.

30 So auch *Braun*, Anmerkung zu Urteil des FG Köln, 15.11.2002 – 5 K 4243/93, EFG 2003, 587, 589, der herausstellt, dass der Nießbraucher dann über eine eigene Einkunftsquelle verfügt, wenn ihm wenigstens Stimm- und einige Vermögensrechte übertragen wurden.



brauchers der eines (unmittelbaren) Gesellschafters stark angenähert sein, ohne den Einfluss des eigentlichen Gesellschafters zu verwässern.<sup>31</sup> Dieser behält auch weiterhin seine den Kernbereich seiner Mitgliedschaft betreffenden Initiativrechte, welche in der Regel die Verwaltung der sog. „Substanz“ betreffen.<sup>32</sup> Hierfür ausreichend ist laut BGH-Rechtsprechung auch die wirtschaftliche Stellung eines vergleichbar unmittelbar beteiligten Kommanditisten.<sup>33</sup> Hat so der Nießbraucher eine Quasi-Gesellschafterstellung inne, die wenigstens der Stellung eines Kommanditisten nahe kommt, hat er eine dem Gesellschafter vergleichbare Position. Folgt man nunmehr der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH,<sup>34</sup> erfüllt auch der Nießbraucher bei entsprechender vertraglicher Gestaltung die erste Tatbestandsvoraussetzung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, ohne wirtschaftliches Eigentum am Gesellschaftersanteil innezuhaben.

Verfügt der Nießbraucher neben der zivilrechtlichen Grundlage damit über die Dispositionsbefugnis, ist das Nießbrauchrecht mit dem belasteten Gegenstand, unabhängig von seiner Wirtschaftsguteigenschaft, als eigene Einkunftsquelle zu werten. Das Erzielen von gewerblichen Einkünften wird dem Nießbraucher somit durch seine Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle „Nießbrauchrecht am Gesellschaftersanteil“ vermittelt.<sup>35</sup>

## 2. Das Nießbrauchrecht als Mitunternehmeranteil

### a) Mitunternehmeranteil/-stellung

Mit der wirksamen Nießbrauchbestellung erhält der Nießbraucher eine vom Gesellschaftersanteil abgekoppelte eigene Rechtsposition, mithin entsteht ein eigenes Wirtschaftsgut.<sup>36</sup> Hierbei steht es dem Rechtsinhaber (Alt-Gesellschafter) frei, sich zunächst einen Eigentümergebietung zu bestellen und anschließend den belasteten Gesellschaftersanteil auf seinen Rechtsnachfolger gemäß § 6 Abs. 3 EStG zu übertragen oder aber das unbelastete Recht zunächst zu übertragen, mit der Auflage, zu seinen Gunsten einen Nießbrauch an dem übertragenen Gesellschaftersanteil zu bestellen (Schenkung unter Auflage).<sup>37</sup> Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist auch ein vorbehaltenes dingliches oder schuldrechtliches Nießbrauchrecht regelmäßig nicht als Entgelt für die Übertragung der Mitgliedschaft zu qualifizieren.<sup>38</sup> Vielmehr mindert das Nießbrauchrecht von vornherein den Wert des übertragenen Gesellschaftersanteils.<sup>39</sup> Der Gesellschafter/Nießbrauchbesteller hat eine im Wert um das Nutzungsrecht geminderte Mitgliedschaft. Seine Befugnisse sind durch das Recht auf Nutzung des Nießbrauchers eingeschränkt. Erst durch Beendigung des Nießbrauchverhältnisses erhält der Nießbrauchbesteller seine vollständigen Gesellschaftersbefugnisse zurück, §§ 1055 Abs. 1, 1061 i.V.m. § 1068 Abs. 2 BGB. Der Anteil erstarkt wieder zum Vollrecht.<sup>40</sup>

Der Mitunternehmeranteil, der nicht inhaltsgleich mit dem zivilrechtlichen Begriff des Gesellschaftersanteils ist,<sup>41</sup> verkörpert die quotalen Berechtigung des Mitunternehmers an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern.<sup>42</sup> Die Mitunternehmerstellung wird durch den Gesellschaftersanteil vermittelt, soweit der Gesellschafter das Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative inne hat. Mit dem Nießbrauchrecht wird grundsätzlich der Gesellschaftersanteil und damit der Mitunternehmeranteil im Ganzen belastet, aber keine Beteiligung am Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft ausgelöst. Gesamthandseigentümer bleibt stets der Gesellschafter. So hat auch der BGH<sup>43</sup> mit seinem Urteil vom 9.11.1998 klargestellt, dass der Nießbraucher lediglich ein dingliches Nutzungsrecht innehat, wodurch er aber nicht zum Gesellschafter wird. In ei-

ner neueren Entscheidung des BGH vom 5.4.2011,<sup>44</sup> ergangen zum GmbH-Eigenkapitalersatzrecht, stellt er Nießbraucher allerdings dann Gesellschaftern „gleich, wenn ihnen neben ihrer Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft in atypischer Weise weitreichende Befugnisse zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung und die Gestaltung der Gesellschaft eingeräumt sind, insbesondere wenn sie wie ein Gesellschafter die Geschicke der Gesellschaft mitzubestimmen berechtigt sind“.<sup>45</sup> Überträgt man die in diesem Urteil festgehaltenen Voraussetzungen für eine gesellschafterähnliche Stellung eines Nießbrauchers in das Personengesellschaftsrecht, so kann dem Nießbraucher – bei entsprechenden rechtsgeschäftlichen Abreden der Nießbrauchbeteiligten – durch das gewährte Nießbrauchrecht nicht nur eine Quasi-Gesellschafterstellung, sondern ebenso eine Mitunternehmerstellung vermittelt werden.<sup>46</sup>

### b) Der nießbrauchrechtliche Mitunternehmeranteil als Recht besonderer Art

Hat der Nießbraucher eine Quasi-Gesellschafterstellung inne und vermittelt diese die Mitunternehmerkriterien, so ist er nicht nur Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft, ausgelöst durch das Nießbrauchrecht, sondern hat mit diesem Nießbrauchrecht einen eigenen Mitunternehmeranteil inne, dessen Inhalt von den rechtsgeschäftlichen Abreden mit dem Nießbrauchbesteller abhängig ist. Das Nießbrauchrecht verkörpert mithin diesen Mitunternehmeranteil, stellt also die Einkunftsquelle dar, aus der Einkünfte fließen bzw. mit der Einkünfte generiert werden können. Dieser mit der Nießbrauchbestellung entstandene Mitunternehmeranteil ist als Recht besonderer Art zu verstehen.

Nießbraucher und Nießbrauchbesteller erhalten ihre Mitunternehmerstellung also nicht aus ein und demselben Mitunternehmeranteil vermittelt. Die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers wird vielmehr aus seinem eigenen Recht, dem Nießbrauchrecht, begründet. Dieses Nießbrauchrecht am Mitunternehmeranteil stellt somit auch die Einkunftsquelle des Nießbrauchers dar, aus der ihm die Einkünfte

31 Vgl. hierzu auch die Stellung eines Unterbeteiligten, s. hierzu *Kühne/Rehm*, NZG 2013, 561.

32 *W. Goette/M. Goette*, DStR 2016, 74.

33 BGH, 20.1.2015 – II ZR 444/13, NZG 2015, 387.

34 BFH, 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 768.

35 *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 207; vgl. hierzu auch *Schön*, StuW 1996, 275, 286.

36 BFH, 1.9.2011 – II R 67/09; BStBl. II 2013, 210; *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 189; *ders.*, FR 2018, 825, 829; *Stein*, ZEV 2019, 131, 136; *Götz*, FR 2019, 605, 608.

37 *Hauck*, Nießbrauch an Rechten, 2015, S. 207; *Schön*, Der Nießbrauch an Sachen, 1992, S. 395.

38 Für viele BFH, 22.5.2013 – IX B 187/12, BeckRS 2013, 95493; BFH, 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, 267, BB 2010, 2040 m. BB-Komm. *Koch*; BFH, 7.6.1994 – IX R 33-34/92, BStBl. II 1994, 927, 929, BB 1994, 1990 Ls.

39 So bereits RFH, 11.7.1928 – VI A 221/28, RStBl. 1928, 330; dem folgend: BFH, 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378, BB 1981, 1991; BFH, 18.11.2014 – IX R 49/13, NZG 2015, 284, 285; BFH, 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488, BB 1993, 776; BFH, 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791, BB 1991, 1837; auch der BGH folgt dem und zieht hierfür die wirtschaftliche Betrachtungsweise an, BGH, 6.6.1957 – IV ZB 53/57, BGHZ 24,372.

40 BFH, 18.11.2014 – IX R 49/13, NZG 2015, 284, 285; *Reich/Stein*, DStR 2013, 1272, 1274; *Schäfer*, in: *MünchKommBGB*, 7. Aufl. 2017, Bd. 6, § 705, Rn. 98.

41 *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 223 ff. m. w. N.

42 BFH, 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142, 144, BB 2012, 2108 m. BB-Komm. *Schmitt*.

43 BGH, 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571, 572, BB 1999, 175.

44 BGH, 5.4.2011 – II ZR 173/10, NZG 2011, 864, BB-Entscheidungsreport *Trendelenburg*, BB 2011, 1940.

45 BGH, 5.4.2011 – II ZR 173/10, NZG 2011, 864 (rechts Spalte), BB-Entscheidungsreport *Trendelenburg*, BB 2011, 1940; vgl. auch BGH, 13.7.1992 – II ZR 251/91, BGHZ 119, 191, 195 f., BB 1992, 1946; BGH, 7.11.1988 – II ZR 46/88, BGHZ 106, 7, 10, BB 1989, 100.

46 Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder, 2.11.2012, DB 2013, 28.

gemäß § 2 Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen sind. Insoweit wird § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG seinem Sinn und Zweck als Zuordnungsnorm gerecht.<sup>47</sup>

Durch die mitunternehmerische Nießbrauchbestellung erfährt der Nießbrauchbesteller in seinem Mitunternehmeranteil ein Minus zum bisherigen „Vollrecht Mitunternehmeranteil“ in dem Umfang der gewährten Befugnisse. Auch sein bisher vollwertiger Mitunternehmeranteil wandelt sich damit in einen Mitunternehmeranteil besonderer Art.<sup>48</sup>

Die Mitunternehmerschaft wird mit dem Nießbraucher als Mitunternehmer also nicht nur erweitert, sondern es entsteht zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung und der Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs ein zusätzlicher Mitunternehmeranteil neben dem bestehenden Mitunternehmeranteil des Nießbrauchbestellers (Mitunternehmeranteilerweiterung). Dieser neugeschaffene Mitunternehmeranteil ist kein „Stück Eigentum“, das beim alten Eigentümer (Alt-Gesellschafter) verblieben ist, stellt also auch keinen „Eigentumsplitter“<sup>49</sup> dar.<sup>50</sup>

Aufgrund unentgeltlicher Anteilsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt wird ein ertragsteuerrechtlicher Besteuerungstatbestand i.S.v. § 16 Abs. 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 3 EStG nicht ausgelöst. Besteht zusätzlich funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers, ergeben sich ebenso keine steuerrechtlichen Konsequenzen, soweit die Nießbrauchbeteiligten Mitunternehmer sind.

Wird ein unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch bestellt, liegt bei der o.g. Annahme des im Nießbrauchrecht verkörperten Mitunternehmeranteils eine unentgeltliche (Teil-)Mitunternehmeranteilsübertragung i.S.v. § 6 Abs. 3 EStG vor. Bei einer entsprechenden entgeltlichen Nießbrauchbestellung wird ein Veräußerungsvorgang gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgelöst. Der Wert des Übertragungsobjekts lässt sich aus dem kapitalisierten Jahreswert (§§ 13, 14, 15 Abs. 3 BewG) der durchschnittlichen Gewinnanteile des Nießbrauchbestellers der letzten drei Jahre vor dem Beststellungsstichtag bestimmen. Beim Nießbrauchbesteller ist ein entsprechender Veräußerungsgewinn der Besteuerung gemäß § 16 Abs. 1 EStG zu unterwerfen.<sup>51</sup>

Wird der Nießbraucher allerdings durch das die gesamte Beteiligung umfassende Nießbrauchrecht in eine Rechtsposition versetzt, durch die ihm ein entscheidender Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft vermittelt wird<sup>52</sup> und er dadurch die tatsächliche Herrschaft über die Mitgliedschaft in der Weise ausüben kann, dass er den Rechtsinhaber (Gesellschafter und Nießbrauchbesteller) über die Nießbrauchzeit von der Einwirkung auf die Mitgliedschaft ausschließen kann, ist dieser als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.<sup>53</sup> Ihm ist die Mitgliedschaft (Personengesellschafts-/Mitunternehmeranteil) gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen, denn der Nießbraucher ist insoweit in der Lage, den zivilrechtlichen Gesellschafter aus seiner Gesellschafter- und Mitunternehmerstellung zu verdrängen.<sup>54</sup> Eine Mitunternehmeranteilerweiterung liegt dann nicht vor.

Kommt es allerdings zu einer Erweiterung des Mitunternehmerkreises (Mitunternehmeranteilerweiterung), erfolgt dies auch mit Kenntnis der übrigen Gesellschafter/Mitunternehmer, denn die Belastung eines Anteils ist ohne die Zustimmung sämtlicher Gesellschafter durch Gesellschaftsvertrag oder *ad hoc* nicht möglich. Über den Inhalt des jeweiligen Nießbrauchrechts sind ebenso alle Gesellschafter/Mitunternehmer in Kenntnis zu setzen. Kommt es zur Beendigung des Nießbrauchverhältnisses, fällt dieser Anteil dem Nießbrauchbesteller wie-

der zu (Anwachsung).<sup>55</sup> Er erstarkt im Mitunternehmeranteil des Gesellschafters zum mitunternehmerischen Vollrecht. Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen in Bezug auf § 16 EStG ergeben sich allenfalls im Fall des Zuwendungsnießbrauchs.

### c) Das Nießbrauchrecht als Sonderbetriebsvermögen?

Ist das mitunternehmerische Nießbrauchrecht als Mitunternehmeranteil (hier: Mitunternehmeranteil besonderer Art) zu werten, ist nach der II. Senat des BFH<sup>56</sup> und, ihm folgend, die Finanzverwaltung<sup>57</sup> im Nießbrauchrecht ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das eigenständig dem Sonderbetriebsvermögen II des Nießbrauchers zuzuordnen ist, da der Nießbrauch Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb durch den Nießbraucher ist. Sonderbetriebsvermögen des Nießbrauchers kann es aber nicht darstellen, denn bei logischer Konsequenz stellt das Nießbrauchrecht als Mitunternehmeranteil die Einkunftsquelle für den Nießbraucher dar und vermittelt so die Erzielung gewerblicher Einkünfte. Entsprechendes gilt für den Gesellschafter und seinen Mitunternehmeranteil. Das Nießbrauchrecht vermittelt also unter bestimmten Voraussetzungen dem Nießbraucher gerade die Mitunternehmerstellung, wie sie der Gesellschaftsanteil des Gesellschafters vermittelt. Sollte das Nießbrauchrecht Sonderbetriebsvermögen darstellen, hätte es die Funktion, besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben, um damit unmittelbar die Mitunternehmerstellung in der Mitunternehmerschaft zu stärken.<sup>58</sup> Auch *Levedag*<sup>59</sup> sieht die Rechtsposition, die die Mitunternehmerstellung vermittelt, nicht zugleich als eine wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens.

### d) Meinungsstand zum mitunternehmerischen Nießbrauchrecht als eigene Rechtsposition

Während *Wendt*<sup>60</sup> der These der Mitunternehmeranteilerweiterung bzw. die Rechtsposition des „mitunternehmerischen“ Nießbrauchers als Mitunternehmeranteil, die der *Verfasser* entwickelt hat,<sup>61</sup> eine Absage erteilt, setzen sich im Schrifttum besonders *Stein*,<sup>62</sup> *Götz*<sup>63</sup> und

47 BFH, 18.7.1979 – I R 199/75, BB 1980, 25, BeckRS 1979, 22004969.

48 Es wird unterstellt, dass auch der Nießbrauchbesteller (Neu-Gesellschafter) die Mitunternehmereigenschaften innehat; BFH, 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312, 314, BB-Entscheidungsreport *Zipfel*, BB 2009, 994; *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 252 f.; *ders.*, DStZ, 2019, 112, 121; *ders.*, Ubg 2018, 566, 573.

49 Zum Begriff „Eigentumsplitter“ s. *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 45 f.

50 Vgl. hierzu auch BFH, 8.12.1983 – IV R 20/82, BStBl. II 1984, 202, 203, BB 1984, 453, wonach das Wirtschaftsgut des Vorbehaltsnießbrauchs an einem Grundstück mit der Übertragung des Grundstückseigentums entsteht und kein „Stück Eigentum“, darstellt; so auch *Wolff-Diepenbrock*, DStR 1983, 250, 252.

51 Zu den steuerrechtlichen Konsequenzen einer (Teil-)Mitunternehmeranteilsübertragung s. u.a. BFH, 12.5.2016 – IV R 12/15, BB 2016, 1775 m. BB-Komm. *Bünning*, DB 2016, 1540.

52 Vgl. auch BFH, 24.1.2012 – IX R 51/10, ZEV 2012, 284, 285; BFH, 22.6.2017 – IV R 42/13, DStR 2017, 2653, 2655 f.

53 BFH, 22.6.2017 – IV R 42/13, DStR 2017, 2653, 2655 f.; BFH, 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645, BB 1990, 2242 m. Anm. *Scholl*.

54 BFH, 22.6.2017 – IV R 42/13, DStR 2017, 2653, 2655 f.

55 Allgemein zur Anwachsung bei Personengesellschaften, s. *Freiherr v. Proff*, DStR 2016, 2227.

56 BFH, 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210.

57 Oberste Finanzbehörden der Länder, 2.11.2012, DB 2013, 28.

58 BFH, 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520, BB 2001, 978 Ls; weitergehend: *Daragan*, DStR 2011, 1347, 1349, der im Nießbrauchrecht ein sog. SBV III als Weiterentwicklung der Sonderbetriebsvermögensarten sieht.

59 *Levedag*, JM 2020, 75, 79.

60 *Wendt*, StbJb 2018/2019, S. 44.

61 *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 252 ff.

62 *Stein*, ErbBstg 2019, 38; *Stein*, ZEV 2019, 131.

63 *Götz*, FR 2019, 605.

neuerdings *Levedag*<sup>64</sup> mit dem mitunternehmerischen Nießbrauchrecht auseinander. Auch sie folgen dem Ansatz des *Verf.*, dass Gesellschaftsanteil und Nießbrauchrecht jeweils als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, und folgen damit auch der Rechtsprechung des II. Senats.<sup>65</sup> *Stein* stellt klar heraus, dass die Anwendung des Grundsatzes des IV. Senats des BFH, dass an einem Gesellschaftsanteil nur ein Mitunternehmeranteil begründet werden kann, dazu führt, dass entweder der Nießbraucher oder der Gesellschafter aus dem Gesellschafterverband ausscheiden muss. In logischer Konsequenz gilt der Nießbraucher nur dann als in den Gesellschafterbestand einbezogen, soweit er über genügend Initiativrechte verfügt. Dies zeigt eine „Schwarz-Weiß-Betrachtung“ und entspricht nicht der Intention des Nießbrauchrechts. Auch *Götz*<sup>66</sup> sieht im Nießbrauchrecht neben dem Gesellschaftsanteil ein weiteres Wirtschaftsgut, aus dem jeweils eine Mitunternehmerstellung hervorgehen kann, was weiterhin zu einer „doppelten“ Mitunternehmerstellung führt. Es kommt nach seiner Ansicht ebenso nicht zu einer diagonalen Spaltung des selbigen Mitunternehmeranteils.<sup>67</sup> Im mitunternehmerischen Nießbrauchrecht ist vielmehr ein Mitunternehmeranteil besonderer Art zu sehen. Nunmehr sieht auch *Levedag*<sup>68</sup> die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers aus seinem eigenen Recht (Rechtsposition), dem Nießbrauchrecht, begründet.

## V. Schenkung- und erbschaftsteuerliche Wirkungen

### 1. Grundsätzliches

Die unentgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen an einer gewerblich tätigen bzw. gewerblich geprägten Personengesellschaft unter Vorbehalt eines Nießbrauchs bzw. unter Zuwendung eines Nießbrauchs zugunsten eines Dritten erfährt eine erbschaft- oder schenkungsteuerliche Begünstigung, wenn auf Seiten des Schenkers wie auch auf Erwerberseite mitunternehmerisches Vermögen (Betriebsvermögen) gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG vorgelegen hat bzw. auch weiterhin vorliegt.<sup>69</sup> Dies setzt voraus, dass der Schenker dem Begünstigten das Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam überträgt.<sup>70</sup> Unerheblich für diese freigebige Zuwendung i.S. v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist zunächst, dass der Beschenkte auch ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen ist.<sup>71</sup> Inwiefern allerdings für die steuerpflichtige Schenkung auch die Steuerbegünstigung gemäß § 13a ErbStG zu gewähren ist, ist wiederum abhängig davon, ob dem Begünstigten durch den übertragenen Gesellschaftsanteil die Mitunternehmerstellung i.S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vermittelt wird. Bedenkt man die Möglichkeiten der Übertragung eines Gesellschaftsanteils verbunden mit der Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs, wie sie oben unter Punkt III. 2. b) beschrieben wurden, und beachtet man ebenso die vom BGH selbst herangezogene wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Bestellung von Nießbrauchrechten,<sup>72</sup> der sich nicht nur die Finanzrechtsprechung<sup>73</sup> angeschlossen hat, sondern neben der einschlägigen Kommentierung zu § 6 Abs. 3 EStG<sup>74</sup> nunmehr auch die Finanzverwaltung.<sup>75</sup> Damit müssen sowohl der Nießbraucher (Schenker und Alt-Gesellschafter) zum Zeitpunkt der Schenkung als auch der Neu-Gesellschafter (Beschenkte) die Mitunternehmerposition eingenommen haben bzw. einnehmen, um erbschaft- wie

auch schenkungsteuerrechtliche Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können.<sup>76</sup>

Folgt man der neueren Rechtsprechung des IV. Senats, kann der Begünstigte (Anteilsnehmer) nur dann die Mitunternehmerstellung einnehmen, wenn ihm ein „vollständiger“ Gesellschaftsanteil übertragen wurde, denn nur dieser – so der IV. Senat – kann eine Mitunternehmerstellung vermitteln („Highlander-Prinzip“<sup>77</sup>). Da der Begünstigte nur ein Minus zum „vollständigen“ Gesellschaftsanteil, also einen im Wert geminderten Gesellschaftsanteil erhält, kann er nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen nicht Mitunternehmer sein, weshalb ihm in logischer Konsequenz die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen gem. §§ 13a, 13b ErbStG zu versagen wären.

### 2. Stellungnahme

Mit der Nießbrauchbestellung (Vorbehaltsnießbrauch) erfährt der Gesellschaftsanteil eine Belastung im Ganzen. Der Nießbraucher erhält mit der dinglichen Belastung ein sachenrechtliches Herrschaftsrecht eben über den belasteten Gegenstand – den Gesellschaftsanteil – wodurch der Eigentümer bzw. der Rechtsinhaber wiederum in seinen Befugnissen eingeschränkt wird.<sup>78</sup> Der Nießbraucher hat mit dem Nießbrauchrecht als höchstpersönliches Recht mithin ein grundsätzlich vollumfängliches, eigenes Recht inne, welches ihm die umfassenden Nutzungen aus einem Gegenstand gemäß §§ 100, 1030, 1068 BGB für eine bestimmte Zeit zu ziehen gewährt.<sup>79</sup> Anders gewendet, dem Eigentümer/Rechtsinhaber obliegt mit der Bestellung eines Nießbrauchrechts die Pflicht, die Nutzung der Sache zu gestatten (sog. Duldungstheorie).<sup>80</sup> Handelt es sich um einen Vorbehaltsnießbrauch, erwirbt der neue Eigentümer/Rechtsinhaber also zivilrechtlich das Volleigentum („vollständig“ im Sinne des IV. Senats), allerdings von Anfang an belastet. Die Nutzungsmöglichkeit verbleibt beim Schenker (Alt-Gesellschafter). Die Ausübung der Befugnisse des Erwerbers (Neu-Gesellschafter) aus den Mitgliedschaftsrechten seines neu erworbenen Gesellschaftsanteils ist lediglich von Beginn an beschränkt.<sup>81</sup> Das Abspaltungsverbot gemäß § 717 S. 1 BGB bleibt ge-

64 *Levedag*, GmbHR 2019, 699, *ders.*, JM 2020, 75.

65 BFH, 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210.

66 *Götz*, FR 2019, 605, 608.

67 So bereits *Hermes*, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 247 ff.; *ders.*, Ubg 2018, 566; *ders.*, DStZ 2019, 112.

68 *Levedag*, JM 2020, 75, 78.

69 BFH, 6.11.2019 – II R 34/16, BB 2020, 611, DStR 2020, 382; BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, 636, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*; BFH, 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312, 314, BB-Entscheidungsreport *Zipfel*, BB 2009, 994; BFH, 14.2.2007 – II R 69/05, BStBl. II 2007, 443, 444.

70 BFH, 6.5.2015 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821, 822, BB 2015, 2470 m. BB-Komm. *Kotzenberg*; BFH, 1.7.1992 – II R 108/88, BStBl. II 1992, 923, 924, BB 1992, 2496.

71 BFH, 6.5.2015 – II R 34/13, BB 2015, 2470 m. BB-Komm. *Kotzenberg*; BFH, 1.10.2014 – II R 40/12, BeckRS 2015, 94299; BFH, 1.10.2014 – II R 43/14, BeckRS 2015, 94302.

72 BGH, 6.6.1957 – IV ZB 53/57, BGHZ 24, 372; *Wolf-Diepenbrock*, DStR 1983, 250, 251 f.

73 BFH, 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378, BB 1981, 1991.

74 *Werndl*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, Stand: Oktober 2004, § 6, Rn. J41.

75 BMF, 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, DStR 2019, 2482.

76 BFH, 4.5.2016 – II R 18/15, GmbHR 2016, 1174, 1176, BB 2016, 2662 m. BB-Komm. *Heinmüller*; BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, 636, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*; BFH, 23.2.2010 – II R 42/08, BStBl. II 2010, 555, 557, BB 2010, 1260 m. BB-Komm. *Seifried*; *Jebens*, DStZ 2009, 321, 324.

77 *Stein*, ZEV 209, 131, 135.

78 *Vieweg/Werner*, Sachenrecht, 8. Aufl. 2018, § 16, Rn. 1, S. 573.

79 *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 61 II 1, S. 1822; *Bayer*, in: *Erman*, BGB, 16. Aufl. 2020, Vor § 1030, Rn. 1.

80 BGH, 6.6.1957 – IV ZB 53/57, BGHZ 24, 372, 377; *Frank*, in: *Staudinger*, BGB, 2009, Vorbem. zu §§ 1030 ff., Rn. 5, *Schön*, Der Nießbrauch an Sachen, 1992, S. 7 ff.; *Hepp-Schwab*, Die Mitgliedschaft des Personengeschafters und der Nießbrauch an seinem Gesellschaftsanteil, 1998, S. 140, spricht von einer „Ausübungsüberlassung“.

81 So bereits BFH, 11.7.1928 – VI A 221/28, BStBl. 1928, 330; dem folgend: BFH, 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378, BB 1981, 1991; BFH, 8.12.1983 – IV R 20/82, BB 1984, 453, BeckRS 1983, 22006733. Auch der BGH beruft sich in seiner Entscheidung v.



wahrt. Es kommt eben nicht zu einer Abspaltung und Teilübertragung von Rechten des jeweiligen Gesellschaftsanteils, wie es die Vertreter der sog. Abspaltungstheorie<sup>82</sup> sehen, und damit nicht zu einem sog. verselbstständigtem „Eigentumssplitter“.<sup>83</sup> Der Neu-Gesellschafter bleibt Rechtsinhaber der Mitgliedschaft, während der Nießbraucher lediglich Inhaber eines Rechts an einem Recht (Mitgliedschaft) ist.<sup>84</sup> Gesellschafter und Nießbraucher stehen also jeweils verschiedenartige Rechte an der Mitgliedschaft zu.<sup>85</sup> Die Befugnisse des Nießbrauchers entsprechen in ihrer Qualität und Quantität auch nicht denen des Vollrechtsinhabers, denn diesem stehen nur die Befugnisse zu, die für das Erreichen des Nießbrauchzwecks entsprechend den vertraglichen Abreden notwendig sind.<sup>86</sup> Diese Befugnisse werden aus dem nießbrauchbelasteten Gesellschaftsanteil abgeleitet und beruhen nicht auf einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Nießbrauchers.<sup>87</sup>

In Abhängigkeit von den getroffenen Abreden bezüglich des Umfangs der dem Nießbraucher gewährten Befugnisse bekommen sowohl Nießbraucher als auch Nießbrauchbesteller ihre Mitunternehmerstellung nicht aus ein und demselben Mitunternehmeranteil vermittelt, sondern die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers wird aus seinem eigenen Recht (Rechtsposition), dem Nießbrauchrecht, begründet. Dieses Nießbrauchrecht stellt somit nicht nur die Einkunftsquelle des Nießbrauchers dar, aus dem ihm die Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen sind, sondern es verkörpert gleichzeitig einen neuen Mitunternehmeranteil, der im Zeitpunkt der getroffenen Nießbrauchabrede und -bestellung entsteht.<sup>88</sup> Beim Neu-Gesellschafter (Nießbrauchbesteller) verbleibt ein „vollständiger“, mit allen Mitgliedschaftsrechten ausgestatteter Gesellschaftsanteil, der ihm wiederum die Mitunternehmerstellung vermittelt, allerdings begrenzt in seinen Befugnissen. Die erbschaft- oder schenkungsteuerliche Begünstigung gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist ihm zu gewähren.

### 3. Das BFH-Urteil vom 6.11.2019 – II R 34/16

Der II. Senat stellt in seinem Urteil vom 6.11.2019 nochmals heraus, dass bei Übertragung eines nießbrauchbelasteten Kommanditanteils die Steuervergünstigung gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu gewähren ist, wenn der übertragene Gesellschaftsanteil dem Bedachten (Neu-Gesellschafter) die Stellung eines Mitunternehmers vermittelt. Der Gesellschaftsbegriff ist hierbei nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerlich zu verstehen.<sup>89</sup> Ob der Gesellschafter Mitunternehmer geworden ist, ist nach den allgemeinen Kriterien – Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko – zu beurteilen. Sind dem Nießbraucher (Alt-Gesellschafter) die sog. „Stimm- und Verwaltungsrechte“ so umfassend überlassen, dass diese auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gelten, kann der Neu-Gesellschafter mangels Mitunternehmerinitiative nicht mehr als Mitunternehmer betrachtet werden.<sup>90</sup> Der Neu-Gesellschafter, der also eine Stimmrechtsvollmacht an den Nießbraucher erteilt, erlaubt diesem lediglich die Ausübung des Stimmrechts. Er bleibt weiterhin Träger des Stimmrechts und ist im Verhältnis zur Gesellschaft grundsätzlich auch weiterhin zur Ausübung seines Stimmrechts in der Lage. Der Vorbehaltsnießbrauch steht also, entgegen der Auffassung des IV. Senats, einer Mitunternehmerstellung des Neu-Gesellschafters und Nießbrauchbestellers nicht entgegen.

## VI. Fazit

Mit der Nießbrauchbestellung an einem Personengesellschaftsanteil kommt es zu einem Minus der Mitgliedschaftsrechte (Befugnisse) des Gesellschafters und Nießbrauchbestellers als Ausfluss aus seinem Gesellschaftsanteil in dem Umfang der vertraglichen Abreden. Erfüllen Nießbraucher und Gesellschafter zusätzlich die Mitunternehmerkriterien, ist im mitunternehmerischen Nießbrauchrecht ein Miteigentumsanteil besonderer Art zu sehen. Dieser entsteht im Zeitpunkt der Nießbrauchbestellung an dem Gesellschaftsanteil. Damit wandelt sich unweigerlich auch beim Gesellschafter und Nießbrauchbesteller sein bisheriges Vollrecht – der Mitunternehmeranteil – zu einem Mitunternehmeranteil besonderer Art. Der Nießbrauchbesteller (Neu-Gesellschafter) bleibt weiterhin uneingeschränkt sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des mit dem Nießbrauchrecht belasteten Mitunternehmeranteils und auch Mitunternehmer, soweit dieser nießbrauchbelastete Gesellschaftsanteil die Mitunternehmerstellung vermittelt, er also über genügend Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko verfügt.

Das mitunternehmerische Nießbrauchrecht als Mitunternehmeranteil besonderer Art stellt die Einkunftsquelle des Nießbrauchers dar, aus dem auch ihm die Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 i. V. m § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen sind.<sup>91</sup> Im Zeitpunkt der Beendigung des Nießbrauchverhältnisses erstarkt der Mitunternehmeranteil des Nießbrauchbestellers wieder zum Vollrecht.

Mit dem neuen Urteil des II. BFH-Senats vom 6.11.2019 ist nochmals Klarheit für mitunternehmerische Nießbrauchverhältnisse geschaffen, so dass auch weiterhin die erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Begünstigungen gemäß §§ 13a, 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu gewähren sind, sofern die vertraglichen Abreden der Nießbrauchbeteiligten die Mitunternehmerstellungen begründen. Insoweit bleibt die Hoffnung, dass auch der IV. Senat seine Rechtsprechung überdenkt, wonach nur ein Gesellschaftsanteil eine Mitunternehmerstellung vermitteln kann.

**Dipl.-Kfm. Dr. iur. Ludger-H. Hermes, LL.M., StB,** ist Partner bei Hermes & Partner mbB, Oldenburg/Bremen, FB für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.), Tätigkeitsschwerpunkte: Vermögens- und Unternehmensnachfolge, Unternehmensumstrukturierungen.

6.6.1957 – IV ZB 53/57, BGHZ 24, 372, auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise; vgl. hierzu auch: Wolf-Diepenbrock, DStR 1983, 250, 252; Döllner, StbJb. 1984/85, 55, 74.

82 Berger, in: Jauernig, BGB, 18. Aufl. 2020, Vor § 854, Rn. 6; Wilhelm, Sachenrecht, 6. Aufl. 2019, Rn. 120, S. 77; Baur/Stürner, Sachenrecht, 18. Aufl. 2009, § 60, Rn. 1 ff., S. 863 ff.; Habersack, Examens-Repetitorium Sachenrecht, 8. Aufl. 2016, § 1 II 1c, Rn. 10, S. 4.

83 Berger, in: Jauernig, BGB, Vor § 854, Rn. 6; Vieweg/Werner, Sachenrecht, 8. Aufl. 2018, § 16, Rn. 1, S. 573; Bechtold, Der Nießbrauch am Kommanditanteil, Diss. Mainz 1991, S. 55 f.; zur kritischen Auseinandersetzung s. u. auch Forkel, Gebundene Rechtsübertragungen, 1. Bd., 1977, S. 33 ff.

84 Vgl. K. Schmidt, in: MünchKommHGB, 4. Aufl. 2019, Vor § 230, Rn. 12; ausführlich zum Konzept der Belastung eines Rechts Hauck, Nießbrauch an Rechten, 2015, S. 108 ff.

85 K. Schmidt, in: MünchKommHGB, Vor § 230, Rn. 11.

86 Vgl. Hauck, Nießbrauch an Rechten, 2015, S. 204, 363.

87 So auch K. Schmidt, in: MünchKommHGB, Vor § 230, Rn. 10.

88 Diese Sichtweise wird nunmehr auch vertreten von Levedag, JM 2020, 75, 78, Stein, ZEV 2019, 131 ff., Götz, FR 2019, 605, 608.

89 BFH, 6.11.2019 – II R 34/16, DStR 2020, 382, 384, BB 2020, 611.

90 BFH, 6.11.2019 – II R 34/16, DStR 2020, 382, 385, BB 2020, 611, m. w. N.

91 Zur Einkünftequalifikation und Zurechnung der Einkünfte s. Hermes, Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 192 ff.; ders., FR 2018, 828, 830 ff.