

Tagungsbericht

Am Donnerstag, den 19. April 2016, fand in der Burgstraße 21 um 18 Uhr die 4. Veranstaltung des Sächsischen Steuerkreis e.V. in der Vortragsreihe 2015/16 statt. Vor zahlreichen Teilnehmern referierte Ludger Hermes – Hermes & Partner, Bremen – zum Thema

„Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaftsanteilen im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht – Werkstattbericht aus einer Dissertation –“.

Nach der Eröffnung durch Prof. Dr. Desens begann *Hermes* mit einem Abriss über die zivilrechtlichen sowie wirtschaftlichen Grundlagen des Nießbrauchs. Dabei stelle der Nießbrauch in der Unternehmensnachfolgeplanung eine wichtige Funktion dar. Dadurch wird der Nießbrauch auch zunehmend praxisrelevanter. Vorteile des Nießbrauches sind die Trennung von Vermögenssubstanz und Ertrag sowie die Zuordnung an unterschiedliche Personen auf Zeit wie z.B. Familienangehörige. *Hermes* unterschied dabei in drei Hauptanwendungsfälle: den Vorbehaltsnießbrauch – dieser stellt eine vorweggenommene Erbfolge unter Zurückbehaltung der Erträge dar; der Vermächtnisnießbrauch – dabei handelt es sich um letztwillige Regelungen, welche bestimmten Personen Vermögen zuweisen, andere jedoch gleichermaßen schützen oder versorgen sollen; der Zuwendungsnießbrauch – hierbei werden versorgungsbedürftigen Personen durch die Zuwendung von Nießbrauchrechten gesichert. Weiter ging *Hermes* auf die normativen Grundlagen des Nießbrauchs ein. Sodann fuhr er mit den Mitgliedschaftsanteilen fort. Diese definierte *Hermes* als Bestimmung der Stellung einer Person infolge ihrer Zugehörigkeit zum Verband. So stellen Mitgliedschaften auch nießbrauchsfähige Rechte dar. Hierbei entsteht jedoch ein Spannungsfeld zwischen dem Sachenrecht und Gesellschaftsrecht durch den Doppelcharakter des Nießbrauchrechtes. Weiter wurde das Nießbrauchsverhältnis von Nießbraucher und Nießbrauchbesteller

beleuchtet. Dabei gehe die herrschende Meinung davon aus, dass der Nießbraucher und der Gesellschafter „nebeneinander“ existieren, dadurch käme es zu einer horizontalen Spaltung des Gesellschaftsanteiles. Nach Habersack führe die Belastung eines Forderungsrechtes zur Teilung der Inhaberschaft desselben, was zu einer schlichten Rechtsgemeinschaft führen würde. Der von *Hermes* vorgeschlagene Weg ist eine geteilte Rechtszuständigkeit. Das Nießbrauchsrecht mit seinen Befugnissen stellt dabei einen verselbständigten Splitter dar. Diese begründete der Referent mit der Natur des Nießbrauchrechts als beschränkt dingliches Recht, welches „nur“ ein reines Fruchtziehungsrecht beinhaltet, welches ein Forderungsrecht darstellt. Damit stellt das Nießbrauchrecht als Teilrecht ein Weniger zum Vollrecht dar. Hierdurch entstehe keine Rechtsgemeinschaft. Nießbraucher und Gesellschafter sind, bezogen auf den Mitgliedschaftsanteil, Rechtsinhaber jeweils eigener Art. Danach widmete sich *Hermes* dem vermögensrechtlichen Mitgliedschaftsrecht. So sei nach BGH und der herrschenden Meinung bei Gesellschaftsanteilen ein entnahmefähiger Gewinnanteil, bei GmbH Anteilen ein ausschüttungsfähiger Gewinnanteil und bei Aktien die ausschüttungsfähige Dividende fruchtziehungsfähig. Als Grundlage dafür wird der handelsrechtliche Jahresabschluss herangezogen. Begründet wird dies damit, dass dem Nießbraucher hinsichtlich des Gewinnanspruchs keine weitergehenden Rechte zustehen könnten als dem Gesellschafter selbst. Handelsrechtlich entstandene Verluste treffen den Nießbraucher damit nicht. Jedoch unterliegt dieser einer mittelbaren Verlustteilhabe. Außerordentliche Erträge seien nach der herrschenden Meinung nur dem Gesellschafter selbst zuzuschreiben, sodass nur dieser einen Anspruch darauf habe. Begründet wird dies damit, dass diese Erträge in der Regel aus einer Substanzminderung resultieren, welche keine Nutzung des Mitgliedschaftsanteiles darstellen. Ein Fruchtziehungsrecht aus dem Liquidationserlös hingegen sei nicht möglich, da dies kein Ertrag des Anteils sei. Dem trat *Hermes* entgegen: der Nießbraucher habe das Fruchtziehungsrecht nicht als Rechtsinhaber der Mitgliedschaft, sondern durch die Ausübung seines Nutzungsrechtes an dem belasteten Recht. Dafür sei die rechtsgeschäftliche Einigung der Parteien über den Inhalt des Rechtes maßgeblich. Die Folge sei, dass als Ausfluss der Vergemeinschaftung des Anteils der Inhalt des Fruchtziehungsrechtes sich auf das gesamte Ergebnis, welches dem Gesellschafter gebührt, erstreckt und damit auch auf außerordentliche Gewinne. Die Sicherung der Gesellschafterstellung geschieht dann über die Bestimmung der stillen Reserven im Mitgliedschaftsanteil und durch die Führung einer statistischen Nebenrechnung.

Danach ging *Hermes* auf die Mitwirkungsrechte als Inhalt des Fruchtziehungsrechtes ein. Die Mitwirkungsrechte sind insbesondere das Stimmrecht, das Informations- und Kontrollrecht und das Recht zur Teilnahme an den Gesellschaftsversammlungen. Diese sind untrennbar mit dem Mitgliedschaftsanteil verbunden. Nach der herrschenden Meinung ist es aber möglich, diese Rechte an Dritte zur Ausübung zu übertragen. Für das Stimmrecht gäbe es vier Ansichten in der Literatur: zum einen wird die vollständige Übertragung des Stimmrechtes auf den Nießbraucher vertreten. Möglich sei auch eine sachliche Teilung des Stimmrechtes zwischen dem Gesellschafter und dem Nießbraucher. Weiterhin wird ein gemeinschaftliches Stimmrecht von Nießbraucher und Gesellschafter vertreten, sowie letztlich der Verbleib des Stimmrechtes nur bei dem Gesellschafter. Der BGH äußerte sich im Jahr 1989 zu diesem Thema und stellte fest, dass der Nießbrauch nicht zu einer Abspaltung von Rechten führe, sondern die Mitgliedschaftsrechte insgesamt von einem Dritten ausgeübt werden. Im Gegensatz dazu entschied der BGH im Jahr 1998, dass das Stimmrecht über Grundlagengeschäfte dem Gesellschafter nicht genommen werden kann. Dadurch kommt *Hermes* zu dem Ergebnis, dass der Nießbraucher ein Quasi-Gesellschafter ist. Bei einer Personengesellschaft stehe dem Nießbraucher unzweifelhaft der Ertrag des Anteiles zu aber auch Mitwirkungsrechte wie z.B. die Zuständigkeit für die laufende Verwaltung. Bei Kapitalgesellschaften ist dies der Fall, wenn der Nießbraucher am Gewinn beteiligt ist, er in atypischer Weise weitreichende Befugnisse zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung hat, die Gestaltung der Gesellschaft eingeräumt ist und er berechtigt ist die Geschicke der Gesellschaft mitzubestimmen.

Hermes widmete sich auch der Bedeutung des Nießbrauchs im Bilanzrecht. So sei es wichtig, den Nießbraucher in der Bilanz abzubilden, da dieser als Quasi-Gesellschafter und Inhaber eines umfassenden Fruchtziehungsrechtes für Gläubiger eine Relevanz hat. Die Darstellung des Nießbrauchers stellte *Hermes* in einer Grafik dar.

Zum Schluss ging der Referent auf die steuerrechtliche Betrachtungsweise ein. So ist steuerrechtlich derjenige Mitunternehmer, wer Mitunternehmerinitiative und -risiko trägt. Beide Kriterien müssen dabei gleichermaßen erfüllt sein, wobei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abgestellt wird. Demnach müsste auch der Nießbraucher diese Voraussetzungen erfüllen. Das Mitunternehmerisiko für den Nießbraucher ergibt sich zum einen aus dem entnahmefähigen Gewinn im Rahmen der Fruchtziehung und zum anderen aus der

mittelbaren Verlustteilnahme durch die entsprechende Reduzierung laufender Gewinne. Mitunternehmerinitiative entfaltet der Nießbraucher durch das Stimmrecht bei Beschlüssen über laufende Angelegenheiten, die Informations- und Kontrollrechte sowie das Zustimmungsrecht bei Maßnahmen, die den Nießbraucher selbst beeinträchtigen würden. Damit ist der Nießbraucher neben dem Gesellschafter Mitunternehmer der Gesellschaft, was zu einer Mitunternehmerverdoppelung an ein und demselben Mitunternehmeranteil führt. Daraus ergibt sich ein gesellschaftsähnliches Gemeinschaftsverhältnis. Bei Kapitalgesellschaften ergeben sich daraus zwei Problemkreise, zum einen die Verwirklichung des Einkommensteuertatbestandes, zum anderen die Zuordnung des nießbrauchbelasteten GmbH Geschäftsanteils nach den Regeln der AO. Im Grundsatz sind demjenigen die Einkünfte zuzurechnen, welcher den Steuertatbestand verwirklicht. Hierbei differenzierte *Hermes* nach Vorbehalts-, Vermächtnis- und Zuwendungsnießbrauch. Im Fall des Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Nießbraucher zugerechnet. Der Grund dafür ist, dass der Nießbraucher sich die Rechte, die er bisher schon als Rechtsinhaber innehatte nur vorhalte. Auch sei der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Im Fall des Zuwendungsnießbrauchs werden die Erträge aus dem nießbrauchbelasteten Kapitalvermögen dem Nießbrauchbesteller, also dem Gesellschafter, selbst zugerechnet. Der Grund hierfür ist, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen nur derjenige erzielt, der Kapital im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegen Entgelt zur Nutzung überlässt. Dies sah *Hermes* kritisch. Nach ihm seien Erträge dem Nießbraucher immer dann zuzurechnen, wenn seine Rechtsstellung über das bloße Einziehen der Einkünfte hinausgeht und er in der Lage ist, maßgeblichen Einfluss auf die Verwaltung des Kapitalvermögens zu nehmen. Der Nießbraucher sei nur dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn der Nießbrauch die gesamte Beteiligung umfasst und dieser eine Position innehat, welche ihm entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft. Bei einer schenkungssteuerlichen Betrachtung ergibt sich bei Personengesellschaften, dass bei Vorbehaltsnießbrauch eine Inanspruchnahme für eine Verschonung nach den §§ 13a ff. ErbStG davon abhängt, ob Nießbraucher und Gesellschafter eine Mitunternehmerposition einnehmen. Dazu ist es notwendig, dass der Beschenkte nicht so weitgehend eingeschränkt wird, dass ihm eine Mitunternehmerstellung abgesprochen werden kann. Bei Zuwendungs- und Vermächtnisnießbrauch gilt nach der herrschenden Meinung, dass eine Begünstigung nach dem ErbStG gegeben ist, wenn der Beschenkte als Mitunternehmer einzustufen ist. Bei

Kapitalgesellschaften richtet sich die Besteuerung bei Vorbehaltsnießbrauch nach der zivilrechtlichen Beurteilung. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nicht maßgebend. Bei Zuwendungs- und Vermächtnisnießbrauch richtet sich die Beurteilung nach der Art der Schenkung. Demnach wird danach unterschieden, ob eine Schenkung unter Lebenden oder ein Erwerb von Todes wegen stattfindet.

Hermes schloss mit einer Zusammenfassung seiner Thesen.

Im Anschluss an die darauffolgende Diskussion nutzten die Teilnehmer zusammen mit dem Referenten noch ausgiebig die Gelegenheit zu weiteren fachlichen und persönlichen Gesprächen bei Brezeln und Getränken.

Martin Haas