

Satz 2 EStG (1%-Regelung) ergebe sich, dass § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0,03%-Regelung) eine Lohnfiktion zum Gegenstand haben müsse, ist nicht schlüssig. Denn § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG erfasst nur die Nutzung zu privaten Fahrten und kann folglich auch nur diese abgelten. Über berufliche Fahrten besagt diese Vorschrift nichts.

Ebenfalls nicht zu belegen ist die These, § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG erschöpfe sich nicht in der Bewertung eines Nutzungsvorteils, sondern diene der Kompensation von Werbungskosten ohne eigenen Aufwand. Denn erstens hat der Arbeitnehmer eigenen Aufwand, weil der Nutzungsvorteil eine steuerpflichtige Einnahme darstellt, die für den Weg zur Arbeit verwendet wird. Und zweitens darf dem Gesetzgeber keine Kompensationsabsicht unterstellt werden, weil er die Einnahmenseite (pauschaler, vom benutzten Kfz, nicht aber von der Anzahl der Fahrten abhängiger Monatswert) und die Ausgabenseite (Tagespauschale, die vom Aufsuchen der Arbeitsstätte, aber nicht vom benutzten Verkehrsmittel abhängig ist) bewusst unterschiedlich ausgestaltet hat. Wo ausnahmsweise eine rechtstechnische Verknüpfung von Einnahmen- und Ausgabenseite erfolgt, wie beispielsweise bei der Familienheimfahrt, zeigt dies, dass – von den Ausnahmen abgesehen – im Übrigen eben gerade keine Kompensation erfolgen soll.

Schließlich lässt sich auch die These von der Regelungslücke nicht halten. In § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG wird weder auf eine entsprechend anzuwendende andere Vorschrift verwiesen noch gibt es sonst einen Grund, andere Regelungen als vorrangig anzusehen, die in die Interpretation einbezogen werden müssten. Insbesondere widerspricht es allen Auslegungsregeln, die sehr selten zum Zug kommende spezielle Ausnahme für mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich (0,002%-Regelung) analog auf den regelmäßigen Weg zur Arbeit anzuwenden, obwohl für diesen eine eigenständige andere Bewertungsvorschrift besteht.

Bei näherem Hinsehen sind alle Thesen, die der BFH bemüht, um § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG gegen seinen naheliegendsten Wortsinn auslegen zu können, nicht tragfähig. Insbesondere untergräbt er den offensichtlich mit der Vorschrift verfolgten Vereinfachungszweck, in dem er die – einfach- wie verfassungsrechtlichen – Grenzen der Auslegung zu Gunsten einer individualisierenden Betrachtungsweise überschreitet. Alle reden von Steuervereinfachung. Nur muss man sie auch wollen. Dazu gehört zumindest, dass in den wenigen Fällen, in denen sich der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen pauschalierender und typisierender Regelungen bedient, dies auch respektiert wird.

Der Mitunternehmeranteil des Nießbrauchers

Von Dr. Hanspeter Daragan, Bremen*

Der Mitunternehmeranteil des Nießbrauchers hat bisher wenig Beachtung erfahren. Das mag daran liegen, dass der Nießbrauch zugunsten einer natürlichen Person weder unter Lebenden noch von Todes wegen übertragbar ist. Aber das lässt sich anders gestalten. Wie das geschieht und welche einkommen- und erbschaftsteuerlichen Konsequenzen sich daran knüpfen, ist Gegenstand des folgenden Beitrags.

1. Der Nießbrauch im Zivilrecht

1.1 Wirkung des Nießbrauchs

Der Nießbrauch ist ein dingliches Recht, das eine Sache oder ein Recht belastet. Zwischen dem Eigentümer und dem Nießbraucher wird ein gesetzliches Schuldverhältnis begründet. Es entsteht also zwischen ihnen keine Miteigentümergeinschaft (§§ 1008 ff. BGB) und auch kein Gesellschaftsverhältnis (§§ 705 ff. BGB) oder ein Gemeinschaftsverhältnis (§§ 741 ff. BGB). Das Eigentum ist ungeteilt. Geteilt sind die daraus erwachsenden Rechte, darunter das Recht, die Nutzungen (§ 100 BGB) zu ziehen und den Gegenstand zu verwalten. Endet der Nießbrauch, fallen die dem Nießbraucher zugewiesenen Nutzungs- und Verwaltungsrechte an den Eigentümer zurück. Sein Eigentum ist wieder vollständig.

1.2 Der Gesellschaftsanteil als Gegenstand des Nießbrauchs

Gegenstand eines Nießbrauchs kann auch die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft sein, also der Gesellschaftsanteil eines Gesellschafters. Voraussetzung dafür ist, dass der Gesellschaftsvertrag die Bestellung des Nießbrauchs erlaubt oder alle Gesellschafter zustimmen¹. Der Gesellschaftsanteil gehört weiterhin dem Gesellschafter. Der Nießbraucher ist daran weder rechtlich noch vermögensmäßig beteiligt. Deshalb ist er auch nicht an dem Gewinn beteiligt, den der Gesellschafter bei der Veräußerung des Gesellschaftsanteils erzielt². Es kann sich nur die Frage stellen, ob sich der Nießbrauch am Kaufpreis fortsetzt³.

Geteilt sind die Vermögensrechte und die Verwaltungsrechte, die sich aus dem Gesellschaftsanteil ergeben:

- Der Nießbraucher zieht die Nutzungen. Dazu gehören die Gewinnanteile als Rechtsfrüchte (§ 99 Abs. 2 BGB)⁴. Sie kann der Nießbraucher nur insoweit beanspruchen, als sie entnahmefähig sind. Die nicht entnahmefähigen Gewinnanteile gebühren dem Gesellschafter⁵. An einem Verlust ist der Nießbraucher nicht beteiligt⁶.

1 Bassenge, in: Palandt, BGB, 70. Aufl., § 1068 Rn. 5.

2 OLG Bremen v. 24. 4. 1070, 1 U 2/70, DB 1970, 1436, zum Kursgewinn beim Verkauf von Aktien.

3 Dazu Götz/Hülsmann, DStR 2010, 2377.

4 Wer die Gewinnanteile beanspruchen kann, die aus der Auflösung offener oder stiller Reserven entstanden sind, ist umstritten; vgl. dazu Janßen/Nickel, Unternehmensnießbrauch, S. 43 ff.

* Dr. Hanspeter Daragan ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Bremen.

- Die Verwaltungsrechte sind zwischen Gesellschafter und Nießbraucher geteilt. Im Tagesgeschäft übt sie der Nießbraucher aus. Geht es um Grundlagengeschäfte, entscheidet der Gesellschafter⁷. Ein Widerspruchsrecht nach § 164 HGB und ein Informationsrecht nach den § 716 BGB, §§ 118, 166 HGB stehen dem Nießbraucher zu⁸.

1.3 Dinglicher und schuldrechtlicher Nießbrauch

Aufgrund der Vertragsfreiheit ist es möglich, die Nutzungs- und Verwaltungsrechte des Nießbrauchers und die damit zusammenhängenden Pflichten zum Gegenstand eines vertraglichen Schuldverhältnisses zu machen. Sie berühren dann den Gesellschaftsanteil nicht unmittelbar, sondern betreffen den Gesellschafter und den Nießbraucher persönlich. Um des Sachzusammenhangs willen kann man den durch Vertrag begründeten Nießbrauch einen schuldrechtlichen Nießbrauch nennen, und den gesetzlich geregelten Nießbrauch einen dinglichen Nießbrauch (dann ist der Begriff des dinglichen Nießbrauchs auch nicht tautologisch). So wird auch hier verfahren.

Dinglich: Der dingliche Nießbrauch am Gesellschaftsanteil kann durch die Lebenszeit des Nießbrauchers oder durch einen Zeitpunkt begrenzt werden, der innerhalb der Lebenszeit liegt. Dieser Nießbrauch ist nicht übertragbar (§ 1068 Abs. 2, § 1059 Satz 1 BGB) und nicht vererblich (§ 1068 Abs. 2, § 1061 Satz 1 BGB). Wenn ein Dritter an die Stelle des Nießbrauchers treten soll, kann das nur in der Weise geschehen, dass dem „Rechtsnachfolger“ ein eigener Nießbrauch eingeräumt wird, der beginnt, wenn der erste Nießbrauch endet (Sukzessivnießbrauch)⁹. Der dingliche Nießbrauch kann unter Lebenden nur wirtschaftlich übertragen werden, indem die Ausübung des Nießbrauchs für die verbleibende Dauer des Nießbrauchs einem anderen überlassen wird (§ 1068 Abs. 2, § 1059 Satz 2 BGB). Dieser andere übt die Rechte aus dem Nießbrauch, die weiterhin dem Nießbraucher zustehen, auf eigene Rechnung aus. Außerdem können einzelne Rechte aus dem Nießbrauch an ihn abgetreten werden¹⁰. Aber da das Ausübungsrecht an den Bestand des Nießbrauchs gebunden ist, endet es mit dem Tode des Nießbrauchers, weil dann der Nießbrauch erlischt.

Schuldrechtlich: Ein schuldrechtlicher Nießbrauch unterliegt diesen Beschränkungen nicht. Er kann auf einen anderen übertragen werden, der als Rechtsnachfolger an die Stelle des Nießbrauchers tritt¹¹; die Übertragung kann bereits im Vertrag über den schuldrechtlichen Nießbrauch gestattet wer-

den. Und ist dieser Nießbrauch nicht durch den Tod des Nießbrauchers befristet, ist er vererblich, so dass der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 BGB) an die Stelle des Nießbrauchers tritt.

Kombination: Der schuldrechtliche Nießbrauch kann durch einen dinglichen Nießbrauch am Gesellschaftsanteil gesichert werden. Da auch ein Sicherungsnießbrauch mit dem Tode des Berechtigten erlischt¹², muss die Bestellung eines Anschlussnießbrauchs vereinbart werden, wenn der schuldrechtliche Nießbrauch nicht mit dem Tod des Nießbrauchers endet. Alternativ kommt eine Besicherung durch ein Nutzungspfand nach § 1213 BGB in Betracht. Außerdem ist es möglich, einen dinglichen in einen schuldrechtlichen Nießbrauch umzuwandeln, und umgekehrt. Am einfachsten ist es, beide nebeneinander zu vereinbaren, und dem Nießbraucher ein Wahlrecht zwischen ihnen einzuräumen.

2. Kriterien der Mitunternehmerschaft

2.1 Mitunternehmerrisiko

Das Mitunternehmerrisiko besteht aus zwei Komponenten. Die eine ist die Beteiligung am Ergebnis der Mitunternehmerschaft, also an einem Gewinn oder Verlust. Die zweite ist die Beteiligung am Vermögen der Mitunternehmerschaft, so dass sich Wertveränderungen des Vermögens unabhängig von einem Veräußerungstatbestand auswirken. Ohne Teilhabe an einem Gewinn gibt es kein Mitunternehmerrisiko. Alles andere ist fakultativ. Eine Teilhabe an einem Verlust ist daher nicht erforderlich, so dass der Umstand, dass der Nießbraucher kraft Gesetzes an einem Verlust nicht teilhat¹³, seiner Mitunternehmerstellung nicht entgegensteht. Das Gleiche gilt für die ebenfalls fehlende Teilhabe am Vermögen der Mitunternehmerschaft. Somit trägt der Nießbraucher allein aufgrund seiner Gewinnbeteiligung ein Mitunternehmerrisiko.

2.2 Mitunternehmerinitiative

Die Mitunternehmerinitiative beschreibt die verwaltungsmäßige Seite der Mitunternehmerstellung. Hier geht es um die Teilnahme an den Entscheidungen der Mitunternehmerschaft. Viel wird nicht verlangt. Eine Beteiligung an den Entscheidungen, die im Tagesgeschäft fallen, genügt, ebenso ein Widerspruchs- oder ein Zustimmungsrecht nach den § 164 Abs. 1 HGB, § 716 Abs. 1 BGB¹⁴. Da diese Rechte dem Nießbraucher zustehen, kann er auch Mitunternehmerinitiative entfalten.

3. Der Mitunternehmeranteil des Nießbrauchers

3.1 Nießbrauch als Sonderbetriebsvermögen des Nießbrauchers

Da der Nießbraucher nicht am Gesellschaftsanteil beteiligt ist, ist er auch nicht am Gesamthandsvermögen der Mit-

5 BGH v. 20. 4. 1972, II ZR 143/69, NJW 1972, 1755; BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, BStBl II 1995, 241, 244, DStR 1994, 1803.

6 Bassenge, (Fn. 1), § 1068 Rn. 5. Zwar kann dem Nießbraucher durchaus ein Verlust entstehen, aber nur als negativer Saldo zwischen den Nutzungen und den Kosten und Lasten, die er zu tragen hat (vgl. RG v. 23. 10. 1909, Rep. V 569/08, RGZ 72, 101; v. 30. 10. 1936, IV 126/36, RGZ 153, 29). Die Nutzungen selbst können nur positiv sein; negative Nutzungen gibt es nicht.

7 BGH v. 9. 11. 1998, II ZR 213/97, NJW 1999, 571; Baumbach/Hopt, HGB, 33. Aufl., § 105 Rn. 46; R. Jansen/M. Jansen, Der Nießbrauch im Zivil- u. SteuerR., 8. Aufl., Rn. 110, S. 58.

8 Bassenge, (Fn. 1), § 1068 Rn. 5.

9 Pohlmann, in: MüKo-BGB, 5. Aufl., § 1061 Rn. 14.

10 Vgl. zum Ganzen Bassenge, (Fn. 1), § 1059 Rn. 4.

11 Zur Vertragsübernahme Grüneberg, in: Palandt, BGB, 70. Aufl., § 398 Rn. 41 ff.

12 Pohlmann, (Fn. 9), § 1061 Rn. 13.

13 A. A. Wacker, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 15 Rn. 311.

14 BFH v. 16. 1. 2008, II R 10/06, BStBl II 2008, 631, DStR 2008, 768, m. w. N.

unternehmerschaft beteiligt. Dennoch hat er einen Mitunternehmeranteil, zu dem Betriebsvermögen gehört. Denn der dingliche und der schuldrechtliche Nießbrauch sind immaterielle Wirtschaftsgüter, die Betriebsvermögen sein können¹⁵. Aufgrund des funktionalen Zusammenhangs zwischen der Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers und dem Nießbrauch, der die Mitunternehmerstellung vermittelt, ist der Nießbrauch notwendiges Betriebsvermögen des Nießbrauchers¹⁶, und zwar Sonderbetriebsvermögen¹⁷.

3.2 Übertragung des Mitunternehmeranteils im Einkommensteuerrecht

Der Mitunternehmeranteil, der auf einem dinglichen Nießbrauch beruht, kann nur wirtschaftlich übertragen werden, indem die Ausübung des Nießbrauchs für die restliche Dauer des Nießbrauchs so überlassen wird, dass dem Nießbraucher nur das nackte Recht bleibt. Dann ist der Ausübungsberechtigte nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wirtschaftlicher Eigentümer des Nießbrauchs. Im Gegensatz dazu kann der Mitunternehmeranteil, der auf einem schuldrechtlichen Nießbrauch beruht, sowohl zivilrechtlich wie wirtschaftlich übertragen werden.

Veräußert der Nießbraucher seinen Mitunternehmeranteil, erzielt er regelmäßig einen Gewinn aus Gewerbebetrieb. Denn der Buchwert eines unentgeltlich erworbenen Nießbrauchs, um den es im Regelfall geht, beträgt 0 €. Der Veräußerungsgewinn bliebe nur dann steuerfrei, wenn man den Nießbrauch nicht als Sonderbetriebsvermögen des Nießbrauchers ansähe, sondern als Privatvermögen. Dann könnte er in Ermangelung einer Anschaffung unabhängig von einer Veräußerungsfrist steuerfrei veräußert werden¹⁸. Die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils fällt unter § 6 Abs. 3 EStG. Der Erwerber führt also den Buchwert des Nießbrauchs von 0 € fort.

Der Nießbraucher kann seinen Mitunternehmeranteil auch gegen Versorgungsleistungen übertragen. Dafür gilt § 10 Abs. 1 Nr. 1a Buchst. b EStG. Der Erwerber kann die Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abziehen, der ehemalige Nießbraucher muss sie als wiederkehrende Bezüge versteuern. Diese Übertragung ist auch zwischen dem Gesellschafter und dem Nießbraucher möglich, auch wenn der Nießbrauch und der Mitunternehmeranteil anschließend wegfallen. Denn das Gesetz verlangt nur die Übertragung eines Mitunternehmeranteils, nicht seinen Fortbestand in der Hand des Erwerbers. Sonst könnte ein Mitunternehmeranteil nicht gegen Versorgungsleistungen auf jemanden übertragen werden, der bereits Mitunternehmer ist, weil niemand zwei Gesellschaftsanteile oder Mitunternehmeranteile in derselben Gesellschaft halten kann¹⁹.

15 Dazu *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 5 Rn. 176 m. w. N.

16 Dazu FG Baden-Württemberg v. 27. 9. 2005, 4 K 469/99, DStRE 2006, 1049, EFG 2006, 793 mit Anm. *Trossen*.

17 Es handelt sich um eine weitere Kategorie des Sonderbetriebsvermögens, die man in Fortführung der gebräuchlichen Nummerierung als SBV III bezeichnen kann. Zum SBV I und II s. *Wacker*, (Fn. 13), § 15 Rn. 506.

18 Vgl. dazu FG Baden-Württemberg v. 27. 9. 2005, 4 K 469/99, DStRE 2006, 1049.

Eine Umwandlung eines dinglichen in einen schuldrechtlichen Nießbrauch oder umgekehrt hat keine einkommensteuerlichen Konsequenzen, weil die wirtschaftliche Stellung des Nießbrauchers unverändert bleibt.

3.3 Übertragung des Mitunternehmeranteils im Erbschaftsteuerrecht

Hier empfiehlt es sich, der h. M. Rechnung zu tragen, wonach das Erbschaftsteuerrecht an das Zivilrecht gebunden ist. Aus diesem Grund ist der dinglich gesicherte schuldrechtliche Nießbrauch das Mittel der Wahl. Ist ein dinglicher Nießbrauch vereinbart, sollte er vor einer Übertragung in einen gleichwertigen schuldrechtlichen und dinglich gesicherten Nießbrauch umgewandelt werden, was keine Schenkungsteuer auslöst. Zusammen mit dem schuldrechtlichen Nießbrauch und dem Sicherungsrecht am Gesellschaftsanteil geht auch der Mitunternehmeranteil des Nießbrauchers über.

Begriff des Anteils: Nach dem Wortlaut der §§ 13a, 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG muss begünstigungsfähiges Betriebsvermögen beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i. S. von § 15 EStG – wie man verkürzend sagen kann – erworben werden. Transportvehikel muss dieser Anteil sein, so dass es nicht genügt, dass Sonderbetriebsvermögen isoliert übergeht²⁰. Außerdem muss der Anteil vor dem Erwerb dem Schenker oder Erblasser gehört haben. Der Erwerb eines Anteils, der in der Hand des Erwerbers erstmals entsteht, ist nicht begünstigt²¹.

Damit ist die Frage gestellt, ob der Begriff des „Anteils“ gleichbedeutend mit dem Begriff des „Mitunternehmeranteils“ ist oder ob damit der „Gesellschaftsanteil“ i. S. des Gesellschaftsrechts gemeint ist. Finanzverwaltung²² und Literatur²³ sagen, der Anteil sei nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen, so dass es sich um einen Mitunternehmeranteil handeln muss, der – wie auch immer – übertragen wird. Im Gegensatz dazu hat das FG Düsseldorf²⁴ entschieden, es müsse ein Gesellschaftsanteil übergehen²⁵. Diesem Auslegungsergebnis ist zuzustimmen²⁶. Nach § 13b Abs. 1

19 Zur Unteilbarkeit der Mitgliedschaft vgl. BFH v. 23. 2. 2010, II R 42/08, DStR 2010, 868, ZEV 2010, 320 mit Anm. *Wachter*.

20 Ebenso *Riedel*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, ErbStG, 2010, § 13b Rn. 71; a. A. *Götz*, ZEV 2003, 346; ihm zustimmend *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, ErbStG, Febr. 2011, § 13b Rn. 24.

21 St. Rspr., u. a. BFH v. 23. 2. 2010, II R 42/08, DStR 2010, 868; *ferner Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, Febr. 2010, § 13b Rn. 56; *Riedel*, (Fn. 20), § 13b Rn. 23, 30.

22 A 20 Abs. 3 Satz 2 ABErbSt, BStBl I 2009, 713, BeckVerw 162993.

23 Statt aller: *Jülicher*, (Fn. 21), § 13b Rn. 58.

24 V. 28. 10. 2009, 4 K 169/09 Erb, DStRE 2010, 1069, EFG 2010, 157 m. Anm. *Fumi* (Rev. eingel., Az. BFH: II R 67/09). Die Entscheidung erging zu § 13a ErbStG a. F., der, soweit hier von Bedeutung, mit dem geltenden Recht übereinstimmt.

25 Darauf weist *Fumi* in seiner Anmerkung zutreffend hin.

26 Im Urteilsfall ging es um einen Sukzessivnießbrauch. Deshalb hätte das FG Düsseldorf seine Entscheidung auch damit begründen können, es habe an der vorausgesetzten Kontinuität des Anteils gefehlt. Dann wäre es nicht mehr darauf angekommen, wie der Begriff des Anteils zu verstehen ist. Aber es konnte die Begründung auch darin finden, die Ehefrau habe keinen Anteil im Sinne der Begünstigungsvorschrift erworben, so dass die fehlende Kontinuität nicht mehr entscheidungserheblich war. Da beide Begründungen gleichwertig sind, kann die Praxis nur hoffen, dass der BFH die Gelegenheit ergreift, den Begriff des Anteils i. S. von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu klären.

Nr. 2 ErbStG muss Betriebsvermögen beim Erwerb des Anteils erworben werden. Das zusätzliche Tatbestandsmerkmal „Betriebsvermögen“ würde keinen Sinn ergeben, wenn es nur darum ginge, einen Mitunternehmeranteil zu übertragen. Denn einen betriebsvermögenslosen Mitunternehmeranteil gibt es nicht, wenn eine gesamthänderische Berechtigung besteht. Das Gesetz wäre dann tautologisch formuliert. Außerdem lassen sich der Gesellschafts- und der darauf beruhende Mitunternehmeranteil nicht trennen. Deshalb ist davon auszugehen, dass ein Gesellschaftsanteil übertragen werden muss, der zugleich ein Mitunternehmeranteil ist. Bestätigt wird dieses Ergebnis durch § 13a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 Satz 5 ErbStG, wo von „Beteiligungen an einer Personengesellschaft“ gesprochen wird; damit ist eindeutig eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung gemeint.

Anteilsvermittelndes Recht: Aber mit einer wortlautgetreuen Anwendung der Begünstigungsvorschrift hat die Sache noch kein Ende. Denn über den Gesetzeswortlaut hinaus ist auch der Erwerb eines Rechts begünstigt, das kein Gesellschaftsanteil ist, aber gleich einem Gesellschaftsanteil einen Mitunternehmeranteil vermittelt, zu dem Sonderbetriebsvermögen gehört. Denn es besteht kein sachlicher Grund, den Erwerb von Sonderbetriebsvermögen nur dann zu begünstigen, wenn es zusammen mit einem Mitunternehmeranteil erworben wird, der auf einem Gesellschaftsanteil beruht.

Dieses Ergebnis lässt sich allerdings nicht im Wege der Auslegung erreichen, auch nicht mit einer verfassungskonformen Auslegung, da beide ihre Grenze am Wortlaut des Gesetzes finden. Aber möglich und angezeigt ist eine analoge Anwendung des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Denn der Gesetzgeber, der den Erwerb von Sonderbetriebsvermögen begünstigen wollte, hat nur den Fall bedacht, dass das Sonderbetriebsvermögen Bestandteil eines Mitunternehmeranteils ist, der auf einem Gesellschaftsanteil beruht. Dass es auch andere Mitunternehmeranteile gibt, zu denen Sonderbetriebsvermögen gehört, hat er nicht gesehen.

Wohl hat der BFH²⁷ entschieden, die Aufzählung der begünstigten Erwerbsvorgänge sei abschließend, und die Be-

günstigung sei nicht auf den Erwerb jeder Art von Betriebsvermögen anwendbar. Aber darum geht es nicht. Es soll kein neuer Begünstigungstatbestand zusätzlich zu den im Gesetz genannten Tatbeständen eingeführt werden, sondern es soll ein vom Gesetzgeber geschaffener Begünstigungstatbestand über seinen Wortlaut hinaus angewendet werden, um den Gesetzgebungsplan zu vollenden. Das geschriebene Gesetz ist planwidrig lückenhaft, und die Lücke ist aus Gründen der Sachgerechtigkeit durch eine Analogie zu schließen. Denn auch Begünstigungsvorschriften können im Wege der Analogie durch Richterrecht fortgebildet werden²⁸.

4. Ergebnisse

Der Gesellschaftsanteil des Gesellschafters einer Personengesellschaft, die steuerlich eine Mitunternehmerschaft ist, kann mit einem dinglichen Nießbrauch nach den §§ 1030 ff. BGB belastet werden, der nicht übertragbar und nicht vererblich ist. Die Beteiligten haben es aber auch in der Hand, einen schuldrechtlichen Nießbrauch zu vereinbaren, in dessen Gestaltung sie freier sind: Sie können einen verkehrsfähigen und vererblichen Nießbrauch begründen, der sich mit Hilfe eines dinglichen Rechts an dem Gesellschaftsanteil sichern lässt, eines Sicherungsnießbrauchs oder eines Nutzungspfands. In beiden Fällen ist der Nießbraucher Mitunternehmer der Gesellschaft. Er hat deshalb einen Mitunternehmeranteil, zu dem der dingliche oder schuldrechtliche Nießbrauch als Sonderbetriebsvermögen gehört.

Seinen Mitunternehmeranteil kann der Nießbraucher einkommensteuerneutral übertragen, auch gegen Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Buchst. b EStG), und auch auf den Gesellschafter. Dafür genügt es, den Nießbrauch wirtschaftlich zu übertragen, indem dem Erwerber die Ausübung des Nießbrauchs überlassen wird. Aus erbschaftsteuerlicher Sicht wird es hingegen notwendig sein, den Nießbrauch auch zivilrechtlich zu übertragen. Dafür ist ein schuldrechtlicher Nießbrauch vorausgesetzt; der mit seinem Erwerb einhergehende Erwerb des Sonderbetriebsvermögens ist in analoger Anwendung der §§ 13a, 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt.

27 V. 18. 8. 2005, II B 90/04, BeckRS 2005, 25008838, BFH/NV 2006, 62; v. 15. 3. 2006, II R 74/04, BeckRS 2006, 25010113, BFH/NV 2006, 1664.

28 *Driuen*, in: Tipke/Kruse, AO, Okt. 2006, § 4 Rn. 364 ff.

PRAXISFORUM

Gewerbliche Prägung bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen

Von Dr. Fabian Euhus, Berlin*

Eine gewerblich tätige Ober-Personengesellschaft prägt eine vermögensverwaltende Unter-Personengesellschaft nur, wenn sie

selbst zugleich auch strukturell gewerblich geprägt ist, nicht jedoch, wenn sie strukturell gewerblich entprägt ist. Dabei ist es unerheblich, worauf die strukturelle Entprägung der Ober-Personengesellschaft beruht. Sie kann darauf beruhen, dass Komplementärin der gewerblich tätigen Ober-Personengesellschaft eine natürliche Person ist, aber auch darauf, dass deren Kommanditisten Geschäftsführungsbefugnis eingeräumt wurde.

* Dr. Fabian Euhus, ist Rechtsanwalt bei P+P Pöllath + Partners in Berlin.