

durch beide Ehegatten. Die Feststellungslast des FA erstreckt sich sodann auch darauf, dass die Ehegatten *keine solche abweichende Vereinbarung* getroffen haben und daher zu gleichen Teilen am Kontoguthaben beteiligt sind.

Die steuerpflichtige Bereicherung der Ehefrau setzt voraus, dass sie über das Guthaben auf dem Oder-Konto nicht nur rechtlich, sondern auch *tatsächlich frei verfügen* konnte. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob, wie oft und in welchem Umfang sie auf das Kontoguthaben zugegriffen hat. Relevant sind dabei nur solche Zugriffe, die der *Bildung eigenen Vermögens* und nicht der Bestreitung des Lebensunterhalts gedient haben. Im vorliegenden Fall hat der BFH die bislang festgestellten Tatsachen (u. a. Kauf von Aktien, die in einem Oder-Depot verwaltet worden sind, Erwerb eines gemeinsamen Grundstücks, Einkommensteuerzahlungen) nicht als hinreichende Anhaltspunkte für eine Beteiligung der Ehefrau am Kontoguthaben angesehen.

Von erheblicher praktischer Bedeutung ist der Hinweis, dass die *Verfügungsbefugnis* der Ehefrau *nicht stets zu einer Bereicherung in Höhe des halben Kontoguthabens* führen muss. Vielmehr kann die steuerpflichtige Zuwendung der Höhe nach auf den Betrag beschränkt sein, über den sie im Einzelfall tatsächlich zum Zwecke der Vermögensbildung verfügt hat.

3. Die Entscheidung des BFH ist zu begrüßen. Der BFH betont zu Recht den allgemeinen Grundsatz, dass die *Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen* beim FA liegt. Allgemeine Auslegungsregeln können das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung nicht ersetzen.

Bemerkenswert ist, dass der BFH der *subjektiven Komponente* einer freigebigen Zuwendung erneut keinerlei Bedeutung zumisst und den Fall allein auf der Ebene der objektiven Bereicherung löst. Gerade in den Fällen der Oder-Konten fehlt es am *Bewusstsein der Unentgeltlichkeit*. Der Ehegatte, der das Guthaben einzahlt, handelt typischerweise in der Vorstellung, auch künftig alleiniger Vermögensinhaber zu sein. Die Unentgeltlichkeit fehlt damit selbst bei einer Parallelwertung in der Laiensphäre.

4. *Fazit*: Die Entscheidung des BFH hat die Problematik der Oder-Konten erheblich entschärft. Gleichwohl kann keine vollständige Entwarnung gegeben werden, da den Gesamtumständen jedes Einzelfalls erhebliche Bedeutung zukommt und die Beweiswürdigung durch Finanzbehörden und -gerichte nur schwer vorherzusehen ist. In der Abwehrberatung wird daher insbesondere die Güterstandschaukel weiterhin von praktischer Bedeutung bleiben (ausf. dazu u. a. *Milatz/Herbst*, DStR 2011, 646 u. 706; v. *Oertzen/Straub*, BB 2007, 1473). In der Gestaltungsberatung sind Einzelkonten mit wechselseitiger Vollmacht weiterhin vorzugswürdig. Der Ratschlag „*Hände weg von Oder-Konten*“ behält somit auch in Zukunft seine Bedeutung.

Thomas Wachter, Notar, München

## Vorbehaltsnießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile

AO § 39 Abs. 2 Nr. 1; EStG § 17 Abs. 2

Wem Gesellschaftsanteile im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge unter dem Vorbehalt des Nieß-

brauchs übertragen werden, erwirbt sie nicht i. S. von § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG, wenn sie weiterhin dem Nießbraucher nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen sind, weil dieser nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann.

BFH, Urt. v. 24. 1. 2012, IX R 51/10

### Sachverhalt:

I. Der Vater (V) des Klägers und Revisionsbeklagten (Kl.) war im Jahr 2001 mit 90 % an einer GmbH beteiligt, deren Stammkapital 70 000 DM betrug. Er schenkte dem Kl. 2001 einen Gesellschaftsanteil im Nennbetrag von 21 000 DM (30 %). Die Anschaffungskosten des V betrugen 175 392,86 DM. 2002 erwarb der Kl. einen Gesellschaftsanteil im Nennbetrag von 2 300 DM (3,29 %) für 150 000 DM von einer (weiteren) Anteilseignerin. Im Rahmen der Euroumstellung wurde das Stammkapital der GmbH 2004 geringfügig auf 36 000 € angehoben.

Aufgrund notariellen Vertrags von 2004 übertrug V dem Kl. drei weitere Gesellschaftsanteile von 12 550 €, 8 700 € und 2 450 €, insgesamt also 23 700 € (65,83 %). Die Anschaffungskosten des V für diese GmbH-Anteile beliefen sich auf 293 270,11 €. Er behielt sich gemäß Ziff. III dieses Vertrags an den übertragenen Beteiligungen den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch vor. Dem Nießbraucher gebührten danach die während des Nießbrauchs auf die Beteiligungen entfallenden ausgeschütteten Gewinnanteile. Zwar standen die mit den übertragenen Beteiligungen verbundenen Mitgliedschaftsrechte wie z. B. das Stimmrecht dem Kl. zu. Er bevollmächtigte jedoch V unwiderruflich zur Ausübung des Stimmrechts in sämtlichen Gesellschaftsangelegenheiten und verpflichtete sich gegenüber V (u. a.), von seinem eigenen Stimmrecht hinsichtlich der übertragenen Anteile keinen Gebrauch zu machen bzw. ersatzweise nach Weisung des Nießbrauchers (V) zu stimmen. Außerdem wurde vereinbart, dass der Kl. im Falle des früheren Ablebens des V seiner Mutter (M) als dauernde Last einen monatlichen Betrag i. H. von 2 000 € zahlen musste. Nach Vertragsdurchführung betrugen die Anteile des Kl. am Stammkapital der GmbH 35 700 € (99,17 %) und der Anteil des V 300 € (0,83 %).

Der Kl. und V verkauften sämtliche Anteile an der GmbH aufgrund notariellen Vertrags vom 29. 11. 2006 für 3 220 000 € an eine KG. Die Übertragung war aufschiebend bedingt bis zur – nicht vor dem 8. 1. 2007 zu erfüllenden – Zahlung des Kaufpreises. Im Rahmen einer Vereinbarung vom 15. 12. 2006 verzichtete V auf seine eingeräumten Nießbrauchsrechte und M auf die aufschiebend bedingte dauernde Last. Als Gegenleistung für den Verzicht vereinbarten die Vertragsparteien (V, M und Kl.) einen Ablösebetrag von 1 679 800 €, der für den Kl. unmittelbar von der KG auf das Konto des V zu zahlen war.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2007) erklärte der Kl. einen Veräußerungsgewinn von 525 636,90 €, den er wie folgt ermittelte:

Veräußerungserlös 3 220 000 € x 99,17 % = 3 193 166,67 € ./. Anschaffungskosten (AK) 459 727,74 € (eigene und nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG maßgebende AK des V) + 1 679 800,00 € (Ablösezahlung) = 2 139 527,74 € ./. Veräußerungskosten 2 365,13 € Veräußerungsgewinn 1 051 273,80 €. Anzusetzen nach Halbeinkünfteverfahren 525 636,90 €.

Das beklagte Finanzamt (FA) erkannte den vom Kl. an V gezahlten Ablösebetrag nicht als nachträgliche Anschaffungskosten an, ermittelte einen Veräußerungsgewinn von 2 731 073 € und unterwarf diesen in Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens zur Hälfte der Besteuerung.

Die Klage hatte Erfolg. Das FG Düsseldorf (v. 6. 8. 2010, 1 K 2690/09 E, DStRE 2012, 278) gelangte in seinem Urteil zu der Auffassung, dass der Kl. Gesellschaftsanteile aufgrund der notariellen Schenkungsurkunde unentgeltlich erworben habe und dass er die Ablöszahlung von 1 679 800 € als nachträgliche Anschaffungskosten habe aufwenden müssen, um sich die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Anteilen zu verschaffen. Das FG setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr zunächst auf 274 468 € fest, änderte diese Festsetzung allerdings auf Antrag des Kl. durch Ergänzungsurteil, indem es die Einkommensteuer 2007 auf nunmehr 269 269 € festsetzte.

#### Gründe:

11 II. Die Revisionen des FA sind begründet und führen nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung der angefochtenen Urteile und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG.

#### Vorentscheidung ist aufzuheben

12 Die Urteile sind aufzuheben, weil das FG von einem unentgeltlichen Erwerb der Gesellschaftsanteile durch den Kl. aufgrund des notariell beurkundeten Vertrags von 2004 gemäß § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG ausgegangen ist, ohne zu prüfen, ob ihm die Gesellschaftsanteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen sind.

#### Erwerb i. S. des § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG ...

13 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Ist danach die im Streitjahr vollzogene Veräußerung an die KG unstreitig steuerbar, so ist problematisch, welche Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Gewinns nach § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen sind.

#### ... setzt (zumindest) den Übergang wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen voraus

14 a) Das FG geht mit den Beteiligten davon aus, der Kl. habe die Gesellschaftsanteile von V unentgeltlich i. S. von § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG erworben. Indes kann der Senat aufgrund der Feststellungen des FG nicht prüfen, ob die Gesellschaftsanteile dem Kl. aufgrund des notariell beurkundeten Vertrags auch nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen waren oder ob das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen erst mit dem Verzicht des V auf das Nießbrauchsrecht – und damit entgeltlich gegen Zahlung des Ablösebetrags – übergegangen ist.

#### Voraussetzungen einer Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ...

15 b) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen (§ 39 Abs. 1 AO). Abweichend von der zivilrechtlichen Eigentümerstellung an Wirtschaftsgütern sind Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil geht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf einen Erwerber über, wenn er aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat,

die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (st. Rspr. des BFH, vgl. Urte. v. 26. 1. 2011, IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, DStR 2011, 710; v. 20. 7. 2010, IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41, BeckRS 2010, 25016652, jew. m. w. N.).

#### ... gelten auch für einen Erwerb nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG

16 Diese Grundsätze gelten auch, wenn zu entscheiden ist, ob der Veräußerer den veräußerten Anteil unentgeltlich i. S. von § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG „erworben“ hat. Hat er kein wirtschaftliches Eigentum an dem Gesellschaftsanteil erlangt, hat er ihn nicht erworben.

#### Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs ...

17 c) Ist der Gesellschaftsanteil unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs „unentgeltlich“ übertragen worden, fehlt es am Erwerb des Gesellschaftsanteils, wenn der übertragene Gesellschaftsanteil als wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem Vorbehaltsnießbraucher zuzurechnen ist (vgl. in diesem Sinne auch BFH v. 10. 12. 2008, II R 34/07, BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312, ZEV 2009, 149 m. Anm. Götz, DStR 2009, 321). Bereits zivilrechtlich ist der Nießbraucher einem Gesellschafter mit der Folge einer Zurechnung nach § 39 Abs. 1 AO gleichzustellen, wenn der Nießbrauch die gesamte Beteiligung umfasst und ihm eine Position vermittelt, die ihm (z. B. durch ihm eingeräumte Stimmrechtsvollmachten) entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft (BGH v. 5. 4. 2011, II ZR 173/10, ZEV 2011, 679, DStR 2011, 1475 m. w. N. aus Rspr. und Schrifttum).

#### ... kann den Übergang wirtschaftlichen Eigentums ausschließen

18 Erst recht ist dem Nießbraucher unter diesen Voraussetzungen der Gesellschaftsanteil steuerrechtlich nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen. Er ist wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann (BFH v. 6. 10. 2009, IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460, DStR 2010, 537, zur Quoten-treuhand).

#### FG hat Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht geprüft ...

19 2. Nach diesen Maßstäben sind die angefochtenen Urteile aufzuheben. Das FG hat einen unentgeltlichen „Erwerb“ der Anteile durch den Kl. von V angenommen, ohne § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG zu prüfen. Trotz des vom FG in Bezug genommenen Notarvertrags von 2004 und der darin V als Nießbraucher eingeräumten unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht in sämtlichen Gesellschaftsangelegenheiten hat es die Anteile schon ab diesem Zeitpunkt dem Kl. zugerechnet und ist deshalb von einem unentgeltlichen Erwerb ausgegangen. Sofern aber das wirtschaftliche Eigentum an den übertragenen Anteilen zunächst bei V verblieben ist, hat dieser die Anteile wirtschaftlich erst mit dem Verzicht auf den Nießbrauch im Jahr 2006 an den Kl. übertragen, und zwar entgeltlich gegen die Ablöszahlung als Gegenleistung.

### ... und den Gewinn unzutreffend berechnet

20 Auch dann sind dem Kl. allerdings Anschaffungskosten in Höhe der nämlichen Ablösungszahlung gemäß § 255 Abs. 1 HGB entstanden. Das führt aber nicht dazu, dass sich das Urteil deshalb aus anderen Gründen als richtig darstellte (§ 126 Abs. 4 FGO): Denn das FG hätte dann einen zu niedrigen Gewinn der Besteuerung unterworfen. Es hat nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG den maßgeblichen Gewinn – neben dem Ausgleichsbetrag als nachträgliche Anschaffungskosten – um die Anschaffungskosten des V gemindert. Diese Vorschrift ist aber nicht anzuwenden und der Gewinn damit nicht um die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers zu mindern, wenn die Gesellschaftsanteile erst 2006 entgeltlich übertragen worden sind.

### Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu prüfen

21 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Zwar spricht der Vertragsinhalt dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum an den übertragenen Anteilen bei V, dem Vorbehaltsnießbraucher, verblieben ist. Trotzdem kann der Senat nicht durchentscheiden. Da der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen und nicht lediglich das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend ist (BFH v. 9. 10. 2008, IX R 73/06, BFHE 223, 145, BStBl II 2009, 140, DStRE 2009, 313), bedarf es grundsätzlich einer tatrichterlichen Würdigung (BFH v. 22. 7. 2008, IX R 74/06, BFHE 222, 458, BStBl II 2009, 124, DStR 2008, 1921), die der BFH als Revisionsinstanz nicht selbst durchführen kann. Dies gilt im Streitfall umso mehr, als die Beteiligten zum Aspekt des Verbleibs des wirtschaftlichen Eigentums bisher (...) nicht gehört worden sind und auch noch nicht vorgetragen haben.

### Ggf. Beteiligung des Nießbrauchers am Verfahren gemäß § 174 Abs. 5 AO erforderlich

22 Ferner muss verfahrensrechtlich die Beteiligung des V am Verfahren gemäß § 174 Abs. 5 AO erwogen werden. Hat er mit dem Verzicht auf den Nießbrauch gegen den Ablösebetrag von 1 679 800 € sein wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen entgeltlich übertragen, realisiert er einen Veräußerungsgewinn. Dies geschieht aufgrund eines Rechtsbehelfs des Kl., mit dem dieser erreicht, dass der Ablösebetrag als Anschaffungskosten seiner veräußerten Gesellschaftsanteile den Gewinn mindert. Folglich kann das FA auch V gegenüber nachträglich die richtigen steuerlichen Folgerungen ziehen (§ 174 Abs. 4 AO), wenn er am Verfahren des Kl. beteiligt wird (§ 174 Abs. 5 AO).

### Anmerkung:

1. Mit Urteil vom 14. 6. 2005, VIII R 14/04 (BStBl II 2006, 15, ZEV 2005, 537 m. Anm. Fleischer, DStR 2005, 1853, NJW-RR 2005, 1702) hatte der BFH verneint, dass der Übergeber die Ablösesumme versteuern muss, wenn Schenkung und Ablösung auf selbstständigen Willensentscheidungen beruhen. Dass der VIII. Senat darüber nicht so recht froh war, wird vor allem in der Anmerkung eines Senatsmitglieds (HG,

DStR 2005, 1854) deutlich, es sei regelmäßig zu prüfen, ob ein Gestaltungsmissbrauch vorliege.

2. Vorliegend ging es darum, ob dem Sohn (Kl.) *nachträgliche Anschaffungskosten* entstanden waren. So hatte das FG entschieden. Aber dem BFH gefiel – zu Recht – nicht, dass dann der *Zuwachs an Leistungsfähigkeit in Höhe der Ablösesumme* von niemandem hätte versteuert werden müssen. Deshalb verwies er zurück, damit festgestellt werden konnte, ob nicht der Kl. *wirtschaftlicher Eigentümer des Anteils erst bei Ablösung des Nießbrauchs* geworden war. Dann hätte er den Anteil entgeltlich erworben, und der Vater (V) hätte einen Veräußerungsgewinn erzielt. Um seine Besteuerung zu sichern, gab er dem FA den Rat, nach § 174 Abs. 5 AO die Beiladung des V zu beantragen, die das FG von sich aus nicht vornehmen konnte.

3. Der BFH meint, das Zivilrecht stelle den Nießbraucher unter bestimmten Voraussetzungen einem Gesellschafter gleich. Zur Begründung verweist er auf den *BGH-Beschluss vom 5. 4. 2011, II ZR 173/10* (ZEV 2011, 671, DStR 2011, 1475, NJW-RR 2011, 1061), nach der die Bindungen des ehemaligen Kapitalersatzrechts für ein Darlehen galten, das der Nießbraucher am Anteil eines Alleingesellschafters (s)einer GmbH gegeben hatte. Aus diesem Sonderfall ergibt sich jedoch nicht, dass ein solcher Nießbraucher generell ein Quasi-Gesellschafter ist. Im Gegenteil: Die Zurechnung nach § 39 Abs. 1 AO, die der BFH bejaht, steht im *Widerspruch zur BGH-Rechtsprechung und zur h. M.* (vgl. BGH v. 9. 11. 1998, II ZR 213/97, ZEV 1999, 71 m. Anm. Lieber, DStR 1999, 246, NJW 1999, 571; OLG Koblenz v. 16. 1. 1992, 6 U 963/91, NJW 1992, 2163; *Altmeppen*, in: Roth, GmbHG, 7. Aufl., § 15 Rn. 57). Das Argument, wegen der Gleichstellung sei der Anteil dem Nießbraucher „erst recht“ nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen, überzeugt ohnehin nicht. Das zivilrechtliche Eigentum kann die Zurechnung an den Eigentümer rechtfertigen, aber zur Zurechnung an einen Nichteigentümer nichts beitragen.

4. Auch dem *wirtschaftlichen Eigentümer* müssen wie dem zivilrechtlichen Eigentümer *Ertrag und Substanz eines Wirtschaftsguts* zustehen (BGH v. 6. 11. 1995, II ZR 164/94, DStR 1996, 187, NJW 1996, 458; BFH v. 25. 4. 2006, X R 57/04, BeckRS 2006, 25010262, BFH/NV 2006, 1819). Fällt beides auseinander, kommt es darauf an, wem die Substanz zusteht. Darin besteht der maßgebliche Unterschied zwischen Nutzungsberechtigtem und Eigentümer. Andernfalls wäre jeder Nutzungsberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer. Bei einem zeitlich begrenzten Nutzungsrecht an einem Wirtschaftsgut mit unbegrenzter Dauer wäre er wirtschaftlicher Eigentümer auf Zeit, was mit § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO nicht zu vereinbaren wäre.

5. Bei einem *typischen Nießbrauch* ist der Gesellschafter nicht von einer Einwirkung auf den Anteil ausgeschlossen. Der Nießbrauch bewirkt kein Veräußerungsverbot, sondern erschwert die Veräußerung nur, weil er den Wert des Anteils mindert (BFH v. 7. 6. 1994, IX R 33/92 u. a., BStBl II 1994, 927, BeckRS 1994, 22011113; BGH v. 18. 10. 2011, X ZR 45/10, ZEV 2012, 110, NJW 2012, 605). Dabei besteht die Besonderheit, dass bei einem lebenslangen Nießbrauch Wertminderung und Wertminderungsrisiko eines Erwerbers höchst unsicher sind, weil sich die individuelle Lebenszeit nicht berechnen, sondern nur mehr oder weniger grob schätzen lässt. Dass der Nießbraucher Verfügungen des Gesellschaf-

ters verhindern und die Schenkung des Anteils unter bestimmten Voraussetzungen und dinglich gesichert rückgängig machen kann, macht ihn auch nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer, wie die Rechtsprechung des BFH zur Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt belegt (v. 26. 11. 1998, IV R 39/98, BStBl II 1999, 263, ZEV 1999, 200 m. Anm. Daragan, DStR 1999, 372, NJW 1999, 2135; v. 28. 7. 1999, X R 38/98, BStBl II 2000, 653, ZEV 2000, 38, DStR 1999, 1804; v. 7. 8. 2003, VI R 41/98, BStBl II 2004, 80, DStR 2003, 1828, NJW 2003, 3800; v. 24. 6. 2004, III R 50/01, BStBl II 2005, 80, ZEV 2004, 516, DStR 2004, 1874; v. 12. 4. 2000, X R 20/99, BeckRS 2000, 25005018, BFH/NV 2001, 9; v. 18. 9. 2003, X R 54/01, BeckRS 2003, 25002905, BFH/NV 2004, 474; v. 6. 12. 2002, III B 58/02, BeckRS 2002, 25001422, BFH/NV 2003, 443; v. 27. 6. 2006, IX R 63/04, BFH/NV 2006, 2225, BeckRS 2006, 25010483; v. 19. 12. 2006, IX R 33/05, BFH/NV 2007, 1097, BeckRS 2006, 25011296; v. 29. 3. 2007, IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471, BeckRS 2007, 25011652; v. 28. 3. 2007, IX R 37/05, BeckRS 2007, 25011991, BFH/NV 2007, 1891).

Der Nießbraucher selbst kann über den Anteil nicht verfügen, weil es keinen Dispositionsnießbrauch gibt. Und wenn der Gesellschafter den Anteil veräußert, steht ihm und nicht dem Nießbraucher der Erlös zu (OLG Bremen v. 20. 4. 1970, 1 U 2/70, DB 1970, 1436). Es kann sich nur die Frage stellen, ob sich der Nießbrauch am Surrogat fortsetzt. Angesichts der zumindest theoretisch ewigen Nutzungsdauer des Anteils kann sich der Nießbraucher den Wert der Substanz auch nicht durch Ver-

brauch des Anteils zuführen. Er bekommt immer nur die auf den Anteil ausgeschütteten Gewinne, woran sich auch dann nichts ändert, wenn er mit Hilfe von Stimmrechtsvollmachten oder Weisungsrechten auf den laufenden Gewinn der GmbH und die Gewinnausschüttungen Einfluss nehmen kann.

6. Nur wenn ein *atypischer Nießbrauch* vereinbart wurde, kommt eine *Zurechnung an den Nießbraucher* in Betracht. Daran ist zu denken, wenn der Nießbraucher aufgrund einer Ermächtigung nach § 185 Abs. 1 BGB oder einer Vollmacht den Anteil auf eigene Rechnung verwerten kann und darf, oder wenn ihm der Erlös aus einer Veräußerung zusteht, die der Gesellschafter nach eigenem Ermessen vornimmt. Daran zu denken ist auch, wenn sich der Nießbraucher die Substanz indirekt verschaffen kann, indem er die offenen und stillen Rücklagen im Gesellschaftsvermögen realisieren und an sich ausschütten kann.

7. Im Grunde steht sich der BFH selbst im Wege, solange er die *Ablösung eines Nießbrauchs als nicht steuerbare Vermögensumschichtung* behandelt. Im Rahmen dieser Anmerkung muss es bei dem Hinweis bleiben, dass vor allem der *Beschluss des Großen Senats vom 9. 6. 1997, GrS 1/94* (BStBl II 1998, 307, DStR 1997, 1282, NJW 1997, 2837) eine andere Handhabung nahelegt. Danach bewirkt die Abfindung eines Anspruchs oder einer Anwartschaft auf steuerpflichtige Einkünfte zunächst den Zufluss der Einkünfte, erst danach erfolgt die Vermögensumschichtung. Für einen Nießbrauch, der künftige Einkünfte zum Gegenstand hat, muss Gleiches gelten.

Dr. Hanspeter Daragan, RA/FAStR, Bremen

## Finanzverwaltung

### Ermittlung der für die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 ErbStG maßgebenden Löhne und Gehälter

FinMin. Bayern, Erl. v. 31. 1. 2012, 34-S 3812a-018-3 774/12

Durch die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 19. 12. 2011 ist der Erlass des FinMin. Bayern vom 12. 7. 2010, 34 - S 3812 a - 018 - 28 364/10 (ZEV 2010, 543, DStR 2010, 1626) teilweise überholt. Zudem wurden die verbleibenden Regelungen in den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19. 12. 2011 (ErbStH 2011, BStBl I 2011, Sondernr. 1/2011, 117, BeckVerw 257159) berücksichtigt. Deshalb ist der Erlass vom 12. 7. 2010 nur noch für Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer vor dem 3. 11. 2011 entstanden ist.

### Berücksichtigung von atypisch stillen Beteiligungen bei der Steuerbefreiung für das Unternehmensvermögen nach §§ 13a ff. ErbStG

FinMin. Bayern, Erl. v. 21. 3. 2012, 34-S 3812a-018-6 153/12

Durch R E 13b.5 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2011 ist der Erlass des FinMin. Bayern vom 9. 7. 2010, 34 - S 3812a - 018 - 28 363/

10 (ZEV 2010, 543, DStR 2010, 1575) überholt. Der Erlass wird hiermit aufgehoben.

### Zuwendung eines variablen Kapitalkontos an einer Personengesellschaft

OFD Frankfurt a. M., Vfg. v. 14. 11. 2011, S 3812a A-22-St 119

Das FG München hat mit Urteil vom 22. 11. 2010, 4 K 1790/10 (BeckRS 2011, 94190, EFG 2011, 571) entschieden, dass bei einer unentgeltlichen Übertragung des variablen Kapitalkontos II eines Gesellschafters einer Personengesellschaft an einen an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten Zuwendungsgegenstand eine Darlehensforderung sei. Die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG a. F. könne hierfür nicht gewährt werden. Zudem sei das Guthaben des Kapitalkontos mit seinem Nennbetrag ohne Abzinsung zu bewerten, wenn für die Auszahlung kein Fälligkeitstermin vereinbart wurde.

Die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin wurde vom BFH mit Beschluss vom 18. 8. 2011, II B 157/10 als unbegründet zurückgewiesen.